URTEIL DES GERICHTSHOFES (Zweite Kammer)

21. Juni 2001 *

In der Rechtssache C-206/99

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) vom Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto (Portugal) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

SONAE — Tecnologia de Informação SA

gegen

Direcção-Geral dos Registos e Notariado

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Artikel 10 und 12 der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 249, S. 25) in der Fassung der Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 (ABl. L 156, S. 23)

* Verfahrenssprache: Portugiesisch.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten V. Skouris sowie des Richters R. Schintgen (Berichterstatter) und der Richterin N. Colneric,

Generalanwalt: D. Ruíz-Jarabo Colomer
Kanzler: R. Grass

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der SONAE — Tecnologia de Informação SA, vertreten durch C. Osório de Castro, advogado,

— der portugiesischen Regierung, vertreten durch L. Fernandes, Â. Seiça Neves und R. Barreira als Bevollmächtigte,

— der spanischen Regierung, vertreten durch S. Ortiz Vaamonde als Bevollmächtigten,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch H. Michard und A. M. Alves Vieira, als Bevollmächtigte,

aufgrund des Berichts des Berichterstatters,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 20. Februar 2001,

folgendes

Urteil

1 Das Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto hat mit Beschluss vom 16. April 1999, beim Gerichtshof eingegangen am 31. Mai 1999, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) fünf Fragen nach der Auslegung der Artikel 10 und 12 der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 249, S. 25) in der Fassung der Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 (ABl. L 156, S. 23) (im Folgenden: Richtlinie 69/335) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der SONAE — Tecnologia de Informação SA (im Folgenden: Klägerin) und der Direcção-Geral dos Registos e Notariado (im Folgenden: Beklagte) über die Zahlung von Abgaben für die Eintragung der Spaltung/Verschmelzung der Klägerin nebst einer Erhöhung ihres Gesellschaftskapitals in das Registo comercial (Handelsregister).

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsregelung

3 Wie aus ihrer ersten Begründungserwägung hervorgeht, bezweckt die Richtlinie 69/335 die Förderung des freien Kapitalverkehrs, die als wesentliche Voraussetzung für die Schaffung einer Wirtschaftsunion mit ähnlichen Eigenschaften wie ein Binnenmarkt angesehen wird.

4 Nach der sechsten Begründungserwägung der Richtlinie 69/335 setzt die Verfolgung dieses Zweckes im Hinblick auf die Besteuerung von Kapitalansammlungen die Abschaffung der in den Mitgliedstaaten bisher erhobenen indirekten Steuern und deren Ersetzung durch eine Steuer voraus, die innerhalb des Gemeinsamen Marktes nur einmal erhoben wird und in allen Mitgliedstaaten gleich hoch ist.

5 Artikel 4 der Richtlinie 69/335 bestimmt:

„(1) Der Gesellschaftsteuer unterliegen die nachstehenden Vorgänge:

a) die Gründung einer Kapitalgesellschaft;

...

c) die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art;

...

(3) Als Gründung im Sinne des Absatzes 1 Buchstabe a) gelten nicht Änderungen gleich welcher Art des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung einer Kapitalgesellschaft und insbesondere nicht:

a) die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft anderer Art;

b) die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung oder des satzungsmäßigen Sitzes einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person von einem Mitgliedstaat in einen anderen, wenn diese für die Erhebung der Gesellschaftsteuer in beiden Mitgliedstaaten als Kapitalgesellschaft angesehen wird;

c) die Änderung des Gesellschaftsgegenstands einer Kapitalgesellschaft;

d) die Verlängerung des Bestehens einer Kapitalgesellschaft."

6 Artikel 7 Absätze 1 und 2 der Richtlinie 69/335 bestimmt:

„(1) Mit Ausnahme der in Artikel 9 genannten Vorgänge befreien die Mitgliedstaaten von der Gesellschaftsteuer die Vorgänge, die am 1. Juli 1984 steuerfrei waren oder einem Gesellschaftsteuersatz von 0,50 v. H. oder weniger unterlagen.

Für die Befreiung gelten die zu diesem Zeitpunkt anwendbaren Bedingungen für die Gewährung der Befreiung oder gegebenenfalls für die Anwendung eines Steuersatzes von 0,50 v. H. oder weniger.

...

(2) Die Mitgliedstaaten können entweder alle anderen als die in Absatz 1 bezeichneten Vorgänge von der Gesellschaftsteuer befreien oder darauf die Steuer mit einem einheitlichen Satz von höchstens 1 v. H. erheben."

7 Des Weiteren sieht die Richtlinie 69/335 in Übereinstimmung mit ihrer achten Begründungserwägung die Aufhebung anderer indirekten Steuern vor, die die gleichen Merkmale wie die Gesellschaftsteuer aufweisen. Diese Steuern, deren Erhebung untersagt ist, sind namentlich in Artikel 10 der Richtlinie 69/335 aufgezählt, der Folgendes vorsieht:

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

a) die in Artikel 4 genannten Vorgänge;

b) die Einlagen, Darlehen oder Leistungen im Rahmen der in Artikel 4 genannten Vorgänge;

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

8 Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 69/335 stellt klar:

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

...

e) Abgaben mit Gebührencharakter."

Nationale Regelung

9 Der mit dem Decreto-lei (gesetzesvertretende Verordnung) Nr. 403/86 vom 3. Dezember 1986 erlassene Código do registro comercial (Handelsregistergesetzbuch) sieht in Artikel 3 Buchstabe q vor, dass bestimmte gesellschaftsrechtliche Vorgänge, wie die Verschmelzung, Spaltung und Auflösung der Gesellschaft sowie die Erhöhung, Herabsetzung oder Wiederherstellung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft, im Handelsregister einzutragen sind.

10 Artikel 13 des Handelsregistergesetzbuchs bestimmt:

„1. Die Beteiligten oder ihre Erben können sich auf eintragungsbedürftige Vorgänge auch dann berufen, wenn diese nicht eingetragen wurden.

2. Davon ausgenommen sind die Gesellschaftsverträge und ihre Änderungen, auf die die Bestimmungen des Gesetzbuchs für Handelsgesellschaften Anwendung finden."

11 Artikel 14 Absatz 1 des Handelsregistergesetzbuchs bestimmt:

„Eintragungsbedürftige Vorgänge werden erst nach ihrer Eintragung gegenüber Dritten wirksam."

12 Die für die Eintragung der verschiedenen gesellschaftsrechtlichen Vorgänge im Handelsregister erhobenen Gebühren werden nach Artikel 6 des Decreto-lei Nr. 403/86 vom 3. Dezember 1986 in den Cofre dos conservadores, notários e funcionários de justiça (Kasse der Registerführer, Notare und Justizbeamten, im Folgenden: Kasse) eingezahlt, aus der u. a. die Aufwendungen für die Einrichtung und die Führung des Handelsregisters bestritten werden.

13 Die Höhe der für die Eintragung der genannten Vorgänge im Handelsregister zu zahlenden Gebühren ist in der Tabela de emolumentos do registo comercial (Handelsregistergebührentabelle, im Folgenden: Gebührentabelle) festgelegt.

14 Nach Artikel 1 Absätze 1 und 2 der Gebührentabelle in der Fassung der Portaria (Durchführungsverordnung) Nr. 883/89 vom 13. Oktober 1989 (*Diário da República* I, Nr. 236 vom 13. Oktober 1989) sind für diese Eintragungen Gebühren in Höhe eines festen Betrages zu zahlen.

15 Nach Artikel 1 Absatz 3 der Gebührentabelle erhöht sich der in Artikel 1 Absätze 1 und 2 vorgesehene feste Gebührenbetrag dann, wenn der ermittelte Wert des einzutragenden Vorgangs 100 000 PTE übersteigt, um einen variablen Gebührenbetrag, der nach dem Gesamtwert des Vorgangs berechnet wird und sich je Tranche oder angefangene Tranche von 1 000 PTE bei einem Wert bis zu 200 000 PTE auf 10 PTE, einem Wert zwischen 200 000 PTE und 1 000 000 PTE auf 5 PTE, einem Wert zwischen 1 000 000 PTE und 10 000 000 PTE auf 4 PTE und ab einem Wert von 10 000 000 PTE auf 3 PTE beläuft.

16 Mit der Portaria Nr. 996/98 vom 25. November 1998 (*Diário da República* I, Serie B, Nr. 273 vom 25. November 1998) wurden Höchstbeträge für die nach der Gebührentabelle zu zahlenden Gebühren eingeführt. Nach Artikel 23 Buchstabe c der Gebührentabelle in der Fassung dieser Portaria dürfen die Gebühren, die für die Eintragung eines gesellschaftsrechtlichen Vorgangs, wie einer Kapitalerhöhung, zu entrichten sind, 15 000 000 PTE nicht übersteigen.

Das Ausgangsverfahren

17 Die Klägerin ließ am 30. September 1997 eine Änderung ihrer Satzung, eine Spaltung/Verschmelzung und eine Erhöhung ihres Gesellschaftskapitals öffentlich beurkunden. Die Dienststellen des Handelsregisters setzten die Abgaben für die Eintragung dieser Änderungen gemäß Artikel 1 Absatz 3 und Artikel 14 der Gebührentabelle in der Fassung der Portaria Nr. 883/89 auf 7 662 000 PTE fest.

18 Die Klägerin focht die Festsetzung dieser Abgaben vor dem Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto mit der Begründung an, sie stellten in Wirklichkeit eine Steuer auf das Gesellschaftskapital dar und seien daher mit der Richtlinie 69/335 unvereinbar.

19 Nach Ansicht des Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto bedarf es einer Auslegung der Richtlinie 69/335 zur Beurteilung der Frage, ob Artikel 1 Absatz 3 der Gebührentabelle mit dieser Richtlinie vereinbar ist; es hat daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

In Anbetracht des Umstands, dass in bestimmten Fällen (z. B. Kapitalerhöhung, Verschmelzung oder Spaltung von Gesellschaften) eine öffentliche Beurkundung sowie die Eintragung in das Handelsregister und in das Nationale Register für juristische Personen vorgeschrieben ist,

dass diese Dienstleistungen von öffentlichen Dienststellen erbracht werden, die dem portugiesischen Staat unterstehen,

dass nach Erhebung der angefochtenen Gebühr der portugiesische Staat ein Gesetz verabschiedet hat, durch das ein für derartige Vorgänge zu zahlender Höchstbetrag festgesetzt wurde und das keine Rückwirkung entfaltet,

und unter Berücksichtigung der Artikel 10 und 12 der Richtlinie 69/335/EWG:

1. Können die für diese Dienstleistungen gezahlten Gebühren nach Maßgabe des Wertes des Vorgangs berechnet und erhoben werden?

   a) Kann dieser Wert unbeschränkt sein?

   b) Kann dieser Wert in der unter 1 beschriebenen Form berechnet werden, wenn eine Obergrenze festgelegt ist?

2. Muss das Gericht des Mitgliedstaats in Anwendung der Richtlinie [69/335] den zu zahlenden Betrag entsprechend der Obergrenze herabsetzen, die nach der Durchführung des Vorgangs durch das nationale Recht festgesetzt wurde?

3. Müssen die für diese Dienstleistungen gezahlten Gebühren unter Berücksichtigung der mit der Erbringung der Dienstleistung verbundenen Kosten berechnet werden?

4. Sind diese Kosten diejenigen, die sich aus der Durchführung des Vorgangs und der Aufrechterhaltung der hierfür erforderlichen Dienste ergeben?

5. Kann der für die Durchführung des Vorgangs zu zahlende Betrag anhand des Kriteriums des wirtschaftlichen Vorteils berechnet werden, den der Betreffende aus dem Vorgang zieht?

Zur ersten, dritten, vierten und fünften Frage

20 Zunächst ist festzustellen, dass nach den Akten die Abgaben, deren Festsetzung vor dem vorlegenden Gericht angefochten worden ist, nur anhand des Wertes der im Handelsregister eingetragenen Erhöhung des Gesellschaftskapitals berechnet worden sind und dass für die Eintragung der Vorgänge der Spaltung und Verschmelzung keine Eintragungsabgabe erhoben worden ist.

21 Unter diesen Umständen sind die erste, die dritte, die vierte und die fünfte Frage, die zusammen zu prüfen sind, als Frage danach zu verstehen, ob Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 69/335 so auszulegen ist, dass Abgaben, wie sie im Ausgangsverfahren in Rede stehen, die für die Eintragung einer Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft im Handelsregister erhoben und nach Maßgabe des Wertes des eingetragenen Vorgangs bemessen werden, Gebührencharakter haben, oder ob diese Abgaben nur dann Gebührencharakter haben, wenn sie nach anderen Kriterien berechnet werden, etwa anhand der Kosten der erbrachten Dienstleistung, der Betriebskosten der die Eintragung vornehmenden Dienststelle oder der wirtschaftlichen oder rechtlichen Vorteile für die Gesellschaft, auf deren Antrag die Eintragung vorgenommen wird.

22 Zur sachdienlichen Beantwortung dieser Fragen ist zunächst zu prüfen, ob die Erhebung von Abgaben wie der im Ausgangsverfahren fraglichen eine Besteuerung im Sinne der Richtlinie 69/335 darstellt oder ob sie, wie die portugiesische Regierung meint, nicht in den Anwendungsbereich dieser Richtlinie fällt.

23 Hierzu ist festzustellen, dass Kapitalgesellschaften nach portugiesischem Recht die Erhöhung ihres Kapitals im Handelsregister eintragen lassen und anlässlich dieser Eintragung Eintragungsabgaben entrichten müssen, deren Aufkommen der Kasse zugewiesen wird. Zu Lasten der Kasse gehen nicht nur die Ausgaben für die Einrichtung und die Führung des Handelsregisters, sondern auch die Ausgaben für die Führung des Nationalen Registers für juristische Personen, die Zahlung des festen Teils der Bezüge der Notare und anderen Justizbeamten sowie — mit Genehmigung des Ministeriums der Justiz — andere Ausgaben auf dem Gebiet der Rechtspflege (vgl. Urteil vom 29. September 1999 in der Rechtssache C-56/98, Modelo, Slg. 1999, I-6427, Randnr. 20).

24 Folglich werden die im Ausgangsverfahren fraglichen Abgaben, die aufgrund einer staatlichen Rechtsvorschrift geschuldet werden, von einer Privatperson an den Staat zur Finanzierung staatlicher Aufgaben entrichtet (vgl. Urteil Modelo, Randnr. 21).

25 Angesichts der Zwecke der Richtlinie 69/335, vor allem desjenigen der Aufhebung der indirekten Steuern mit den gleichen Merkmalen wie die Gesellschaftsteuer, sind Eintragungsabgaben, die vom Staat für unter diese Richtlinie fallende Vorgänge erhoben werden und dem Staat zufließen, damit er damit öffentliche Kosten bestreiten kann, als Steuer im Sinne der Richtlinie anzusehen (vgl. Urteil Modelo, Randnr. 22).

26 Mithin stellen Abgaben der im Ausgangsverfahren fraglichen Art, die für die Eintragung einer Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft im Handelsregister erhoben werden, eine Steuer im Sinne der Richtlinie 69/335 dar.

27 Somit ist zweitens zu prüfen, ob diese Abgaben unter das Verbot des Artikels 10 der Richtlinie 69/335 fallen oder Abgaben mit Gebührencharakter im Sinne von Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 69/335 sind.

28 Was zunächst Artikel 10 der Richtlinie 69/335 angeht, so dürfen nach dessen Buchstaben c abgesehen von der Gesellschaftsteuer keine Steuern auf die der Ausübung einer Tätigkeit vorangehende Eintragung oder sonstige Formalität, der einer Gesellschaft aufgrund ihrer Rechtsform unterworfen werden kann, erhoben werden. Dieses Verbot ist dadurch gerechtfertigt, dass die betreffenden Steuern zwar nicht auf die Kapitalzuführungen als solche, wohl aber wegen der Formalitäten im Zusammenhang mit der Rechtsform der Gesellschaft, also des Instruments zur Kapitalansammlung, erhoben werden, so dass die Beibehaltung auch dieser Abgaben die Erreichung der mit der Richtlinie 69/335 verfolgten Ziele gefährden würde (Urteil vom 11. Juni 1996 in der Rechtssache C-2/94, Denkavit International u. a., Slg. 1996, I-2827, Randnr. 23, und Urteil Modelo, Randnr. 24).

29 Nach ständiger Rechtsprechung betrifft dieses Verbot daher nicht nur die Abgaben, die bei der Eintragung neuer Gesellschaften zu entrichten sind, sondern auch die Abgaben für die Eintragung der Erhöhung des Gesellschaftskapitals, da sie ebenfalls aufgrund einer wesentlichen Formalität im Zusammenhang mit der Rechtsform der betreffenden Gesellschaften erhoben werden. Auch wenn die Eintragung der Erhöhung des Kapitals formell kein der Ausübung der Tätigkeit von Kapitalgesellschaften vorangehendes Verfahren darstellt, ist sie doch eine Bedingung für die Ausübung und Fortführung dieser Tätigkeit (vgl. u. a. Urteil vom 26. September 2000 in der Rechtssache C-134/99, IGI, Slg. 2000, I-7717, Randnr. 23).

30 Da die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft in einer Rechtsordnung wie der im Ausgangsverfahren maßgeblichen im Handelsregister eingetragen werden muss, stellt diese Eintragung eine wesentliche Formalität im Zusammenhang mit der Rechtsform der Gesellschaft dar und ist eine Bedingung für die Ausübung und Fortführung der Tätigkeit dieser Gesellschaft.

31 Daher sind Abgaben wie diejenigen, um die es im Ausgangsverfahren geht, die für die Eintragung einer Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft im Handelsregister zu entrichten sind, nach Artikel 10 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 grundsätzlich verboten, sofern sie eine Steuer im Sinne dieser Richtlinie darstellen.

32 Zu Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 69/335 ist sodann festzustellen, dass die Unterscheidung zwischen den nach Artikel 10 dieser Richtlinie verbotenen Steuern und den Abgaben mit Gebührencharakter, deren Erhebung erlaubt ist, impliziert, dass zu Letzteren nur die Abgaben zu rechnen sind, deren Höhe sich nach den Kosten der erbrachten Dienstleistung richtet. Eine Abgabe, deren Höhe keinen Zusammenhang mit den tatsächlichen Aufwendungen für diese bestimmte Dienstleistung aufweist oder sich nicht nach den Aufwendungen, für die sie die Gegenleistung darstellt, sondern nach den gesamten Betriebs- und Investitionskosten der mit dem betreffenden Vorgang befassten Dienststelle richtet, ist als Abgabe anzusehen, für die allein das Verbot des Artikels 10 der Richtlinie 69/335 gilt (Urteil vom 20. April 1993 in den Rechtssachen C-71/91 und C-178/91, Ponente Carni und Cispadana Costruzioni, Slg. 1993, I-1915, Randnrn. 41 und 42).

33 Bei manchen Vorgängen, wie beispielsweise der Eintragung einer Gesellschaft, kann es zwar schwierig sein, die Kosten des Vorgangs zu ermitteln, so dass eine pauschale Bemessung dieser Kosten zulässig sein muss; eine solche Bemessung muss jedoch in sachgerechter Weise erfolgen, indem insbesondere die Anzahl und der Rang der beteiligten Bediensteten, die von ihnen aufgewendete Zeit sowie die für den Vorgang anfallenden Sachkosten berücksichtigt werden (vgl. u. a. Urteil IGI, Randnr. 27).

34 Außerdem kann nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes eine Abgabe, die ohne Obergrenze proportional zu dem gezeichneten Nennkapital steigt, schon ihrem Wesen nach keine Abgabe mit Gebührencharakter im Sinne der Richtlinie 69/335 sein. Selbst wenn nämlich in bestimmten Fällen ein Zusammenhang zwischen der Komplexität einer Eintragung und der Höhe des gezeichneten Kapitals bestehen mag, so steht doch der Betrag einer solchen Abgabe im Allgemeinen in keinem Verhältnis zu den Aufwendungen, die der Verwaltung bei den Eintragungsförmlichkeiten konkret entstehen (Urteil vom 2. Dezember 1997 in der Rechtssache C-188/95, Fantask u. a., Slg. 1997, I-6783, Randnr. 31, und Urteil IGI, Randnr. 31).

35 Infolgedessen stellen Abgaben wie die im Ausgangsverfahrens fraglichen, die für die Eintragung einer Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft im Handelsregister erhoben werden, keine Abgaben mit Gebührencharakter im Sinne von Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 69/335 dar, da sie ohne Obergrenze proportional zum Wert des eingetragenen Vorgangs steigen.

36 Wenn auch das Fehlen einer Obergrenze ein Indiz dafür ist, dass einer Abgabe, die nach dem Wert des eingetragenen Vorgangs berechnet wird, kein Gebührencharakter im Sinne der Richtlinie 69/335 zukommt, so kann ihr allein das Bestehen einer solchen — übrigens nach dieser Richtlinie weder vorgeschriebenen noch verbotenen — Obergrenze keinen Gebührencharakter verleihen.

37 Da nämlich eine als Gegenleistung für einen bestimmten Vorgang erhobene Abgabe, wie sich aus den Randnummern 32 und 33 dieses Urteils ergibt, nur dann Gebührencharakter im Sinne von Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 69/335 hat, wenn sie nach den Kosten dieses Vorgangs bemessen wird, gleichviel ob diese Kosten genau zu beziffern sind oder eine pauschale Bewertung erfordern, kann eine Obergrenze, die nicht als diesen Kosten angemessen anzusehen ist, der betreffenden Abgabe nicht den ihr möglicherweise fehlenden Gebührencharakter verleihen.

38 Überdies kann der Mitgliedstaat, wie aus Randnummer 30 des Urteils Fantask u. a. hervorgeht, bei einer Bemessung der Abgabe nach den Kosten der erbrachten Dienstleistung — der einzigen vom Gerichtshof zugelassenen Methode zur Bemessung einer Abgabe mit Gebührencharakter im Sinne der Richtlinie 69/335 — nicht nur die Sach- und Personalkosten berücksichtigen, die unmittelbar mit der Vornahme der Eintragung, für die sie die Gegenleistung darstellen, verbunden sind, sondern auch den auf diese Vorgänge entfallenden Teil der allgemeinen Kosten der zuständigen Verwaltung.

39 Folglich können die wirtschaftlichen oder rechtlichen Vorteile, die sich aus der Eintragung eines eine Kapitalgesellschaft betreffenden Vorgangs im Handelsregister ergeben, bei der Bemessung einer Abgabe mit Gebührencharakter nicht berücksichtigt werden, da sie keine mit der erbrachten Dienstleistung verbundene Kosten darstellen.

40 Schließlich kann es zwar, wie der Gerichtshof in Randnummer 28 des Urteils Fantask u. a. ausgeführt hat, zulässig sein, dass ein Mitgliedstaat nur für die wichtigsten Eintragungsvorgänge Abgaben erhebt und die Kosten weniger bedeutsamer, gebührenfreier Eintragungen auf diese Abgaben umlegt; aus derselben Randnummer geht jedoch auch hervor, dass der Gerichtshof ausschließlich auf die jeweilige Bedeutung der verschiedenen Arten möglicher Eintragungsvorgänge abgestellt hat und nicht auf die Bedeutung der Kapitalgesellschaften — nach Maßgabe ihres Gesellschaftskapitals oder ihrer wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit —, auf deren Antrag eine bestimmte Eintragung vorgenommen wird.

41 Daher ist es entgegen der Auffassung der portugiesischen Regierung nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes unzulässig, dass ein Mitgliedstaat bei der Staffelung der als Gegenleistung für erbrachte Dienstleistungen zu erhebenden Abgaben ein Element der Solidarität zwischen großen und kleinen Gesellschaften einführt, indem er von Kapitalgesellschaften mit hohem Kapital für dieselbe Dienstleistung eine höhere Abgabe verlangt als von solchen mit niedrigerem Kapital, ohne dass dieser Unterschied in der Abgabenhöhe in irgendeinem Zusammenhang mit den Kosten der Dienstleistung steht.

42 Dieses Ergebnis entspricht auch der Auslegung der Richtlinie 69/335 durch den Gerichtshof im Urteil Ponente Carni und Cispadana Costruzioni. Randnummer 44 dieses Urteils ist nämlich zu entnehmen, dass die als Gegenleistung für eine erbrachte Dienstleistung erhobenen Abgaben zwar je nach Rechtsform der Gesellschaft unterschiedlich hoch sein können, jedoch die Kosten der betreffenden Dienstleistung nicht übersteigen dürfen.

43 Nach alledem ist auf die erste, die dritte, die vierte und die fünfte Frage zu antworten, dass Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 69/335 dahin auszulegen ist, dass Abgaben, wie sie im Ausgangsverfahren in Rede stehen, die für die Eintragung einer Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft im Handelsregister erhoben werden, ohne Obergrenze proportional zum gezeichneten Nennkapital steigen und nicht nach den Kosten der erbrachten Dienstleistung berechnet werden, keinen Gebührencharakter haben. Das Bestehen einer Obergrenze für diese Abgaben allein kann ihnen einen solchen Gebührencharakter nicht verleihen, wenn die Obergrenze nicht so festgelegt wird, dass sie den Kosten der Dienstleistung angemessen ist, für die die Abgaben die Gegenleistung darstellen. Auch kann ein Mitgliedstaat nicht bei der Staffelung der als Gegenleistung für eine erbrachte Dienstleistung zu erhebenden Abgaben, ohne diesen ihren Gebührencharakter zu nehmen, ein Element der Solidarität zwischen großen und kleinen Gesellschaften einführen, indem er von Kapitalgesellschaften mit hohem Kapital für dieselbe Dienstleistung eine höhere Abgabe verlangt als von solchen mit niedrigerem Kapital, ohne dass dieser Unterschied in der Abgabenhöhe in irgendeinem Zusammenhang mit den Kosten der Dienstleistung steht.

Zur zweiten Frage

44 Zur zweiten Frage ist festzustellen, dass das vorlegende Gericht selbst dann, wenn die Richtlinie 69/335 die rückwirkende Anwendung der Portaria Nr. 996/98

vorschriebe, nicht die im Ausgangsverfahren fraglichen Abgaben herabsetzen könnte, da die nunmehr in Artikel 23 Buchstabe c der Gebührentabelle in der Fassung der Portaria Nr. 996/98 vorgesehene Obergrenze von 15 000 000 PTE jedenfalls über dem im vorliegenden Fall von der Klägerin geschuldeten Abgabenbetrag liegt.

45 Daher würde sich die Antwort auf die zweite Frage unabhängig davon, wie sie ausfiele, auf die Entscheidung des Ausgangsverfahrens nicht auswirken.

46 Nach ständiger Rechtsprechung ist unter solchen Umständen davon auszugehen, dass sich die dem Gerichtshof vorgelegte Frage nicht auf eine Auslegung des Gemeinschaftsrechts bezieht, die für die vom vorlegenden Gericht zu erlassende Entscheidung objektiv erforderlich ist (vgl. insbesondere Urteil vom 29. Oktober 1998 in der Rechtssache C-375/96, Zaninotto, Slg. 1998, I-6629, Randnr. 79).

47 Mithin ist die zweite Frage nicht zu beantworten.

Kosten

48 Die Auslagen der portugiesischen und der spanischen Regierung sowie der Kommission, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

auf die ihm vom Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto mit Beschluss vom 16. April 1999 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in der Fassung der Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 ist dahin auszulegen, dass Abgaben, wie sie im Ausgangsverfahren in Rede stehen, die für die Eintragung einer Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft im Handelsregister erhoben werden, ohne Obergrenze proportional zum gezeichneten Nennkapital steigen und nicht nach den Kosten der erbrachten Dienstleistung berechnet werden, keinen Gebührencharakter haben.

Das Bestehen einer Obergrenze für diese Abgaben allein kann ihnen einen solchen Gebührencharakter nicht verleihen, wenn die Obergrenze nicht so festgelegt wird, dass sie den Kosten der Dienstleistung angemessen ist, für die die Abgaben die Gegenleistung darstellen.

Auch kann ein Mitgliedstaat nicht bei der Staffelung der als Gegenleistung für eine erbrachte Dienstleistung zu erhebenden Abgaben, ohne diesen ihren Ge-

bührencharakter zu nehmen, ein Element der Solidarität zwischen großen und kleinen Gesellschaften einführen, indem er von Kapitalgesellschaften mit hohem Kapital für dieselbe Dienstleistung eine höhere Abgabe verlangt als von solchen mit niedrigerem Kapital, ohne dass dieser Unterschied in der Abgabenhöhe in irgendeinem Zusammenhang mit den Kosten der Dienstleistung steht.

Skouris Schintgen Colneric

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 21. Juni 2001.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident der Zweiten Kammer

V. Skouris