DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)
den 28 juni 2007 *

I mål C-466/03,

angående en begäran om förhandsavgörande och en kompletterande begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Landgericht Baden-Baden (Tyskland) genom beslut av den 20 oktober 2003 och den 10 oktober 2005, som inkom till domstolen den 6 november 2003 respektive den 31 oktober 2005, i målet

Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH

mot

Land Baden-Württemberg,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann (referent) samt domarna K. Lenaerts, E. Juhász, M. Ilešič och E. Levits,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokater: L.A. Geelhoed, därefter V. Trstenjak,

justitiesekreterare: justitiesekreteraren R. Grass, därefter handläggaren B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 9 november 2006,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH, genom A. Feber och H. Sandweg, Rechtsanwälte,

— delstaten Baden-Württemberg, genom K. Ehmann, M. Steindorfner och F. Mauch, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och K. Gross, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 16 juni 2005 respektive den 8 mars 2007 ha hört generaladvokaternas förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande och därtill hörande komplettering avser tolkningen av artiklarna 10 och 12 i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta

skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25), i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 (EGT L 156, s. 23) (nedan kallat direktiv 69/335).

2 Respektive begäran har framställts i mål mellan bolaget Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH (nedan kallat Reissbolaget) och delstaten Baden-Württemberg, angående betalning av notariatavgifter för attestering av överföring till Reissbolaget av andelar i ett bolag med begränsat ansvar för delägarna, då denna överföring utgjorde ett kapitaltillskott inom ramen för en ökning av bolagskapitalet i Reissbolaget.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

3 Som framgår av de två första skälen i direktiv 69/335 är ändamålet med detta ett främjande av fri rörlighet för kapital, som är en grundläggande frihet av väsentlig betydelse för upprättandet av en inre marknad. Syftet med direktivet är därför att de fiskala hindren vid kapitalanskaffning, däribland tillskott av kapital till bolag varmed avses tillskott från delägarna eller aktieägarna till en kapitalassociation, skall avskaffas.

4 I artiklarna 1–9 i direktiv 69/335 föreskrivs för detta ändamål att en harmoniserad skatt skall tas ut vid tillskott av kapital till bolag (nedan kallad skatt på kapitaltillskott).

5 I artikel 4 i direktiv 69/335 förtecknas de transaktioner på vilka medlemsstaterna alltefter omständigheterna kan eller skall ta ut en sådan skatt på kapitaltillskott.

6 I artikel 4.1 c i detta direktiv föreskrivs sålunda att medlemsstaterna skall ta ut skatt på kapitaltillskott vid "ökning av bolagskapitalet i en kapitalassociation som sker i form av tillskott av tillgångar av vilket slag det än må vara".

7 I artikel 10 i direktiv 69/335, jämförd med direktivets sista skäl, föreskrivs dessutom ett avskaffande av andra skatter eller avgifter med samma egenskaper som skatten på kapitaltillskott (nedan kallade avgifter och skatter som liknar skatt på kapitaltillskott).

8 Av artikel 10 c i nämnda direktiv följer därför att medlemsstaterna med undantag av skatten på kapitaltillskott inte får ta ut någon skatt eller avgift av vad slag det än må vara från bolag, sammanslutningar eller juridiska personer som bedriver verksamhet i vinstsyfte, för registrering eller för andra föregående formella krav som måste vara uppfyllda för utövandet av en verksamhet, och som det, på grund av deras rättsliga form, kan åligga ett bolag, en sammanslutning eller en juridisk person som bedriver verksamhet i vinstsyfte att genomgå.

9 Dock gäller följande enligt artikel 12.1a och e i direktiv 69/335

"Utan hinder av artiklarna 10 och 11 kan medlemsstaterna ta ut

a) skatt på överlåtelse av värdepapper, oberoende av om skatten beräknas enligt schablon eller ej,

...

e) pålagor av avgiftskaraktär,

..."

10 När det gäller skatter och avgifter på överföring av värdepapper anges följande i skälen i kommissionens förslag av den 14 december 1964 [KOM(64) 526 slutlig], vilket utmynnade i direktiv 69/335:

"Bland [de indirekta] skatter [som tas ut på kapitalrörelser] kan man urskilja dels de som tas ut på kapitalanskaffning, dels de som tas ut på värdepapperstransaktioner. Förevarande förslag till direktiv avser indirekta skatter på kapitalanskaffning, i vilken skattekategori inräknas skatt på kapitaltillskott till bolags eget kapital, stämpelskatt på inhemska värdepapper, stämpelskatt som tas ut vid tillfället för introduktion eller emission på den nationella marknaden av utländska värdepapper samt andra

indirekta skatter med samma kännetecken. Vad gäller indirekta skatter på värdepapperstransaktioner, såsom skatter på börstransaktioner, kommer de att behandlas i ett senare förslag till direktiv. Förslaget har således ingen inverkan på dessa."

Den nationella lagstiftningen

11 I 15 § tredje stycket i den tyska lagen om lag om bolag med begränsat ansvar för delägarna (Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung) av den 20 april 1892 (RGBl. 1892 I, s. 477) (nedan kallad GmbH-Gesetz), i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen, föreskrivs att "bolagsmännens överlåtelse av andelar i bolaget förutsätter att avtal slutits med attestering av notarius publicus".

12 Storleken på de avgifter som notarius publicus kan ta ut regleras i förbundslagen om kostnader för frivillig rättsvård (Kostenordnung) av den 26 juli 1957 (BGBl. 1957 I, s. 960) (nedan kallad Kostenordnung), i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen.

13 I 32 § första stycket Kostenordnung föreskrivs att grundavgiften för transaktioner som uppgår till ett värde av 1 000 euro är 10 euro. Denna grundavgift höjs

— för transaktioner upp till ett värde av 5 000 euro, med 8 euro för varje ytterligare belopp på 1 000 euro,

— för transaktioner upp till ett värde av 50 000 euro, med 6 euro för varje ytterligare belopp på 3 000 euro,

— för transaktioner upp till ett värde av 5 000 000 euro, med 15 euro för varje ytterligare belopp på 10 000 euro,

— för transaktioner upp till ett värde av 25 000 000 euro, med 16 euro för varje ytterligare belopp på 25 000 euro,

— för transaktioner upp till ett värde av 50 000 000 euro, med 11 euro för varje ytterligare belopp på 50 000 euro,

— för transaktioner upp till ett värde som överstiger 50 000 000 euro, med 7 euro för varje ytterligare belopp på 250 000 euro.

14 Enligt 36 § andra stycket Kostenordnung gäller att "för attestering av avtal uttas dubbel grundavgift".

15 I Land Baden-Württemberg preciseras det inre förhållandet mellan notarius publicus som är anställda av delstaten [(nedan kallade tjänstemannanotarier)] och Staatskasse (statskassan) bland annat i delstatslagen om finansiering av verksamheten vid delstatens rättsvårdande instanser (Landesjustizkostengesetz), av den 15 januari 1993 (GBl. s. 110) (nedan kallad Landesjustizkostengesetz).

16 Denna lag innehöll ursprungligen bestämmelser om att tjänstemannanotarier som var verksamma inom Oberlandesgericht Karlsruhes domsaga inte var direkta fordringsägare till avgifter för handlingar som upprättas av notarius publicus, utan dessa avgifter inflöt direkt till delstaten. Tjänstemannanotarier uppbar tjänstemannalön jämte ett varierande belopp motsvarande en del av de avgifter som de tog ut. När det således gäller exempelvis avgifter för sådan attestering av avtal som anges i 15 § tredje stycket GmbH-Gesetz, var deras andel 50 procent därav.

17 Detta system ändrades med retroaktiv verkan från och med den 1 juni 2002 genom lag av den 28 juli 2005 (GBl. nr 12 av den 5 augusti 2005, s. 580).

18 Enligt 10 § Landesjustizkostengesetz i dess ändrade lydelse gäller sålunda följande:

"1) Avgifter och omkostnader avseende notariatverksamhet tillfaller staten.

2) Personer som verkar som notarius publicus är fordringsägare till avgifter och omkostnader som tas ut för deras verksamhet enligt 3 § första stycket i delstatslagen om frivillig rättsvård [(Landesgesetz über die freiwillige Gerichtsbarkeit)] liksom till eventuell ränta enligt 154a § Kostenordnung. ...

3) Personer som verkar som notarius publicus uppbär avgifter, omkostnader och räntor enligt andra stycket första meningen ... utöver den lön som tillkommer dem enligt delstatslagen om lön till tjänstemän [(Landesbesoldungsgesetz)]."

19 I den ändrade lydelsen av 11 § första stycket Landesjustizkostengesetz föreskrivs att statskassan i princip inte erhåller mer än 15 procent av de avgifter som delstatens tjänstemannanotarier uppbär för attestering av handlingar som sker i enlighet med tvingande bestämmelser i bolagsrätten.

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

20 Reissbolaget beslutade den 30 juli 2002 att öka sitt bolagskapital genom ett tillskott i form av naturatillgångar till ett värde av 100 000 euro. Den ende bolagsmannen i bolaget, Albert Reiss, överförde för detta ändamål genom handling som upprättats av notarius publicus (en av delstatens tjänstemannanotarier med verksamhet inom Oberlandesgericht Karlsruhes domsaga) den 30 juli 2002 till Reissbolaget sin andel, tillika den enda andelen, i ett annat bolag med begränsat ansvar för delägarna, nämligen bolaget Arku Maschinenbau GmbH (nedan kallat Arkubolaget).

21 Ökningen av bolagskapitalet i Reissbolaget registrerades den 4 november 2002 i handelsregistret vid Amtsgericht Baden-Baden. Vid sidan av övriga avgifter fastställde behörig tjänsteman för uppbörd av avgifter och omkostnader att Reissbolaget skulle erlägga en avgift på 11 424 euro till notarius publicus för attestering av överföringen av den enda bolagsandelen i Arkubolaget. Detta belopp beräknades på ett transaktionsvärde uppgående till 3 763 443,90 euro.

22 Reissbolaget väckte talan och hävdade med hänvisning till gemenskapsrätten att det saknades grund för påförandet av denna avgift.

23 Talan ogillades av Amtsgericht Baden-Baden varpå Reissbolaget överklagade den av nämnda domstol meddelade domen till den hänskjutande domstolen.

24 Det var mot denna bakgrund som Landgericht Baden-Baden beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Omfattar artikel 10 c i [direktiv 69/335] även avgifter för av notarius publicus upprättade handlingar till styrkande av överlåtelser av andelar i ett bolag med begränsat ansvar för delägarna?"

25 Domstolen beslutade inom ramen för prövningen av detta mål först att avgöra detsamma genom beslut i enlighet med artikel 104.3 i dess rättegångsregler. Till följd av invändningar från delstaten Baden-Württemberg om att vissa aspekter av svaret på tolkningsfrågan inte klart framgick av befintlig rättspraxis, prövade domstolen frågan på nytt och valde att avgöra målet om förhandsavgörande i dom.

26 Genom beslut av den 10 oktober 2005 skickade Landesgericht Baden-Baden en kompletterande fråga till domstolen för att den lagändring som genomfördes genom lag av den 28 juli 2005 skulle beaktas. Den kompletterande frågan har följande lydelse:

"Skall avgifterna till notarius publicus inte anses utgöra en skatt i den mening som avses i direktiv 69/335 när staten visserligen avstår från att kräva sin andel av avgifterna, så att avgiften — med undantag från kostnadsersättning enligt schablon på 15 procent till staten — alltså tillfaller notarius publicus (Notar) själv, men denne i övrigt ingår i förvaltningen och får ersättning från staten för att fullgöra offentliga uppgifter?"

27 Reissbolaget har i skrivelse som inkom till domstolens kansli den 16 mars 2007 begärt att domstolen skall återuppta det muntliga förfarandet enligt artikel 61 i rättegångsreglerna för att förordna om åtgärder för bevisupptagning i den mening som avses i artikel 45 och följande artiklar i rättegångsreglerna, så att bevisning om de omständigheter som nämnts i punkt 50 i generaladvokaten Trstenjaks förslag till avgörande kan företes.

Yrkandena om att det muntliga förfarandet skall återupptas och om förordnande om åtgärder för bevisupptagning

28 Reissbolaget har yrkat att det muntliga förfarandet skall återupptas så att de konstateranden som generaladvokaten Trstenjak gjorde i sitt förslag till avgörande angående den ekonomiska risken och ansvaret för tjänstemannanotarierna kan prövas.

29 Det skall i detta avseende erinras om att domstolen enligt artikel 61 i rättegångsreglerna ex officio, på förslag av generaladvokaten eller på yrkande av parterna, kan besluta att återuppta det muntliga förfarandet om den anser att den inte har tillräcklig kännedom om omständigheterna i målet eller om målet skall avgöras utifrån skäl som parterna inte har haft tillfälle att diskutera (se dom av den 19 februari 2002 i mål C-309/99, Wouters m.fl., REG 2002, s. I-1577, punkt 42, och av den 14 december 2004 i mål C-210/03, Swedish Match, REG 2004, s. I-11893, punkt 25).

30 I förevarande mål anser domstolen emellertid att den, efter att ha hört generaladvokaten, har tillgång till alla uppgifter den behöver för att den skall kunna besvara de frågor som ställts. Yrkandet om att det muntliga förfarandet skall återupptas skall således avslås.

31 Under dessa förhållanden skall även yrkandet om förordnande om åtgärder för bevisupptagning avslås.

Tolkningsfrågorna

32 Den hänskjutande domstolen har ställt sina tolkningsfrågor, vilka skall prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida direktiv 69/335 utgör hinder för att notariatavgifter tas ut vid attestering av en överföring av andelar i ett bolag som sker i form av kapitaltillskott inom ramen för en ökning av bolagskapitalet i ett kapitalbolag, och detta i ett system som kännetecknas av det faktum att personer som verkar som notarius publicus är tjänstemän och att avgifterna åtminstone delvis betalas till staten för att täcka det allmännas kostnader.

Huruvida målet kan tas upp till sakprövning

33 Delstaten Baden-Württembergs regering har hävdat att den första frågan skall besvaras nekande, det vill säga att de ifrågavarande avgifterna inte omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 69/335, i synnerhet dess artikel 10 c, och att den hänskjutande domstolen därför de facto inte behöver något svar på den kompletterande frågan, vilken följaktligen inte skall tas upp till prövning.

34 Domstolen erinrar i detta avseende om att det av fast rättspraxis följer att den kan avvisa en begäran från en nationell domstol bara då det är uppenbart att den begärda tolkningen av gemenskapsrätten inte har något samband med de verkliga

omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen eller då frågorna är hypotetiska eller domstolen inte förfogar över de uppgifter om sakförhållandena eller de rättsliga förhållandena som är nödvändiga för att kunna besvara frågorna på ett ändamålsenligt sätt (se bland annat dom av den 10 januari 2006 i mål C-344/04, IATA och ELFAA, REG 2006, s. I-403, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

35 Detta är dock inte fallet i målet vid den nationella domstolen. Det framgår nämligen inte klart att de ifrågavarande avgifterna skulle vara uteslutna från tillämpningsområdet för direktiv 69/335 och att den kompletterande frågan därmed borde anses sakna samband med föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen.

36 Huruvida nämnda avgifter faller inom tillämpningsområdet för direktiv 69/335 är för övrigt inte någon fråga som omfattas av prövningen av målets upptagande till sakprövning, utan den hänför sig till saken i målet och skall alltså prövas inom ramen för denna.

37 Den kompletterande frågan skall således besvaras.

Prövning i sak

38 Det skall först prövas huruvida sådana avgifter som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör en "skatt eller avgift" i den mening som avses i direktiv 69/335. Därefter skall det undersökas om dessa avgifter omfattas av förbudet i artikel 10 i direktiv 69/335 och slutligen, försåvitt det är aktuellt, om de eventuellt omfattas av en av de bestämmelser som föreskrivs i artikel 12 däri.

Klassificeringen som "skatt eller avgift" i den mening som avses i direktiv 69/335

39 Av rättspraxis framgår att begreppet "skatt eller avgift" i den mening som avses i detta direktiv i princip skall ges en vid tolkning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 mars 2002 i mål C-426/98, kommissionen mot Grekland, REG 2002, s. I-2793, punkt 25, och av den 10 mars 2005 i mål C-22/03, Optiver m.fl., REG 2005, s. I-1839, punkterna 30 och 31).

40 Enligt rättspraxis skall notariatavgifter klassificeras som "skatt eller avgift" i den mening som avses i direktiv 69/335 när statliga tjänstemannanotarier tar ut avgifter på transaktioner som omfattas av direktivet, och när dessa avgifter åtminstone delvis överförs till staten för att täcka det allmännas kostnader (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 21 mars 2002 i mål C-264/00, Gründerzentrum, REG 2002, s. I-3333, punkt 27, samt dom av den 30 juni 2005 i mål C-165/03, Längst, REG 2005, s. I-5637, punkt 37, och av den 7 september 2006 i mål C-193/04, Organon Portuguesa, REG 2006, s. I-7271, punkt 17).

41 När det gäller de avgifter som är i fråga i målet vid den nationella domstolen erinrar EG-domstolen om att den redan har slagit fast att dessa villkor var uppfyllda inom ramen för det system som tidigare var i kraft inom Oberlandesgericht Karlsruhes domsaga, inom vilken Amtsgericht Baden-Baden ingår, ett system som innebar att de personer som verkade som notarius publicus var anställda tjänstemän och enligt vilket de avgifter som togs ut för upprättandet av en handling av notarius publicus delvis tillföll staten för att täcka det allmännas kostnader (se, för ett liknande resonemang, beslutet i det ovannämnda målet Gründerzentrum, punkt 28).

42 De ändringar av systemet som skedde genom lag av den 28 juli 2005 förefaller inte kunna motivera någon annan slutsats i målet vid den nationella domstolen.

43 För det första är nämligen de personer som utövar yrket som notarius publicus fortfarande statligt anställda tjänstemän. För det andra är de fortfarande skyldiga att erlägga en del av nämnda avgifter till staten. För övrigt preciseras uttryckligen i denna lag att de avgifter och omkostnader som är hänförliga till notariatverksamheten skall tas ut till förmån för statskassan.

44 Detta konstaterande påverkas inte av att de tjänstemannanotarier som är verksamma inom Oberlandesgericht Karlsruhes domsaga själva har blivit fordringsägare till de ifrågavarande avgifterna efter införandet av lagen av den 28 juli 2005, och inte heller av att den del som de måste vidarebefordra till staten är förhållandevis modest, nämligen 15 procent av avgiftsbeloppet.

45 För det första gäller att i de mål som utmynnade i dom av den 29 september 1999 i mål C-56/98, Modelo, kallat Modelo I (REG 1999, s. I-6427), punkterna 19 och 23, och av den 21 september 2000 i mål C-19/99, Modelo, kallat Modelo II (REG 2000, s. I-7213), punkterna 19 och 23, samt i domarna i de ovannämnda målen Längst och Organon Portuguesa (se punkterna 41–43 respektive 11 och 17), uppbars de ifrågavarande avgifterna först av tjänstemannanotarierna för att därefter delvis överföras till staten.

46 För det andra klassificerades de ifrågavarande avgifterna i dessa mål såväl som i beslutet i det ovannämnda målet Gründerzentrum som "skatt eller avgift", i den mening som avses i direktiv 69/335, oberoende av hur stor del som vidarebefordrades till staten. Även om man nämligen av de beskrivna omständigheterna i domen i det målet kan utläsa att staten erhöll cirka 66 procent av avgifterna ansåg domstolen ändock inte att detta hade någon relevans för nämnda klassificering. Inte heller i något av övriga ovan angivna mål preciserades hur stor del av avgifterna som vidarebefordrades till staten. Frågan om den exakta storleken på det belopp som en tjänstemannanotarie skall överföra till staten saknar följaktligen a priori betydelse för klassificeringen av avgifter som en "skatt eller avgift".

47 Härav följer att med beaktande av ovannämnda rättspraxis skall sådana avgifter som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen anses utgöra en "skatt eller avgift" i den mening som avses i direktiv 69/335.

Förbudet mot skatter eller avgifter som liknar skatt på kapitaltillskott (artikel 10 c i direktiv 69/335)

48 Det skall inledningsvis påpekas att artikel 10 i direktiv 69/335, jämförd med sista skälet i detta direktiv, innehåller ett förbud mot skatter och avgifter som uppvisar samma kännetecken som skatt på kapitaltillskott (se, bland annat, dom av den 20 april 1993 i de förenade målen C-71/91 och C-178/91, Ponente Carni och Cispadana Costruzioni, REG 1993, s. I-1915, punkt 29, och av den 11 juni 1996 i mål C-2/94, Denkavit Internationaal m.fl., REG 1996, s. I-2827, punkt 23).

49 Därmed avses bland annat i artikel 10 c i direktiv 69/335 sådana skatter och avgifter som oavsett form tas ut för registrering eller för alla andra formella krav som måste uppfyllas på grund av ett bolags rättsliga form, innan bolaget påbörjar sin verksamhet.

50 Detta förbud sällar sig till de förbud som avses i artikel 10 a och b i detta direktiv, vilka avser det fall som beskrivs i artikel 4 däri, och det motiveras av det faktum att även om dessa skatter och avgifter inte tillämpas på kapitaltillskott till bolag som sådana, tas de likafullt ut på grund av väsentliga formella krav som är knutna till bolagets rättsliga form, det vill säga på grund av sättet för att anskaffa kapital, varvid ett bibehållande av dessa skatter och avgifter riskerar att även äventyra de ändamål som eftersträvas med nämnda direktiv (se för ett liknande resonemang, dom av den 15 juni 2006 i mål C-264/04, Badischer Winzerkeller, REG 2006, s. I-5275, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

51 Domstolens slutsats av detta är att artikel 10 c i direktiv 69/335 i princip skall ges en vid tolkning så att den inte bara omfattar formella krav som måste uppfyllas innan verksamheten i en kapitalassociation påbörjas, utan också de formella krav som uppställs för att kunna bedriva och vidmakthålla verksamhet i en sådan association (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 december 1997 i mål C-188/95, Fantask m.fl., REG 1997, s. I-6783, punkt 22, och av den 5 mars 1998 i mål C-347/96, Solred, REG 1998, s. I-937, punkt 22, samt domen i det ovannämnda målet Badischer Winzerkeller, punkt 25).

52 Domstolen har i detta avseende upprepade gånger slagit fast att när en kapitalassociation vidtar en åtgärd, till exempel i form av en ökning av kapitalet eller en ändring av stadgarna eller ett förvärv av fast egendom till följd av en fusion, och denna åtgärd enligt tvingande nationell rätt är föremål för ett rättslig formellt krav, kommer detta formella krav att utgöra ett villkor för att bedriva och vidmakthålla verksamhet i en sådan association (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Badischer Winzerkeller, punkterna 26 och 27 samt där citerad rättspraxis).

53 Domstolen har sålunda funnit att skatter och avgifter som tas ut vid registrering av ett nytt bolag (domarna i de ovannämnda målen Ponente Carni och Cispadana Costruzioni, punkterna 30 och 31, och Fantask m.fl., punkt 22), godkännande av bildandet av ett nytt bolag (beslutet i det ovannämnda målet Gründerzentrum, punkt 30), registrering av en ökning av bolagskapitalet (domen i det ovannämnda målet Fantask m.fl., punkt 22, samt dom av den 26 september 2000 i mål C-134/99, IGI, REG 2000, s. I-7717, punkt 25, och av den 21 juni 2001 i mål C-206/99, SONAE, REG 2001, s. I-4679, punkt 31), godkännandet av en ökning av bolagskapitalet (domen i det ovannämnda målet Modelo I, punkt 26), samt godkännandet av betalning av bolagskapital som kvarstod att tillskjuta (domen i det ovannämnda målet Solred, punkt 23) strider mot artikel 10 c i direktiv 69/335.

54 Som generaladvokaten Geelhoed påpekade i punkterna 20–23 i sitt förslag till avgörande har de avgifter som är i fråga i målet vid den nationella domstolen tagits ut för attestering av en överföring av bolagsandelar i ett bolag (Arku), vilket skett genom tillskott i form av naturatillgångar inom ramen för en ökning av bolagskapitalet i ett kapitalbolag (Reissbolaget). Attesteringen i fråga styrker alltså

en transaktion som är avgörande för ökningen av bolagskapitalet i ett kapitalbolag. Då sådana transaktioner avseende överföringar av andelar enligt tvingande tysk rätt skall attesteras måste denna attestering anses utgöra ett formellt krav som utgör ett villkor för att bedriva och vidmakthålla verksamhet i det ifrågavarande kapitalbolaget (Reissbolaget) Den aktuella attesteringen utgör alltså utan tvekan ett föregående formellt krav som ett kapitalbolag måste uppfylla på grund av sin rättsliga form.

55 Av detta följer att sådana avgifter som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen omfattas av artikel 10 c i direktiv 69/335, vilket i sin tur innebär att det i princip är otillåtet att ta ut dem.

56 Det måste emellertid dessutom prövas om sådana avgifter inte omfattas av tillämpningsområdet för någon av de bestämmelser som föreskrivs i artikel 12 i direktiv 69/335.

Bestämmelsen som medger att skatt tas ut på överföring av värdepapper (artikel 12.1 a i direktiv 69/335)

57 I artikel 12.1 a i direktiv 69/335 preciseras att det står medlemsstaterna fritt att ta ut skatt på överföringar av värdepapper.

58 Nu innehåller artikel 12.1 a i direktiv 69/335 en begränsning av de förbud som föreskrivs i artiklarna 10 och 11 i detta direktiv, och bestämmelsen måste därför ges en snäv tolkning. Artikeln kan inte förstås så, att den även omfattar andra skatter än "skatt på överlåtelse av värdepapper" enligt den egentliga innebörden av dessa termer.

59 Av detta följer att eftersom de avgifter som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte utgör en skatt på överföring av värdepapper utan tvärtom notariatavgifter som omfattas av artikel 10 c i direktiv 69/335, omfattas de inte av tillämpningsområdet för artikel 12.1 a i direktiv 69/335.

Undantaget enligt vilket pålagor av avgiftskaraktär får tas ut (artikel 12.1 e i direktiv 69/335)

60 I artikel 12.1 e i direktiv 69/335 föreskrivs att medlemsstaterna får ta ut pålagor av avgiftskaraktär.

61 Domstolen erinrar i detta avseende om att "pålagor av avgiftskaraktär" utgörs av pålagor som tas ut som ersättning för en tillhandahållen tjänst (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 mars 2002 i mål C-426/98, kommissionen mot Grekland, REG 2002, s. I-2793, punkt 36).

62 Som generaladvokaten Geelhoed konstaterade i punkt 32 i sitt förslag till avgörande kan alltså bara ersättning som beräknas på grundval av kostnaden för den tillhandahållna tjänsten klassificeras som "pålagor av avgiftskaraktär" i den mening som avses i artikel 12.1 e i direktiv 69/335. En ersättning som beloppsmässigt är helt oavhängig kostnaden för denna tjänst eller vars belopp beräknas på samtliga kostnader för myndighetens verksamhet och investeringar och inte utifrån kostnaden för den tillhandahållna tjänsten bör däremot anses som en skatt eller avgift som är förbjuden enligt artiklarna 10 och 11 i nämnda direktiv (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Ponente Carni och Cispadana Costruzioni, punkterna 41 och 42, samt beslutet i det ovannämnda målet Gründerzentrum, punkt 31).

63 En skatt eller avgift som till sitt belopp fastställs utifrån det underliggande värdet på den ekonomiska transaktionen och som ökar direkt och obegränsat i förhållande till detta värde, är inte så beskaffad att den kan utgöra en "pålaga av avgiftskaraktär" i den mening som avses i artikel 12.1 e i direktiv 69/335. Även om det i vissa fall kan finnas en koppling mellan komplexiteten av den tjänst som myndigheten tillhandahåller och det underliggande värdet av den ekonomiska transaktionen, kommer en sådan skatt eller avgift normalt att uppgå till ett belopp som saknar samband med de konkreta kostnader som belastar denna myndighet (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Modelo I, punkt 30, och IGI, punkt 31).

64 I målet vid den nationella domstolen ökar de aktuella avgifterna direkt i proportion till värdet på de överförda bolagsandelarna, alltså den underliggande ekonomiska transaktionen. Dessutom gäller att eftersom dessa avgifter påförs utan några begränsningar kan de komma att uppgå till ett ansenligt totalbelopp, som i den tyska regeringens svaromål inte ens har påstått motsvara kostnaderna för den tillhandahållna tjänsten.

65 Under dessa förhållanden har nämnda pålagor inte avgiftskaraktär i den mening som avses i artikel 12.1 e i direktiv 69/335.

66 Mot bakgrund av ovanstående redogörelse skall de frågor som ställts besvaras så, att artikel 10 c i direktiv 69/335 utgör hinder för att notariatavgifter tas ut för attestering av en överföring av bolagsandelar i ett bolag, som sker i form av kapitaltillskott inom ramen för en ökning av bolagskapitalet i en kapitalassociation, och detta i ett system som kännetecknas av att de personer som verkar som notarius publicus är offentliga tjänstemän och de avgifter som tas ut åtminstone delvis betalas till staten för täckande av det allmännas kostnader.

Rättegångskostnader

67 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

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, utgör hinder för att notariatavgifter tas ut för attestering av en överföring av bolagsandelar i ett bolag, som sker i form av kapitaltillskott inom ramen för en ökning av bolagskapitalet i en kapitalassociation, och detta i ett system som kännetecknas av att de personer som verkar som notarius publicus är offentliga tjänstemän och de avgifter som tas ut åtminstone delvis betalas till staten för täckande av det allmännas kostnader.

Underskrifter