FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT L.A. GEELHOED fremsat den 16. juni 2005 [1]

I — Indledning

1. Landgericht Baden-Baden (Tyskland) har med denne præjudicielle forelæggelse anmodet Domstolen om at afgøre, hvorvidt artikel 10, litra c), i direktiv 69/335 om kapitaltilførselsafgifter er til hinder for en statslig notars gebyrer for attestering af en kontrakt, hvorved anparter i et selskab overføres til et andet selskab i forbindelse med det erhvervendes selskabs kapitalforhøjelse [2]. Under sagen ved Domstolen blev der endvidere stillet spørgsmål om, hvorvidt sådanne gebyrer kan være berettiget i medfør af undtagelsesbestemmelsen i direktivets artikel 12, stk. 1, litra a), vedrørende børsomsætningsskatter.

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Rådets direktiv 69/335/EØF af 17.7.1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT L 1969, II, s. 405), som ændret ved direktiv 85/303/EØF af 10.10.1985 (EFT L 156, s. 23) (herefter »direktiv 69/335«).

II — De relevante retsregler

A — *Fællesskabsret*

2. De for denne sag relevante bestemmelser i direktiv 69/335:

»*Artikel 3*

1. Ved »kapitalselskaber« forstås i dette direktiv:

a) de selskaber i henhold til belgisk, tysk, fransk, italiensk, luxembourgsk og nederlandsk ret, der er nævnt nedenfor:

[...]

— société de personnes à responsabilité limitée/personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid. Gesellschaft mit beschränkter Haftung, société à responsabilité limitée, societa a responsabilità limitata, société à responsabilité limitée.

Artikel 4

1. Følgende dispositioner er undergivet kapitaltilførselsafgiften:

a) stiftelse af et kapitalselskab

[...]

c) udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art

[...]

Artikel 10

Bortset fra kapitaltilførselsafgiften opkræver medlemsstaterne af selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer med erhvervsformål ingen andre skatter eller afgifter af nogen art på:

a) de i artikel 4 nævnte dispositioner

b) indskud, lån eller ydelser i forbindelse med de i artikel 4 nævnte dispositioner

c) indregistrering eller andre formaliteter, der går forud for udøvelse af en virksomhed, og som et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person med erhvervsformål kan underkastes på grund af deres juridiske karakter.

Artikel 12

1. Uanset artiklerne 10 og 11 kan medlemsstaterne opkræve følgende:

a) børsomsætningsskatter opkrævet efter fast eller variabel takst

[...]

e) afgifter, der har karakter af vederlag

[...]«

B — *National ret*

3. I henhold til § 36, stk. 2, i Gesetz über die Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (forbundslov om opkrævning af omkostninger inden for den frivillige retspleje, også kaldet Kostenordning, herefter »KostO«) [3] opkræves et gebyr på det dobbelte af grundgebyret for attestering af kontrakter.

4. § 15, stk. 3, i Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung [4] (lov om anpartsselskaber, herefter »GGmbH«) bestemmer, at anpartshavernes overførsel af anparter skal attesteres ved notarialdokument.

III — Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og det præjudicielle spørgsmål

5. Den 30. juli 2002 besluttede Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH (herefter »ARBmbH«) at konvertere selskabskapitalen, der havde en nominel værdi på 100 000 DEM, til euro og at forhøje selskabskapitalen til 100 000 EUR ved apportindskud. Apportindskuddet bestod i eneanparten i selskabet Arku Maschinenbau GmbH. På dette tids-

3 — Lov af 26.7.1957 (BGBl. I, s. 960), som ændret ved lov af 22.2.2002 (BGBl. I, s. 981).

4 — Lov af 20.4.1982 (BGBl., s. 477), som ændret ved lov af 19.7.2002 (BGBl. I, s. 2681).

punkt var Albert Reiss den eneste deltager i begge selskaber. Kontrakten om indskuddet blev vedlagt som bilag til det aktstykke, der vedrører beslutningen om kapitalforhøjelse.

6. Kapitalforhøjelsen blev den 4. november 2002 indført i handelsregistret ved Amtsgericht Baden-Baden. For overførslen af anparten i Arku Maschinenbau GmbH blev der i tillæg til andre gebyrer, i medfør af § 36, stk. 2, i KostO fastsat en såkaldt »20/10 afgift« (det dobbelte af et normalt gebyr) på 11 424 EUR plus merværdiafgift, idet den overførte anparts handelsværdi, svarende til en faktisk værdi på 3 763 443,90 EUR blev lagt til grund.

7. ARBmbH anfægtede denne afgiftsansættelse ved at anlægge sag ved Amtsgericht Baden-Baden. Amtsgericht Baden-Baden frifandt Baden-Württemberg med den begrundelse, at artikel 10, litra c), i direktiv 69/335 ikke fandt anvendelse, at formkravene til overførsel af anparter i et anpartsselskab følger af § 15, stk. 3, i GGmbH, og at pligten til at betale gebyret påhviler den, der er pålagt et sådant, uanset om det er et kapitalselskab eller en fysisk person.

8. ARBmbH har efterfølgende indbragt appel til prøvelse af denne kendelse ved Landgericht Baden-Baden, idet selskabet gør gældende, at det gebyr, som i henhold til § 15, stk. 3, i GGmbH opkræves for oprettelsen af et notarialdokument i forbindelse med en aftale om overførsel af en anpart, udgør en afgift, der i henhold til artikel 10, litra c), i direktiv 69/335 ikke må opkræves.

9. Eftersom den forelæggende ret er af den opfattelse, at den afgørelse, retten skal træffe i hovedsagen, afhænger af fortolkningen af artikel 10, litra c), i direktiv 69/335, og da det er fastslået, at de krav, der begrunder anvendelsen af undtagelsesbestemmelsen i artikel 12, og særligt artikel 12, stk. 1, litra e), ikke er opfyldt, besluttede Landsgericht Baden-Baden at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål i medfør af artikel 234 EF:

»Omfatter artikel 10, litra c), i Rådets direktiv 69/335 af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985, også gebyrer, der opkræves for oprettelse af et notarialdokument, hvorved en overførsel af anparter attesteres?«

10. Der er indgivet skriftlige indlæg af delstatsregeringen i Baden-Württemberg og af Kommissionen.

11. Ved en bedømmelse af denne sag besluttede Domstolen indledningsvis at træffe afgørelse ved begrundet kendelse i henhold til procesreglementets artikel 104, stk. 3, men som følge af Baden-Württembergs indsigelser om, at det ikke var alle aspekterne af svaret på det præjudicielle spørgsmål, der kunne udledes af retspraksis, besluttede Domstolen efter fornyet vurdering at træffe afgørelse vedrørende det præjudicielle spørgsmål.

IV — Realiteten

12. Det af Landgericht forelagte præjudicielle spørgsmål er affattet i generelle vendinger og indeholder ikke de fortolkningselementer, der er nødvendige, såfremt Domstolen skal kunne give et svar, som er anvendeligt for Landgericht ved løsning af den omhandlede tvist. Det må i den forbindelse ud fra sagens akter præciseres, at det forelagte spørgsmål vedrører den situation, hvor de omhandlede gebyrer blev opkrævet af notarer, der er tjenestemænd i Baden-Württemberg, og at overførslen af anparter skete med henblik på en kapitalforhøjelse af et kapitalselskab. Det fremgår endvidere af det skriftlige indlæg, som Baden-Württemberg har indgivet for Domstolen, at sagens afgørelse eventuelt afhænger af anvendelsen af undtagelsesbestemmelsen i artikel 12, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335. Det forelagte spørgsmål må derfor besvares på grundlag af disse forhold.

13. Baden-Württemberg har gjort gældende, at det præjudicielle spørgsmål bør besvares benægtende. Det bemærkes i den forbindelse, at det attesteringskrav, der er fastsat i § 15, stk. 3, i GGmbH, ikke vedrører det selskab (ARKU Maschinenbau), hvis anparter overføres, men derimod den tidligere anpartshaver (Albert Reiss) og den nye anpartshaver (ARBmbH). Det er disse selskaber, der skal betale gebyret og ikke det selskab, hvis anparter bliver overført. Derfor falder den omhandlede disposition uden for anvendelsesområdet af artikel 10, litra c), i direktiv 69/335. Baden-Württemberg har dernæst påpeget, at såfremt gebyret på nogen måde skal kunne henføres under artikel 10, litra c), i direktiv 69/335, må det anses for en modydelse for levering af en tjenesteydelse, der er led i en transaktion som omhandlet i artikel 4 i direktiv 69/335 — dvs. ARBmbH's kapitalforhøjelse. Gebyret skal imidlertid anses for en børsomsætningsskat som omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335, uanset om det er i strid med artikel 10, litra c), i direktiv 69/335, og det er derfor fritaget for det heri omhandlede forbud.

14. Kommissionen er af den modsatte opfattelse og henviser til Domstolens faste

praksis, hvorefter afgifter, som opkræves af statslige notarer i forbindelse med formaliteter, der er påkrævet i forbindelse med en kapitalforhøjelse, er forbudt i henhold til artikel 10, litra c), i direktiv 69/335 [5]. Uanset den omstændighed, at en notars attestering af en overførsel af anparter som sådan er uafhængig af de kontraherende parters retlige status, har Kommissionen påpeget, at overførslen af anparter i den omhandlede sag er en ufravigelig forudsætning for ARBmbH's kapitalforhøjelse. Dette underbygges af, at kontrakten om overførslen af anparter er bilagt det dokument, der attesterer kapitalforhøjelsen. Eftersom overførsel af anparter må betragtes som en integrerende del af kapitalforhøjelsen, og idet gebyret er pålagt for formaliteter i forbindelse med kapitalforhøjelsen, skal det dermed anses for at være i strid med artikel 10, litra c), i direktiv 69/335. Kommissionen har ligeledes tilføjet, at det følger af artikel 12, stk. 1, litra d), i direktiv 69/335, at sådanne gebyrer ikke må overstige de faktisk afholdte udgifter.

15. Selv om det forelagte spørgsmål ikke tidligere er blevet behandlet af Domstolen, findes der tilstrækkelig fortolkningselementer i den relevante retspraksis vedrørende direktiv 69/335 til at kunne besvare spørgsmålet om anvendelse af direktivets artikel 10, litra c), i den foreliggende sag. Der er imidlertid ikke tidligere forelagt et spørgsmål om anvendelsen af artikel 12, stk. 1, litra a), og det bør derfor være genstand for en nærmere undersøgelse.

16. Indledningsvis skal der henvises til formålet med artikel 10, litra c), i direktiv 69/335 set i lyset af den ordning, som er introduceret med direktivet, i sin helhed. Ved direktiv 69/335 erstattes de forskellige typer af indirekte skatter og afgifter, som medlemsstaterne pålægger ved kapitaltilførsel med én enkelt kapitaltilførselsafgift. Afgiften må kun betales én gang på grundlag af en harmoniseret struktur og harmoniserede satser. Forbuddet i artikel 10 mod afgifter med samme kendetegn som afgiften på kapitaltilførsler har til formål at sikre ordningen med én enkelt kapitaltilførselsafgift, og ligeledes at sikre, at den hverken bevidst eller ubevidst omgås ved indførelse af sådanne afgifter [6]. Dette formål har tydeligvis været det ledende princip ved Domstolens fastlæggelse af denne bestemmelses rækkevidde.

17. Spørgsmålet om, hvorvidt notargebyrer som de i hovedsagen omhandlede falder ind under begrebet »andre skatter eller afgifter af nogen art« som omhandlet i artikel 10, litra c), i direktiv 69/335, er allerede besvaret af

5 — Dom af 2.12.1997, sag C-188/95, Fantask m.fl., Sml. I, s. 6783, præmis 22, af 29.9.1999, sag C-56/98, Modelo, Sml. I, s. 6427, præmis 25, og af 21.9.2000, sag C-19/99, Modelo, Sml. I, s. 7213, præmis 25.

6 — Jf. sidste betragtning til direktivet. Jf. bl.a. sag C-56/98, Modelo-dommen, nævnt i fodnote 5, præmis 27.

Domstolen i Modelo-dommen [7] og siden i Gründerzentrum-kendelsen [8]. Den sidstnævnte situation vedrørte faktiske forhold i Baden-Württemberg. I henhold til denne retspraksis [9] udgør gebyrer skatter eller afgifter i den forstand, der er fastlagt med direktiv 69/335, såfremt:

— de opkræves for oprettelse af et notarialdokument, hvorved en af direktiv 69/335 omfattet disposition attesteres

— det sker inden for rammerne af en ordning, der er kendetegnet ved, at notarerne er statstjenestemænd

— gebyrerne til dels overføres til staten for at finansiere dennes opgaver.

Henset til, at Domstolen allerede har fastslået, at Baden-Württembergs notarialordning falder ind under dette begreb, udgør de opkrævede gebyrer afgifter og skatter i artikel 10 i direktiv 69/335's forstand, og de er derfor forbudt, såfremt de er opkrævet i forbindelse med en disposition, som falder ind under bestemmelsens anvendelsesområde.

18. Forbuddet i artikel 10, litra c), i direktiv 69/335 finder anvendelse på skatter eller afgifter ved indregistrering eller andre formaliteter, der går forud for udøvelse af en virksomhed, og som et selskab kan underkastes på grund af sin juridiske status. Domstolen bemærkede i Denkavit Internationaal-dommen [10], at dette forbud har sin berettigelse i det forhold, at de pågældende afgifter, selv om de ikke opkræves af kapitaltilførsler som sådanne, dog opkræves på grund af formaliteter, der skyldes selskabets juridiske status, dvs. på grund af dets egenskab af middel til at tilføre kapital. Deres opretholdelse kan bringe de formål i fare, der forfølges med direktivet [11].

19. Domstolen har særligt fastslået, at forbuddet i artikel 10, litra c), i direktiv 69/335 ikke kun omfatter gebyrer, som skal svares for registrering af nye selskaber, men ligeledes gebyrer for registrering af kapitalforhøjelser i sådanne selskaber, idet de i så fald også opkræves for en væsentlig formalitet,

7 — Sag C-56/68, Modelo, nævnt ovenfor i fodnote 5.

8 — Kendelse af 21.3.2002, sag C-264/00, Gründerzentrum, Sml. I, s. 3333.

9 — Jf. præmis 27 i kendelsen. Jf. desuden dommen i sag C-56/98, Modelo, præmis 22.

10 — Dom af 11.6.1996, sag C-2/94, Denkavit Internationaal m.fl., Sml. I, s. 2827.

11 — Denkavit Internationaal-dommen, præmis 23, og dommen i sag C-56/98, Modelo, præmis 24.

der skyldes de pågældende selskabers juridiske karakter. Selv om registrering af kapitalforhøjelser strengt taget ikke er formaliteter, der går forud for udøvelse af kapitalselskabers virksomhed, er registreringen dog en forudsætning for udøvelsen og den fortsatte udøvelse af virksomheden [12].

20. Det i hovedsagen omhandlede gebyr er blevet opkrævet for et notarialdokument, der er udstedt i anledning af overførelse af anparter fra medejerne af kapitalselskabet. Dette er en væsentlig formalitet vedrørende gennemførelsen af en sådan overførsel i henhold til § 15, stk. 3, i GGmbH. Generelt set finder dette krav anvendelse uanset overdragerens og erhververens juridiske karakter. Umiddelbart forekommer det, at det opkrævede gebyr ikke er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 10, litra c), i direktiv 69/335. Denne konklusion er imidlertid ikke berettiget set i lyset af omstændighederne i den foreliggende sag, hvor der er en direkte retlig og økonomisk forbindelse mellem overførslen af anparter og ARBmbH's kapitalforøgelse. Jeg er enig med Kommissionen i, at overførslen af anparter må betragtes som en integrerende del af kapitalforhøjelsen. Overførslen var reelt beregnet til finansieringen af det modtagende kapitalselskabs kapitalforhøjelse, og kontrakten var vedlagt som bilag til det dokument, der attesterer kapitalforhøjelsen.

Under disse omstændigheder er de gebyrer, der i henhold til national ret opkræves for formaliteter ved gennemførelsen af de forskellige stadier af kapitalforhøjelsen, forbundet med selskabets juridisk karakter, og de skal derfor anses for afgifter, der i henhold til artikel 10, litra c), i direktiv 69/335 ikke må opkræves.

21. Enhver anden afgørelse ville give adgang til opkrævning af en tillægsafgift ved kapitalforhøjelse, hvilket ville være i strid med princippet om én enkelt kapitaltilførselsafgift og ville kunne skade den effektive virkning af artikel 10, litra c), i direktiv 69/335.

22. I tilfælde, hvor der derimod ikke er nogen økonomisk eller retlig forbindelse mellem overførslen af anparter og kapitaltilførslen eller kapitalforhøjelsen af et kapitalselskab — ligesom det er tilfældet i en parallel sag, der verserer ved Domstolen [13] — falder ethvert gebyr, der i henhold til en ordning som den i punkt 17 omhandlede opkræves af en statslig notar for formaliteter, der iagttages ved overførslen af anparter,

12 — Sag C-188/95, Fantask m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 22.

13 — Sag C-193/04, Organon Portugesa, i hvilken Domstolen i henhold til artikel 20, stk. 5, i statutten for Domstolen vil afsige dom, uden at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse.

uden for anvendelsesområdet for artikel 10, litra c), i direktiv 69/335.

23. Vedrørende anvendelsen af artikel 10, litra c), i direktiv 69/335 bemærker jeg endelig, at det af Baden-Württemberg anførte om, at den omstændighed, at det selskab, hvis anparter overføres (ARKU Maschinenbau), ikke er debitor for så vidt angår notarudgifterne til en attestering af overførslen, er irrelevant. Det afgørende er, at der opkræves et gebyr, som formelt set er forbundet med en disposition, der er omfattet af direktivet, og som vil kunne hindre den frie udveksling af kapital.

24. Dernæst skal det undersøges, om de gebyrer, der opkræves for overførslen af anparter, som anført af Baden-Württemberg, kan fritages fra forbuddet i artikel 10, litra c), i direktiv 69/335, idet de anses for »børsomsætningsskatter« som omhandlet direktivets artikel 12, stk. 1, litra a). Uanset artikel 10 og 11 følger det af artikel 12, stk. 1, litra a), at medlemsstaterne kan pålægge sådanne afgifter efter fast eller variabel takst.

25. I Codan-dommen [14] havde Domstolen lejlighed til at fortolke artikel 12, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335 i en sag, der var identisk med tvisten i hovedsagen. Codan-dommen er en følge af, at der i Danmark blev pålagt en afgift på overførelse af anparter i en situation, hvor det erhvervende selskab forøgede sin kapital med et beløb svarede til værdien af de tilførte anparter. Det forelagte spørgsmål satte fokus på, hvorvidt direktivets artikel 12, stk. 1, litra a), finder anvendelse på afgifter på overdragelse af aktier, uanset om det selskab, som disse aktier er udstedt af, er optaget til omsætning på en børs, og uanset om aktieoverdragelsen sker over børsen eller direkte mellem overdrageren og erhververen. Den forelæggende ret forelagde ikke noget spørgsmål om, hvorvidt artikel 10 i direktiv 69/335 fandt anvendelse, idet parterne i hovedsagen var enige om, at dispositionen faldt ind under direktivets anvendelsesområde. Derfor besvarede Domstolen præcist det spørgsmål, der var blevet forelagt af den danske ret, og den tog ikke udtrykkeligt stilling til hverken den præcise rækkevidde af artikel 12, stk. 1, litra a), eller forholdet mellem denne bestemmelse og direktivets artikel 10 og 11.

26. Forholdet mellem på den ene side artikel 12 og på den anden side artikel 10

14 — Dom af 17.12.1998, sag C-236/97, Codan, Sml. I, s. 8679.

og 11 fremgår af indledningen af artikel 12, som direkte henviser til artikel 10 og 11. Måden, hvorpå dette kommer til udtryk, er imidlertid forskellig afhængig af, hvilken sprogudgave af artikel 12 der er tale om. Hvor det af nogle sprogudgaver klart fremgår, at artikel 12 er en undtagelse til artikel 10 og 11 (»Par dérogation«, »In Abweichung«, »in deroga«, »In afwijking«, »Em derrogação«, »poiketen«), anvender andre sprogudgaver en terminologi, hvoraf det fremgår, at anvendelsesområdet for artikel 12 afgrænses i forhold til artikel 10 og 11 (»Notwithstanding«, »No obstance«, »Uanset«, »Utan hinder«). Der er her tale om en væsentlig forskel. Såfremt direktivets artikel 12 skal anses for en undtagelse fra artikel 10 og 11, betyder dette, at de skatter og andre afgifter, som er nævnt i artiklen, vil kunne opkræves, uanset om de er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 10 og 11. Hvis artiklen derimod afgrænser anvendelsesområdet for artikel 10 og 11, indebærer dette, at enhver af de pågældende afgifter enten falder ind under anvendelsesområdet for artikel 10 og 11 eller for artikel 12.

27. Kriterierne for fortolkningen af en fællesskabsretlig bestemmelse i tilfælde af uoverensstemmelse mellem de forskellige sproglige udgaver fremgår af fast retspraksis. Idet Domstolen har understreget behovet for at sikre en ensartet fortolkning, har den fastslået, at når der er uoverensstemmelse mellem de sproglige udgaver, skal den pågældende bestemmelse fortolkes på baggrund den almindelige opbygning og formålet med det regelsæt, som den indgår i [15].

28. For så vidt angår formålet med direktiv 69/335 bemærkede Domstolen igen i Codan-dommen, idet den henviste til betragtningerne til direktivet, at »[det har til formål] at fremme de frie kapitalbevægelser, der anses for væsentlige for tilvejebringelsen af en økonomisk union med lignende egenskaber som et internt marked. Dette mål forudsætter for så vidt angår afgifter på kapitaltilførsler, at hidtil gældende indirekte afgifter i medlemsstaterne ophæves, og at der i stedet indføres en afgift, som kun opkræves én gang inden for det fælles marked, og som er lige høj i samtlige medlemsstater« [16]. Som anført i punkt 16 i dette forslag til afgørelse, er formålet med direktivets artikel 10 særligt at sikre, at kapitaltilførselsafgiften, hverken bevidst eller ubevidst, omgås ved indførelse af andre afgifter i forbindelse med kapitaltilførsel eller kapitalforhøjelse.

29. Ved fastlæggelsen af, hvorledes artikel 12 bør fortolkes, er såvel formålet med direktiv 69/335 som artikel 10's funktion inden for den ordning, der er indført med direktivet,

15 — Codan-dommen, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis. Se også dom af 9.1.2003, sag C-257/00, Givane m.fl. Sml. I, s. 345, præmis 37.

16 — Codan-dommen, præmis 27.

derfor afgørende. Bestemmelsen bør ikke på noget tidspunkt fortolkes således, at den »effektive virkning« af direktivet bringes i fare.

30. I overensstemmelse med disse overvejelser forekommer det mig, at tilladelse til opkrævning af et gebyr i henhold til direktivets artikel 12, der anses for at udgøre en kapitaltilførselsafgift som omhandlet i direktivets artikel 10, tilsidesætter selve formålet med sidstnævnte bestemmelse. Derfor mener jeg ikke, at artikel 12 skal betragtes som en undtagelse til forbuddet i artikel 10. Bestemmelsen afgrænser derimod formålet med artikel 10, idet den nævner diverse former for afgifter, som i sig selv sjældent medfører hindringer for kapitaltilførsel.

31. Set i lyset af den ovenfor nævnte fortolkning af artikel 10, litra c), i direktiv 69/335, er en attestering af en overførsel, som er økonomisk og retligt forbundet med en kapitaltilførsel eller en kapitalforhøjelse i et kapitalselskab, ikke afgiftsfritaget i medfør af artikel 12, stk. 1, litra a). Bestemmelsen finder udelukkende anvendelse ved overførsel af anparter, hvor en sådan forbindelse ikke er forekommende. Såfremt artikel 12, stk. 1, litra a), skulle fortolkes anderledes, ville dette medføre tilsidesættelse af den effektive virkning af ordningen om én enkelt kapitaltilførselsafgift, som blev indført med direktiv 69/335.

32. Endelig skal jeg, henset til, at dette blev anført af Kommissionen, tilføje, at notargebyrerne heller ikke kan fritages i medfør af artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335, der er en undtagelsesbestemmelse til artikel 10 og 11 for så vidt angår »afgifter, der har karakter af vederlag«. Det følger af fast retspraksis, at »sondringen mellem afgifter, der i henhold til artikel 10 i direktiv 69/335 ikke må opkræves, og afgifter, der har karakter af vederlag, og som det er tilladt at opkræve, forudsætter, at sidstnævnte afgifter kun omfatter beløb, hvis størrelse beregnes på grundlag af omkostningerne ved den udførte tjenesteydelse. Et beløb, hvis størrelse er ganske uden sammenhæng med omkostningerne ved den konkrete tjenesteydelse, eller som ikke beregnes på grundlag af omkostningerne ved den disposition, den er modydelse for, men på grundlag af samtlige drifts- og investeringsomkostninger for den forvaltningsgren, der forestår dispositionen, må anses for en afgift, som falder ind under forbudsbestemmelsen i artikel 10 i direktiv 69/335« [17].

17 — Jf. bl.a. dom af 20.4.1993, forenede sager C-71/91 og C-178/91, Ponente Carni og Cispadana Costruzioni, Sml. I, s. 1915, præmis 41 og 42, dommen i sag C-56/98, Modelo, præmis 29, dom af 21.6.2001, sag C-206/99, SONAE, Sml. I, s. 4679, præmis 32, og Gründerzentrum-dommen, præmis 31.

V — Forslag til afgørelse

33. I lyset af ovenstående betragtninger foreslår jeg, at de af Landgericht Baden-Baden forelagte spørgsmål besvares således:

»Artikel 10, litra c), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som ændret ved direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985, er til hinder for gebyrer som de i hovedsagen omhandlede, der opkræves for oprettelse af et notarialdokument, hvorved en overførsel af anparter attesteres, såfremt notaren er tjenestemand, og når gebyrerne delvis indbetales til den offentlige myndighed, der har ansat tjenestemanden, og anvendes til at finansiere statens opgaver, og såfremt overførslen af anparter er økonomisk og retligt forbundet med kapitalforhøjelsen af et kapitalselskab. Sådanne gebyrer kan ikke anses for »børsomsætningsskat« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 12, stk. 1, litra a).«