FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT LEENDERT A. GEELHOED
föredraget den 16 juni 2005 [1]

I — Inledning

1. Landgericht Baden-Baden har i sin begäran om förhandsavgörande i detta mål ställt en fråga för att få klarhet i huruvida en pålaga som påförs vid notarius publicus attestering av ett avtal om överlåtelse av aktier i ett bolag till ett annat bolag, i form av ett tillskott genom vilket kapitalet i sistnämnda bolag ökas, är förbjuden enligt artikel 10 c i direktiv 69/335 om indirekta skatter på kapitalanskaffning. [2] Under förfarandet vid EG-domstolen har frågan även kommit att avse huruvida en sådan pålaga kan tillåtas med stöd av det undantag som föreskrivs i artikel 12.1 a i direktivet när det gäller skatter på överlåtelser av värdepapper.

1 — Originalspråk: engelska.

2 — Rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25), i dess lydelse enligt direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 (EGT L 156, s. 23) (nedan kallat direktiv 69/335).

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Gemenskapsrätt*

2. Följande bestämmelser i direktiv 69/335 är tillämpliga i förevarande mål:

"Artikel 3

1. Med begreppet 'kapitalassociation' avses i detta direktiv:

a) bolag som enligt lagstiftningen i Belgien, Tyskland, Frankrike, Italien, Luxemburg, och Nederländerna har någon av följande beteckningar:

...

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

— ...

Artikel 10

Medlemsstaterna får, utöver skatten på kapitaltillskott, inte påföra bolag, sammanslutningar eller juridiska personer som bedriver verksamhet i vinstsyfte, någon skatt eller avgift, av vad slag det än må vara, avseende:

Artikel 4

1. Följande transaktioner omfattas av skatt på kapitaltillskott:

a) bildandet av en kapitalassociation,

...

c) ökning av kapitalet i en kapitalassociation genom tillskott av egendom av vad slag det än må vara,

...

a) transaktioner som avses i artikel 4,

b) tillskott, lån eller tjänster som tillhandahålls som ett led i transaktioner som avses i artikel 4,

c) registrering eller någon annan formalitet som föregår utövandet av en verksamhet och som ett bolag, en sammanslutning eller en juridisk person som bedriver verksamhet i vinstsyfte kan tvingas genomgå på grund av sin rättsliga form.

...

Artikel 12

1. Utan hinder av artiklarna 10 och 11 kan medlemsstaterna påföra:

a) skatter på överlåtelse av värdepapper, oberoende av om dessa utgår med fast belopp eller ej,

...

e) skatter som har vederlagskaraktär,

..."

B — *Nationell lagstiftning*

3. Enligt 36 § andra stycket Gesetz über die Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (delstatslag om pålagor för ärenden vid frivillig rättsvård, även benämnd Kostenordnung (nedan kallad KostO), [3] uttas fastställd pålaga med dubbelt belopp vid attestering av avtal.

4. 15 § tredje stycket i Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung [4] (lag om bolag med begränsat ansvar) (nedan kallad GGmbH) föreskrivs att delägares överlåtelser av aktier skall ske med av notarius publicus attesterat avtal.

III — Omständigheterna i målet, förfarandet och tolkningsfrågan

5. Den30 juli 2002 beslutade Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH (nedan kallat ARBmbH) att omvandla sitt stamkapital med ett parivärde på 100 000 DEM till euro och samtidigt öka kapitalet till 100 000 euro genom ett kapitaltillskott i form av apportegendom och inte av pengar. Kapitaltillskottet utgjordes av aktieinnehavet i ARKU

3 — Lag av den 26 juli 1957 (BGBl. I s. 960), i dess lydelse enligt lag av den 22 februari 2002 (BGBl. I s. 981).

4 — Lag av den 20 april 1892 (RGBl., s. 477), i dess lydelse enligt lag av den 19 juli 2002 (BGBl. I s. 2681).

Maschinenbau GmbH. Vid denna tidpunkt var Albert Reiss ensam ägare i båda bolagen. Avtalet om kapitaltillskott bifogades beslutet om ökning av kapitalet.

6. Kapitalökningen antecknades i handelsregistret vid Amtsgericht Baden-Baden den 4 november 2002. En så kallad 20/10-avgift (två gånger normal taxa) togs med stöd av 36 § andra stycket KostO ut för överlåtelsen av aktieinnehavet i ARKU Maschinenbau GmbH, med ett belopp på 11 424 euro jämte mervärdesskatt. Beräkningen skedde på grundval av ett överlåtelsevärde som motsvarade det faktiska värdet på överlåtelsen av aktieinnehavet, vilket uppgick till 3 763 443,90 euro.

7. ARBmbH överklagade uttaget av denna avgift till Amtsgericht Baden-Baden. Denna domstol ogillade talan på grund av att artikel 10 c i direktiv 69/335 inte var tillämplig, att de specifika formkraven för överlåtelse av aktier i ett bolag med begränsat ansvar för delägarna baseras på bestämmelserna i 15 § tredje stycket GGmbH samt att skyldigheten att erlägga avgifter gäller för den avgiftsskyldige oavsett om denne är en kapitalassociation eller en fysisk person.

8. ARBmbH överklagade detta beslut till Landgericht Baden-Baden, och hävdade att de avgifter som enligt 15 § tredje stycket GGmbH tas ut för notarius publicus attestering av ett avtal om överlåtelse av ett aktieinnehav i ett bolag med begränsat ansvar för delägarna, utgör en sådan pålaga som är förbjuden enligt artikel 10 c i direktiv 69/335.

9. Enligt Landgericht Baden-Baden är utgången i målet avhängig av den tolkning som skall ges artikel 10 c i direktiv 69/335 under förevarande omständigheter. Därför, och då nämnda domstol funnit att villkoren för ett undantag enligt artikel 12 i direktiv 69/335 — i synnerhet artikel 12.1 e — inte är uppfyllda, har den beslutat att vilandeförklara målet och med stöd av artikel 234 EG ställa följande tolkningsfråga till EG-domstolen:

Omfattar artikel 10 c i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 också pålagor för av notarius publicus attesterade överlåtelser av andelar i ett bolag med begränsat ansvar för delägarna?

10. Regeringen i delstaten Baden-Württemberg (nedan kallad delstaten) har i likhet med kommissionen inkommit med skriftliga synpunkter.

11. EG-domstolen fann vid sin ursprungliga bedömning av detta mål att det skulle avgöras genom ett motiverat beslut enligt bestämmelserna i artikel 104.3 i rättegångsreglerna. Efter invändningar från delstaten om att det av befintlig rättspraxis inte gick att klart utläsa svaret på tolkningsfrågan, beslutade EG-domstolen att ändra sitt tidigare ställningstagande och avgöra målet genom dom avseende tolkningsfrågan.

IV — Prövning i sak

12. Landgerichts tolkningsfråga är avfattad i förhållandevis allmänna ordalag och innehåller inte alla fakta som krävs för att tolkningsfrågan skall kunna besvaras på ett sätt som medger att målet vid Landgericht avgörs. Det bör på grundval av den information som framgår av handlingarna i målet klargöras att frågan rör en situation där de ifrågavarande pålagorna påförs av notarii publici vilka är tjänstemän anställda av delstaten. Det skall vidare påpekas att överlåtelsen av aktier är knuten till ökningen av kapitalet i en kapitalassociation. Av de skriftliga yttrandena från delstaten framgår vidare att utgången i målet också är avhängig av huruvida undantaget i artikel 12.1 a i direktiv 69/335 är tillämpligt. Dessa aspekter måste alltså beaktas vid besvarandet av den hänskjutna frågan.

13. Delstaten har anfört att den hänskjutna frågan skall besvaras nekande. Enligt delstaten riktas inte det krav på attestering som föreskrivs i artikel 15.3 GGmbH mot det bolag vars aktier överlåts (ARKU Maschinenbau), utan mot den tidigare aktieägaren (Albert Reiss) och den nye aktieägaren (ARBmbH). Det är de som skall erlägga avgiften och inte det bolag i vilket aktierna har överlåtits. Härav följer enligt delstaten att transaktionen inte omfattas av tillämpningsområdet för artikel 10 c i direktiv 69/335. Delstaten har vidare hävdat att för det fall pålagan över huvud träffas av artikel 10 b i direktiv 69/335 så är det i form av en pålaga som påförs som vederlag för en tjänst som tillhandahålls som en del av en sådan transaktion som avses i artikel 4 i direktiv 69/335, det vill säga ökningen av kapital i ARBmbH. Oavsett om den ifrågavarande pålagan strider mot artikel 10 c i direktiv 69/335 eller ej skall den emellertid anses utgöra en avgift på överlåtelsen av värdepapper i den mening som avses i artikel 12.1 a i direktiv 69/335, varför den undantas från förbudet i den förra bestämmelsen.

14. Kommissionen har intagit motsatt ståndpunkt och hänvisat till EG-domstolens

fasta rättspraxis enligt vilken pålagor som påförs av notarii publici för uppfyllande av formkrav som föreskrivs vid kapitalökningar är förbjudna enligt artikel 10 c i direktiv 69/335. [5] Kommissionen har visserligen angett att notarius publicus attestering av överlåtelsen av aktier i sig är oberoende av de avtalsslutande parternas rättsliga form, men samtidigt påpekat att överlåtelsen i förevarande fall är ett absolut krav för ökningen av ARBmbH:s kapital. Detta följer av det faktum att avtalet om överlåtelse av aktier har bifogats beslutet om ökning av kapitalet. Eftersom överlåtelsen av aktier måste anses utgöra en integrerad del av kapitalökningstransaktionen och eftersom pålagan påförs till följd av en formalitet i samband med denna transaktion, skall den anses vara förbjuden enligt artikel 10 c i direktiv 69/335. Kommissionen har tillagt att sådana pålagor inte får påföras enligt artikel 12.1 e i direktiv 69/335 om de är större än de faktiska kostnaderna.

15. Även om EG-domstolen ännu inte uttryckligen har behandlat just den fråga som nu har framställts i begäran om förhandsavgörande, erbjuder rättspraxis avseende direktiv 69/335 tillräcklig ledning för besvarandet av frågan huruvida artikel 10 c i direktiv 69/335 är tillämplig under de omständigheter som gäller i förevarande mål. Frågan huruvida artikel 12.1 a i direktivet är tillämplig är däremot relativt ny och måste undersökas närmare.

16. Inledningsvis bör det erinras om den uppgift som artikel 10 c i direktiv 69/335 har inom direktivets system som helhet. Direktiv 69/335 ersätter de olika slags indirekta pålagor som medlemsstaterna påför vid kapitalanskaffning med en enda kapitalskatt. Denna skatt påförs endast en gång efter en enhetlig struktur och med harmoniserade skattesatser. Syftet med förbudet i artikel 10 mot andra skatter som har samma kännetecken som kapitalskatten är att upprätthålla detta system med en enda kapitalskatt och att förhindra att denna skatt inte kringgås avsiktligt eller oavsiktligt genom införandet av sådana pålagor. [6] Detta syfte har helt klart varit ledstjärnan för EG-domstolen när den har fastställt bestämmelsens räckvidd.

17. Frågan, huruvida sådana av notarius publicus påförda pålagor som de som är fråga i målet vid den nationella domstolen hör till kategorin "vilka skatter eller avgifter det än må vara" i den mening som avses i artikel 10 c i direktiv 69/335, har redan

5 — Dom av den 2 december 1997 i mål C-188/95, Fantask (REG 1997, s. I-6783), punkt 22, av den 29 september 1999 i mål C-56/98, Modelo (REG 1999, s. I-6427), punkt 25, och av den 21 september 2000 i mål C-19/99, Modelo Continente (REG 2000, s. I-7213), punkt 25.

6 — Se sista skälet i ingressen. Se även domen i det i föregående fotnot nämnda målet Modelo, punkt 27.

besvarats av EG-domstolen i domen i målet Modelo [7] och, i dess kölvatten, i beslutet i målet Gründerzentrum. [8] Det senare målet rörde faktiskt situationen i delstaten Baden-Württemberg. Enligt denna rättspraxis [9] utgör pålagor skatter i den mening som avses i direktiv 69/335, om de:

— uppbärs för upprättandet av handlingar som attesteras av notarius publicus och som utgör bevis för en transaktion som omfattas av direktiv 69/335,

— i ett system med av staten anställda notarii publici,

— där den ifrågavarande pålagan till viss del erläggs till staten för finansieringen av dess offentliga verksamhet.

Med hänsyn till att EG-domstolen redan har slagit fast att systemet med notarius publicus i delstaten Baden-Württemberg är av det här slaget, är de aktuella pålagorna till sin natur förbjudna i den mån de är hänförliga till en transaktion eller en överlåtelse som omfattas av den bestämmelsen.

18. Förbudet i artikel 10 c i direktiv 69/335 gäller skatter vid registrering eller andra formaliteter som ett bolag har att erlägga till följd av sin rättsliga form när det påbörjar affärsverksamhet. EG-domstolen har utvecklat skälen för detta förbud och slog i domen i målet Denkavit Internationaal [10] fast att även om pålagorna i fråga inte påförs kapitaltillskotten som sådana, uppbärs de ändå på grund av de formaliteter som har samband med bolagets rättsliga form, det vill säga det medel som används för att tillskjuta kapital. Deras bibehållande skulle därmed kunna innebära en risk för att även de mål äventyras som eftersträvas med direktivet. [11]

19. EG-domstolen har närmare bestämt slagit fast att förbudet i artikel 10 c i direktiv 69/335 gäller inte bara för pålagor som betalas vid registrering av nya bolag utan också pålagor som bolag betalar för registrering av kapitalet, eftersom även dessa tas ut på grundval av ett väsentligt formkrav

7 — Domen i det ovan i fotnot 5 nämnda målet Modelo.

8 — Beslut av den 21 mars i mål C-264/00, Gründerzentrum (REG 2002, s. I-3333).

9 — Se punkt 27 i beslutet. Se även domen i det ovan i fotnot 5 nämnda målet Modelo, punkt 22.

10 — Dom av den 11 juni 1996 i mål C-2/94, Denkavit Internationaal m.fl. (REG 1996, s. I-2827).

11 — Punkt 23 i domen och domen i det i fotnot 5 nämnda målet Modelo, punkt 24.

som är knutet till bolagets rättsliga form. Även om registrering av en kapitalökning inte i strikt bemärkelse utgör ett formkrav som måste uppfyllas innan ett bolag påbörjar sin verksamhet är det likafullt nödvändigt för bedrivandet av denna verksamhet. [12]

20. Den pålaga som är i fråga i målet vid den nationella domstolen påförs i samband med notarius publicus attestering av en överlåtelse av aktier från delägarna i kapitalassociationen. Detta är ett väsentligt formkrav för genomförandet av en sådan överlåtelse enligt 15 § tredje stycket GGmbH. Generellt sett gäller detta krav oavsett vilken rättslig form överlåtaren och mottagaren har. Som sådan kunde den pålaga som påförs till följd av detta formkrav tyckas falla utanför avfattningen av artikel 10 c i direktiv 69/335. Detta är emellertid inte berättigat under de omständigheter som gäller i förevarande fall där det finns ett direkt rättsligt och ekonomiskt samband mellan överlåtelsen av aktier och ökningen av kapitalet i ARBmbH. Jag delar kommissionens ståndpunkt att överlåtelsen av aktier i förevarande situation måste anses utgöra en integrerad del av transaktionen för att öka bolagets kapital. Överlåtelsen var ju öronmärkt för finansieringen av kapitalökningen i den mottagande kapitalassociationen och avtalet hade bifogats beslutet om att öka kapitalet. Under dessa omständigheter skall alla pålagor som påförs på grund av formkrav som uppställs i den nationella lagstiftningen för genomförande av de olika delarna i ett förfarande för att öka kapitalet anses vara knutna till den rättsliga formen hos det berörda bolaget varför de skall anses utgöra förbjudna pålagor enligt artikel 10 c i direktiv 69/335.

21. Att besluta annorlunda vore att tillåta påförande av en extra pålaga på kapitalanskaffning. Detta skulle strida mot principen om en enda skattepålaga och undergräva det skydd för principen som gäller genom 10 c i direktiv 69/335.

22. I de fall det däremot inte finns någon ekonomisk eller rättslig koppling mellan överlåtelsen av aktier och anskaffningen eller ökningen av kapital i en kapitalassociation, vilket är fallet i ett annat mål som är anhängigt vid EG-domstolen, [13] faller pålagor, som till uppfyllande av de formkrav som gäller för överlåtelse av aktier påförs av notarius publicus i ett sådant system som beskrivs ovan i punkt 17, utanför tillämp-

12 — Domen i det i fotnot 5 nämnda målet Fantask and Others, punkt 22.

13 — Mål C-193/04, Organon Portugesa. I detta mål har domstolen med tillämpning av artikel 20.5 i domstolens stadga beslutat att meddela dom utan att först inhämta generaladvokatens förslag till avgörande.

ningsområdet för artikel 10 c i direktiv 69/335.

23. Jag vill slutligen i fråga om tillämpligheten av artikel 10 c i direktiv 69/335 påpeka att det faktum att det bolag vars aktier överlåts (ARKU Maschinenbau) inte är den som skall betala pålagan för notarius publicus attestering av överlåtelsen är irrelevant vilket delstaten också hävdat. Av betydelse är däremot påförandet av en pålaga som formellt är kopplad till en transaktion som omfattas av direktivets tillämpningsområde och som potentiellt sett kan hindra den fria rörligheten för kapital.

24. Nästa fråga som skall diskuteras är huruvida delstatens argument — att den ifrågavarande pålagan för aktieöverlåtelsen kan vara undantagen från förbudet i artikel 10 c i direktiv 69/335 då den utgör en "skatt på överlåtelse av värdepapper" i den mening som avses i artikel 12.1 a i direktivet — är korrekt. Enligt denna bestämmelsen kan medlemsstaterna "utan hinder av artiklarna 10 och 11" påföra sådana skatter oberoende av om dessa utgår med fast belopp eller ej.

25. EG-domstolen hade i målet Codan [14] tillfälle att tolka artikel 12.1 a i direktiv 69/335 i ett sammanhang som liknar det här förevarande. I målet Codan gällde frågan huruvida en skatt som i Danmark påfördes överlåtelser av aktier när det förvärvande bolaget ökade sitt kapital med ett belopp som motsvarade värdet på de aktier som överlåtits. Frågan som hänsköts till domstolen avsåg huruvida artikel 12.1 a i direktivet var tillämplig på pålagor på överlåtelser av värdepapper oberoende av om det bolag som emitterat aktierna fick handlas på fondbörs och oberoende av om överlåtelsen av aktier skedde via börsen eller direkt mellan överlåtaren och förvärvaren. Den nationella domstolen hänsköt inte någon fråga angående den eventuella tillämpligheten av artikel 10 i direktiv 69/335. Parterna i målet vid den nationella domstolen var nämligen ense om att transaktionen omfattades av direktivets tillämpningsområde. EG-domstolen svarade därför på vare sig mer eller mindre än vad den danska domstolen hade frågat och tog inte uttrycklig ställning till den exakta omfattningen av artikel 12.1 a eller förhållandet mellan denna bestämmelse och artiklarna 10 och 11 i direktivet.

26. Förhållandet mellan å ena sidan artikel 12 och å andra sidan artiklarna 10 och 11

14 — Dom av den 17 december 1998 i mål C-236/97, Codan (REG 1998, s. I-8679).

fastställs i den inledande skrivningen i förstnämnda artikel, där det hänvisas direkt till de två senare bestämmelserna. Denna hänvisning tycks emellertid ha utformats på olika sätt i de olika språkversionerna av artikel 12. I vissa språkversioner anges uttryckligen att artikel 12 utgör ett undantag från artiklarna 10 och 11 ("Par dérogation", "In Abweichung", "in deroga", "In afwijking", "Em derrogação"; "poiketen"), medan det i andra versioner förekommer en terminologi som indikerar att artikel 12 är ägnad att avgränsa sitt tillämpningsområde gentemot artiklarna 10 och 11 ("Notwithstanding", "No obstante", "Uanset", "Utan hinder"). Denna skillnad är betydande. Om artikel 12 i direktivet skall anses utgöra ett undantag från artiklarna 10 och 11 betyder detta att pålagor som anges i denna bestämmelse kan påföras trots det faktum att de omfattas av förbuden i de två senare bestämmelserna. Om artikel 12 däremot anger omfattningen av artiklarna 10 och 11 betyder detta att berörda pålagor kan omfattas antingen av artiklarna 10 och 11 eller av artikel 12, men inte av samtliga dessa.

27. Det finns väl förankrade principer för tolkning av gemenskapsbestämmelser vars olika språkversioner uppvisar inbördes skillnader. EG-domstolen har betonat behovet av en enhetlig tolkning och vid upprepade tillfällen påpekat att en bestämmelse måste tolkas med hänsyn till systematiken i och ändamålet med de föreskrifter i vilka den ingår. [15]

28. Såvitt angår ändamålet med direktiv 69/335 hänvisade EG-domstolen i domen i målet Codan till direktivets ingress och erinrade om att "[ändamålet är] ... att främja den fria rörligheten för kapital som anses väsentlig för inrättandet av en ekonomisk union med samma egenskaper som en inre marknad. Fullföljandet av ett sådant ändamål förutsätter — vad beträffar beskattningen av kapitalanskaffning — att de indirekta skatter avskaffas som dittills gällt i medlemsstaterna och att det i stället för dem tillämpas en engångsskatt som är lika hög i alla medlemsstater inom den gemensamma marknaden". [16] Som jag påpekat ovan i punkt 16 i detta förslag till avgörande är artikel 10 i direktivet mera specifikt ämnad för säkerställandet av att den enhetliga kapitalskatten inte kringgås avsiktligt eller oavsiktligt genom införandet av andra pålagor på anskaffandet eller ökningen av kapital.

29. Såväl ändamålet med direktiv 69/335 som den uppgift artikel 10 har i direktivets systematik bör därför vara avgörande vid fastställandet av det sätt varpå artikel 12 skall

15 — Domen i det i föregående fotnot nämnda målet Codan, punkt 26 och däri angivna mål. Se även dom av den 9 januari 2003 I mål C-257/00, Nani Givane (REG 2003, s I-345), punkt 37.

16 — Punkt 27 i domen.

tolkas. Denna bestämmelse får i vilket fall som helst inte tolkas på ett sätt som kan riskera direktivets "effet utile" eller ändamålsenliga verkan.

30. Det synes mig i linje med detta resonemang vara att frånta direktivets artikel 10 dess uppgift om det med stöd av artikel 12 i direktivet tilläts att en pålaga, som befunnits utgöra en indirekt skatt på kapitalanskaffning i enlighet med nämnda artikel 10, tilläts. Detta är anledningen till att jag inte anser artikel 12 kunna utgöra ett undantag från förbudet i artikel 10. Den stakar snarare ut omfattningen av artikel 10 genom angivelse av de olika pålagor som till sin natur vanligtvis inte hindrar kapitalanskaffning.

31. Mot bakgrund av tolkningen ovan av artikel 10 c i direktiv 69/335 kan artikel 12.1 a därmed inte medföra ett undantag för pålagor som påförs vid attestering av transaktioner som rättsligt och ekonomiskt är kopplade till en kapitalassociations anskaffning eller ökning av kapital. Artikel 12 är endast tillämplig på överlåtelse av aktier när sådan koppling inte föreligger. Om artikel 12.1 a tolkades annorlunda skulle detta undergräva verkningskraften av det system med en enhetlig kapitalskatt som införts genom direktiv 69/335.

32. Slutligen vill jag med hänsyn till att kommissionen nämnde denna aspekt tillägga att de ifrågavarande pålagorna som påförs av notarius publicus inte kan undantas med stöd av artikel 12.1 e i direktiv 69/335, enligt vilken undantag från artiklarna 10 och 11 i direktivet kan göras för "avgifter av vederlagskaraktär". Det är fast rättspraxis "att skillnaden mellan sådana skatter eller avgifter som är förbjudna enligt artikel 10 i direktiv 69/335 och avgifter av vederlagskaraktär som får tas ut, är att de senare endast omfattar avgifter som beräknas på grundval av kostnaden för den tillhandahållna tjänsten. En [pålaga] vars storlek inte har något samband med kostnaderna för den konkreta tjänsten, eller som inte beräknas på grundval av kostnaderna för den åtgärd som [pålagan] utgör ersättning för utan på grundval av samtliga drifts- och investeringskostnader för den förvaltning som är ansvarig för tjänsten, skall anses utgöra en pålaga som uteslutande faller under förbudet i artikel 10 i [direktiv 69/335]." [17]

17 — Se, bland annat, dom av den 20 april 2003 i de förenade målen C-71/91 och 178/91, Ponente Carni och Cispadana Costruzioni (REG 1993, s. I-1915), punkterna 41 och 42, domen i det ovan i fotnot 5 nämnda målet Modelo, punkt 29, av den 21 juni 2001 i mål C-206/99, SONAE (REG 2001, s. I-4679), punkt 32, och domen i det ovan i fotnot 8 nämnda målet Gründerzentrum, punkt 31.

V — Förslag till avgörande

33. Jag föreslår mot bakgrund av ovan anförda att EG-domstolen skall besvara Landgericht Baden-Badens tolkningsfråga på följande sätt:

Artikel 10 c i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning, i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 innebär ett förbud mot en pålaga som påförs vid notarius publicus attestering av en överlåtelse av aktier i ett bolag i vilket bolagsmännen har ett begränsat ansvar, när detta sker under sådana omständigheter som de som är förhanden i målet vid den nationella domstolen, det vill säga där offentliganställda tjänstemän är notarius publicus och pålagan till viss del betalas till den myndighet vid vilken de är anställda där den används för att finansiera den offentliga verksamheten, samt där överlåtelsen av aktier i ekonomiskt och rättligt hänseende är knuten till ökningen av kapitalet i en kapitalassociation. En sådana pålaga kan inte anses utgöra en "skatt på överlåtelse av värdepapper" i den mening som avses i artikel 12.1 a i direktiv 69/335.