SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS FRANCIS G. JACOBS

vom 7. März 1996 *

1. In der vorliegenden Rechtssache, mit der der Gerichtshof aufgrund eines Vorabentscheidungsersuchens des niederländischen College van Beroep voor het Bedrijfsleven (Verwaltungsgericht für Wirtschaftssachen) befaßt worden ist, geht es um die Frage, ob ein von den niederländischen Industrie- und Handelskammern von den in ihren Bezirken ansässigen Unternehmen erhobener Beitrag mit der Gemeinschaftsrichtlinie über die Gesellschaftsteuer vereinbar ist, wonach die Erhebung anderer Abgaben als der Gesellschaftsteuer auf die der Ausübung der Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft vorangehende Eintragung oder sonstige Formalität, der sie unterworfen werden kann, verboten ist.

2. Der niederländische Beitrag wird von den Industrie- und Handelskammern (im folgenden: Kammern) jährlich bei den in ihren jeweiligen Handelsregistern eingetragenen Unternehmen erhoben und zur Finanzierung ihrer verschiedenen Tätigkeiten verwendet. Der Begriff „Unternehmen" wird weit ausgelegt und umfaßt jede Art der Geschäftstätigkeit, gleichgültig ob es sich dabei um Handelstätigkeit oder um Holding- und Investitionstätigkeit handelt. Der Beitrag wird nach dem in das Unternehmen eingebrachten Kapital bemessen, das als Rücklagen, Rückstellungen und langfristige Verbindlichkeiten des Unternehmens definiert wird, und kann bis zu 24 400 HFL betragen.

3. Alle Gesellschaften (mit Ausnahme solcher ohne Geschäftsbetrieb, in die kein Kapital eingebracht ist) sind per definitionem Inhaber eines einzutragenden Unternehmens und haben den Beitrag zu entrichten. Da der niederländische Gesetzgeber das Unternehmensregister mit dem Gesellschaftsregister verbunden hat, ist eine eigene Eintragung der Gesellschaft entbehrlich, außer wenn sich deren satzungsmäßiger Sitz nicht im Bezirk der Kammer befindet, in dem ihr Unternehmen niedergelassen ist. In diesem Fall erhebt die Kammer, in deren Bezirk sich der satzungsmäßige Sitz der Gesellschaft befindet, für deren Eintragung eine geringe zusätzliche Gebühr von 61 HFL.

4. Die in den Ausgangsverfahren klagenden Gesellschaften tragen vor, die Kammern seien durch die Richtlinie daran gehindert, von ihnen die Zahlung einer Abgabe wie des Unternehmensbeitrags zu verlangen und könnten von ihnen nur 61 HFL erheben, die den Kosten der Eintragung der Gesellschaft entsprächen.

5. Wenn der Beitrag rechtswidrig ist, stellt sich die weitere Frage, ob sich die Kammern zur Abwehr von Ansprüchen auf Erstattung von für frühere Jahre erhobenen Beiträgen darauf berufen können, daß die im innerstaatlichen Recht für die Einlegung von Rechtsbehelfen gegen ihre Entscheidungen festgelegte Frist von dreißig Tagen abgelaufen sei.

* Originalsprache: Englisch.

Die einschlägigen nationalen Rechtsvorschriften

6. Nach der Wet op de Kamers van Koophandel en Fabrieken (Gesetz über die Industrie- und Handelskammern) von 1963 haben die Kammern die Aufgabe, die wirtschaftlichen Interessen von Unternehmen in ihrem jeweiligen Bezirk zu fördern [1]. Die Kammern erbringen verschiedene Dienstleistungen, wie die Gründung und die Verwaltung von Einrichtungen im Dienste von Handel und Industrie, die Werbung und die Erteilung von Zuschüssen für Einrichtungen zur Förderung wirtschaftlicher Interessen, die Beglaubigung von Unterschriften, die Abnahme von Eiden und die Sammlung von Informationen [2]. Die Kammern werden von verschiedenen öffentlichen Stellen als Quelle von Informationen über Handel und Industrie in Anspruch genommen [3].

7. Nach Artikel 1 der Handelsregisterwet (Handelsregistergesetz) von 1918 sind die Kammern verpflichtet, ein Register für die in ihrem Bezirk ansässigen Unternehmen zu führen. Artikel 1 Absätze 1, 2, 3 und 7 des Gesetzes in seiner geltenden Fassung bestimmt:

„1. Es besteht ein Handelsregister, in das alle Unternehmen eingetragen werden, die

a) in den Niederlanden ansässig sind oder

b) in den Niederlanden eine Zweigniederlassung haben ... oder

c) in den Niederlanden durch einen bevollmächtigten Handelsagenten vertreten werden.

2. Das Handelsregister wird von den Industrie- und Handelskammern für ihren jeweiligen Bezirk geführt.

3. Die Eintragung erfolgt bei jeder Kammer, in deren Bezirk das Unternehmen

1 — Siehe Artikel 3 des Gesetzes.
2 — Artikel 16 des Gesetzes.
3 — Artikel 17 und 18 des Gesetzes.

ansässig ist oder sich eine Zweigniederlassung des Unternehmens befindet.

...

7. In das Handelsregister werden ferner eingetragen alle naamloze vennootschappen (Aktiengesellschaften), besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid (Gesellschaften mit beschränkter Haftung), coöperaties (Genossenschaften), onderlinge waarborgmaatschappijen (Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit) und Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigungen ..., die ihren satzungsmäßigen Sitz in den Niederlanden haben. Die Eintragung erfolgt bei der Kammer, in deren Bezirk sie ihren satzungsmäßigen Sitz haben."

8. Das nationale Gericht führt im Vorlagebeschluß aus, daß die Eintragung von Unternehmen im Handelsregister zwei Aufgaben erfülle. Zunächst genüge sie der Verpflichtung zur Eintragung von Gesellschaften nach den nationalen Rechtsvorschriften, mit denen die Richtlinie 68/151/EWG des Rates [4] umgesetzt wird, deren Artikel 3 Absatz 1 die Mitgliedstaaten verpflichtet, entweder bei einem zentralen Register oder bei einem Handels- oder Gesellschaftsregister für die von der Richtlinie erfaßten Gesellschaften eine Akte anzulegen. Zweitens dient es als Quelle von Wirtschaftsdaten und als Verzeichnis der Unternehmen, für die die Kammer gegründet wurde und die die Gruppe darstellen, deren Interessen die Kammer vertreten soll.

9. Aufgrund des Artikels 9c des Handelsregistergesetzes wird eine Doppeleintragung einer juristischen Person verhindert, deren satzungsmäßiger Sitz sich im selben Kammerbezirk wie ein von ihr betriebenes Unternehmen befindet. Die Bestimmung lautet wie folgt:

„Ist eine in Artikel 1 Absatz 7 aufgeführte juristische Person Inhaber eines Unternehmens, das bei der Industrie- und Handelskammer eingetragen ist, in deren Bezirk diese juristische Person ihren satzungsmäßigen Sitz hat, so gilt die Eintragung des Unternehmens bei dieser Kammer auch als Eintragung dieser juristischen Person."

10. Offenbar erstreckt sich der Begriff „Unternehmen" in Artikel 1 Absatz 1 nicht nur auf wirtschaftliche Einheiten mit Handelstätigkeit, sondern auch auf solche Einheiten, die Holding- und Investitionstätigkeiten ausüben. Daher ist die Eintragung nach Artikel 1 Absatz 7 praktisch nur für Gesellschaften ohne jeden Geschäftsbetrieb oder solche Gesellschaften erforderlich, deren Unternehmen

4 — Erste Richtlinie zur Koordinierung der Schutzbestimmungen, die in den Mitgliedstaaten den Gesellschaften im Sinne des Artikels 58 Absatz 2 des Vertrages im Interesse der Gesellschafter sowie Dritter vorgeschrieben sind, um diese Bestimmungen gleichwertig zu gestalten (ABl. L 65, S. 8).

men sich in einem anderen Bezirk als dem ihres satzungsmäßigen Sitzes befindet.

11. Artikel 22 des Gesetzes betrifft Eintragungsgebühren. Seine Absätze 1 bis 4 bestimmen:

„1. Für die Eintragung eines Unternehmens bei der Industrie- und Handelskammer, in deren Bezirk es ansässig ist, ist für jedes Kalenderjahr, in dem das Unternehmen eingetragen ist oder eingetragen sein müßte, an diese Kammer ein von ihr durch Verordnung festzusetzender Betrag zu entrichten.

2. Die Kammer kann durch eine Verordnung im Sinne von Absatz 1 für kein Unternehmen einen höheren als den durch allgemeine Verwaltungsanordnung für die betreffende Gruppe von Unternehmen bestimmten Betrag festsetzen.

3. Durch die in Absatz 2 genannte Verwaltungsanordnung werden die Unternehmen nach Maßgabe des in das Unternehmen eingebrachten Kapitals unter Abzug der Verluste in Gruppen eingeteilt. Durch diese Verwaltungsanordnung können Unternehmen in besonderen Fällen nach anderen Kriterien in Gruppen eingeteilt werden. Für jede Gruppe von Unternehmen wird im Hinblick auf die Anwendung von Absatz 1 ein Betrag festgesetzt.

4. Unter dem in das Unternehmen eingebrachten Kapital werden auch verstanden:

a) Rücklagen und Rückstellungen mit Ausnahme derer, die zur Deckung von Verbindlichkeiten oder unmittelbar nachweisbaren Risiken dienen, soweit ihr Betrag den dieser Verbindlichkeiten oder Risiken nicht übersteigt;

b) Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von einem Jahr oder länger."

12. In den Königlichen Verordnungen vom 1. August 1956 und vom 5. Dezember 1968 wurden die Vorschriften über die Eintragungen und Gebühren näher ausgestaltet. Nach Artikel 3 der letztgenannten Verordnung in ihrer geltenden Fassung beträgt die Gebühr zwischen 61 HFL für ein Unternehmen der Gruppe I (mit einem Kapital von weniger als 25 000 HFL) und 24 400 HFL für ein Unternehmen der Gruppe XVI (mit

einem Kapital von mindestens 500 Millionen HFL). Nach der Wet op de Bedrijfsorganisatie (Gesetz über die Wirtschaftsorganisation) von 1950 in ihrer geltenden Fassung erhöhen sich die Eintragungsabgaben um eine geringe zusätzliche Abgabe zugunsten des niederländischen Sozial- und Wirtschaftsrats.

13. Artikel 22 Absatz 6 des Handelsregistergesetzes betrifft die Eintragung juristischer Personen. Er lautet wie folgt:

„Für die Eintragung einer in Artikel 1 Absatz 7 aufgeführten juristischen Person ist für jedes Kalenderjahr, in dem die juristische Person eingetragen ist oder eingetragen sein müßte, an die betreffende Kammer ein durch allgemeine Verwaltungsanordnung festzusetzender Betrag zu entrichten. Dies gilt nicht, wenn die Eintragung des Unternehmens der juristischen Person aufgrund von Artikel 9c als Eintragung der juristischen Person gilt."

14. Wie ich bereits ausgeführt habe, ist somit eine Gesellschaft, die Inhaber eines Unternehmens ist, das im selben Bezirk wie ihr satzungsmäßiger Sitz ansässig ist, zu einer eigenen Eintragung neben derjenigen ihres Unternehmens nicht verpflichtet und entrichtet keine zusätzliche Gebühr. Befinden sich der satzungsmäßige Sitz der Gesellschaft und deren Unternehmen in verschiedenen Bezirken, so hat die Gesellschaft eine eigene Eintragungsgebühr an die betreffende Kammer zu zahlen. Durch Artikel 8a der Verordnung vom 5. Dezember 1968 wurde diese Abgabe auf den Betrag von 61 HFL festgesetzt, der der Gebühr für Unternehmen der niedrigsten Gruppe (Gruppe I) entspricht. Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts entspricht der Betrag von 61 HFL den Kosten für die Führung des Registers.

15. Nach Artikel 26 des Handelsregistergesetzes wird die Gebühr von demjenigen, dem das Unternehmen gehört, oder der eingetragenen juristischen Person geschuldet. Wird die Gebühr nicht entrichtet, so hat die betreffende Kammer einen Zahlungsbefehl zu erlassen, der nach den Vorschriften des Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering (Zivilprozeßordnung) vollstreckbar ist.

16. Die Nichterfüllung der Eintragungsverpflichtung ist eine mit Freiheitsstrafe oder Geldstrafe oder beiden Strafen bewehrte Straftat [5].

17. Gegen Entscheidungen kann beim College van Beroep voor het Bedrijfsleven Klage erhoben werden [6]. Die Klage ist innerhalb von 30 Tagen nach dem Tag zu erheben, an dem die Entscheidung mitgeteilt, übergeben oder versandt wurde [7]. Eine Klage ist jedoch nicht unzulässig, wenn der Kläger nachwei-

5 — Siehe Artikel 1 Nr. 4 Buchstabe c, Artikel 2 Absatz 4 und Artikel 6 Absatz 1 Nr. 4 Buchstabe c des Gesetzes vom 22. Juni 1950 zur Festlegung von Rechtsvorschriften über die Ermittlung, Verfolgung und Aburteilung von Wirtschaftsdelikten.

6 — Artikel 31 des Gesetzes über die Industrie- und Handelskammern.

7 — Artikel 33 der Wet administratieve rechtspraak bedrijfsorganisatie (Gesetz über die Verwaltungsgerichtsbarkeit in der Wirtschaftsorganisation) von 1954.

sen kann, daß ihm die Fristüberschreitung billigerweise nicht vorzuwerfen ist [8].

Die einschlägigen Gemeinschaftsvorschriften

18. Mit der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital [9], die aufgrund der Artikel 99 und 100 des Vertrages erging, bezweckte der Rat die Harmonisierung der Abgabe auf Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften („Gesellschaftsteuer"). Die Richtlinie ist seither mehrere Male geändert worden [10]; keine dieser Änderungen ist jedoch im vorliegenden Fall einschlägig.

19. Artikel 1 der Richtlinie bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten erheben eine gemäß den Bestimmungen der Artikel 2 bis 9 harmonisierte Abgabe auf Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften, die nachfolgend als Gesellschaftsteuer bezeichnet wird."

20. Artikel 3 der Richtlinie lautet, soweit hier von Bedeutung:

„(1) Kapitalgesellschaften im Sinne dieser Richtlinie sind:

a) die Gesellschaften ... niederländischen Rechts, die nachstehend aufgeführt sind:

— ... naamloze vennootschap;

— ... commanditaire vennootschap op aandelen;

...

b) jede Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person, deren Kapital- oder Vermögensanteile in einem der Mitgliedstaaten börsenfähig sind;

c) jede Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person mit Erwerbszweck, deren Mitglieder berechtigt sind, ihre Anteile ohne vorherige Genehmigung an Dritte zu

8 — Artikel 33 Absatz 3 des Gesetzes.

9 — ABl. L 249, S. 25.

10 — Zuletzt durch die Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 (ABl. L 156, S. 23).

veräußern, und deren Mitglieder für Schulden der Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person nur bis zur Höhe ihrer Beteiligung haften.

(2) Zur Anwendung dieser Richtlinie werden den Kapitalgesellschaften alle anderen Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen gleichgestellt, die einen Erwerbszweck verfolgen. Ein Mitgliedstaat kann jedoch davon absehen, sie für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft zu betrachten."

21. Artikel 4 definiert die verschiedenen Vorgänge, die der Gesellschaftsteuer unterliegen oder unterworfen werden können. Den Vorgängen ist gemeinsam, daß sie sich auf verschiedenartige Kapitalzuführungen zu einer Kapitalgesellschaft oder auf eine Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung oder des satzungsmäßigen Sitzes einer Kapitalgesellschaft in das Hoheitsgebiet eines Staates in Fällen beziehen, in denen die Gesellschaftsteuer nicht schon in einem anderen Mitgliedstaat erhoben wurde.

22. Artikel 10 der Richtlinie bestimmt:

„Abgesehen von der Gesellschaftsteuer erheben die Mitgliedstaaten von Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen mit Erwerbszweck keinerlei andere Steuern oder Abgaben auf:

a) die in Artikel 4 genannten Vorgänge;

b) ...

c) die der Ausübung der Tätigkeit vorausgehende Eintragung oder sonstige Formalität, der eine Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person mit Erwerbszweck auf Grund ihrer Rechtsform unterworfen werden kann."

23. Artikel 11 verbietet bestimmte andere Abgaben im Zusammenhang mit der Aufbringung von Anteils- oder Anleihekapital.

24. Artikel 12 Absatz 1 der Richtlinie fügt jedoch folgende Einschränkung hinzu:

„In Abweichung von den Artikeln 10 und 11 können die Mitgliedstaaten folgendes erheben:

...

e) Abgaben mit Gebührencharakter; ..."

25. Anlaß für das vorliegende Verfahren hat offenbar das Urteil Ponente Carni des Gerichtshofes [11] gegeben. In dieser Rechtssache war der Gerichtshof ersucht wurden, die Vereinbarkeit einer als „staatliche Konzessionsabgabe" bezeichneten Abgabe mit der Richtlinie 69/335 zu prüfen. Die Abgabe war zu entrichten für die Eintragung einer Gesellschaft, einer Erhöhung ihres Kapitals, der Verlängerung ihrer Dauer, der Änderung ihres Zwecks und der Verschmelzung von Gesellschaften. Die Eintragungsabgabe betrug nach einer Reihe von Erhöhungen 15 Millionen LIT für Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, 3,5 Millionen LIT für Gesellschaften mit beschränkter Haftung und 500 000 LIT für sonstige Gesellschaften. Die Abgabe war zunächst bei der Eintragung und sodann jährlich zu entrichten. Das Ersuchen des vorlegenden Gerichts betraf die jährliche Erhebung der Abgabe.

26. Der Gerichtshof hat ausgeführt, Artikel 10 erfasse indirekte Steuern, die die gleichen Merkmale aufwiesen wie die Gesellschaftsteuer. Er finde daher Anwendung auf eine Abgabe wie die in jener Rechtssache fragliche, die im Hinblick auf die Eintragung von Kapitalgesellschaften jährlich zu entrichten sei; das gelte selbst dann, wenn der Ertrag der Abgabe zur Finanzierung des Dienstes beitrage, der das Register zu führen habe. Die Abgabe sei daher verboten, sofern sie nicht eine Abgabe mit Gebührencharakter im Sinne des Artikels 12 Absatz 1 der Richtlinie darstelle.

27. Nach Artikel 12 Absatz 1 sei eine Abgabe zulässig, die die Gegenleistung für einen vom Gesetz im Allgemeininteresse angeordneten Vorgang darstelle. Das gelte insbesondere für eine Abgabe, die als Gegenleistung für einen Vorgang wie die Eintragung von Kapitalgesellschaften fällig werde, also einen Vorgang, der im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht von einem innerstaatlichen Gesetz sowohl im Interesse Dritter als auch im Interesse der Gesellschaften selbst vorgeschrieben werde [12].

28. Der Gerichtshof hat jedoch festgestellt, daß Abgaben nur dann unter Artikel 12

11 — Urteil vom 20. April 1993 in den verbundenen Rechtssachen C-71/91 und C-178/91 (Ponente Carni und Cispadana Costruzioni, Slg. 1993, I-1915).

12 — Randnrn. 37 und 38.

fielen, wenn sich ihre Höhe nach den Kosten des geleisteten Dienstes richte; und er hat hinzugefügt:

„In einer Abgabe, deren Höhe keinen Zusammenhang mit den Kosten des besonderen Dienstes aufwiese oder deren Höhe sich nicht nach den Kosten des Vorgangs, für den sie die Gegenleistung darstellt, richtete, sondern nach den gesamten Verwaltungs- und Investitionskosten des mit dem Vorgang betrauten Dienstes, müßte eine Belastung gesehen werden, für die allein das Verbot des Artikels 10 der Richtlinie gilt.

Bei einigen Vorgängen, wie beispielsweise der Eintragung einer Gesellschaft, kann es schwierig sein, die Kosten des Vorgangs zu ermitteln. In einem solchen Fall kann die Bemessung dieser Kosten nur pauschal erfolgen und muß in sachgerechter Weise vorgenommen werden, indem insbesondere die Anzahl und der Rang der beteiligten Bediensteten, die von ihnen aufgewendete Zeit sowie die für den Vorgang anfallenden Sachkosten berücksichtigt werden." [13]

29. Außerdem seien die Mitgliedstaaten berechtigt, für Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung unterschiedliche Beträge festzusetzen, wenn keiner der von diesen Gesellschaften zu entrichtenden Beträge höher sei als die Kosten der Eintragung [14].

13 — Randnrn. 42 und 43.
14 — Randnr. 44.

Sachverhalt und Fragen des vorlegenden Gerichts

30. Die Frage stellt sich daher, inwieweit die im Urteil Ponente Carni aufgestellten Grundsätze im vorliegenden Fall Anwendung finden. Im vorliegenden Fall betreffen die Ausgangsverfahren mehrere Beschwerden der Firmen Denkavit International BV, Galveston BV, Heklicht Scheepvaartbelangen BV, C. Roeleveld Beheer BV und zweier anderer Parteien sowie der Firmen R. J. Schippefelt, Sigarenhandel Ben Sterk und J. H. van Werkhoven Holding Maarssen BV gegen Entscheidungen der Industrie- und Handelskammern von Midden-Gelderland, Den Haag, Amsterdam und Utrecht über Eintragungsgebühren. Die Firma Denkavit ficht die Gebührenentscheidungen für die Jahre 1972 bis 1993 an. Die Beschwerden der anderen Gesellschaften betreffen die Gebührenentscheidungen für 1992.

31. Die Kläger, die sämtlich höheren Gebührengruppen zugewiesen sind, beanstanden die Gebühren insoweit, als diese über die den Kosten für die Führung der Handelsregister entsprechende Mindestgebühr von 61 HFL hinausgingen. Ihrer Ansicht nach stellt die Eintragungsgebühr eine nach Artikel 10 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 verbotene Abgabe dar. Das vorlegende Gericht hat festgestellt, daß die Eintragung von Gesellschaften nach Artikel 1 Absatz 1 des Handelsregistergesetzes eine Eintragung im Sinne

des Artikels 3 der Richtlinie 68/151 darstelle; im Urteil Ponente Carni hat der Gerichtshof ausgeführt, daß Artikel 10 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 die Erhebung von Abgaben für eine solche Eintragung verbiete. Nach Ansicht der Kläger handelt es sich bei dem Eintragungsbeitrag nicht um eine nach Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e dieser Richtlinie zulässige Abgabe mit Gebührencharakter, da mit ihm nicht nur die Kosten der Eintragung gedeckt, sondern praktisch alle Tätigkeiten der Kammern finanziert würden.

32. Zur Begründung ihrer Auffassung, daß sie Anspruch auf Erstattung der für zurückliegende Jahre, nämlich die Jahre 1972 bis 1992, entrichteten Beiträge habe, führt die Firma Denkavit das Urteil Emmott des Gerichtshofes [15] an und macht geltend, daß sich die Kammern nicht auf die im innerstaatlichen Recht für Rechtsbehelfe gegen ihre Entscheidungen festgelegte Frist von 30 Tagen berufen dürften, da die Richtlinie 69/335 nicht ordnungsgemäß umgesetzt worden sei.

33. Dieses Vorbringen hat das nationale Gericht veranlaßt, den Gerichtshof um Vorabentscheidung über folgenden Fragen zu ersuchen:

1. a) Fällt außer einer Abgabe auf die Eintragung der in Artikel 10 der Richtlinie 69/335/EWG genannten Gesellschaften, Personenvereinigungen und juristischen Personen auch ein Beitrag, der jährlich aufgrund der — zwingenden — Eintragung eines Unternehmens bei einer Industrie- und Handelskammer zu entrichten ist und der sich nach der wirtschaftlichen Bedeutung des Unternehmens bemißt, die — in erster Linie — in dem im Unternehmen arbeitenden Vermögen zum Ausdruck kommt, ohne weiteres unter das in diesem Artikel niedergelegte Verbot, selbst wenn zwischen der Verpflichtung zur Eintragung des Unternehmens und der Rechtsform dessen, dem das Unternehmen gehört, kein Zusammenhang besteht?

b) Falls diese Frage verneint wird:

Ist, wenn mit einer Eintragung im Sinne von Frage 1 a für den Inhaber des Unternehmens zugleich die in Artikel 10 Buchstabe c der Richtlinie 69/335/EWG beschriebene Formalität erfüllt wird, die von diesem Inhaber wegen der Eintragung des Unternehmens erhobene Abgabe als eine Abgabe im Sinne dieses Artikels anzusehen, auch wenn damit keine Erhöhung der in Frage 1 a genannten Abgabe verbunden ist?

15 — Urteil vom 25. Juli 1991 in der Rechtssache C-208/90 (Slg. 1991, I-4269).

2. Bei Bejahung (einer) der vorigen Fragen:

Kann unter den in Artikel 12 Buchstabe e der Richtlinie 69/335/EWG verwendeten Begriff der „Abgaben mit Gebührencharakter" auch eine von einer Industrie- und Handelskammer erhobene Abgabe fallen, die außer zur Deckung der Kosten, die der Kammer durch die Vornahme von Eintragungen in das von ihr geführte Handelsregister entstanden sind, zugleich zur Finanzierung von Aufgaben und Tätigkeiten dient, die die Kammer im Interesse aller in ihrem Einzugsbereich niedergelassenen Unternehmen wahrnimmt bzw. ausübt, wobei die Kosten dieser Aufgaben und Tätigkeiten nach Maßgabe der wirtschaftlichen Bedeutung des Unternehmens, die — in erster Linie — in dem im Unternehmen arbeitenden Vermögen zum Ausdruck kommt, auf die Unternehmen umgelegt werden?

3. Kann, wenn von der Rechtswidrigkeit einer Abgabe, wie sie in den vorigen Fragen bezeichnet ist, ausgegangen werden muß, dem Bürger, der sich im Rahmen eines Rechtsstreits vor einem nationalen Gericht unter Hinweis auf die Richtlinie 69/335/EWG auf diese Rechtswidrigkeit beruft, die Überschreitung der nach nationalem Recht vorgeschriebenen Rechtsbehelfsfristen nicht entgegengehalten werden, solange die der Erhebung der Abgabe zugrunde liegenden, mit dieser Richtlinie unvereinbaren nationalen Rechtsvorschriften nicht aufgehoben wurden?

Vorfrage

34. Bevor ich mich den Fragen des vorlegenden Gerichts zuwende, sollte ich auf eine Vorfrage eingehen, obwohl sie im vorliegenden Verfahren nicht aufgeworfen worden ist. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes kann eine Richtlinie, die nicht durchgeführt wurde, nur dem Staat Verpflichtungen auferlegen; eine Richtlinie kann nicht selbst Verpflichtungen für einen Bürger begründen, so daß diesem gegenüber eine Berufung auf die Richtlinie als solche nicht möglich ist [16]. Zwar wird der Beitrag, um den es in der vorliegenden Rechtssache geht, vom Staat vorgeschrieben, jedoch wird seine Höhe von den Kammern festgesetzt, an die er auch zu entrichten ist. Daher stellt sich die Frage, ob die Kammern unabhängig davon, ob sie nach niederländischem Recht als öffentliche oder private Einrichtungen einzustufen sind, nach dem Gemeinschaftsrecht als Stelle des Staates angesehen werden müssen, gegen den eine Berufung auf Bestimmungen einer Richtlinie möglich ist. Der Gerichtshof hat befunden, daß eine Einrichtung, die unabhängig von ihrer Rechtsform kraft staatlichen Rechtsakts unter staatlicher Aufsicht eine Dienstleistung im öffentlichen Interesse zu erbringen hat und die hierzu mit besonderen Rechten ausgestattet ist, die über das hinausgehen, was für die Beziehungen zwischen Privatpersonen gilt, zu den Rechtssubjekten gehört, denen die unmittelbar anwendbaren Bestimmungen einer Richtlinie entgegengehalten werden können [17]. Die Befugnisse der Kammern deuten, wie gesagt, darauf hin, daß die Kammern diese Merkmale erfüllen. Jedenfalls wäre die Auffassung unbefriedigend, daß sich ein Abgabenpflichtiger wegen der Form, in der eine Einrichtung gegründet

16 — Urteil vom 14. Juli 1994 in der Rechtssache C-91/92 (Faccini Dori, Slg. 1994, I-3325, Randnr. 20).

17 — Urteil vom 12. Juli 1990 in der Rechtssache C-188/89 (Foster u. a., Slg. 1990, I-3313, Randnr. 20).

wurde, nur deshalb nicht auf die Rechtswidrigkeit einer Abgabe soll berufen können, weil diese an diese Einrichtung und nicht an den Staat zu entrichten sei. Wenn im vorliegenden Fall die Abgabenpflichtigen mit ihrem Begehren erfolgreich sein sollten, wären die Kammern und nicht der Staat zur Erstattung der Abgaben verpflichtet. Dies zeigt meines Erachtens jedoch nur, daß der Grundsatz, wonach eine nicht umgesetzte Richtlinie Verpflichtungen nur für den Staat begründen kann, weit auszulegen ist, wenn er nicht willkürliche Folgen haben soll.

bejahen, da die Richtlinie 69/335 alle aus Gründen der Eintragung erhobenen Abgaben unabhängig von ihrer Bemessungsgrundlage und Struktur verbiete. Kapitalgesellschaften seien nach dem Handelsregister ohne weiteres eintragungspflichtig; daher sei die Eintragungspflicht mit der Rechtsform der Gesellschaft untrennbar verbunden. Unerheblich sei, daß auch Unternehmen einzutragen seien, die keiner Kapitalgesellschaft gehörten; daß die Mitgliedstaaten Befugnisse außerhalb des Anwendungsbereichs einer Harmonisierungsrichtlinie behielten, bedeute nicht, daß ihnen innerhalb des Anwendungsbereichs der Richtlinie ein entsprechender Freiraum zustehe.

Frage 1

35. Mit dieser Frage möchte das vorlegende Gericht im wesentlichen wissen, ob ein jährlicher Beitrag wie der, um den es im Ausgangsverfahren geht, unter Artikel 10 der Richtlinie 69/335 fällt. Teil a der Frage geht dahin, ob ein Beitrag auch dann erfaßt wird, wenn er von Unternehmen im allgemeinen, ungeachtet ihrer Rechtsform, erhoben wird. Mit Teil b wird gefragt, ob der Beitrag, wenn er nicht schon ohne weiteres von der Richtlinie erfaßt wird, doch insoweit erfaßt wird, als bei einer Gesellschaft die Eintragung eines Unternehmens auch als Eintragung der Gesellschaft dient (auch wenn die Doppelfunktion der Eintragung nicht zu einem erhöhten Beitrag führt).

36. Nach Ansicht der Firmen Denkavit, Heklicht und Schippefelt ist Frage 1 zu

37. Die Firma Denkavit weist darauf hin, daß sich ihre Tätigkeit auf die einer Holdinggesellschaft, nämlich auf die Verwaltung und die Finanzierung ihrer Tochtergesellschaften, beschränke. Sie übe selbst keine Geschäftstätigkeit aus, unterliege aber dennoch der Eintragungspflicht. Unabhängig davon, welcher Standpunkt zur Eintragung von Gesellschaften im allgemeinen vertreten werde, seien Holdinggesellschaften, da sie keine Handelstätigkeit ausübten, per definitionem allein wegen ihrer Rechtsform einzutragen. Zwar bestünden Vorschriften zur Verhinderung einer Doppelbesteuerung bei Konzernen, doch gälten diese Vorschriften nur für einen ganz engen Bereich und erfaßten nicht jeden Einzelfall.

38. Die Industrie- und Handelskammern vertreten die Auffassung, der Beitrag sei eine auf in den Niederlanden ansässige Unternehmen jährlich erhobene direkte Steuer und

unterscheide sich erheblich von der für die Eintragung von Gesellschaften erhobenen Abgabe, um die es im Urteil Ponente Carni gegangen sei. Im vorliegenden Fall knüpfe die Beitragspflicht an die Tätigkeit eines Unternehmens im Bezirk der betreffenden Kammer an. Die Bemessungsgrundlage des Beitrags sei der wirtschaftliche Wert des Unternehmens und nicht das vom Inhaber des Unternehmens eingebrachte Nennkapital. Es sei wichtig, zwischen der Steuer und der Eintragungsgebühr von 61 HFL zu unterscheiden, die nur die Kosten der Eintragung abdecken solle. Wenn sich die Eintragung sowohl auf das Unternehmen als auch auf die es betreibende juristische Person beziehe, werde die Eintragungsgebühr von der Abgabe mitumfaßt. Die niederländische Regierung hat sich weitgehend im gleichen Sinne wie die Industrie- und Handelskammern geäußert.

39. Auch die griechische Regierung und die Kommission schlagen eine Verneinung der ersten Frage vor. Nach Ansicht der griechischen Regierung verstößt der fragliche Beitrag nicht gegen Artikel 10 der Richtlinie 69/335, weil diese nur indirekte Steuern verbiete, während der Beitrag eine direkte Regionalsteuer sei, die nach Maßgabe der Zahlungsfähigkeit des Unternehmens erhoben werde. Die Kommission meint, der Beitrag werde, soweit er über die Eintragungsgebühr von 61 HFL hinausgehe, nicht von Artikel 10 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 erfaßt und sei von der Abgabe, um die es im Urteil Ponente Carni gegangen sei, aus ähnlichen Gründen wie den von den Industrie- und Handelskammern angeführten zu unterscheiden. Andererseits gehe das vorlegende Gericht zu Recht davon aus, daß die Eintragungsgebühr von 61 HFL die Voraussetzungen des Artikels 10 Buchstabe c erfülle. Diese Gebühr knüpfe unmittelbar an das Bestehen der Gesellschaft an und stelle nicht auf deren wirtschaftliche Tätigkeiten ab. Da Verstöße gegen die Eintragungspflicht bestraft würden, lasse sich die Eintragung als Erfordernis ansehen, dem genügt werden müsse, bevor eine Gesellschaft ihre Tätigkeit aufnehmen könne. Daß der Beitrag so aufgefaßt werden könne, daß er die Eintragungsgebühr mitumfasse, bedeute jedoch nicht, daß der ganze Beitrag unter Artikel 10 Buchstabe c falle.

40. Die dänische Regierung nimmt einen etwas anderen Standpunkt ein. Ihrer Ansicht nach ist die Frage 1 a insoweit zu verneinen, als zwischen der Eintragungsverpflichtung und der Rechtsform des Inhabers des Unternehmens kein Zusammenhang bestehe. Wenn jedoch die Eintragung auch als Erfüllung einer Formalität im Sinne des Artikels 10 Buchstabe c diene (in Frage 1 b bezeichneter Fall), falle der Beitrag unter diese Bestimmung und sei auch dann verboten, wenn die Erfüllung der Formalität keine zusätzliche Zahlung nach sich ziehe, außer wenn der Beitrag nur in einer Abgabe mit Gebührencharakter im Sinne von Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e bestehe. Wie ich jedoch noch darstellen werde, vertritt die dänische Regierung hinsichtlich dessen, was nach dieser Bestimmung erlaubt ist, einen weiten Standpunkt.

41. Wie ich bereits ausgeführt habe, wird nach den einschlägigen nationalen Bestimmungen der Begriff des Unternehmens in einem weiten Sinne verstanden, der nicht nur Wirtschaftseinheiten, die eine Handelstätigkeit ausüben, sondern auch solche, die Holding- und Investitionstätigkeiten ausüben, erfaßt. Obwohl die Aufgabe der Kammern darin besteht, die wirtschaftlichen

Interessen in ihren Bezirken zu fördern, knüpft der Eintragungsbeitrag also weniger an die Handelstätigkeit als vielmehr an das in wirtschaftliche Einheiten eingebrachte Kapital an, wie es in deren Rücklagen, Rückstellungen und langfristigen Verbindlichkeiten zum Ausdruck kommt. Die erste Frage des vorlegenden Gerichts geht dahin, ob eine solche Abgabe ohne weiteres unter Artikel 10 der Richtlinie fällt, der den Mitgliedstaaten verbietet, „von Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen mit Erwerbszweck ... andere Steuern oder Abgaben auf ... c) die der Ausübung einer Tätigkeit vorangehende Eintragung oder sonstige Formalität [zu erheben], der eine Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person mit Erwerbszweck aufgrund ihrer Rechtsform unterworfen werden kann".

42. Zur Beantwortung dieser Frage sind Zweck und Anwendungsbereich der Richtlinie zu prüfen. Artikel 1 der Richtlinie führt eine harmonisierte Abgabe auf „Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften" ein. Außerdem wird durch die Richtlinie die Wertpapiersteuer aufgehoben (siehe Artikel 11 sowie die fünfte Begründungserwägung). Die Ratio der Richtlinie wird in der zweiten und der sechsten Begründungserwägung erläutert. Die zweite Begründungserwägung lautet:

„Die gegenwärtig in den Mitgliedstaaten bestehenden indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, d. h. die Steuer auf die Einbringungen in Gesellschaften und die Wertpapiersteuer, sind Ursache von Diskriminierungen, Doppelbesteuerungen und Unterschiedlichkeiten, die den freien Kapitalverkehr behindern und deshalb durch eine Harmonisierung beseitigt werden sollen."

Die Sechste Begründungserwägung hat folgenden Wortlaut:

„Die Konzeption eines Gemeinsamen Marktes mit den Eigenschaften eines Binnenmarktes setzt voraus, daß die Steuer auf die Ansammlung von Kapital innerhalb des Gemeinsamen Marktes auf Kapital, das im Rahmen einer Gesellschaft angesammelt worden ist, nur einmal erhoben werden kann und daß diese Besteuerung, wenn sie den Kapitalverkehr nicht stören soll, in allen Mitgliedstaaten gleich hoch sein muß."

43. Die in den Artikeln 10 und 11 angeordneten Verbote anderer Abgaben fließen unmittelbar aus dem doppelten Zweck der Richtlinie, die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital zu harmonisieren und die Wertpapiersteuer aufzuheben. Dies ist eindeutig der Fall bei den Verboten in Artikel 10 Buchstabe a (der Gesellschaftsteuer unterliegende Vorgänge nach Artikel 4 der Richtlinie), Artikel 10 Buchstabe b (Abgaben auf Einlagen, Darlehen oder Leistungen im Zusammenhang mit diesen Vorgängen) und Artikel 11 (Abgaben auf die Ausfertigung, die Ausgabe, die Börsenzulassung, das Inverkehrbringen von oder den Handel mit Aktien, Anteilen und ähnlichen Wertpapieren sowie Abgaben auf Anleihen

einschließlich Renten, die durch die Ausgabe von Obligationen oder anderen handelsfähigen Wertpapieren aufgenommen werden). Dies sind die Abgaben auf die Ansammlung von Kapital oder die Übertragung von Wertpapieren, die die Richtlinie harmonisieren bzw. abschaffen wollte.

44. Zwar werden die unter Artikel 10 Buchstabe c fallenden Abgaben nicht auf Kapitalzuführungen oder Übertragungen von Wertpapieren als solche erhoben, doch ist ihr Verbot zur Erreichung des Zieles der Richtlinie von ebenso grundlegender Bedeutung. Diese Abgaben werden im Hinblick auf die Formalitäten im Zusammenhang mit der Rechtsform der Gesellschaft, d. h. dem Instrument zur Kapitalansammlung, erhoben. Sie gehören daher zu einer Kategorie, die derjenigen der anderen verbotenen Abgaben ähnlich ist. Ohne ein solches Verbot wären die Rechtsvorschriften zur Harmonisierung der Steuergesetze in diesem Bereich unvollständig, da die Ziele der Richtlinie durch das Bestehen derartiger Abgaben nicht weniger gefährdet würden als das Weiterbestehen anderer Abgaben auf Kapitalzuführungen oder Wertpapierübertragungen.

45. Man muß sich jedoch klar machen, daß der Beitrag der Richtlinie zum freien Kapitalverkehr verhältnismäßig bescheiden ist. Die Richtlinie ist als einzelner Stein eines viel größeren — keineswegs vollständigen — Mosaiks anzusehen, mit dem ein begrenzter Bereich des Steuerrechts harmonisiert wird. Die Richtlinie will eindeutig nicht etwa alle Steuerhindernisse für die gegenseitige Durchdringung der Kapitalmärkte beseitigen, die sich aus den unterschiedlichen Steuern auf das Vermögen und die Gewinne von Unternehmen ergeben. Auch die Tatsache, daß eine Steuer von einer Gesellschaft aufgrund ihrer Rechtsform erhoben wird, genügt allein noch nicht dafür, daß sie in den Geltungsbereich der Verbote des Artikels 10 fällt. Die gegenteilige Ansicht würde die Befugnis der Mitgliedstaaten in Frage stellen, von Gesellschaften überhaupt Steuern, einschließlich solcher auf Einkommen und Gewinne, zu erheben, die von den für Einzelunternehmen geltenden abweichen; diese Auffassung wäre mit den Befugnissen, die den Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der direkten Besteuerung anerkanntermaßen verblieben sind, und mit dem Bestehen anderer Gemeinschaftsinitiativen im Bereich der Gesellschaftsbesteuerung [18] unvereinbar.

46. Die Verbote des Artikels 10 richten sich speziell gegen Abgaben auf Vorgänge im Zusammenhang mit der Ansammlung von Kapital durch Gesellschaften oder der Übertragung von Wertpapieren oder allgemeiner gegen Abgaben, die im Hinblick auf die *Formalitäten* erhoben werden, die für die Fälle *vorgeschrieben* sind, daß eine Kapitalgesellschaft als Instrument für Investitionen verwendet wird. Sie erstrecken sich daher meines Erachtens nicht auf einen Beitrag wie den im Ausgangsverfahren streitigen, der eine allgemeine Abgabe darstellt, der wirtschaftliche Einheiten nach Maßgabe ihres wirtschaftlichen Wertes, d. h. des in sie eingebrachten Kapitals, unterworfen werden.

18 — Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (ABl. L 225, S. 1); Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 225, S. 6); Vorschlag einer Richtlinie zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden (ABl. 1975, C 253, S. 2).

Eine solche Abgabe ist nicht an die Rechtsform eines Unternehmens gebunden. Noch weniger wird sie im Hinblick auf Formalitäten erhoben, die mit der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft in Zusammenhang stehen.

47. Demzufolge ist das Argument der Firma Denkavit, daß Holdinggesellschaften als Nichthandelsgesellschaften nur wegen ihrer Rechtsform eingetragen und der Abgabe unterworfen würden, unzutreffend. In Ermangelung einer Harmonisierung der Steuern auf das Vermögen von Unternehmen oder das in sie eingebrachte Kapital behalten die Mitgliedstaaten überdies das Recht, eine solche Steuer von jeder beliebigen wirtschaftlichen Einheit zu erheben, sofern die Steuer nicht so angewandt wird, daß sie eine rechtswidrige Beschränkung einer der im Vertrag garantierten Freiheiten darstellt; ein solches Argument ist aber im vorliegenden Fall nicht vorgetragen worden. Unter demselben Vorbehalt ist es auch Sache des nationalen Rechts, gegebenenfalls Doppelbesteuerungen zu verhindern.

48. Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich klar, daß der im vorliegenden Fall von den Kammern erhobene Beitrag von der im Urteil Ponente Carni fraglichen Abgabe eindeutig unterscheidbar ist. Bei dieser ging es um eine jährliche Abgabe, die speziell für die Eintragung von Gesellschaften erhoben wurde. Damit fiel sie genau in den Bereich der Gesellschaftsbesteuerung, den die Richtlinie harmonisieren sollte.

49. Ich wende mich daher der Frage 1 b zu, mit der gefragt wird, ob der Beitrag gleichwohl in den Anwendungsbereich des Artikels 10 Buchstabe c fällt, weil die Eintragung eines Unternehmens im Handelsregister einer Kammer auch als Eintragung der Gesellschaft nach Maßgabe der Richtlinie 68/151 dient (auch wenn die Doppelfunktion der Eintragung nicht zu einer erhöhten Abgabe führt).

50. Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts läßt sich der Beitrag in zwei Teile aufteilen: eine Gebühr von 61 HFL, die zur Deckung der Kosten der Eintragung bestimmt ist (diesen Betrag erhebt eine Kammer von einer Gesellschaft für deren Eintragung, wenn der Gesellschaft kein Unternehmen im Bezirk dieser Kammer gehört), und den übrigen Teil, der je nach der Gebührenklasse, in die das Unternehmen eingestuft ist, unterschiedlich hoch ist und der Finanzierung der verschiedenen Tätigkeiten der Kammern dient.

51. Meines Erachtens ändert die Doppelfunktion des Registers nichts an der Lage. Der Gesetzgeber hat nämlich das der Erhebung der Abgabe auf Unternehmen dienende Register mit dem Gesellschaftsregister verbunden und damit die Notwendigkeit umgangen, Gesellschaften, denen ein Unternehmen im Bezirk einer Kammer gehört, eine eigene Gebühr für die Gesellschaftseintragung aufzuerlegen. Es wäre widersprüchlich, wenn dies dazu führen würde, daß eine Abgabe, die sonst nicht in den Anwendungsbereich des Artikels 10 Buchstabe c fällt, dadurch dem Anwendungsbereich dieser Bestimmung zugewiesen würde.

52. Gleiches gilt auch für Holdinggesellschaften. Im Gegensatz zur Ansicht der Firma Denkavit dient das Register auch bei diesen Gesellschaften einem doppelten Zweck. Die Holdingtätigkeit der Firma Denkavit wird für die Zwecke des Handelsregistergesetzes und des Beitrags als die eines Unternehmens angesehen. Wie gesagt, wird der Geltungsbereich des Beitrags in Ermangelung einer Gemeinschaftsharmonisierung derartiger Abgaben nach nationalem Recht festgelegt.

Frage 2

53. Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob, falls Frage 1 a oder 1 b bejaht wird, unter den Begriff der „Abgaben mit Gebührencharakter" in Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie auch eine Abgabe fällt, die zur Finanzierung nicht nur der Eintragung im Handelsregister, sondern auch der verschiedenen Aufgaben und Tätigkeiten verwendet wird, die die Kammern im Interesse der Unternehmen in ihrem Bezirk wahrnehmen bzw. ausüben, wobei die Kosten dieser Aufgaben und Tätigkeiten nach Maßgabe der wirtschaftlichen Bedeutung der Unternehmen auf diese umgelegt werden.

54. Diese Frage stellt sich nur, wenn im Gegensatz zu der von mir vertretenen Ansicht davon ausgegangen wird, daß einer der beiden Teile von Frage 1 zu bejahen sei.

55. Zu dieser Frage sind verschiedene Auffassungen vertreten worden. Die Firma Denkavit meint, daß nur die Eintragungsgrundgebühr von 61 HFL unter Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e falle. Der darüber hinausgehende Teil des Beitrags werde nach der Zahlungsfähigkeit des Unternehmens und nicht nach den Kosten der Führung des Registers berechnet; der Ertrag der Abgabe werde zur Finanzierung nicht nur der Führung des Registers, sondern sämtlicher Tätigkeiten der Kammern verwendet. Größere Unternehmen würden die Unterstützung der Kammern wahrscheinlich am wenigsten benötigen. Außerdem würden deren Dienstleistungen Holdinggesellschaften überhaupt nicht zugute kommen. Der Ansicht der Firma Denkavit pflichtet die Firma Heklicht bei.

56. Die Kammern und die niederländische Regierung vertreten die Auffassung, dem Urteil Ponente Carni sei nicht zu entnehmen, daß die einzige Dienstleistung, für die Gebühren erhoben werden könnten, die Führung von Registern sei. Im vorliegenden Fall lasse sich der Beitrag als Gebühr für die von den Kammern erbrachten verschiedenen Dienstleistungen ansehen.

57. Diese Ansicht wird von der dänischen und der griechischen Regierung geteilt. Die dänische Regierung fügt hinzu, daß das Urteil Ponente Carni Mitgliedstaaten nicht daran hindere, eine Abgabe zu erheben, die nicht nur die unmittelbaren Kosten der Eintragung, sondern auch bestimmte mittelbare Kosten decke, wie die entsprechenden Verwaltungskosten der Gesetzgebungskörperschaft, die Kosten der Wahrnehmung anderer Aufgaben im Interesse des Unternehmens, wie der Aufsicht, der Erteilung von Auskünften oder Beratungen, der Behandlung

von Beschwerden, sowie einen Teil der Kosten der für die Eintragung zuständigen Stelle, wie Miete, Gehälter, Ausbildung des Personals und Datenverarbeitung; die betreffenden Kosten müßten jedoch mit der erbrachten Dienstleistung zusammenhängen.

58. Die Kommission bemerkt nur, daß die Grundgebühr von 61 HFL unter Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e falle.

59. Meiner Ansicht nach stützt das Urteil Ponente Carni nicht die Ansicht, daß der Beitrag, um den es im vorliegenden Verfahren geht, eine Abgabe mit Gebührencharakter im Sinne des Artikels 12 Absatz 1 Buchstabe e darstelle. Zwar hat der Gerichtshof festgestellt, daß darunter eine Abgabe zu verstehen sei, die die Gegenleistung für Vorgänge darstelle, die im Allgemeininteresse gesetzlich vorgeschrieben seien. Der Gerichtshof hat auch eingeräumt, daß es in bestimmten Fällen möglich sei, die Kosten der Dienstleistung pauschal zu ermitteln. Ich teile überdies die Ansicht der Kammern und der dänischen Regierung, daß sich Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e nicht nur auf die in Artikel 10 der Richtlinie aufgeführten Vorgänge bezieht.

60. Die Ausführungen des Gerichtshofes im Urteil Ponente Carni müssen jedoch in ihrem Zusammenhang betrachtet werden. Dem Gerichtshof ging es darum, die Grenzen festzulegen, innerhalb deren ein Mitgliedstaat eine Abgabe für eine Gesellschaften im öffentlichen Interesse erbrachte konkrete Dienstleistung, nämlich eine Eintragung, erheben kann. Im vorliegenden Fall ist es nicht möglich, die von den einzelnen Unternehmen empfangenen Dienstleistungen oder Vorteile (soweit es sich nicht um die Dienstleistung der Eintragung einer Gesellschaft handelt) genau zu ermitteln. Außerdem besteht zwischen den Vorteilen, die ein Unternehmen aufgrund der verschiedenen Tätigkeiten und Dienstleistungen der Kammern erhalten kann, und der Höhe des Beitrags keinerlei Zusammenhang. Soweit der Beitrag über die Kosten der Eintragung hinaus geht, hat er daher mehr den Charakter einer Steuer als den einer für konkrete Dienstleistungen entrichteten Gebühr [19].

61. Ich halte daher eine Prüfung des Vorbringens der dänischen Regierung hinsichtlich der Frage, welche Kosten bei der Festsetzung einer Abgabe im Rahmen des Artikels 12 Absatz 1 Buchstabe e berücksichtigt werden können, in der vorliegenden Rechtssache für nicht erforderlich.

Frage 3

62. Mit dieser Frage begehrt das vorlegende Gericht Auskunft darüber, ob dann, wenn gegen die Richtlinie 69/335 verstoßende nationale Rechtsvorschriften noch nicht aufgehoben worden sind, geltend gemacht werden kann, daß eine nach nationalem Recht vorgeschriebene Rechtsbehelfsfrist überschritten worden sei. Diese Frage stellt sich

19 — Vgl. zu diesem Punkt ferner meine Schlußanträge vom 15. Februar 1996 in der Rechtssache C-191/94 (AGF Belgium, Slg. 1996, I-1859).

nur dann, wenn der Gerichtshof entgegen meiner Ansicht der Auffassung ist, daß die Frage 1 a oder die Frage 1 b zu bejahen sei.

63. Der Gerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung, die eine lange Reihe von Urteilen — beginnend mit den Urteilen Rewe und Comet im Jahr 1976 — umfaßt [20], die Auffassung vertreten, daß mangels einer gemeinschaftsrechtlichen Regelung auf diesem Gebiet die Ausgestaltung des Verfahrens für die Klagen, die den Schutz der dem Bürger aus der unmittelbaren Wirkung des Gemeinschaftsrechts erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten sei, sofern diese Modalitäten nicht ungünstiger seien als für gleichartige, das innerstaatliche Recht betreffende Klagen und nicht so ausgestaltet seien, daß sie die Ausübung der Rechte, die die Gemeinschaftsrechtsordnung einräume, praktisch unmöglich machten oder übermäßig erschwerten.

64. Dieser Grundsatz gilt auch für nach nationalem Recht festgesetzte Fristen, auf die er auch zuerst angewandt wurde. So kann nicht davon ausgegangen werden, daß die Festsetzung einer angemessenen Frist für die Erhebung einer Klage gegen eine Entscheidung die Berufung auf das Gemeinschaftsrecht praktisch unmöglich mache oder übermäßig erschwere [21]. Diese Fristen stellen einen Anwendungsfall des Grundsatzes der Rechtssicherheit dar, der sowohl den einzelnen als auch die Behörden schützt [22]. Das Erfordernis der Rechtssicherheit auf dem Gebiet der Besteuerung zeigt sich am vorliegenden Fall besonders deutlich. Es ist unschwer einzusehen, daß es für die Finanzen der Industrie- und Handelskammern ganz schwerwiegende Folgen hätte, wenn Gesellschaften die Erstattung der in den letzten zwanzig Jahren entrichteten Gebühren verlangen könnten.

65. Das Kriterium der „praktischen Unmöglichkeit" oder „übermäßigen Schwierigkeit" ist vom Gerichtshof im neueren Urteil Peterbroeck weiter ausgestaltet worden; dieses betraf keine Klagefristen, sondern eine Verfahrensvorschrift, die es Prozeßparteien verwehrte, nach Ablauf einer Frist von 60 Tagen nach Einreichung einer Ausfertigung der angefochtenen Entscheidung bei der Verwaltung vor einer belgischen Cour d'appel neue Rügen geltend zu machen, und nach der die Cour d'appel daran gehindert war, Gesichtspunkte von Amts wegen aufzugreifen. Der Gerichtshof hat ausgeführt:

„Für die Anwendung dieser Grundsätze ist jeder Fall, in dem sich die Frage stellt, ob eine nationale Verfahrensvorschrift die

20 — Siehe Urteile vom 16. Dezember 1976 in der Rechtssache 33/76 (Rewe, Slg. 1976, 1989, Randnr. 5), vom 16. Dezember 1976 in der Rechtssache 45/76 (Comet, Slg. 1976, 2043, Randnr. 13), vom 9. November 1983 in der Rechtssache 199/82 (San Giorgio, Slg. 1983, 3595, Randnr. 12), Urteil Emmott in der Rechtssache C-208/90 (angeführt in Fußnote 15, Randnr. 16), vom 19. November 1991 in den verbundenen Rechtssachen C-6/90 und C-9/90 (Francovich u. a., Slg. 1991, I-5357, Randnr. 43), vom 27. Oktober 1993 in der Rechtssache C-338/91 (Steenhorst-Neerings, Slg. 1993, I-5475, Randnr. 15), vom 6. Dezember 1994 in der Rechtssache C-410/92 (Johnson, Slg. 1994, I-5483, Randnr. 21), vom 14. Dezember 1995 in der Rechtssache C-312/93 (Peterbroeck, Slg. 1995, I-4599, Randnr. 12) sowie in den verbundenen Rechtssachen C-430/93 und C-431/93 (Van Schijndel, Slg. 1995, I-4705, Randnr. 17) und vom 8. Februar 1996 in der Rechtssache C-12/94 (FMC, Slg. 1996, I-389, Randnr. 71).

21 — Vgl. Urteil Rewe, Randnr. 5; Urteil Comet, Randnr. 17, Urteil San Giorgio, Randnr. 12.

22 — Urteil Rewe, Randnr. 5.

Anwendung des Gemeinschaftsrechts unmöglich macht oder übermäßig erschwert, unter Berücksichtigung der Stellung dieser Vorschrift im gesamten Verfahren, des Verfahrensablaufs und der Besonderheiten des Verfahrens vor den verschiedenen nationalen Stellen zu prüfen. Dabei sind gegebenenfalls die Grundsätze zu berücksichtigen, die dem nationalen Rechtsschutzsystem zugrunde liegen, wie z. B. der Schutz der Verteidigungsrechte, der Grundsatz der Rechtssicherheit und der ordnungsgemäße Ablauf des Verfahrens." [23]

66. Der Gerichtshof ist zu dem Ergebnis gekommen, daß zwar eine derartige 60-Tage-Frist als solche nicht zu beanstanden sei, daß die Vorschrift jedoch wegen der nachstehend aufgeführten Besonderheiten des fraglichen Verfahrens rechtswidrig sei: Die Cour d'appel sei das erste Gericht gewesen, das dem Gerichtshof eine Frage zur Vorabentscheidung vorlegen könne; die Vorschrift habe die Cour d'appel daran gehindert, die Frage der Vereinbarkeit der angefochtenen Maßnahme in der Sitzung von Amts wegen zu prüfen, da die 60-Tage-Frist bereits abgelaufen gewesen sei; kein anderes Gericht habe diese Frage prüfen können; die Vorschrift, nach der Gesichtspunkte durch ein Gericht nicht von Amts wegen aufgegriffen werden könnten, lasse sich nicht durch Grundsätze wie den der Rechtssicherheit oder den des ordnungsgemäßen Verfahrensablaufs in vertretbarer Weise rechtfertigen.

67. An diesen Grundsätzen ist im vorliegenden Fall die zum maßgeblichen Zeitpunkt geltende Frist von 30 Tagen zu messen. Meines Erachtens kann nicht davon gesprochen werden, daß diese Frist eine Berufung auf das Gemeinschaftsrecht praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert. Ein zentraler Gesichtspunkt im vorliegenden Fall ist der, daß die angefochtenen Entscheidungen jährlich wiederkehrend ergehen; das vorlegende Gericht hat festgestellt, daß jede Entscheidung einzeln angefochten werden kann. Verhältnismäßig kurze Fristen für die Anfechtung derartiger routinemäßiger Verwaltungsentscheidungen sind als solche nicht zu beanstanden; sie können durch die Notwendigkeit gerechtfertigt sein, zu verhindern, daß der Haushalt öffentlicher Stellen durch verspätete Ansprüche in bezug auf vergangene oder laufende Zeiträume überfordert wird. Dies gilt ungeachtet der Tatsache, daß es später eintretende Umstände, wie etwa die Entscheidung eines Gerichts, geben kann, die ein einzelner zum betreffenden Zeitpunkt nicht vorhersehen konnte.

68. Es sei auch darauf hingewiesen, daß es im Urteil Comet [24] um dieselbe 30-Tage-Frist nach niederländischem Recht ging. Der Gerichtshof, der das Recht der Mitgliedstaaten bestätigte, angemessene Fristen festzulegen, hat diese Frist für nicht zu kurz gehalten. Diese Frist ist jedenfalls nicht weniger einschneidend als die Einmonatsfrist des Artikels 33 EGKS-Vertrag für Klagen gegen Entscheidungen oder Empfehlungen der Kommission.

69. Ich sollte jedoch hinzufügen, daß ich in dieser Rechtssache einen anderen Standpunkt vertreten hätte, wenn das vorlegende Gericht festgestellt hätte, daß die Firma Denkavit auch künftig ihre wiederkehrende Verpflichtung zur Zahlung der fraglichen Beiträge

23 — Randnr. 14. Vgl. auch Randnr. 19 des in Fußnote 20 angeführten Urteils Van Schijndel.

24 — Angeführt in Fußnote 20.

nicht mehr beanstanden könne, weil sie es unterlassen habe, die ursprüngliche Entscheidung anzufechten. In diesem Fall hätte der Ablauf der Frist bewirkt, daß die Geltendmachung von Ansprüchen nicht nur in bezug auf gegenwärtige oder vergangene, sondern auch in bezug auf künftige Zeiträume ausgeschlossen wäre. Es ist kaum ersichtlich, wie sich ein solches Ergebnis mit Rechtssicherheitserwägungen hätte rechtfertigen lassen.

70. Auch wenn das Urteil Peterbroeck einen Anwendungsfall des Grundsatzes der „übermäßigen Erschwerung" darstellt, ist es im vorliegenden Fall doch nicht unmittelbar einschlägig. In der Rechtssache Peterbroeck war das nationale Gericht daran gehindert, eine gemeinschaftsrechtliche Frage in einem innerhalb der geltenden Frist anhängig gemachten Verfahren zu prüfen. In einem solchen Fall spielt der Grundsatz der Rechtssicherheit, der der Hauptrechtfertigungsgrund für Verjährungsfristen ist, keine so große Rolle. Im Urteil Peterbroeck ging es im wesentlichen um eine Abwägung zwischen der Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts und dem Bestreben, den ordnungsgemäßen Ablauf des Verfahrens zu gewährleisten; der Gerichtshof hat offensichtlich gemeint, daß dieses Bestreben keine Vorschrift rechtfertigen könne, die ein nationales Gericht, das ordnungsgemäß mit einer Rechtssache befaßt worden ist, daran hindert, einen in der Sitzung zur Sprache kommenden gemeinschaftsrechtlichen Gesichtspunkt vom Amts wegen aufzugreifen und gegebenenfalls den Gerichtshof um eine Entscheidung zu ersuchen. Die vorliegende Rechtssache weist auch keine Besonderheiten auf, die mit den vom Gerichtshof im Urteil Peterbroeck angeführten vergleichbar wären. Daher ist diesem Urteil nichts zu entnehmen, was für eine Unangemessenheit der Frist, um die es hier geht, sprechen würde.

71. Sodann stellt sich die Frage, ob die gefestigten Grundsätze in irgendeiner Weise durch das in dem von der Firma Denkavit angeführte Urteil Emmott [25] in Frage gestellt werden. In dieser Rechtssache, die die Gleichbehandlungsrichtlinie [26] betraf, erhielt die Klägerin entgegen der Richtlinie bis zum 28. Januar 1988 keine gleichen Leistungen, obwohl die Richtlinie am 23. Dezember 1984 in Kraft getreten war. Die Forderung von Frau Emmott nach Gewährung gleicher Leistungen mit Wirkung vom 23. Dezember 1984 wurde von den irischen Behörden mit der Begründung zurückgewiesen, daß sie ihre Klage nicht innerhalb von drei Monaten nach dem Zeitpunkt, zu dem die Klagegründe zutage getreten seien, erhoben habe, wie es das irische Recht verlange. Der Gerichtshof hat ausgeführt:

„Solange nämlich eine Richtlinie nicht ordnungsgemäß in nationales Recht umgesetzt wurde, sind die einzelnen nicht in die Lage versetzt worden, in vollem Umfang von ihren Rechten Kenntnis zu erlangen. Dieser Zustand der Unsicherheit für die einzelnen dauert auch nach dem Erlaß eines Urteils an, in dem der Gerichtshof die Ansicht vertreten hat, daß der betroffene Mitgliedstaat seinen Verpflichtungen aus der Richtlinie nicht nachgekommen ist, selbst wenn der Gerichtshof festgestellt hat, daß die eine oder andere Bestimmung der Richtlinie hinreichend genau und unbedingt ist, um vor den nationalen Gerichten in Anspruch genommen werden zu können.

25 — Oben angeführt, Fußnote 15.

26 — Richtlinie 79/7/EWG des Rates vom 19. Dezember 1978 zur schrittweisen Verwirklichung des Grundsatzes der Gleichbehandlung von Männern und Frauen im Bereich der sozialen Sicherheit (Abl. 1979, L 6, S. 24).

Nur die ordnungsgemäße Umsetzung der Richtlinie beendet diesen Zustand der Unsicherheit, und erst mit dieser Umsetzung wird die Rechtssicherheit geschaffen, die erforderlich ist, um von den einzelnen verlangen zu können, daß sie ihre Rechte geltend machen.

Hieraus folgt, daß sich der säumige Mitgliedstaat bis zum Zeitpunkt der ordnungsgemäßen Umsetzung der Richtlinie nicht auf die Verspätung einer Klage berufen kann, die ein einzelner zum Schutz der ihm durch die Bestimmungen dieser Richtlinie verliehenen Rechte gegen ihn erhoben hat, und daß eine Klagefrist des nationalen Rechts erst zu diesem Zeitpunkt beginnen kann." [27]

72. Sowohl die Beklagten, als auch die vier Mitgliedstaaten, die Erklärungen eingereicht haben, und die Kommission halten das Urteil Emmott für nicht einschlägig. Das Urteil sei im Lichte der besonderen Umstände jener Rechtssache auszulegen. Die vorliegende Rechtssache unterscheide sich hiervon in einer Reihe von Punkten: Anders als Irland hätten die Niederlande die fragliche Richtlinie rechtstreu umgesetzt; während Frau Emmott jede wirksame Möglichkeit, sich für den fraglichen Zeitraum auf die Richtlinie zu berufen, abgesprochen worden sei, hätten die Kläger in der vorliegenden Rechtssache hinsichtlich jeder Entscheidung die Möglichkeit gehabt, sich der Beitragszahlung unter Hinweis auf die Richtlinie zu widersetzen; schließlich seien die Kläger in der vorliegenden Rechtssache große Handelsunternehmen und keine auf die fraglichen Leistungen angewiesenen Einzelpersonen.

73. Der Gerichtshof hatte in den Urteilen Steenhorst-Neerings [28] und Johnson [29], die die Fristen für die Geltendmachung von Ansprüchen auf rückständige Leistungen betrafen, Gelegenheit, das Urteil Emmott zu überprüfen. Der Gerichtshof stellte fest, daß das Gemeinschaftsrecht der Anwendung dieser Fristen auch dann nicht entgegenstehe, wenn die fragliche Richtlinie noch nicht ordnungsgemäß in innerstaatliches Recht umgesetzt worden sei. Hiervon sei das Urteil Emmott zu unterscheiden, da die Entscheidung in dieser Rechtssache durch „die besonderen Umstände dieses Falles" gerechtfertigt gewesen sei. Die Umstände, auf die sich der Gerichtshof bezog, waren folgende: Frau Emmott hatte die Zahlung der fraglichen Leistungen unter Hinweis auf das Urteil McDermott und Cotter des Gerichtshofes [30] verlangt; die Verwaltungsbehörden hatten es abgelehnt, ihrer Forderung vor Entscheidung des bei den nationalen Gerichten anhängigen Rechtsstreits über die Richtlinie nachzukommen; und die Behörden wollten sich auf die Frist berufen, obwohl die Richtlinie nicht ordnungsgemäß umgesetzt worden war. In den Urteilen Steenhorst-Neerings und Johnson hat der Gerichtshof die Rechtsvorschriften, um die es in diesen Rechtssachen ging, mit der Begründung anders beurteilt, daß keine der beiden Rechtsvorschriften den Rechtsweg versperre; sie beschränkten nur den der Erhebung der Klage vorangehenden Zeitraum, für den rückständige Leistungen verlangt werden könnten.

27 — Randnrn. 21 bis 23.

28 — Angeführt in Fußnote 20.

29 — Angeführt in Fußnote 20.

30 — Urteil vom 24. März 1987 in der Rechtssache 286/85 (Slg. 1987, 1453).

74. Aus den Urteilen Steenhorst-Neerings und Johnson läßt sich herleiten, daß die bloße Tatsache, daß eine Richtlinie nicht ordnungsgemäß umgesetzt wurde, einer Berufung eines Mitgliedstaats auf eine Frist nicht entgegensteht, wenn sonstige Umstände nicht vorliegen; bei uneingeschränkter Auslegung der Begründung des Urteils Emmott durch den Gerichtshof würde dieses nämlich auch auf die Fristen für die Geltendmachung rückständiger Leistungen Anwendung finden. Nach meinem Dafürhalten ist das Urteil Emmott aber trotz seiner allgemein gehaltenen Formulierungen so zu verstehen, daß es den Grundsatz aufstellt, daß sich ein Mitgliedstaat nicht auf eine Ausschlußfrist berufen kann, wenn er sowohl deshalb fehlerhaft handelt, weil er eine Richtlinie nicht umgesetzt hat, als auch deshalb, weil er die Ausübung eines auf diese Richtlinie gestützten Rechtsbehelfs verhindert, oder etwa wenn die Verspätung, mit der der Rechtsbehelf ausgeübt wurde, — und damit die Überschreitung der Frist — in sonstiger Weise auf das Verhalten der nationalen Behörden zurückzuführen ist. Ein weiterer Umstand in der Rechtssache Emmott lag darin, daß sich die Klägerin in der besonders ungeschützten Lage eines einzelnen befand, der auf Sozialleistungen angewiesen ist.

75. So gesehen läßt sich das Urteil Emmott als Anwendungsfall des gefestigten Grundsatzes ansehen, daß die Ausübung von durch das Gemeinschaftsrecht eingeräumten Rechten nicht „übermäßig erschwert" oder — um die von mir in meinen Schlußanträgen in der Rechtssache Van Schijndel [31] vorgeschlagene Formulierung zu gebrauchen — „ungebührlich erschwert" werden darf. Diese Ansicht stimmt mit den Ausführungen des Gerichtshofes im Urteil Johnson überein, daß der Klägerin in der Rechtssache Emmott „durch den Ablauf der Klagefrist jegliche Möglichkeit genommen war, ihren auf die Richtlinie gestützten Anspruch auf Gleichbehandlung geltend zu machen" [32], während in den Rechtssachen Steenhorst-Neerings und Johnson „die Anwendung dieser Vorschriften ... die Ausübung von Rechten, die sich auf die Richtlinie gründen, nicht unmöglich [macht]" [33]. Sie stimmt auch mit der Auffassung des Gerichtshofes im Urteil Peterbroeck überein, in dem dieser davon ausgegangen ist, daß eine Frist von 60 Tagen für die Geltendmachung von Rügen als solche nicht zu beanstanden sei, indem er jedoch angesichts der Besonderheiten des Verfahrens zu dem Ergebnis gelangt ist, daß die Vorschrift eine Berufung auf das Gemeinschaftsrecht übermäßig erschwere.

76. Gleichwohl kann das Urteil Emmott insoweit als neuer Anwendungsfall dieses Grundsatzes angesehen werden, als darin aufgezeigt wird, daß ein nationales Gericht verpflichtet sein kann, eine grundsätzlich nicht zu beanstandende Ausschlußfrist unangewendet zu lassen, wenn die besonderen Umstände des konkreten Falles dies erfordern. Meines Erachtens sollte die Verpflichtung zur Nichtanwendung von Fristen im Interesse der Rechtssicherheit auf ganz außergewöhnliche Umstände wie die in der Rechtssache Emmott beschränkt werden. In der vorliegenden Rechtssache liegen meines Erachtens jedenfalls keine Gründe für eine Nichtanwendung der Frist vor.

77. Angesichts der vorstehenden Ausführungen halte ich es nicht für erforderlich, dem Urteil Emmott weitere Vorbehalte anzufügen, z. B. im Sinne des Hilfsvorbringens der Niederlande und des Vereinigten

31 — Angeführt in Fußnote 20.

32 — Randnr. 26. Siehe auch Urteil FMC, angeführt in Fußnote 20, Randnr. 64.

33 — Randnr. 35.

Königreichs. Die Regierungen dieser Staaten legen nahe, die Anwendung des im Urteil Emmott aufgestellten Grundsatzes auf Ansprüche zu begrenzen, die auf einem schweren und offensichtlichen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht beruhten, wobei sie eine Parallele zwischen diesen Fällen und den Voraussetzungen für eine Schadensersatzpflicht des Staates ziehen.

78. Dieses Vorbringen überzeugt mich nicht. Es entbehrt zwar nicht einer gewissen Logik, soweit sich die Ansicht vertreten läßt, daß einem Mitgliedstaat das Recht, sich auf Fristen zu berufen, im Interesse der Rechtssicherheit dann abgesprochen werden kann, wenn er einen schweren und zugleich offenkundigen Verstoß begangen hat. Entgegen der Ansicht der Regierungen der Niederlande und des Vereinigten Königreichs glaube ich jedoch nicht, daß zwischen den Voraussetzungen für die Staatshaftung und denen für die Außerachtlassung von Fristen für gewöhnliche Verwaltungsklagen irgendeine zwingende Parallele zu ziehen ist. Vom Standpunkt der Gewährleistung effektiven Rechtsschutzes aus betrachtet, wäre es widersinnig, wenn sich ein Mitgliedstaat in einem Verwaltungsverfahren bei nicht eindeutigen Verstößen auf eine verhältnismäßig kurze Frist berufen könnte, während ihm diese Möglichkeit bei eindeutigen Verstößen, die von einem sorgfältigen Kläger ohne weiteres erkannt werden könnten, versagt bliebe. Das Erfordernis eines offensichtlichen Verstoßes als Voraussetzung für die Schadensersatzpflicht des Staates führt nicht zu einem solchen widersinnigen Ergebnis. Die besonderen Voraussetzungen für eine Haftung des Staates hängen mit dem Ausnahmecharakter dieses Haftungsinstituts als Rechtsbehelf zusammen, der über die gewöhnlichen Rechtsbehelfe des Verwaltungsrechts hinausgeht, indem er auf Ersatz der Verluste oder Schäden gerichtet ist, die durch offensichtliches legislatives oder administratives Fehlverhalten verursacht wurden. Die vorgeschlagene Parallele mißachtet diesen Ausnahme- und ergänzenden Charakter.

79. Diese Ansicht würde außerdem zu beträchtlicher Unsicherheit führen. In der Rechtssache Emmott hat es zwar an der Umsetzung einer Richtlinie völlig gefehlt, jedoch wäre es meines Erachtens willkürlich, wenn man den Begriff eines schweren und offensichtlichen Verstoßes nur auf die Fälle beziehen wollte, in denen ein Mitgliedstaat überhaupt nicht tätig geworden ist, um eine Richtlinie durchzuführen. Ein Verstoß kann auch offensichtlich oder schwer sein, wenn ein Mitgliedstaat eine Richtlinie nur zum Teil umgesetzt hat oder von einigen Bestimmungen offensichtlich abgewichen ist; ich sehe auch keinen zwingenden Grund für eine Unterscheidung zwischen Verstößen gegen Richtlinien und Verstößen gegen andere gemeinschaftsrechtliche Vorschriften. Ein solches Vorgehen würde unweigerlich zu einer regelmäßigen Anfechtung früherer Entscheidungen durch einzelne führen, wodurch die Mitgliedstaaten dem Risiko einer weitreichenden — möglicherweise unbeschränkten — rückwirkenden Haftung ausgesetzt würden. Dies wäre mit dem Erfordernis der Rechtssicherheit nicht vereinbar, das in Fällen der Anfechtung von routinemäßigen Verwaltungsentscheidungen, die sich aus einer Vielzahl von alltäglichen Vorgängen zwischen öffentlichen Stellen und Bürgern ergeben, von besonderer Bedeutung ist.

80. Wie gesagt, läßt sich ein angemessenes Gleichgewicht zwischen dem Schutz von durch das Gemeinschaftsrecht verliehenen Rechten und der Rechtssicherheit für Behörden auf der Grundlage der vom Gerichtshof bereits aufgestellten Grundsätze erzielen. Ich sehe auch nicht, daß diese Grundsätze etwa

mit dem sich weiterentwickelnden Rechtsbehelf der Schadensersatzklage gegen den Staat unvereinbar wären. Diese Klage darf meines Erachtens nur ausnahmsweise und ergänzend erhoben werden und darf nicht als Mittel zur Umgehung der für andere Rechtsbehelfe gegen Verwaltungsentscheidungen geltenden Fristen zur Verfügung stehen.

81. Sollte die Beantwortung der dritten Frage erforderlich sein, würde die Antwort somit lauten, daß eine Berufung auf eine Frist wie im vorliegenden Fall auch dann möglich ist, wenn die rechtswidrigen nationalen Rechtsvorschriften, die der fraglichen Abgabe zugrunde liegen, nicht aufgehoben wurden.

Schlußfolgerung

82. Demgemäß bin ich der Auffassung, daß die dem Gerichtshof vom College van Beroep voor het Bedrijfsleven vorgelegten Fragen wie folgt beantwortet werden sollten:

Artikel 10 der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital ist dahin auszulegen, daß eine Abgabe, wie sie die niederländischen Industrie- und Handelskammern jährlich von Unternehmen für deren Eintragung bei einer Kammer nach Maßgabe des in die Unternehmen eingebrachten Kapitals erheben, nicht unter das in dieser Bestimmung niedergelegte Verbot fällt. Dies gilt auch für den Fall, daß diese Eintragung ohne Erhöhung der Abgabe auch als die der Ausübung einer Tätigkeit vorangehende Eintragung einer Gesellschaft im Sinne des Artikels 10 Buchstabe c der Richtlinie dient.