

Rechtssache C-193/04

Fazenda Pública

gegen

Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda

(Vorabentscheidungsersuchen des Supremo Tribunal Administrativo)

„Indirekte Steuern auf die Ansammlung von Kapital – Richtlinie 69/335/EWG – Übertragung von Anteilen einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung“

Urteil des Gerichtshofes (Erste Kammer) vom 7. September 2006

Leitsätze des Urteils

Steuerrecht – Harmonisierung – Indirekte Steuern auf die Ansammlung von Kapital – Bei Kapitalgesellschaften erhobene Gesellschaftsteuer

(Richtlinie 69/335 des Rates, Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe a)

Eine nationale Regelung, wonach für die Beurkundung einer Übertragung von Gesellschaftsanteilen, die nicht mit einer Erhöhung des Gesellschaftskapitals verbunden ist, pauschal und/oder nach dem Wert der übertragenen Anteile bestimmte Gebühren erhoben werden, verstößt nicht gegen die Richtlinie 69/335 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in der durch die Richtlinie 85/303 geänderten Fassung.

Abgaben wie diese Gebühren fallen nämlich unter die in Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 vorgesehene Abweichung, wonach die Erhebung einer Abgabe auf die Übertragung von Wertpapieren zulässig ist; ihre Erhebung verstößt demnach nicht gegen die Richtlinie. Der Umstand, dass die Höhe der genannten Gebühren unmittelbar und unbegrenzt im Verhältnis zum Wert der übertragenen Gesellschaftsanteile steigt, ändert an diesem Ergebnis nichts, da Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie den Mitgliedstaaten dadurch, dass er vorsieht, dass die in ihm genannten Abgaben „pauschal oder nicht pauschal [erhoben]“ werden können, die Möglichkeit lässt, deren Sätze frei zu bestimmen.

(vgl. Randnrn. 21-25 und Tenor)

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Erste Kammer)

7. September 2006 (*)

„Indirekte Steuern auf die Ansammlung von Kapital – Richtlinie 69/335/EWG – Übertragung von Anteilen einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung “

In der Rechtssache C-193/04

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht vom Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) mit Entscheidung vom 17. März 2004, beim Gerichtshof eingegangen am 26. April 2004, in dem Verfahren

Fazenda Pública

gegen

Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda,

Beteiligter:

Ministério Público,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. Jann, der Richterin N. Colneric sowie der Richter J. N. Cunha Rodrigues, E. Juhász (Berichterstatter) und E. Levits,

Generalanwältin: C. Stix-Hackl,

Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 12. Mai 2005,

unter Berücksichtigung der Erklärungen:

- der Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda, vertreten durch I. Vieira, advogada,
- der portugiesischen Regierung, vertreten durch L. Fernandes und A. F. Ferreira als Bevollmächtigte,
- der deutschen Regierung, vertreten durch A. Tiemann als Bevollmächtigte,
- der spanischen Regierung, vertreten durch F. Díez Moreno als Bevollmächtigten,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch L. Ström, G. Braga da Cruz und M. Afonso als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Artikel 4 Absatz 3, 10 Buchstabe c und 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 (ABl. L 249, S. 25) in der durch die Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 (ABl. L 156, S. 23) geänderten

Fassung (im Folgenden: Richtlinie 69/335).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Fazenda Pública (Staatskasse) und der Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda (im Folgenden: Organon Portuguesa) wegen der Zahlung von Gebühren für die notarielle Beurkundung einer Übertragung von Gesellschaftsanteilen.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Die erste Begründungserwägung der Richtlinie 69/335 verweist auf das Ziel des EWG-Vertrags, einen freien Kapitalverkehr zu fördern, um eine Wirtschaftsunion mit ähnlichen Eigenschaften wie ein Binnenmarkt zu schaffen.

4 In der zweiten Begründungserwägung der Richtlinie 69/335 wird festgestellt, dass die in den Mitgliedstaaten bestehenden indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital Ursache von Diskriminierungen, Doppelbesteuerungen und Unterschiedlichkeiten sind, die den freien Kapitalverkehr behindern und durch eine Harmonisierung beseitigt werden sollen.

5 In der sechsten und der siebten Begründungserwägung der Richtlinie 69/335 wird es dazu als notwendig bezeichnet, auf Ansammlungen von Kapital eine Steuer anzuwenden, die innerhalb des Gemeinsamen Marktes nur einmal erhoben werden kann und die in allen Mitgliedstaaten gleich hoch und hinsichtlich ihrer Struktur und ihrer Sätze harmonisiert ist. Die achte Begründungserwägung dieser Richtlinie sieht schließlich die Abschaffung aller anderen indirekten Steuern mit den gleichen Merkmalen wie die einheitliche Gesellschaftsteuer vor.

6 Nach Artikel 1 der Richtlinie 69/335 „[erheben d]ie Mitgliedstaaten ... eine ... harmonisierte Abgabe auf Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften ...“

7 Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie 69/335 legt die Liste der Vorgänge fest, die der Gesellschaftsteuer unterliegen. Diese Vorgänge betreffen im Wesentlichen entweder die Gründung einer Kapitalgesellschaft im Sinne dieser Richtlinie oder die Erhöhung des Kapitals einer solchen Gesellschaft. Absatz 3 dieses Artikels lautet:

„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 10 der Richtlinie 69/335 sieht vor:

„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.“

9 Artikel 11 der Richtlinie 69/335 bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten erheben keine Steuer irgendwelcher Art:

- a) auf die Ausfertigung, die Ausgabe, die Börsenzulassung, das Inverkehrbringen von oder den Handel mit Aktien, Anteilen oder anderen Wertpapieren gleicher Art ...

...“

10 Artikel 12 der Richtlinie 69/335 sieht schließlich vor:

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

- a) pauschal oder nicht pauschal erhobene Börsenumsatzsteuern;

...

- e) Abgaben mit Gebührencharakter;

...“

Nationales Recht

11 Nach Artikel 228 Absatz 1 des Gesetzes über Handelsgesellschaften und Artikel 80 Absatz 2 Buchstabe h der Notarordnung ist eine Übertragung von Anteilen einer Kapitalgesellschaft notariell zu beurkunden. Die Gebühren für eine solche Beurkundung richten sich nach der Gebührentabelle für Notare, die mit der Durchführungsverordnung Nr. 996/98 vom 25. November 1998 (*Diário da República* I, Serie B, Nr. 273, vom 25. November 1998) eingeführt wurde (im Folgenden: Gebührentabelle). Diese Gebühren setzen sich zusammen aus einem fixen Betrag (Artikel 4 der Gebührentabelle) und einem variablen Betrag, der sich nach dem Gesamtwert der Transaktion berechnet (Artikel 5 Absatz 1 der Gebührentabelle).

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

12 Aus den Verfahrensunterlagen ergibt sich, dass die Organon Portuguesa, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung portugiesischen Rechts und damit eine Kapitalgesellschaft im Sinne von Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335, am 25. Oktober 2001 bei einem Notar in Lissabon eine Übertragung von Gesellschaftsanteilen beurkunden ließ. Diese Übertragung war nicht mit einer Erhöhung des Kapitals dieser Gesellschaft verbunden.

13 Für diese nach den vorgenannten Bestimmungen erforderliche Beurkundung musste die Organon Portuguesa auf der Grundlage des dort vorgesehenen Berechnungsmodus

Notargebühren in Höhe von insgesamt 2 577 150 PTE entrichten.

14 Das Tribunal Tributário de Primeira Instância Lissabon gab der bei ihm eingereichten Klage der Organon Portuguesa gegen die Erhebung dieser Notargebühren statt. Die Fazenda Pública legte Rechtsmittel beim Supremo Tribunal Administrativo ein, das beschloss, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Fallen die bei der öffentlichen Beurkundung einer Übertragung von Gesellschaftsanteilen erhobenen Gebühren unter Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie 69/335?

2. Verstößt Artikel 5 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 3 Buchstabe c der Gebührentabelle in der zum maßgebenden Zeitpunkt geltenden Fassung, soweit er für Beurkundungen von Anteilsübertragungen der Höhe nach nicht begrenzte Gebühren festlegt, die sich, ohne irgendwelchen Beschränkungen unterworfen zu sein und ohne Berücksichtigung des Wertes der erbrachten Leistung, ausschließlich nach dem Wert der übertragenen Anteile bestimmen, gegen die Artikel 10 Buchstabe c und 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 69/335?

Zu den Vorlagefragen

15 Mit diesen Fragen, die zusammen zu untersuchen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, wonach für die Beurkundung einer Übertragung von Gesellschaftsanteilen, die nicht mit einer Erhöhung des Gesellschaftskapitals verbunden ist, der Höhe nach nicht begrenzte Gebühren erhoben werden, die sich, ohne irgendwelchen Beschränkungen unterworfen zu sein und ohne Berücksichtigung des Wertes der erbrachten Leistung, ausschließlich nach dem Wert der übertragenen Anteile bestimmen, gegen die Vorschriften der Richtlinie 69/335 verstößt.

16 Die Prüfung ist auf die Bestimmungen der Richtlinie 69/335 zu beschränken, die für eine sachdienliche Beantwortung der Fragen des vorlegenden Gerichts relevant sind.

17 Nach ständiger Rechtsprechung sind die Gebühren für die notarielle Beurkundung eines unter die Richtlinie 69/335 fallenden Rechtsgeschäfts in einem Rechtssystem wie dem des Ausgangsverfahrens, in dem der Notar Beamter ist und ein Teil dieser Gebühren dem Staat für die Finanzierung seiner Aufgaben zufließt, als Steuer im Sinne dieser Richtlinie anzusehen (Urteile vom 29. September 1999 in der Rechtssache C-256/98, *Modelo*, Slg. 1999, I-6427, Randnr. 23, und vom 21. September 2000 in der Rechtssache C-19/99, *Modelo*, Slg. 2000, I-7213, Randnr. 23).

18 Artikel 11 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 verbietet jede Steuer irgendwelcher Art auf die Ausfertigung, die Ausgabe, die Börsenzulassung, das Inverkehrbringen von oder den Handel mit Aktien, (Gesellschafts-)Anteilen oder anderen Wertpapieren gleicher Art sowie Zertifikaten derartiger Wertpapiere, ungeachtet der Person des Emittenten.

19 Diese Bestimmung betrifft somit auch die Steuern, die für die wesentlichen Formalitäten im Zusammenhang mit der Übertragung von Gesellschaftsanteilen verlangt werden, wie die im Ausgangsverfahren streitigen Notargebühren.

20 Artikel 12 der Richtlinie 69/335 sieht jedoch Abweichungen von den Artikeln 10 und 11 dieser Richtlinie vor. Diese Abweichungen umfassen nach Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe a pauschal oder nicht pauschal erhobene Steuern auf die Übertragung von Wertpapieren [„Börsumsatzsteuern“ in der deutschen Fassung]. Die Übertragung von Gesellschaftsanteilen fällt unstreitig unter den Begriff der Übertragung von Wertpapieren.

21 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes (Urteil vom 17. Dezember 1998 in der Rechtssache C?236/97, Codan, Slg. 1998, I?8679, Randnr. 31, und Beschluss vom 5. Februar 2004 in der Rechtssache C?357/02, SONAE Distribuição, nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 23) ergibt sich insoweit, dass Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 die Erhebung einer Abgabe auf die Übertragung von Wertpapieren unabhängig davon zulässt, ob die Gesellschaft, die diese Wertpapiere ausgegeben hat, zum Börsenverkehr zugelassen ist und ob die Übertragung dieser Wertpapiere über die Börse oder direkt zwischen dem Veräußerer und dem Erwerber erfolgt ist.

22 Abgaben wie die im Ausgangsverfahren streitigen Gebühren fallen daher unter die in Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 vorgesehene Abweichung; ihre Erhebung verstößt demnach nicht gegen die Richtlinie.

23 Dem ist hinzuzufügen, dass der Umstand, dass die Höhe der genannten Gebühren unmittelbar und unbegrenzt im Verhältnis zum Wert der übertragenen Gesellschaftsanteile steigt, an diesem Ergebnis nichts ändert (Beschluss SONAE Distribuição, Randnr. 25).

24 Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 lässt den Mitgliedstaaten nämlich dadurch, dass er vorsieht, dass die in ihm genannten Abgaben „pauschal oder nicht pauschal [erhoben]“ werden können, die Möglichkeit, deren Sätze frei zu bestimmen. Außerdem sollen diese Abgaben nicht die finanzielle Gegenleistung für eine erbrachte Dienstleistung darstellen; ihre Höhe muss daher nicht im Zusammenhang mit den Aufwendungen für diese Dienstleistung stehen, und die von der Rechtsprechung (vgl. u. a. Urteil vom 21. Juni 2001 in der Rechtssache C?206/99, SONAE, Slg. 2001, I?4679, Randnrn. 32 bis 34 und die dort zitierte Rechtsprechung) festgelegten Kriterien zur Unterscheidung der Abgaben mit Gebührencharakter im Sinne der Richtlinie 69/335 und der nicht in diese Kategorie fallenden Abgaben sind darauf nicht anwendbar (Beschluss SONAE Distribuição, Randnrn. 26 und 27).

25 In Anbetracht dieser Erwägungen ist auf die vorgelegten Fragen zu antworten, dass eine nationale Regelung, wonach für die Beurkundung einer Übertragung von Gesellschaftsanteilen, die nicht mit einer Erhöhung des Gesellschaftskapitals verbunden ist, pauschal und/oder nach dem Wert der übertragenen Anteile bestimmte Gebühren erhoben werden, nicht gegen die Richtlinie 69/335 verstößt.

Kosten

26 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. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Erste Kammer) für Recht erkannt:

Eine nationale Regelung, wonach für die Beurkundung einer Übertragung von Gesellschaftsanteilen, die nicht mit einer Erhöhung des Gesellschaftskapitals verbunden ist, pauschal und/oder nach dem Wert der übertragenen Anteile bestimmte Gebühren erhoben werden, verstößt nicht gegen die Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in der durch die Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 geänderten Fassung.

Unterschriften.

* Verfahrenssprache: Portugiesisch.