SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS GEORGES COSMAS

vom 20. Mai 1999 *

I — Einführung

1. In der vorliegenden Rechtssache ersucht das portugiesische Supremo Tribunal Administrativo Abteilung Steuerrecht den Gerichtshof um Auslegung einer Reihe von Bestimmungen der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital [1] (im folgenden: Richtlinie).

2. Das vorlegende Gericht möchte im wesentlichen wissen, inwieweit die einem Notar für die gesetzlich vorgeschriebene und durch Aufnahme einer Niederschrift vollzogene öffentliche Beurkundung einer Satzungsänderung oder einer Kapitalerhöhung zustehenden Gebühren in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen und ob die Notargebühren gegebenenfalls nach der Ausnahmebestimmung des Artikels 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie, nach dem die Mitgliedstaaten „Abgaben mit Gebührencharakter" erheben können, gleichwohl als zulässig angesehen werden können.

II — Gemeinschaftsrecht

3. Ziel der Richtlinie 69/335 ist es, den freien Kapitalverkehr zwecks „Schaffung einer Wirtschaftsunion mit ähnlichen Eigenschaften wie ein Binnenmarkt" [2] zu fördern. Dieses Ziel wird erreicht durch die Harmonisierung der indirekten Steuern auf die Einbringungen in Gesellschaften, der Wertpapiersteuern und anderer indirekter Steuern, die die gleichen Merkmale wie die Gesellschaftsteuer oder die Wertpapiersteuer haben. Der achten Begründungserwägung zufolge gefährdet „[d]ie Beibehaltung anderer indirekter Steuern mit den gleichen Merkmalen wie die Gesellschaftsteuer oder die Wertpapiersteuer... die Zielsetzungen, die mit den in dieser Richtlinie vorgesehenen Maßnahmen verfolgt werden; infolgedessen ist die Aufhebung dieser Steuern erforderlich".

4. Nach Artikel 1 der Richtlinie erheben „[d]ie Mitgliedstaaten... eine gemäß den Bestimmungen der Artikel 2 bis 9 harmonisierte Abgabe auf Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften, die nachfolgend als Gesellschaftsteuer bezeichnet wird".

* Originalsprache: Griechisch.

1 — ABl. L 249, S. 25.

2 — Siehe erste Begründungserwägung der Richtlinie.

5. Artikel 4, Artikel 8 in der Fassung der Richtlinie 85/303/EWG des Rates [3] und Artikel 9 führen vorbehaltlich der Bestimmungen des Artikels 7 die Vorgänge auf, die der Gesellschaftsteuer unterliegen, sowie bestimmte Vorgänge, auf die die Mitgliedstaaten Befreiung gewähren können [4].

6. Nach Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie unterliegen u. a. die Gründung einer Kapitalgesellschaft (Buchstabe a) und die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art (Buchstabe c) der Gesellschaftsteuer.

7. Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie lautet:

„(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."

8. Artikel 5 [5] regelt die Steuererhebung, die, einfach gesagt, je nach Fall auf der Grundlage des tatsächlichen Wertes oder des Nennwerts der Einlagen erfolgt.

9. Ursprünglich legte Artikel 7 der Richtlinie für die Steuersätze überdies eine Spanne fest, innerhalb derer die Mitgliedstaaten die in ihren Hoheitsgebieten geltenden Sätze frei bestimmen konnten, und sah je nach

3 — Richtlinie vom 10. Juni 1985 zur Änderung der Richtlinie 69/335/EWG (ABl. L 156, S. 23).

4 — Die Artikel 5 und 6 der Richtlinie 69/335 betreffen die Besteuerungsgrundlage.

5 — In der Fassung der Richtlinie 74/553/EWG des Rates vom 7. November 1974 (ABl. L 303, S. 9).

Art des Vorgangs zwingend oder als Kann-Vorschrift die Anwendung ermäßigter Sätze vor.

10. Im einzelnen sah Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie für die Ansammlung von Kapital ursprünglich vor, daß der Satz der Gesellschaftsteuer innerhalb einer Spanne von 1 % bis 2 % liegen muß. Dieser Satz wurde dann ab 1. Januar 1976 auf 1 % festgesetzt [6].

11. Artikel 7 in der durch Artikel 1 Nummer 2 der Richtlinie 85/303 geänderten Fassung schließlich lautet wie folgt:

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

...

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

...".

12. Artikel 10 der Richtlinie bestimmt:

„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 Per-

6 — Artikel 1 der Richtlinie 73/80/EWG des Rates vom 9. April 1973 betreffend die Festsetzung gemeinsamer Sätze der Gesellschaftsteuer (ABl. L 103, S. 15).

son mit Erwerbszweck auf Grund ihrer Rechtsform unterworfen werden kann."

13. Artikel 12 Absatz 1 der Richtlinie führt abschließend die anderen Abgaben und Steuern als die Gesellschaftsteuern auf, die abweichend von den Artikeln 10 und 11 von Kapitalgesellschaften im Zusammenhang mit den in diesen Bestimmungen genannten Vorgängen erhoben werden können [7].

14. Im einzelnen bestimmt Artikel 12 der Richtlinie vor allem in Absatz 1, daß die Mitgliedstaaten in Abweichung von den Artikeln 10 und 11 Abgaben mit Gebührencharakter erheben können.

III — Das nationale Recht

A — *Die Berechnung der Notargebühren*

15. Aus den Erklärungen der Klägerin des Ausgangsverfahrens, der portugiesischen Gesellschaft Modelo SGPS SA, und der Portugiesischen Republik ergibt sich, daß nach der portugiesischen Notarordnung, die durch Decreto-Lei (gesetzesvertretende Verordnung) Nr. 47619 vom 31. März 1967 angenommen wurde, bestimmte Rechtsgeschäfte öffentlich beurkundet werden müssen.

16. Nach Artikel 89 Buchstabe e der Notarordnung gehören zu diesen Rechtsgeschäften „die Gründung, Änderung, Auflösung und Liquidation einer Handelsgesellschaft... sowie die Änderungen des Gesellschaftsvertrags".

17. Die Höhe der Gebühren für die notarielle Beurkundung wird durch die „Notargebührenordnung" (im folgenden: Gebührenordnung) in der Fassung des Anhangs des Decreto-Lei Nr. 397/83 vom 2. November 1983 festgesetzt.

18. Artikel 1 der Gebührenordnung bestimmt den Wert der notariellen Urkunde. Nach Artikel 1 Absatz 2 Buchstabe e der Gebührenordnung entspricht der gesetzliche Wert der notariellen Urkunde für die Änderung des Gesellschaftsvertrags dem Gesamtbetrag des Stammkapitals. Nach Artikel 1 Absatz 2 Buchstabe f entspricht der gesetzliche Wert der notariellen Urkunde, wenn sie eine Kapitalerhöhung zum Gegenstand hat, dem Erhöhungsbetrag. Nach Artikel 1 Absatz 2 Buchstabe g schließlich entspricht der Wert einer notariellen Urkunde über eine Kapitalerhöhung, die mit verschiedenen anderen Änderungen

7 — Siehe hierzu Urteile vom 11. Juni 1996 in der Rechtssache C-2/94 (Denkavit International u. a., Slg. 1996, I-2827, Randnr. 21) und vom 2. Februar 1988 in der Rechtssache 36/86 (Dansk Sparinvest, Slg. 1988, 409, Randnr. 9).

des Gesellschaftsvertrages verbunden ist, entweder dem Betrag dieser Erhöhung oder dem Betrag des geänderten Stammkapitals. Von diesen beiden Berechnungsarten ist diejenige zu wählen, die die höchsten Gebühren gewährt.

19. Im einzelnen richten sich die Notargebühren nach Artikel 4 der Gebührenordnung nach der Art der notariellen Urkunde sowie nach Artikel 5 nach einem Prozentsatz des gesetzlichen Wertes der notariellen Urkunde. Diese Bestimmungen finden kumulativ Anwendung.

20. Im einzelnen umfassen die Gebühren nach Artikel 5 der Gebührenordnung, wenn der Gegenstand der Beurkundung einen bestimmten Wert hat, einerseits einen festen Betrag und andererseits einen veränderlichen Betrag, der von der Gebührenordnung nach degressiven Sätzen festgelegt ist. Konkret wird nach dieser Bestimmung, wenn der Gegenstand der Beurkundung einen bestimmten Wert hat, die in der vorstehend genannten Bestimmung vorgesehene (feste) Gebühr auf der Grundlage des Gesamtwerts für je angefangene 1 000 PTE a) um 10 PTE bei einem Wert bis 200 000 PTE, b) um 5 PTE bei einem Wert von 200 000 bis 1 000 000 PTE, c) um 4 PTE bei einem Wert von 1 000 000 bis 10 000 000 PTE und d) um 3 PTE bei einem Wert über 10 000 000 PTE erhöht.

21. Gemäß Artikel 27 ermäßigen sich die in Artikel 5 u. a. (in Buchstabe c) für die Beurkundung der Fortführung der Gesellschaft oder der teilweisen Änderung des Gesellschaftsvertrags genannten Gebühren um die Hälfte.

B — *Das System der Gebühren im portugiesischem Recht*

22. In Beantwortung einer schriftlichen Frage des Gerichtshofes hat die portugiesische Regierung die Regelung der notariellen Beurkundung im portugiesischem Recht im einzelnen dargestellt.

23. Die portugiesischen Notare nehmen ihre Aufgaben im Rahmen eines öffentlichen Dienstverhältnisses wahr und sind Beamte mit denselben Rechten und Pflichten wie die anderen Beamten [8]. Sie haften jedoch persönlich für die von ihnen vorgenommenen Handlungen und können gegenüber den Personen schadenersatzpflichtig sein, denen durch ihre Handlungen ein Schaden entstanden ist.

24. Die Bezüge des Notars bestehen aus einem festen Betrag und einem veränderlichen Betrag. Der feste Betrag wird nach den Kriterien festgesetzt, die für alle Beamten gelten. Der veränderliche Betrag besteht

8 — Nach Artikel 4 des Decreto Nr. 55/80 vom 8. Oktober 1980, der Verordnung für Registerbehörden und Notariate, unterstehen die Notare innerhalb der Organisation des Justizministeriums der Aufsicht des Generaldirektors für Register und Notare.

aus einem Anteil an den Gebühren, die für ihre Handlungen erhoben werden. Im einzelnen stellt der Notar jeden Monat die erhobenen Gebühren zusammen; und von dem Gesamtbetrag werden die dem Notar und den anderen Bediensteten des Notariats zustehenden Beträge abgezogen.

25. Die dem Notar und seinen Bediensteten gezahlten Beträge werden nach einen Prozentsatz von den monatlichen Gesamtgebühren festgesetzt.

26. Der Rest, d. h. der Unterschiedsbetrag zwischen den vereinnnahmten Gebühren und den Beträgen, die dem Notar und seinen Bediensteten zukommen, wird an den „Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça" (Konservatoren-, Notar- und Justizbeamtenkasse) gezahlt. Aus diesen Einnahmen bestreitet diese Stelle folgende Kosten: a) die Bezüge der Notare und anderer Bediensteter, b) sämtliche Kosten für die Notarausbildung, c) die Kosten für den Erwerb der Einrichtung und d) die Kosten für den Erwerb von Gebäuden für die Ausübung der Notargeschäfte sowie die Arbeitskosten und die Mietkosten.

27. Die erhobenen Gebühren werden mit anderen Worten im Prinzip für die Bezahlung der Bezüge der Notare und ihrer Bediensteten und zur Deckung ihrer Einrichtungs- und Unterhaltungskosten verwendet.

C — *Sonstige Abgaben bei der Kapitalerhöhung im portugiesischen Recht*

28. In Beantwortung einer schriftlichen Frage des Gerichtshofes hat die portugiesische Regierung vorgetragen, daß es im portugiesischen Recht noch andere Abgaben bei der Kapitalerhöhung gebe. Die Kapitalerhöhungen würden nämlich im Handelsregister eingetragen, wodurch eine Gebühr von 3 000 PTE anfalle, die sich nach Artikel 1 Nummer 3 der Handelsregistergebührenordnung, wenn der Betrag der Kapitalerhöhung 100 000 PTE übersteige, für je angefangene 1 000 PTE a) bei einem Betrag bis 200 000 PTE um 10 PTE, b) bei einem Betrag von 200 000 PTE bis 1 000 000 PTE um 5 PTE, c) bei einem Betrag von 1 000 000 PTE bis 10 000 000 PTE um 3 PTE, d) bei einem Betrag über 10 000 000 PTE um 3 PTE erhöhe.

29. Die Kapitalerhöhung führe weiterhin zu einer Gebühr von 0,5 % des Erhöhungsbetrags, die an das „Registo Nacional das Pessoas Colectivas" (Nationales Register der juristischen Personen), eine öffentliche Einrichtung, zu zahlen sei.

30. Die Gebühren für die Eintragung in das Handelsregister und das Nationale Register der juristischen Personen stellen Einnah-

men der Konservatoren-, Notar- und Justizbeamtenkasse dar.

IV — Sachverhalt

31. Die Klägerin beschloß, ihr Kapital von 7 240 000 000 PTE auf 14 000 000 000 PTE zu erhöhen, ihre Firma zu ändern und ihren Sitz zu verlegen.

32. Am 31. Dezember 1992 ließ sie dies vom sechsten Cartorio Notarial (Notariat) Porto beurkunden. Der sechste Cartorio Notarial stellte ihr hierfür Notargebühren in Höhe von 21 006 000 PTE in Rechnung. Diese Gebühren wurden aufgrund des sich nach der Kapitalerhöhung ergebenden neuen Kapitals gemäß Artikel 1 Absatz 2 Buchstabe g der Gebührenordnung festgesetzt.

33. Die Klägerin erhob gegen die Gebührenerhebung Klage vor dem Tribunal Tributário de Primeira Instancia do Porto. Ihre Klage wurde als unbegründet abgewiesen.

34. Die Klägerin legte daraufhin beim Supremo Tribunal Administrativo Berufung ein und beantragte Aufhebung des Urteils sowie der Gebührenerhebung und Erstattung der geleisteten Zahlung. Sie machte geltend, die Gebühren stellten in Wirklichkeit eine Steuer dar, für deren Festsetzung nicht die Regierung, sondern das Parlament zuständig sei; der geforderte Betrag sei im Verhältnis zu der erbrachten Dienstleistung unverhältnismäßig und die Gebührenerhebung mit den Bestimmungen der Richtlinie unvereinbar.

V — Die Vorlagefragen

35. Zwecks Entscheidung des vor ihm anhängigen Rechtsstreits hat das Supremo Tribunal Administrativo dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Kann sich ein einzelner im Verhältnis zum Staat auf Artikel 10 der Richtlinie 69/335/EWG des Rates berufen, auch wenn dieser die Richtlinie noch nicht in innerstaatliches Recht umgesetzt hat?

2. Werden die Vorgänge, auf die sich Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie 69/335 bezieht, vom Verbot des Artikels 10 dieser Richtlinie derart erfaßt, daß danach nicht nur die Erhebung von Abgaben auf Kapitalzuführungen, son-

dern auch die Erhebung sonstiger Steuern gleich welcher Art verboten ist?

3. Verbieten die Artikel 10 und 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 69/335 es, daß die einem Notar für die (gesetzlich vorgeschriebene) öffentliche Beurkundung von Beschlüssen über Erhöhungen des Kapitals oder Satzungsänderungen zustehenden Gebühren vom Betrag der Erhöhung des Kapitals bzw. der Höhe des Kapitals und nicht von den Kosten der erbrachten Dienstleistung abhängen?

4. Wenn ja, ist es nach den Artikeln 10 und 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 69/335 zulässig, wenn der Betrag dieser Gebühren die tatsächlichen Kosten der konkret erbrachten Dienstleistung offenkundig und in unverhältnismäßiger Weise übersteigt?

VI — Zulässigkeit

36. Bevor ich mit der Sachprüfung beginne, halte ich es für erforderlich, einige Anmerkungen zur Zulässigkeit der Vorlagefragen zu machen.

37. Aus der Darstellung des Sachverhalts im Vorlagebeschluß geht meines Erachtens klar hervor, daß das nationale Gericht den tatsächlichen Rahmen und den Rahmen des nationalen Rechts, in die sich die gestellten Fragen einfügen, nicht hinreichend bezeichnet hat und auch die tatsächlichen Gesichtspunkte, die den vorgelegten Fragen zugrunde liegen, nicht dargelegt hat[9].

38. Das vorlegende Gericht begnügt sich damit, das Vorbringen der Klägerin wiederzugeben, ohne den die Notargebühren auslösenden Tatbestand, die portugiesische Notarordnung, die konkrete Berechnung der Gebühren durch den sechsten Cartorio Notarial Porto und die Art der Satzungsänderung von der Klägerin hinreichend darzulegen. Es führt auch nicht näher aus, ob es andere Steuern oder Abgaben auf die in Rede stehende Kapitalerhöhung gibt.

39. Der Tatbestand, der die Notargebühren auslöst, sowie die Berechnungsweise der Notargebühren sind jedoch Faktoren, die für die Entscheidung des Gerichtshofes, ob diese Gebühren in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen, unerläßlich sind. Be-

9 — Auf die Mängel des Vorlagebeschlusses bei der Darlegung des Rahmens des nationalen Rechts bezüglich der Steuern auf die Ansammlung von Kapital bei Kapitalgesellschaften hat die Kommission hingewiesen. Sie vertritt allerdings die Auffassung, daß die Zulässigkeit trotz der Kürze des Vorlagebeschlusses unproblematisch sei.

jahendenfalls wäre der Betrag dieser Kapitalerhöhung für die Festsetzung des Satzes der Gesellschaftsteuer und damit auch für die Feststellung erforderlich, ob dieser Satz gegen Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie in der Fassung der Richtlinie 85/303 verstößt.

40. Wie der Gerichtshof mehrfach ausgeführt hat, ist eine dem nationalen Gericht nützliche Auslegung des Gemeinschaftsrechts nur möglich, wenn dieses Gericht den tatsächlichen und rechtlichen Rahmen, in den sich die von ihm gestellten Fragen einfügen, festlegt oder zumindest die tatsächlichen Annahmen erläutert, auf denen diese Fragen beruhen [10].

41. Der Gerichtshof hat entschieden, daß es „ [a]ußerdem... unerläßlich [ist], daß das nationale Gericht ein Mindestmaß an Erläuterungen zu den Gründen für die Wahl der Gemeinschaftsbestimmungen, um deren Auslegung es ersucht, und zu dem Zusammenhang gibt, den es zwischen diesen Bestimmungen und den auf den Rechtsstreit anzuwendenden nationalen Rechtsvorschriften herstellt“ [11]. Die Erteilung von Informationen in den Vorlagebeschlüssen ist nicht nur erforderlich, um „dem Gerichtshof sachdienliche Antworten zu erlauben“, sondern auch, um den Regierungen der Mitgliedstaaten und anderen Beteiligten die Möglichkeit zu geben [12], gemäß Artikel 20 der EG-Satzung des Gerichtshofes [13] Erklärungen abzugeben, da nach dieser Vorschrift den Beteiligten nur die Vorlageentscheidungen der nationalen Gerichte zugestellt werden [14].

42. Selbstverständlich hat der Gerichtshof die Möglichkeit, die erforderlichen Einzelheiten, die ihm die Beantwortung der vorgelegten Fragen erlauben, aus dem Vorlagebeschluß und aus der ihm vom nationalen Gericht übersandten Akte zu ermitteln. Diese Einzelheiten können dadurch ergänzt werden, daß der Gerichtshof die Parteien des Ausgangsverfahren schriftlich oder in der mündlichen Verhandlung befragt.

43. Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) soll die Verständigung und die richterliche Zusammenarbeit zwischen dem Gerichtshof und den nationalen Gerichten ermöglichen. Meines Erachtens kann daher der Gerichtshof dem nationalen Gericht eine sachdienliche Antwort geben, auch wenn der Vorlagebeschluß nicht alle erforderlichen Informationen geliefert hat.

10 — Siehe Urteile vom 26. Januar 1993 in den verbundenen Rechtssachen C-320/90, 321/90 und C-322/90 (Telemarsicabruzzo u. a., Slg. 1993, I-393, Randnr. 6), vom 3. März 1994 in der Rechtssache C-316/93 (Vaneetveld, Slg. 1994, I-763, Randnr. 13) und vom 16. Juli 1992 in der Rechtssache C-83/91 (Meilicke, Slg. 1992, I-4871, Randnr. 26). Siehe auch Beschlüsse vom 19. März 1993 in der Rechtssache C-157/92 (Banchero, Slg. 1993, I-1085, Randnr. 4), vom 26. April 1993 in der Rechtssache C-386/92 (Monin Automobiles, Slg. 1993, I-2049, Randnr. 6), vom 19. Juli 1996 in der Rechtssache C-191/96 (Modesti, Slg. 1996, I-3937, Randnr. 4), vom 19. Juli 1996 in der Rechtssache C-196/96 (Lahlou, Slg. 1996, I-3945, Randnr. 4), vom 13. März 1996 in der Rechtssache C-326/95 (Banco de Fomento e Exterior, Slg. 1996, I-1385, Randnr. 6), vom 7. April 1995 in der Rechtssache C-167/94 (Grau Gomis u. a., Slg. 1995, I-1023, Randnr. 8) und vom 23. März 1995 in der Rechtssache C-458/93 (Saddik, Slg. 1995, I-511, Randnr. 12).

11 — Siehe Urteil Grau Gomis u. a. (zitiert in Fußnote 10, Randnr. 9).

12 — D. h. die in Rede stehenden Informationen.

13 — Siehe etwa die in Fußnote 10 zitierten Beschlüsse Modesti (Randnr. 5), Lahlou (Randnr. 5), Grau Gomis u. a. (Randnr. 10).

14 — Siehe Urteil vom 1. April 1982 in den verbundenen Rechtssachen 141/81, 142/81 und 143/81 (Holdijk, Slg. 1982, 1299, Randnr. 6) und die in Fußnote 10 zitierten Beschlüsse Modesti (Randnr. 5), Lahlou (Randnr. 5) und Banco de Fomento e Exterior (Randnr. 7).

44. Wenn mit anderen Worten der Gerichtshof aufgrund der vom nationalen Gericht übersandten Akten und der von den Parteien des Ausgangsverfahrens eingereichten schriftlichen Erklärungen „über genügend Angaben [verfügt], um die Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts im Hinblick auf den dem Rechtsstreit im Ausgangsverfahren zugrunde liegenden Sachverhalt auslegen zu können“ [15], ist er in der Lage, dem vorlegenden Gericht eine sachdienliche Antwort zu geben.

45. Dieses Erfordernis ist überdies weniger zwingend, wenn sich die Fragen auf genau umschriebene technische Einzelheiten beziehen und dem Gerichtshof damit eine sachdienliche Antwort erlauben, selbst wenn das nationale Gericht die rechtlichen und tatsächlichen Umstände des Falles nicht erschöpfend dargestellt hat [16].

46. In der vorliegenden Rechtssache sind meines Erachtens der Sachverhalt und der Rahmen des nationalen Rechts, wie sie sich aus den eingereichten schriftlichen Erklärungen und den schriftlichen Antworten der portugiesischen Regierung auf die vom Gerichtshof gestellten Fragen ergeben, so klar, daß der Gerichtshof in der Lage ist, eine sachdienliche Antwort auf die ihm vorgelegten Fragen zu geben.

47. Die vom Supremo Tribunal Administrativo zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen sind daher zulässig, und ich werde nun mit der Prüfung dieser Fragen beginnen.

VII — Beantwortung der Fragen

48. Aus Gründen der besseren Darstellung werde ich zunächst die zweite Frage erörtern. Als erstes ist nämlich zu prüfen, ob die nach nationalem Recht erhobenen Notargebühren in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen und ob sie nach Artikel 10 untersagt sind.

49. Mit seiner zweiten Frage möchte das nationale Gericht vom Gerichtshof wissen, ob die Vorgänge, auf die sich Artikel 4 Absatz 3 dieser Richtlinie bezieht, vom Verbot des Artikels 10 der Richtlinie derart erfaßt werden, daß danach nicht nur die Erhebung von Abgaben auf Kapitalzuführungen, sondern auch die Erhebung sonstiger Steuern gleich welcher Art verboten ist.

50. Der vor dem nationalen Gericht anhängige Rechtsstreit betrifft die Erhebung von Notargebühren für die *Erhöhung* des Kapitals, die *Änderung* der *Firma* und die *Verlegung* des *Sitzes* der Klägerin.

15 — Siehe Urteile Vaneetveld (zitiert in Fußnote 10, Randnr. 14) und Telemarsicabruzzo u. a. (zitiert in Fußnote 10, Randnr. 9). Siehe auch Schlußanträge des Generalanwalts Jacobs zum Urteil Vaneetveld (Nrn. 6 und 9).

16 — Siehe Urteil Vaneetveld (zitiert in Fußnote 10, Randnr. 13) und Beschluß Banco de Fomento e Exterior (zitiert in Fußnote 10, Randnr. 8).

51. Meines Erachtens ist daher die Frage der Rechtsnatur der Notargebühren zu prüfen, d. h. die Frage, inwieweit die Erhebung derartiger Gebühren wegen der Kapitalerhöhung, der Firmenänderung oder der Sitzverlegung einer Kapitalgesellschaft in den Anwendungsbereich des Artikels 4 und demgemäß auch in den Anwendungsbereich der Verbotsvorschrift des Artikels 10 der Richtlinie fällt.

52. Zunächst ist die Rechtsstellung der Notare in den Mitgliedstaaten, sodann die rechtliche Bedeutung des Begriffes der Steuer, ferner die von der Richtlinie aufgestellte Regelung und schließlich die Frage zu prüfen, inwieweit die Notargebühren Steuern oder Lasten darstellen können, die unter die Verbotsvorschrift des Artikels 10 der Richtlinie fallen.

a) *Vergleichende Untersuchung der Institution des Notariats*

53. Obwohl die Rechtsordnungen der meisten Mitgliedstaaten die Institution des Notariats kennen, ist ihre rechtliche Regelung nicht überall gleich. Es können drei Gruppen unterschieden werden: a) In bestimmten Rechtsordnungen wird davon ausgegangen, daß die Notare einen freien Beruf ausüben; sie sind in der Ausübung ihrer Tätigkeiten unabhängig [17], obwohl sie die Amtsbezeichnung eines Beamten oder eines Urkundsbeamten tragen. b) Im portugiesischen Recht, von dem oben die Rede war, ist der Notar Beamter mit den damit verbundenen Rechten und Pflichten und untersteht dem Justizministerium. c) In anderen Rechtsordnungen [18] schließlich gibt es die Institution des Notariats in keiner bestimmten Form [19] oder sie ist praktisch unbekannt [20].

54. Für die Rechtsgeschäfte, die zwingend vor einem Notar abzuschließen sind oder die von ihm beglaubigt werden, gibt es in den Rechtsordnungen fast aller Mitgliedstaaten [21] eine Notargebührenordnung, die entweder aufgrund eines Gesetzes, einer Verordnung, eines Ministerialerlasses oder aufgrund der Entscheidung einer Berufsvereinigung oder Berufsorganisation festgelegt ist [22].

17 — Dies ist der Fall nach dem deutschen, österreichischen, belgischen, spanischen, französischen, griechischen, italienischen, luxemburgischen und niederländischen Recht.

18 — In den Rechtsordnungen des Vereinigten Königreichs, Dänemarks, Schwedens und Finnlands.

19 — Im Vereinigten Königreich kennen weder das englische Recht noch das schottische Recht den Beruf des Notars so, wie es ihn in den beiden zuvor genannten Gruppen gibt. Die Aufgaben des Notars werden entweder von den Solicitors oder von den Public Notaries wahrgenommen. Weder die einen noch die anderen sind Teil der öffentlichen Gewalt; beide werden als freie Berufe angesehen.

20 — Dies ist in den skandinavischen Ländern der Fall. In Dänemark besteht die Institution des Notariats nicht; die Rechtsgeschäfte, die als „notarielle" Rechtsgeschäfte qualifiziert werden könnten, werden von den Gerichten vorgenommen. In Finnland sind die Notare Bedienstete der Verwaltung, und ihre hauptsächliche Aufgabe besteht darin, bestimmte Rechtsgeschäfte zu beurkunden. In Schweden gibt es den Beruf des notarius publicus, der als freier Beruf angesehen wird. Abgesehen davon, daß sie von den Präfekturen ernannt werden, stehen die notarii publici, deren Aufgaben begrenzt sind, in keiner Beziehung zur öffentlichen Verwaltung.

21 — So im französischen, deutschen, österreichischen, belgischen, dänischen, spanischen, finnischen, griechischen, italienischen, luxemburgischen, niederländischen und portugiesischen Recht sowie im Recht des Vereinigten Königreichs.

22 — Nur im schwedischen Recht gibt es keine festen Gebühren, der notarius publicus legt jedoch seine Gebühren selbst fest.

55. In den untersuchten Rechtsordnungen werden die Notargebühren entweder von den Notaren oder, wenn der Beruf des Notars als solcher nicht anerkannt ist, von den Personen oder Behörden erhoben, die die notariellen Aufgaben wahrnehmen.

56. Im dänischen und finnischen Recht werden die Notargebühren an den Staat entrichtet. In Portugal erfolgt die Entrichtung an eine staatliche Stelle, nämlich an die Konservatoren-, Notar- und Justizbeamtenkasse. In allen anderen Rechtsordnungen stehen die erhobenen Gebühren nach Abzug der Eintragungsgebühren und der Stempelsteuern dem Notar zu. Erneut abgesehen vom dänischen und finnischen Recht, wo es den Beruf des Notars nicht gibt, sieht das portugiesische Recht, wie dargelegt, die Zahlung eines Teils der erhobenen Gebühren an den Notar vor.

b) *Die Definition der Steuer*

57. Nach der Rechtslehre ist „Steuer“ [23] „die einer Privatperson in Anbetracht staatlicher Aufgabenerfüllung auferlegte Geldleistung an den Staat, der keine besondere Gegenleistung gegenübersteht“ [24]. Diese Definition zerfällt in mehrere Bestandteile: a) Geldleistung der Privatperson an den Staat, b) Zwangscharakter dieser Geldleistung, da die Steuer keine freiwillige Leistung ist, c) Fehlen einer bestimmten Gegenleistung und schließlich d) Zweck der Steuer, der darin liegt, die Erfüllung staatlicher Aufgaben zu ermöglichen, d. h. die Erfüllung von Aufgaben, die dem Staat zukommen [25]; die Erbringung der verschiedenen Verwaltungsleistungen ist offenkundig eine solche Aufgabe.

58. Für die Steuerzahlung erbringt der Staat keine besondere Gegenleistung zugunsten des Steuerpflichtigen. Wenn eine Gegenleistung erbracht wird, handelt es sich um eine Gebühr. Die Gebühr wird als Gegenleistung für besondere, vom Staat erbrachte Leistungen entrichtet; sie soll allgemein die besonderen Kosten decken, die dem Staat für die Erbringung dieser besonderen Leistungen entstehen.

c) *Das System der Richtlinie*

59. Vorab ist eine Klarstellung erforderlich. Es ist Sache des Gerichtshofes, unabhängig von den Qualifizierungen durch nationale Gerichte, zu entscheiden, inwieweit eine bestimmte, von einem Mitgliedstaat auf die

23 — Nach der Rechtslehre umfaßt der Begriff der Steuer drei grundlegende Merkmale, nämlich a) ein rechtliches Merkmal, b) ein wirtschaftliches Merkmal (die Wirkung der Steuer auf die Volkswirtschaft, die sie wegen der Auswirkungen auf die Staatsfinanzen haben kann) und c) ein soziales Merkmal (die Wirkung der Steuer auf die Struktur der verschiedenen gesellschaftlichen Gruppen); siehe M. Stasinopoulou, *Μαθματα Δημοσιονομικού Δικαιου* (Lehrgang über öffentliche Finanzen), Athen, 3. Auflage, 1966, Nr. 60. Zu den verschiedenen (politischen, wirtschaftlichen und rechtlichen) Aspekten des Begriffes der Steuer siehe auch L. Trotabas und J. M. Cotteret, *Droit fiscal*, Paris, Dalloz, 8. Auflage, 1997, Nrn. 2 ff.

24 — Siehe etwa M. Stasinopoulou, S. 256. Es handelt sich damit um ein öffentliches Vorrecht des Staates gegenüber dem Steuerpflichtigen zwecks Befriedigung der allgemeinen Bedürfnisse.

25 — Die Frage, was hierunter fällt, ist sowohl von politischen als auch von wirtschaftlichen und sozialen Faktoren abhängig, die je nach Epoche und Staat unterschiedlich sind.

Ansammlung von Kapital erhobene Steuer eine Steuer im Sinne der Richtlinie ist. Meines Erachtens sollte daher nicht versucht werden, Begriffe des Gemeinschaftsrechts, wie z. B. den der „Gesellschaftsteuer", auf der Grundlage begrifflicher Unterschiede und theoretischer Konstruktionen des innerstaatlichen Rechts zu erklären. Dies gebietet im übrigen der Grundsatz des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts vor dem nationalen Recht. Andernfalls könnte auf der Grundlage von Unterscheidungen und folglich von Regelungen des nationalen Rechts der Anwendungsbereich der Vorschriften des Gemeinschaftsrechts festgelegt werden, obwohl dies in keiner Weise dem Willen des Gemeinschaftsgesetzgebers entspricht.

60. Der Gerichtshof hat entschieden, daß der Qualifizierung einer bestimmten nationalen Steuer als direkter oder indirekter Steuer keine ausschlaggebende Bedeutung zukommt. Im Urteil Bautiaa und Société française maritime [26] hat der Gerichtshof ferner entschieden, daß „die Qualifizierung einer Steuer, Abgabe oder Gebühr nach Gemeinschaftsrecht vom Gerichtshof nach den objektiven Merkmalen der Steuer unabhängig von ihrer Qualifizierung im nationalen Recht vorzunehmen ist". Er hat gleichfalls entschieden, daß „[d]er Begriff 'Abgaben mit Gebührencharakter'... in einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts enthalten [ist], die hinsichtlich seines Sinnes und seiner Tragweite nicht auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist. Zudem würden die Ziele der Richtlinie gefährdet, wenn die Mitgliedstaaten Steuern oder Abgaben mit den gleichen Merkmalen wie die Gesellschaftsteuer dadurch aufrechterhalten könnten, daß sie sie als Gebühren qualifizieren. Daraus folgt, daß die Auslegung des streitigen Begriffes in seiner allgemeinen Bedeutung nicht in das Ermessen jedes einzelnen Mitgliedstaats gestellt werden kann" [27]. Diese Begriffe sind gegenüber den Begriffen, die im nationalen Recht verwendet werden, autonom. Dies bedeutet, daß sie ihre eigene Bedeutung haben, die nicht im Hinblick auf Untersuchungen, Unterscheidungen und theoretische Konstruktionen des innerstaatlichen Rechts der gegenwärtig fünfzehn Mitgliedstaaten bestimmt werden kann.

61. Zu den indirekten Steuern des Staates gehört auch die in der Richtlinie enthaltene Abgabe auf Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften [28].

62. Artikel 1 der Richtlinie sieht eine harmonisierte Abgabe auf die „Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften" vor. Wie der Gerichtshof entschieden hat [29], sollen „[d]urch die Richtlinie... insbesondere die Faktoren, die die Festsetzung und die Er-

26 — Urteil vom 13. Februar 1996 in den verbundenen Rechtssachen C-197/94 und C-252/94 (Slg. 1996, I-505, Randnr. 39). Siehe auch Urteil vom 27. Oktober 1998 in der Rechtssache C-4/97 (Nonwoven, Slg. 1998, I-6469, Randnr. 19).

27 — Siehe Urteile vom 2. Dezember 1997 in der Rechtssache C-188/95 (Fantask u. a., Slg. 1997, I-6783, Randnr. 26) und vom 15. Juli 1982 in der Rechtssache 270/81 (Felicitas, Slg. 1982, 2771, Randnr. 14).

28 — Die direkte Steuer wird direkt nach der Steuerkraft des Steuerpflichtigen berechnet (aufgrund seiner Einkünfte, seines Vermögens usw.), während die indirekte Steuer im Zusammenhang mit bestimmten Ereignissen erhoben wird, die die Steuerkraft offenbaren, wie z. B. der Verbrauch und die Veräußerung von Sachen; siehe etwa M. Stasinopoulou, S. 265 ff.

29 — Urteil vom 5. März 1998 in der Rechtssache C-347/96 (Solred, Slg. 1998, I-937, Randnr. 3). Der Gerichtshof hat ferner entschieden, daß beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts der Bereich der direkten Steuern als solcher nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft fällt; siehe etwa Urteil vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93 (Schumacker, Slg. 1995, I-225, Randnr. 21). Siehe auch Urteil vom 26. September 1996 in der Rechtssache C-287/94 (Frederiksen, Slg. 1996, I-4581, Randnrn. 20 und 21), das sich mit der Steuer auf das Einkommen befaßt, die als indirekte Steuer nicht in den Geltungsbereich der Richtlinie fällt.

hebung der Gesellschaftsteuer in der Gemeinschaft beeinflussen, im Rahmen der Beseitigung der steuerlichen Hindernisse, die dem freien Kapitalverkehr entgegenstehen, harmonisiert werden" [30].

63. Nach der zweiten Begründungserwägung sind „[d]ie gegenwärtig in den Mitgliedstaaten bestehenden indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, d. h. die Steuer auf die Einbringungen in Gesellschaften und die Wertpapiersteuer,... Ursache von Diskriminierungen, Doppelbesteuerungen und Unterschiedlichkeiten, die den freien Kapitalverkehr behindern und deshalb durch eine Harmonisierung beseitigt werden sollen".

64. Die sechste Begründungserwägung besagt, daß „[d]ie Konzeption eines Gemeinsamen Marktes mit den Eigenschaften eines Binnenmarktes... voraus[setzt], daß die Steuer auf die Ansammlung von Kapital innerhalb des Gemeinsamen Marktes auf Kapital, das im Rahmen einer Gesellschaft angesammelt worden ist, nur einmal erhoben werden kann und daß diese Besteuerung, wenn sie den Kapitalverkehr nicht stören soll, in allen Mitgliedstaaten gleich hoch sein muß".

65. Die der Gesellschaftsteuer unterliegenden Vorgänge, die in Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie aufgeführt sind, sind sämtlich Vorgänge, bei denen innerhalb des Mitgliedstaats der Besteuerung Kapital oder Vermögenswerte auf Kapitalgesellschaften übertragen werden, sei es durch Gründung einer solchen Kapitalgesellschaft (Buchstaben a und b) oder durch Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft mittels Einlagen (Buchstabe c) usw. [31]

66. Daß die Übertragung von Kapital oder von Vermögenswerten das Hauptmerkmal der Vorgänge ist, die der Gesellschaftsteuer unterliegen, wird durch Artikel 4 Absatz 3 bestätigt [32]. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nimmt diese Bestimmung bestimmte Vorgänge, die zwar für den rechtlichen Bestand der Kapitalgesellschaft wichtig sind, aber keine Übertragung von Kapital beinhalten, vom Begriff der „Gründung" aus.

67. Das in den Artikeln 10 und 11 vorgesehene Verbot sonstiger Steuern ergibt sich zudem direkt aus den beiden Zielen der Richtlinie, der Harmonisierung der Steuern auf die Ansammlung von Kapital und der Aufhebung der Wertpapiersteuer. Dies ist bei den Verboten des Artikels 10 Buchstaben a (Vorgänge, die der in Artikel 4 der Richtlinie genannten harmonisierten Gesellschaftsteuer unterliegen) und b (Steuern auf Einlagen, Darlehen oder Leistungen im

30 — Siehe auch Urteil vom 20. April 1993 in den verbundenen Rechtssachen C-71/91 und C-178/91 (Ponente Carni und Cispadana Costruzioni, Slg. 1993, I-1915, Randnr. 19).

31 — Durch Erhöhung mittels Einlagen, für die Rechte gewährt werden, wie sie Gesellschaftern zukommen (Buchstabe d), oder auch durch Verlegung der Geschäftsleitung oder des satzungsmäßigen Sitzes einer Gesellschaft von einem Drittland oder, unter bestimmten Voraussetzungen, von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (Buchstaben e, f und g).

32 — Auch die in Artikel 4 Absatz 2 genannten Vorgänge, die die Mitgliedstaaten der Gesellschaftsteuer unterwerfen können, beinhalten sämtlich eine tatsächliche Erhöhung des Kapitals oder des Vermögens der Gesellschaft.

Rahmen dieser Vorgänge) offensichtlich [33]. Es handelt sich um Steuern [34], die die Richtlinie harmonisieren oder aufheben wollte.

68. Obwohl die in Artikel 10 Buchstabe c genannte Steuer nicht auf Kapitalzuführungen oder Wertpapierübertragungen als solche erhoben wird, ist ihr Verbot deshalb für die Verwirklichung des Zieles der Richtlinie nicht weniger entscheidend. Derartige Steuern werden wegen der Förmlichkeiten im Zusammenhang mit der Rechtsform der Gesellschaft erhoben, also wegen der zur Ansammlung von Kapital eingesetzten Mittel. Sie fallen daher unter eine Kategorie, die der Kategorie der anderen verbotenen Steuern entspricht. Die Bestimmungen zur Harmonisierung der steuerrechtlichen Vorschriften in diesem Bereich wären ohne ein solches Verbot unvollständig, da das Vorhandensein solcher Steuern sowohl den Zielen der Richtlinie als auch der Aufrechterhaltung sonstiger Steuern auf Kapitalzuführungen oder Wertpapierübertragungen zuwiderlaufen würde [35].

69. Im Urteil Ponente Carni und Cispadana Costruzioni [36] hat der Gerichtshof ausgeführt, daß die indirekten Steuern, die die gleichen Merkmale aufweisen wie die Gesellschaftsteuer, in den Anwendungsbereich des Artikels 10 der Richtlinie fallen. Er folgerte hieraus (Randnr. 30), daß „die wegen der Eintragung einer Kapitalgesellschaft zu entrichtenden Steuern und Abgaben in den Anwendungsbereich der erwähnten Bestimmungen fallen und — vorbehaltlich der in Artikel 12 vorgesehenen Abweichungen — grundsätzlich verboten sind". Unter Zurückweisung der hierzu geäußerten Auffassung mehrerer Regierungen, die schriftliche Erklärungen eingereicht hatten, hat der Gerichtshof entschieden, daß „vom Wortlaut und Zweck des Artikels 10 her nichts zu der Annahme [berechtigt], diese Bestimmung sei ohne weiteres in den Fällen anwendbar, in denen der Ertrag der Abgabe zur Finanzierung des Dienstes beiträgt, der das zur Eintragung von Gesellschaften bestimmte Register zu führen hat. Ganz im Gegenteil würde die von den genannten Regierungen vorgeschlagene Auslegung, nach der die Mitgliedstaaten eine andere Steuer als die Gesellschaftsteuer einführen könnten, die von den Kapitalgesellschaften bei der Erfüllung einer der für ihre Gründung wesentlichen Formalitäten erhoben würde und deren Umfang überdies nicht durch das Gemeinschaftsrecht begrenzt wäre, die mit der Richtlinie verfolgten Ziele gefährden" [37].

33 — Dies ist auch bei Artikel 11 offensichtlich (Steuer auf die Ausfertigung, die Ausgabe, die Börsenzulassung, das Inverkehrbringen von oder den Handel mit Aktien, Anteilen oder anderen Wertpapieren gleicher Art sowie Anleihen einschließlich Renten, die durch Ausgabe von Obligationen oder anderen handelsfähigen Wertpapieren aufgenommen werden).

34 — Steuern auf die Ansammlung von Kapital oder die Übertragung von Wertpapieren.

35 — Hierauf hat Generalanwalt Jacobs in Nr. 44 seiner Schlußanträge zum Urteil Denkavit International u. a. (zitiert in Fußnote 7) hingewiesen; der Gerichtshof ist dieser Auffassung in seinem Urteil gefolgt (Randnr. 23). Siehe auch Urteile Fantask u. a. (zitiert in Fußnote 27, Randnr. 21) und Solred (zitiert in Fußnote 29, Randnr. 21).

36 — Zitiert in Fußnote 30, Randnr. 29.

37 — Das Ziel der Erhaltung der praktischen Wirksamkeit der Bestimmungen der Richtlinie hat den Gerichtshof im Urteil Carni und Cispadana Costruzioni zur Entscheidung veranlaßt, daß „[d]er Umstand, daß die Abgabe nicht nur bei der Eintragung der Gesellschaft fällig wird, sondern auch in jedem darauffolgenden Jahr,... für sich allein nicht dazu führen [kann], daß die Abgabe vom Verbot des Artikels 10 nicht erfaßt wird. Wie die Kommission und die in den Ausgangsverfahren klagenden Unternehmen hervorheben, würde jede andere Auslegung Artikel 10 die Wirkung nehmen, denn die Mitgliedstaaten könnten dann Kapitalgesellschaften mit einer jährlichen Steuer belegen, die allein mit der Aufrechterhaltung der Eintragung der Gesellschaft begründet wird."

d) *Die Notargebühren als Einlage*

70. Nunmehr sind, um die Notargebühren, wie sie im portugiesischen Recht geregelt sind, im Hinblick auf die Richtlinie zu qualifizieren, die objektiven Merkmale dieser Gebühren zu untersuchen.

71. Bei Berücksichtigung dieser Merkmale ergibt sich meines Erachtens, daß die nach dem portugiesischen Recht bei der Kapitalerhöhung, der Firmenänderung oder der Sitzverlegung einer Kapitalgesellschaft erhobenen Gebühren nicht als indirekte Steuer auf die Ansammlung von Kapital im Sinne der Richtlinie angesehen werden dürfen. Zu diesem Ergebnis komme ich nach einer Prüfung dieser objektiven Merkmale, d. h. aller Anhaltspunkte und Kriterien, die mir bei der Qualifizierung der Erhebung von Notargebühren im Hinblick auf die Richtlinie behilflich sind. Es ist daher wichtig zu untersuchen, inwieweit diese Gebühren die Merkmale einer Steuer erfüllen, wie sie sich bei einer Prüfung der betreffenden Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts ergeben.

72. Obwohl die Gebühren meines Erachtens bestimmte Merkmale einer Steuer erfüllen, sind sie deswegen nicht bereits als Steuer anzusehen.

73. Erstens werden die Notargebühren auf der Grundlage einer Rechtsvorschrift der portugiesischen Republik erhoben [38]. Dieses Merkmal indessen reicht allein nicht, um sie als Steuer zu qualifizieren.

74. Zweitens werden die in Rede stehenden Notargebühren im wesentlichen wegen der Dienstleistung des Notars gegenüber seinem Mandanten [39] im Hinblick auf die Beurkundung des Vorgangs der Kapitalerhöhung, der Firmenänderung und der Sitzverlegung der Kapitalgesellschaft, nicht aber wegen dieses Vorgangs selbst fällig. Der Tatbestand, an den das Gesetz die Gebühren knüpft, deckt sich mit anderen Worten nicht mit dem, an den das Gesetz die Gesellschaftsteuer knüpft, deren Erhebung nach der Richtlinie (im Fall der Kapitalerhöhung) zulässig ist.

75. Drittens ist die Berechnungsgrundlage für die Erhebung der Notargebühren das sich nach der Erhöhung ergebende Kapital. Selbstverständlich fällt die in Rede stehende Steuer nicht schon deshalb unter die Richtlinie, weil die erhobenen Notargebühren den Betrag des Kapitals berücksichtigen, der in der Urkunde erscheint. Sie kann in diesen Anwendungsbereich fallen, wenn auch aus anderen Umständen hervorgeht, daß die Notargebühren unabhängig von ihrer formalen Bezeichnung eine

38 — Es handelt sich um Artikel 5 der Notargebührenordnung in der Fassung des Decreto-Lei Nr. 397/83.

39 — Nach den Ausführungen der portugiesischen Regierung in den schriftlichen Erklärungen wird der Notar im portugiesischen Recht sowohl im Interesse desjenigen, der die Dienste des Notars in Anspruch nimmt, (aber auch der Arbeitnehmer und Gläubiger) als auch im Allgemeininteresse tätig. Im einzelnen stellt er sicher, daß die Erklärungen der Erschienenen keine schweren Mängel enthalten, belehrt die Erschienenen über die Bedeutung ihrer Handlungen und überwacht allgemein die Rechtmäßigkeit der von ihm entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen beurkundeten Vorgänge.

Steuer auf die Ansammlung von Kapital darstellen.

76. Der spezifische Tatbestand, an den die Abgabe, vorliegend die Notargebühren, geknüpft ist, d. h. die Dienstleistung des Notars, ist ein anderer Tatbestand als der, der der Erhebung der in der Richtlinie vorgesehenen Gesellschaftsteuer zugrunde liegt (Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c: Erhöhung des Kapitals) [40], selbst wenn die Besteuerungsgrundlage derjenigen Besteuerungsgrundlage entspricht (oder entsprechen kann), die von der Richtlinie vorgesehen ist [41].

77. Viertens haben die erhobenen Gebühren in Anbetracht der Tatsache, daß der Notar eine öffentliche Beurkundung vornimmt, zwingenden Charakter, da sie nicht freiwillig zu leisten sind [42]. Dieses Merkmal aber ist für eine Qualifizierung der Notargebühren als Steuer allein ebenfalls nicht von Bedeutung.

78. Fünftens ist selbstverständlich darauf hinzuweisen, daß die in Rede stehenden „Gebühren" die Geldleistung einer Privatperson an den Staat sind, da nach dem portugiesischen Recht der Notar ein vom Staat besoldeter Beamter ist, der dem Justizministerium untersteht und dieselben Rechte und Pflichten wie die anderen Beamten hat.

79. Sechstens jedoch sind die erhobenen Notargebühren vor allem nicht zur Erfüllung staatlicher Aufgaben bestimmt, d. h. zur Erfüllung von Aufgaben, die dem Staat zukommen und zu denen eindeutig das Funktionieren der verschiedenen Verwaltungsleistungen gehört.

80. Obwohl der portugiesische Notar feste Gebühren erhebt, spricht meines Erachtens die Tatsache, daß er auch entsprechend der Höhe der erhobenen Beträge einen Prozentsatz der Gebühren erhält, für einen freien Beruf. Dieser Umstand bestätigt den Erwerbszweck dieses Berufes, der ihn von dem eines Beamten im eigentlichen Sinne unterscheidet. Es ist Sache des nationalen Gerichts zu beurteilen, inwieweit der Notar versuchen kann, die Prozente, die er erhält, dadurch zu vermehren, daß er sich um neue Mandanten bemüht, woraus gegebenenfalls noch deutlicher hervorgehen würde, daß sich die Institution des Notars nach portugiesischem Recht nicht grundlegend von ähnlichen Institutionen anderer Mitgliedstaaten unterscheidet, in denen die Notare einen freien Beruf ausüben.

40 — Die Änderung der Firma und die Verlegung des Sitzes der Kapitalgesellschaft gehören zu den in Artikel 4 Absatz 3 genannten Fällen, die nicht als Gründung angesehen werden und daher nicht der Gesellschaftsteuer unterliegen.

41 — Dies ist der Fall, wenn gemäß Artikel 1 Absatz 2 Buchstabe f der Notargebührenordnung bei einer Erhöhung des Kapitals der gesetzliche Wert dem Betrag dieser Erhöhung entspricht, während die Gebühren unter Berücksichtigung des sich nach der Erhöhung ergebenden Kapitals berechnet werden, wenn noch andere Änderungen des Gesellschaftsvertrags vorgenommen werden (Buchstabe g).

42 — Im vorliegenden Fall sind nach der strittigen nationalen Rechtsvorschrift das Tätigwerden des Notars und die öffentliche Beurkundung zwingend vorgeschrieben. Die durch Decreto-Lei Nr. 47619 eingeführte Notarordnung sieht im einzelnen vor, daß für bestimmte Vorgänge eine notarielle Urkunde erforderlich ist. Nach Artikel 89 Buchstabe e der Notarordnung gehören zu diesen Vorgängen u. a. die Gründung und die Änderung einer Handelsgesellschaft sowie die Änderung des Gesellschaftsvertrags.

81. Meines Erachtens unterscheiden sich die Beträge, die der portugiesische Notar von den erhobenen Notargebühren erhält, nicht von den Bezügen, die einem Notar, der einen freien Beruf ausübt und für diese Tätigkeit bezahlt wird, nach anderen Rechtsordnungen gezahlt werden. Diese Bezüge stellen für ihn ein Einkommen dar, mit dem er seine Kosten bestreiten und seinen Lebensstandard sichern kann.

82. Zwar bezwecken die Gebühren, daß die Konservatoren-, Notar- und Justizbeamtenkasse, die nach der portugiesischen Rechtsordnung eine Einrichtung des öffentlichen Rechts [43] ist, ihre Aufgabe erfüllen kann. Es kann jedoch nicht schon aus diesem Grund angenommen werden, daß die erhobenen Beträge dazu bestimmt sind, die Aufgaben des Staates zu erfüllen. Sie unterliegen meines Erachtens mehr der Logik des Korporativismus, die allgemein die Art und Weise der Organisation der freien Berufe bestimmt. Dies wird auch dadurch bestätigt, daß nach dem portugiesischen Recht die erhobenen Gebühren dafür verwendet werden, einerseits die von der Kasse gezahlten Bezüge der Notare und ihrer Bediensteten zu bestreiten, wobei die ersteren Beamte sind, und andererseits die von ihnen zu tragenden Einrichtungs- und Unterhaltungskosten zu decken, selbst wenn sie auch für sonstige notwendige Ausgaben des Staates benutzt werden, die, wie der Justizminister erklärt hat, ausnahmsweise aus den Einnahmen der Kasse zu bestreiten sind [44].

83. Schließlich weise ich darauf hin, daß der portugiesische Notar seine Tätigkeit in eigener Verantwortung ausübt, daß er persönlich für die von ihm vorgenommenen Handlungen haftet und gegenüber den Personen schadenersatzpflichtig sein kann, denen durch seine Handlung ein Schaden entstanden ist.

84. Abschließend ergibt sich aus dem Vorangegangenem, daß zwar die Notarregelung im portugiesischen Recht eine Sonderregelung ist [45], daß aber die vom Notar für seine Dienstleistungen erhobenen Notargebühren [46] keine Steuern sind, die in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen. Es erübrigt sich daher, die anderen Vorlagefragen zu prüfen.

43 — Selbstverständlich könnte die Tatsache, daß die Kasse keine staatliche Stelle, sondern eine gesonderte juristische Person, eine Einrichtung des Staates ist, meines Erachtens kein wesentliches Merkmal darstellen, das dafür spräche, daß die Notargebühren keine Steuer sind.
Der Gerichtshof hat zum Begriff der Abgabe im Sinne der Artikel 9, 12 und 95 EG-Vertrag entschieden, daß eine finanzielle Belastung nicht unbedingt zugunsten des Staates erhoben werden müsse. Eine solche, den in- oder ausländischen Waren wegen ihres Grenzübertritts einseitig auferlegte Belastung sei gemäß Artikel 9 und 12 verboten, selbst wenn sie nicht zugunsten des Staates erhoben werde (es handelte sich in dem Fall um einen Beitrag, der den Importeuren von Rohdiamanten zugunsten des Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders [Sozialfonds für die Diamantenarbeiter] auferlegt worden war); siehe Urteil vom 1. Juli 1969 in den verbundenen Rechtssachen 2/69 und 3/69 (Diamantarbeiders, Slg. 1969, 211, insbesondere Randnr. 18). Er hat ebenfalls entschieden, daß Artikel 95 EG-Vertrag inländische Abgaben gleich welcher Art betreffe und daß es für die Anwendung dieser Bestimmung daher unerheblich sei, ob eine Abgabe oder ein Beitrag von einer nichtstaatlichen Körperschaft des öffentlichen Rechts oder zu deren Gunsten erhoben werde (es handelte sich in dem Fall um die Zahlung einer Abgabe an eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, den Ente nazionale per la cellulosa e per la carta); siehe Urteil vom 22. März 1977 in der Rechtssache 74/76 (Iannelli und Volpi, Slg. 1977, 557, Randnr. 19).

44 — Wie die Klägerin in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, können die erhobenen Beträge auch für andere öffentliche Zwecke verwendet werden (Finanzierung einer Universität, Investitionen des Justizministeriums, Errichtung von Gefängnissen, Entlohnung für die Beförderung von Gerichtsakten, Verwaltungskosten der Kriminalpolizei, Verwaltung der Gefängnisse usw.). Die Nachprüfung dieser Einzelheiten fällt sicherlich in die Zuständigkeit des nationalen Gerichts. Die portugiesische Regierung hat in der mündlichen Verhandlung gleichwohl vorgetragen, daß die Einnahmen der Kasse keine im Haushalt ausgewiesenen Einnahmen des Staates seien. Das Justizministerium könne jedoch ausnahmsweise die Verwendung von Mitteln aus den Einnahmen der Kasse für andere Zweck erlauben.

45 — Es ist auf jeden Fall Sache des nationalen Gerichts, die Gesichtspunkte zu prüfen, die das nationale Recht betreffen.

46 — Beurkundung der Kapitalerhöhung, der Firmenänderung und der Sitzverlegung.

VIII — Ergebnis

85. Nach alledem sollten die Vorlagefragen des Supremo Tribunal Administrativo wie folgt beantwortet werden:

Die Gebühren, die einem Notar für die (gesetzlich vorgeschriebene) öffentliche Beurkundung einer Satzungsänderung oder einer Kapitalerhöhung zustehen, wie sie im portugiesischen Recht vorgesehen ist, fallen nicht in den Anwendungsbereich der Vorschriften der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital.