SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER vom 9. November 2004 [1]

1. Die zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen sind nicht nur präzise, sondern auch klar abgegrenzt. Die Rechtbank Rotterdam (mit mehreren Richtern besetzte Kammer für verwaltungsrechtliche Streitigkeiten) begehrt Aufschluss über die Frage, ob die Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital [2] (im Folgenden: Richtlinie) für jährliche Abgaben gilt, die die Aufsichtsbehörde für den Wertpapierhandel zur Finanzierung ihrer Kosten von den Unternehmen des Wirtschaftsbereichs erhebt, indem sie sie anhand der im abgelaufenen Geschäftsjahr erzielten Bruttoerlöse berechnet.

Sollte die Frage zu bejahen sein, wäre zu prüfen, ob die streitige Abgabe unzulässig oder durch eine der in der Richtlinie vorgesehenen Ausnahmen gedeckt ist.

1 — Originalsprache: Spanisch.

2 — ABl. L 249, S. 25.

I — Der rechtliche Rahmen

A — *Die Richtlinie*

2. Da die in den Mitgliedstaaten bestehenden Steuern auf die Ansammlung von Kapital, insbesondere die Wertpapier- und die Gesellschaftsteuern, den freien Kapitalverkehr in der Gemeinschaft behindern konnten, wurden sie 1969 vom Rat zusammen mit ähnlichen Abgaben abgeschafft und gemäß den Artikeln 2 bis 9 der Richtlinie durch eine einzige harmonisierte Abgabe ersetzt (vgl. die zweite und neunte Begründungserwägung sowie Artikel 1).

3. In Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie werden die Vorgänge aufgezählt, die einer Steuer unterworfen werden müssen; Artikel 4 Absatz 2 bestimmt die Vorgänge, die die Mitgliedstaaten einer Besteuerung unterwerfen können. Zu den erstgenannten Vorgängen gehört die Gründung einer Kapitalgesellschaft, die Erhöhung des Kapitals und des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft (Buchstaben a, c und d), die Umwandlung einer derartigen Gesellschaft, die keine Kapitalgesellschaft ist, in eine Kapitalgesellschaft (Buchstabe b) und die Verlegung

des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Gesellschaft oder die Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes einer Gesellschaft von einem Drittland oder von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (Buchstaben e bis h).

4. Gemäß Artikel 4 Absatz 2 kann eine Kapitalerhöhung besteuert werden, wenn sie durch Umwandlung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen (Buchstabe a), durch die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens durch bestimmte Maßnahmen (Buchstabe b) oder durch die Aufnahme von Darlehen bei Dritten erfolgt, falls diese Darlehen dem Darlehensgeber Anspruch auf eine Beteiligung an den Gesellschaftsgewinnen verleihen und daneben die Funktion einer Erhöhung des Gesellschaftskapitals haben (Buchstaben c und d) [3].

5. Die Mitgliedstaaten dürfen die in Artikel 4 der Richtlinie genannten Vorgänge oder die Einlagen, Darlehen oder Leistungen im Rahmen der in Artikel 4 genannten Vorgänge keinen anderen als den in Artikel 4 vorgesehenen Steuern unterwerfen. Auch dürfen sie keine der Ausübung einer Tätigkeit vorangehende Eintragung oder sonstige Formalität besteuern, der eine Gesellschaft mit Erwerbszweck auf Grund ihrer Rechtsform unterworfen werden kann (Artikel 10).

6. Insbesondere dürfen sie keine Steuer irgendwelcher Art auf die Ausfertigung, die Ausgabe, die Börsenzulassung, das Inverkehrbringen von oder den Handel mit Aktien, Anteilen, Obligationen oder anderen Wertpapieren gleicher Art sowie Zertifikaten derartiger Wertpapiere, ungeachtet der Person des Emittenten, erheben. Ebenso wenig dürfen sie Anleihen einschließlich Renten, die durch Ausgabe von Obligationen oder anderen handelsfähigen Wertpapieren aufgenommen werden, und die damit zusammenhängenden Formalitäten besteuern (Artikel 11).

7. Als Ausnahme können sie jedoch weiterhin folgende Steuern erheben: 1. Börsenumsatzsteuern, Besitzwechselsteuern auf Einlagen jeglicher Art und Steuern für die Bestellung, Eintragung oder Löschung von Hypotheken, 2. die Mehrwertsteuer und 3. Abgaben mit Gebührencharakter (Artikel 12 Absatz 1).

B — *Die niederländische Regelung*

8. Die Wet toezicht effectenverkeer 1995 (Gesetz über die Aufsicht des Wertpapierhandels 1995) [4] (im Folgenden: Wet 1995) regelt die Befugnisse der Verwaltung bei der

3 — Gemäß der Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 zur Änderung der Richtlinie 69/335/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 156, S. 23) können die Mitgliedstaaten die in Artikel 4 Absatz 2 der Richtlinie genannten Vorgänge weiterhin besteuern, soweit diese am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen.

4 — *Staatsblad* 1995, 574. Dieses am 6. Dezember 2001 geänderte Gesetz (*Staatsblad* 2001, S. 584) setzt die Richtlinien 93/6/EWG des Rates vom 15. März 1993 über die angemessene Eigenkapitalausstattung von Wertpapierfirmen und Kreditinstituten (ABl. L 141, S. 1) und 93/22/EWG des Rates vom 10. Mai 1993 über Wertpapierdienstleistungen (ABl. L 141, S. 27) in die niederländische Rechtsordnung um.

Aufsicht über den Wertpapierhandel, die der Finanzminister, gestützt auf Artikel 40 und den Overdrachtsbesluit Wet 1995 (Übertragungsverordnung) [5], der Stichting Autoriteit Financiële Markten (im Folgenden: Beklagte) übertrug. Die Wet 1995 galt sowohl für Vermittler in dem genannten Handel als auch für Vermögensverwalter im Sinne von Artikel 1 Absatz 1 Buchstaben b und c, die beide unter der Bezeichnung „Wertpapierinstitute" (Artikel 1 Absatz 1 Buchstabe d) zusammengefasst wurden.

9. Gemäß Artikel 7 Absätze 1 und 4 der Wet 1995 ist die Ausübung dieser Tätigkeit von der vorherigen Zulassung abhängig.

10. Die Kosten für die Ausübung der Aufsicht können nach Artikel 42 auf die Wertpapierinstitute nach im Verordnungswege festzulegenden Kriterien umgelegt werden.

11. Die Regeling toezichtkosten Wet toezicht effectenverkeer 1995 (Regelung über die Aufsichtskosten in Verbindung mit dem Gesetz über die Aufsicht des Wertpapierhandels 1995 [6], im Folgenden: Regelung) erlaubt der Beklagten, die Kosten für die Durchführung ihrer Aufgaben und Befugnisse u. a. den nach Artikel 7 des Gesetzes zugelassenen Wertpapierhandelsgesellschaften mit Sitz in den Niederlanden jährlich in Rechnung zu stellen. Diese Beträge werden vom Finanzministerium jährlich auf der Basis des von der zuständigen Abteilung genehmigten Haushalts der Beklagten festgelegt, der eine in der Weise ausgeglichene Schätzung der Aufsichtskosten und der voraussichtlichen Einnahmen enthält, dass die Aufsichtskosten durch Letztere gedeckt sind (Artikel 2 und 3).

12. Die Beklagte wird durch zwei Arten von Abgaben finanziert. Die einen, die konkret festgelegt sind, stellen in Form fester Gebühren das Entgelt für bestimmte Dienstleistungen wie die Bearbeitung von. Anträgen auf Zulassung (Artikel 4) dar. Die anderen, die abstrakter Art sind, berechnen sich nach den von den entsprechenden Gesellschaften im letzten Geschäftsjahr erzielten Einnahmen (Artikel 5), womit die Bruttoerlöse aus Tätigkeiten im Zusammenhang mit Wertpapieren gemeint sind (Erläuterung zu Artikel 1).

13. Artikel 3 der Vaststellingsregeling bedragen Regeling toezichtkosten Wet toezicht effectenverkeer 1995 [7] (die Vaststellingsregeling bestimmt die Höhe der Abgaben gemäß der Regelung über die Aufsichtskosten für das Jahr 2000) legt die in Artikel 5 der Regelung über die Aufsichtskosten genannten Beträge fest, die von 10 000 NGL (für Gesellschaften mit jährlichen Bruttoerlösen von bis zu 2 500 000 NGL) bis 2 000 000 NGL (für Gesellschaften mit Bruttoerlösen von über 1 280 000 000 NGL) reichen.

5 — *Staatsblad* 1995, 624.

6 — *Staatscourant* 2000, 137, S. 10.

7 — *Staatscourant* 2000, 137, S. 9.

II — Zum Sachverhalt des Ausgangsverfahrens und zur Vorlagefrage

14. Optiver BV, Robeco Obligatie Dividen-Funds NV, All Options Internacional BV und die übrigen von der Rechtbank Rotterdam im Vorlagebeschluss genannten Gesellschaften, insgesamt 39 (im Folgenden: Klägerinnen), sind ordnungsgemäß nach Artikel 7 der Wet 1995 errichtete Wertpapiergesellschaften mit Sitz in den Niederlanden.

15. Am 15. August 2000 stellte die Beklagte, die damals noch Stichting Toezicht Effectenverkeer hieß, den Klägerinnen jeweils Beträge gemäß Artikel 5 der Regelung in Rechnung, die aufgrund der im vorangegangenen Geschäftsjahr mit der genehmigten Tätigkeit erzielten Bruttoerlöse berechnet worden waren.

16. Nach der teilweise erfolgreichen Ausschöpfung der administrativen Rechtsbehelfe erhoben Optiver u. a. Klage vor Gericht, wobei sie geltend machten, dass die streitige Abgabe gegen Artikel 11 der Richtlinie verstoße.

17. Die Rechtbank Rotterdam hat dem Gerichtshof in Anbetracht des Verlaufs des Rechtsstreits folgende Frage vorgelegt:

Steht die Richtlinie 69/335, insbesondere die Auslegung der Artikel 11 und 12, der zuvor beschriebenen Erhebung einer Abgabe gegenüber Wertpapierinstituten auf die Bruttoerlöse aus Tätigkeiten im Zusammenhang mit Wertpapieren entgegen?

III — Das Verfahren vor dem Gerichtshof

18. Innerhalb der in Artikel 20 der EG-Satzung des Gerichtshofes vorgesehenen Frist haben die im Ausgangsverfahren klagenden Gesellschaften mit Ausnahme der zehn im Vorlagebeschluss zuletzt genannten Gesellschaften, die beklagte Verwaltung, die Regierung der Niederlande und die des Vereinigten Königreichs sowie die Kommission schriftliche Erklärungen abgegeben.

19. Am 30. September 2004 hat eine mündliche Verhandlung stattgefunden, an der mit Ausnahme der britischen Regierung die Vertreter der am schriftlichen Verfahren Beteiligten teilgenommen haben.

IV — Prüfung der Vorlagefrage

20. Die Rechtbank Rotterdam möchte, wie ich eingangs bereits gesagt habe, wissen, ob

Abgaben der vorliegenden Art nach der Richtlinie zulässig sind, so dass deren Anwendungsbereich zu prüfen ist.

21. Der Gerichtshof hat in seinen entsprechenden Entscheidungen von Anfang an klargestellt, dass die Richtlinie zum Ziel hat, die verschiedenen, in den Mitgliedstaaten auf die Ansammlung von Kapital erhobenen indirekten Steuern durch eine sowohl hinsichtlich ihrer Strukturen als auch ihrer Sätze harmonisierte Steuer zu ersetzen [8].

22. Daraus folgt, dass die angestrebte Harmonisierung nicht die direkten, sondern die indirekten Steuern berührt [9]. Außerdem sind im Rahmen der letztgenannten Kategorie von Steuern nur diejenigen von Interesse, die als steuerpflichtigen Vorgang die Ansammlung von Kapital behandeln, soweit sie das Gesellschaftsvermögen erhöht [10]. Nun ist die Abgrenzung aber nicht auf diesen Aspekt begrenzt, da sie auch eine personenbezogene Dimension aufweist, wonach Einlagen in eine Personengesellschaft nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen [11].

23. Anders gesagt, eine Besteuerung der in Artikel 4 der Richtlinie aufgezählten Vorgänge, die Kapitalgesellschaften betreffen und Ausdruck einer Ansammlung von Vermögenswerten und einer wirtschaftlichen Konsolidierung sind, ist eine „Gesellschaftsteuer" im Sinne der genannten gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift [12].

24. Es ist daher den Mitgliedstaaten gemäß Artikel 10 der Richtlinie verwehrt, indirekte Steuern wie die genannte Steuer zu erheben, einschließlich aller Abgaben, die sich auf die Gründung einer Gesellschaft der genannten Art, auf eine Erhöhung des Gesellschaftskapitals (Artikel 10 Buchstabe a) oder auf die der Ausübung einer Tätigkeit vorangehende

8 — Dies erklärte er zum ersten Mal in dem Urteil vom 27. Juni 1979 in der Rechtssache 161/78 (Conradsen, Slg. 1979, 2221, Randnr. 11). Dieses Problem tauchte später erneut in den Urteilen vom 12. November 1987 in der Rechtssache 112/86 (Amro Aandelen Fonds, Slg. 1987, 4453, Randnr. 7) und vom 11. Juni 1996 in der Rechtssache C-2/94 (Denkavit Internationaal u. a., Slg. 1996, I-2827, Randnrn. 16 f.) auf.

9 — Im Urteil vom 26. September 1996 in der Rechtssache C-287/94 (Frederiksen, Slg. 1996, I-4581) heißt es, dass der Geltungsbereich der Richtlinie auf die indirekten Steuern begrenzt ist und nicht die direkten Steuern, wie die Steuer auf das Einkommen der Gesellschaften, erfasst. Darum steht die Richtlinie der Erhebung von Einkommensteuer bei einer Muttergesellschaft, die einer ihrer Tochtergesellschaften ein zinsloses Darlehen gewährt hat, auf der Grundlage nachträglich festgesetzter Zinsen nicht entgegen (Randnr. 20 f.). Aus denselben Gründen erklärte der Gerichtshof, dass die genannte Gemeinschaftsvorschrift es nicht verbietet, von Kapitalgesellschaften eine Steuer wie die Steuer auf das Nettovermögen der Unternehmen zu erheben, da sie weder auf die Übertragung von Kapital oder von Gegenständen auf eine Kapitalgesellschaft noch auf eine tatsächliche Erhöhung des Kapitals oder des Gesellschaftsvermögens erhoben wird (Urteil vom 27. Oktober 1998 in der Rechtssache C-4/97, Nonwoven, Slg. 1998, I-6469, Randnrn. 20, 21 und 25). Das letztgenannte Urteil wurde durch den Beschluss vom 15. März in den verbundenen Rechtssachen C-279/99, C-293/99, C-296/99, C-330/99 und C-336/99 (Petrolvilla & Bortolotti SpA u. a., Slg. 2001, I-2339) bestätigt.

10 — Dieser Gedanke kommt in dem Urteil vom 15. Juli 1982 in der Rechtssache 270/81 (Felicitas Rickmers-Linie, Slg. 1982, 2771) zum Ausdruck und wurde später in den Urteilen vom 5. Februar 1991 in den Rechtssachen C-15/89 (Deltakabel, Slg. 1991, I-241) und C-249/89 (Trave Schiffahrts-Gesellschaft, Slg. 1991, I-257) sowie im Urteil vom 2. Februar 1988 in der Rechtssache 36/86 (Dansk Sparinvest, Slg. 1988, 409) wieder aufgegriffen. Der Gerichtshof hat dieser Auffassung folgend festgestellt, dass die Richtlinie auf eine nationale Abgabe, die von dem im Zeitpunkt der Einbringung eines Grundstücks in eine Kapitalgesellschaft festgestellten Wertzuwachs erhoben wird, keine Anwendung findet (Urteil vom 11. Dezember 1997 in der Rechtssache C-42/96, Immobiliare SIF, Slg. 1997, I-7089).

11 — Urteil vom 16. Mai 2002 in der Rechtssache C-508/99 (Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft, Slg. 2002, I-4455, Randnr. 28).

12 — Dieser Gedanke ist dem Urteil vom 13. Februar 1996 in den verbundenen Rechtssachen C-197/94 und C-252/94 (Bautiaa und Société française maritime, Slg. 1996, I-505, Randnrn. 31 f.) zu entnehmen.

Eintragung oder sonstige Formalität beziehen, der eine Gesellschaft aufgrund ihrer Rechtsform unterworfen ist (Artikel 10 Buchstabe c) [13].

25. Das letztgenannte Verbot ist aufgrund der Tatsache gerechtfertigt, dass derartige Abgaben zwar nicht auf die Einlagen selbst erhoben werden, jedoch auf den Verfahren beruhen, die mit der genannten Rechtsform zusammenhängen, d. h. auf dem Mittel zur Ansammlung von Kapital, so dass die Beibehaltung dieser Abgaben die Ziele der Richtlinie gefährden könnte [14].

26. Aus diesem Überblick ergibt sich klar, dass die streitigen Abgaben nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen und ihre Erhebung dieser also nicht zuwiderläuft.

27. Für diese Auffassung sprechen verschiedene Gründe, denn die Abgaben, um die es im Ausgangsverfahren geht, werden auf keinen der Vorgänge im Sinne von Artikel 4 der Richtlinie erhoben, die die rechtliche Ausformung einer Ansammlung von Kapital sind und zur wirtschaftlichen Konsolidierung des Steuerpflichtigen beitragen sollen. Es handelt sich um eine Abgabe — ich verwende diesen Begriff in einem weiten Sinne —, die die Wertpapierhandelsgesellschaften zur Finanzierung der Aufsichtsbehörde zu zahlen haben: Daher kann von einer Gesellschaftsteuer nicht die Rede sein, da es grundsätzlich möglich ist, dass die Inhaber dieser Gesellschaften natürliche Personen sind und es sich bei juristischen Personen um Personengesellschaften handelt [15].

28. Soweit die Abgaben von den eingetragenen Gesellschaften jährlich zu entrichten sind, ähneln sie einer Eintragungsgebühr oder Gebühren für Formalitäten, die für die Tätigkeit des Steuerpflichtigen unerlässlich sind. Außerdem darf man nicht vergessen, dass Artikel 10 Buchstabe c der Richtlinie gemäß der gemeinschaftlichen Rechtsprechung nicht jede derartige Abgabe, die den Kapitalgesellschaften auferlegt wird, erfasst, sondern nur solche, die mit den unerlässlichen Voraussetzungen für die Einbringung oder Erhöhung des Kapitals zusammenhängen. Nichts dergleichen trifft auf die zur Finanzierung der Beklagten erhobene Abgabe zu, denn es gibt keinen Zusammenhang mit den Verfahren, die die Klägerinnen des

13 — Der Gerichtshof formulierte diese Feststellung im Urteil Denkavit Internationaal (Randnr. 23), obwohl sie bereits im 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, Randnr. 29) klar ausgedrückt worden war. Die Formel wurde in den Urteilen vom 2. Dezember 1997 in der Rechtssache C-188/95 (Fantask u. a., Slg. 1997, I-6783, Randnr. 21), vom 5. März 1998 in der Rechtssache C-347/96 (Solred, Slg. 1998, I-937, Randnr. 21), vom 19. März 2002 in der Rechtssache C-426/98 (Kommission/Griechenland, Slg. 2002, I-2793, Randnr. 24) und vom 10. September 2002 in den verbundenen Rechtssachen C-216/99 und C-222/99 (Prisco und Caser, Slg. 2002, I-6761, Randnr. 48) übernommen und bestätigt.

14 — Diese Auffassung wurde von Generalanwalt Jacobs in seinen Schlussanträgen (Nr. 44 in der Rechtssache Denkavit Internationaal u. a. vertreten und vom Gerichtshof in seinem Urteil in derselben Rechtssache sowie in den übrigen genannten Urteilen (siehe oben, Fußnote 13) übernommen. Siehe auch die Urteile vom 27. Oktober 1998 in der Rechtssache C-152/97 (AGAS, Slg. 1998, I-6553, Randnr. 21), vom 18. Januar 2001 in der Rechtssache C-113/99 (Herta Schmid, Slg. 2001, I-471, Randnr. 21) und in der „portugiesischen Saga", die sich aus den Urteilen vom 29. September 1999 in der Rechtssache C-56/98 (Modelo I, Slg. 1999, I-6427, Randnr. 24), vom 21. September 2000 in der Rechtssache C-19/99 (Modelo II, Slg. I-7213, Randnr. 24), vom 26. September 2000 in der Rechtssache C-134/99 (IGI, Slg. 2000, I-7717, Randnr. 22) und vom 21. Juni 2001 in der Rechtssache C-206/99 (SONAE, Slg. 2001, I-4679, Randnr. 28) zusammensetzt.

15 — Diese Sache ähnelt dem Fall Denkavit Internationaal u. a. (Randnrn. 25 f.), bei dem es um eine Abgabe ging, die nichts mit den Formalitäten zu tun hatte, der Kapitalgesellschaften aufgrund ihrer Rechtsform unterworfen sind, da sie von einer natürlichen Person und — bei juristischen Personen — u. a. von einer Personengesellschaft erhoben werden konnte.

Ausgangsverfahrens einhalten müssen, um sich ihr Kapital zu beschaffen. Im Gegensatz zu der so genannten „portugiesischen Saga" — wo über die Gebühren für die notarielle Beurkundung von Vorgängen, die in den Anwendungsbereich der Richtlinie fielen (Urteile Modelo I und Modelo II) — oder über Gebühren für die Eintragung einer Kapitalerhöhung in ein nationales Register (Urteile IGI und SONAE) entschieden wurde, erfüllt die streitige Abgabe im vorliegenden Fall keine der in der genannten Vorschrift vorgesehenen Voraussetzungen [16].

29. Auch Artikel 11 stützt nicht die Auffassung der Klägerinnen des Ausgangsverfahrens, denn der Hinweis auf den Handel mit Wertpapieren, Obligationen oder anderen Wertpapieren gleicher Art ist aufgrund des Aufbaus der Richtlinie so aufzufassen, dass damit Handlungen, die zur Beschaffung des Gesellschaftskapitals beitragen sollen, und nicht irgendeine andere Maßnahme in Bezug auf derartige Wertpapiere gemeint sind, die, wie hier, in keinem Zusammenhang mit diesem Zweck steht. Die genannten Klägerinnen sind im Wertpapierhandel tätig, aber die streitige Abgabe wird ihnen nicht deshalb auferlegt, weil sie zur Vermehrung des Gesellschaftskapitals mit Wertpapieren handeln, sondern um die Kosten der Behörde zu decken, die den Finanzsektor, in dem die Unternehmen tätig sind, überwachen soll. So wurde z. B. in dem erwähnten Urteil Dansk Sparinvenst zu einem Investmentverein, der Zertifikate ausgegeben hatte, die sein Vermögen darstellten, festgestellt, dass ein Mitgliedstaat (Dänemark) einen solchen Vorgang der Gesellschaftsteuer unterwerfen dürfe, weil die Situation der Gesellschaft vor und nach der Emission die gleiche sei, denn ihr Wirtschaftspotential werde nicht gestärkt.

30. In dem Urteil FECSA und ACESA [17] wurde festgestellt, dass die Rückzahlung einer Obligationsanleihe „als einheitliches Geschäft zur Ansammlung von Kapital" (Randnr. 18) nach Artikel 11 Buchstabe b der Richtlinie zu besteuern ist.

31. Schließlich wurde im Urteil vom 15. Juli 2004 (Kommission/Belgien) [18] unter Hinweis auf die Ausführungen des Generalanwalts Tizzano in Nummer 14 seiner Schlussanträge der vorstehende, in Anführungszeichen gesetzte Satz übernommen, um an den Zusammenhang zu erinnern, der zwischen dem Handel mit Wertpapieren und der Ansammlung von Kapital bestehen muss (Randnr. 32). Aus diesen Gründen wurde in Randnummer 40 festgestellt, dass Artikel 11 Buchstabe a der Richtlinie einer Besteuerung von Wertpapiergeschäften entgegensteht, soweit diese die Zeichnung von Wertpapieren betrifft, „die bei der Gründung einer Gesellschaft oder eines Anlagefonds oder nach einer Kapitalerhöhung oder bei der Auflage einer Anleihe neu ausgegeben werden".

16 — Der vorliegende Fall ist ähnlich wie bei dem Urteil vom 11. Dezember 1997 in der Rechtssache C-8/96 (Locamion, Slg. 1997, I-7055, Randnr. 31), wo der Gerichtshof feststellte, dass die Richtlinie einer Zulassungssteuer für Kraftfahrzeuge nicht entgegensteht, da sie nicht auf deren Einbringung in eine Kapitalgesellschaft erhoben wird, sondern vielmehr auf deren Inbetriebnahme.

17 — Urteil vom 27. Oktober 1998 in den Rechtssachen C 31/97 und C 32/97 (Fecsa und Acesa, Slg. 1998, I 6491).

18 — Urteil vom 15. Juli 2004 in der Rechtssache C-415/02 (Kommission/Belgien, Slg. 2004, I-7215).

32. Im Ergebnis fällt eine Abgabe wie die im Ausgangsverfahren streitige nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie, und ihre Erhebung verstößt daher nicht gegen Gemeinschaftsrecht.

33. Ich halte die Anstrengungen der Klägerinnen, um den Gerichtshof in diesem Vorabentscheidungsverfahren vom Gegenteil zu überzeugen, für anerkennenswert, doch bleibt ihr beharrliches Bemühen ohne Erfolg. Der Beitrag, den die Beklagte von den Klägerinnen verlangt, ist zwar ohne Zweifel eine Abgabe — niemand bestreitet das — aber sein Entstehungstatbestand entspricht keinem der in Artikel 11 aufgezählten Steuertatbestände, da diese Rechtsgeschäfte, wie gesagt, der Gesellschaftsteuer unterliegen und demzufolge mit keiner anderen Steuer belastet werden können, denn sie sind das Mittel zur „Ansammlung von Kapital", das die Richtlinie einer einzigen, harmonisierten indirekten Abgabe unterwerfen will.

34. Bei einem Vergleich von Artikel 12 mit den Artikeln 10 und 11 ist festzustellen, dass die in ihm vorgesehenen Ausnahmen, die eng auszulegen sind, dadurch gerechtfertigt sind, dass sie rechtliche Sachverhalte betreffen, die nicht Ausdruck einer Ansammlung von Kapital sind und die nicht zu einer Stärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaften beitragen, obwohl sie mit der Erreichung derartiger Ziele zusammenhängen. So hat der Gerichtshof zu Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie („Abgaben mit Gebührencharakter") festgestellt, dass dies „Abgaben sein können, die als Gegenleistung für im Allgemeininteresse gesetzlich vorgeschriebene Vorgänge, wie etwa die Eintragung von Kapitalgesellschaften, erhoben werden", die „nach den Kosten" des Vorgangs berechnet werden müssen (Urteil Ponente Carni), unbeschadet der Möglichkeit der Festsetzung pauschaler Abgaben ohne zeitliche Begrenzung, sofern „diese Beträge nicht die durchschnittlichen Kosten der betreffenden Vorgänge übersteigen" (Urteil Fantask u. a.).

35. Ein Musterbeispiel ist hierzu das Urteil Immobiliare SIF, dem zu entnehmen ist, dass Abgaben auf den Besitzwechsel von Grundstücken oder „fonds de commerce" im Sinne von Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie als Abgabentatbestand nicht die Einbringung von Grundstücken in eine Kapitalgesellschaft (Randnr. 30) haben, sondern im Zusammenhang damit nach allgemeinen und objektiven Kriterien erhoben werden (Randnr. 34). Auf diese Weise können die Mitgliedstaaten nach dieser Vorschrift außer der in der Richtlinie vorgesehenen harmonisierten Abgabe solche Abgaben erheben, deren Entstehungstatbestand mit den genannten Rechtsgeschäften zusammenhängt (Randnr. 35).

36. Aus denselben Gründen wurde in dem Urteil FECSA und ACESA die Erhebung der spanischen Steuer auf beurkundete Rechtsakte bei der Rückzahlung einer Obligationsanleihe — dies ist einer der in Artikel 11 Buchstabe b genannten Vorgänge — für mit der Richtlinie unvereinbar erklärt, da sie sich nicht unter Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe d subsumieren lässt („Abgaben auf die Bestellung, Eintragung oder Löschung von Hypotheken"), denn es handelt sich um ein eigenes Finanzgeschäft, das sich von der bloßen Löschung der Eintragung einer Hypothek, die zur Sicherung der sich aus der

Anleihe ergebenden Verpflichtungen bestellt worden ist, unterscheidet (Randnr. 24).

37. Der Wertpapierhandel unterliegt der Richtlinie, wenn er von einer Kapitalgesellschaft zur Beschaffung von Kapital betrieben wird, weshalb dieser Vorgang allein der Steuer auf die Ansammlung von Kapital unterworfen werden kann. Die von den Klägerinnen gegenüber den übrigen Beteiligten vertretene Auffassung hätte zur Folge, dass diese Art von Rechtsgeschäften von jeglichen Abgaben befreit wäre: Sowohl in dem Fall, dass sie nicht von einer Kapitalgesellschaft betrieben werden, als auch in dem Fall, dass eine Kapitalgesellschaft sie betreibt, haben sie nichts mit der Ansammlung oder der Übertragung von Mitteln zu tun. Die Kommission trägt in ihren schriftlichen Erklärungen sehr plastisch vor, dass die Auffassung der Klägerinnen — deren einziger Geschäftszweck, soweit bekannt, im Handel mit Wertpapieren besteht —, würde man ihr folgen, zu einer generellen Befreiung führen würde, die dem Streben des Gemeinschaftsgesetzgebers nach einer bescheidenen Harmonisierung der indirekten Besteuerung der Ansammlung von Kapital und dem Ausschluss einer Doppelbesteuerung zuwiderliefe.

V — Ergebnis

38. Aus all diesen Gründen schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die Frage der Rechtbank Rotterdam folgendermaßen zu antworten:

Die Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital verbietet den Mitgliedstaaten nicht, von zum Wertpapierhandel zugelassenen Unternehmen zur Finanzierung der Aufgaben der Aufsichtsbehörde für den Wertpapierhandel eine jährliche Abgabe zu erheben, die nach den Bruttoerlösen aus der Tätigkeit der Unternehmen berechnet wird.