

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

28. juni 2007\*

I sag C-466/03,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse og en supplerende anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Landgericht Baden-Baden (Tyskland), ved afgørelser af 20. oktober 2003 og 10. oktober 2005, indgået til Domstolen henholdsvis den 6. november 2003 og den 31. oktober 2005, i sagen:

**Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH**

mod

**Land Baden-Württemberg,**

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann (refererende dommer), og dommerne K. Lenaerts, E. Juhász, M. Ilešič og E. Levits,

\* Processprog: tysk.

generaladvokater: L.A. Geelhoed, derefter V. Trstenjak  
justitssekretærer: justitssekretær R. Grass, derefter fuldmægtig B. Fülöp,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 9. november 2006,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH ved Rechtsanwälte A. Feber og H. Sandweg
- Land Baden-Württemberg ved K. Ehmann, M. Steindorfner og F. Mauch, som befuldmægtigede
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og K. Gross, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaterne har fremsat forslag til afgørelse den 16. juni 2005 og den 8. marts 2007,

afsagt følgende

## Dom

<sup>1</sup> Anmodningen om præjudiciel afgørelse og den supplerende anmodning vedrører nærmere bestemt fortolkningen af artikel 10 og 12 i Rådets direktiv 69/335/EØF af

17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405), som ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985 (EFT L 156, s. 23, herefter »direktiv 69/335«).

- 2 Anmodningerne er indgivet i forbindelse med en tvist mellem selskabet Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH (herefter »selskabet Reiss«) og delstaten Baden-Württemberg i anledning af betaling af notargebyrer for attestering af en overførsel af anparter i et anpartsselskab til fordel for selskabet Reiss, idet denne overførsel blev gennemført som et indskud i forbindelse med en kapitalforhøjelse i sidstnævnte selskab.

## Retsforskrifter

### *Fællesskabsbestemmelser*

- 3 Som det fremgår af dets første og anden betragtning, har direktiv 69/335 til formål at fremme de frie kapitalbevægelser, hvilken grundlæggende frihed betragtes som væsentlig for etablering af et indre marked. Med henblik herpå tilsigter direktivet at fjerne skattemæssige hindringer på området for kapitaltilførsler, herunder navnlig indskud i selskaber, dvs. kapitaltilførsler, der gennemføres af selskabsdeltagere eller aktionærer i kapitalselskaber.
- 4 Til det formål fastsætter artikel 1-9 i direktiv 69/335, at der opkræves en harmoniseret afgift på kapitaltilførsler (herefter »kapitaltilførselsafgift«).

- 5 Artikel 4 i direktiv 69/335 indeholder en liste over de dispositioner, medlemsstaterne kan eller efter omstændighederne skal undergive en sådan kapitaltilførselsafgift.
- 6 Direktivets artikel 4, stk. 1, litra c), bestemmer således, at medlemsstaterne skal opkræve kapitaltilførselsafgift ved »udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art«.
- 7 Endvidere fremgår det af artikel 10 i direktiv 69/335, læst i lyset af sidste betragtning til dette direktiv, at det tilsigtes at afskaffe skatter og afgifter, der har samme kendetegn som kapitaltilførselsafgiften (herefter »lignende afgifter som kapitaltilførselsafgift«).
- 8 Det følger således af direktivets artikel 10, litra c), at medlemsstaterne, bortset fra kapitaltilførselsafgiften, af selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer med erhvervsformål ikke opkræver andre skatter eller afgifter af nogen art på indregistrering eller andre formaliteter, der går forud for udøvelse af en virksomhed, og som et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person med erhvervsformål kan underkastes på grund af deres juridiske karakter.
- 9 Imidlertid bestemmer artikel 12, stk. 1, litra a) og e), i direktiv 69/335:

»1. Uanset artiklerne 10 og 11 kan medlemsstaterne opkræve følgende:

a) børsomsætningsskatter opkrævet efter fast eller variabel takst

[...]

e) afgifter, der har karakter af vederlag

[...]«

<sup>10</sup> Hvad angår børsomsætningsskatterne hedder det i begrundelsen til Kommissionens direktivforslag af 14. december 1964 (KOM(64) 526 endelig), der førte til vedtagelsen af direktiv 69/335:

»Der kan ved [indirekte skatter på kapitalbevægelser] sondres mellem afgifter dels på kapitaltilførsel, dels på værdipapirhandler. Dette direktivforslag vedrører indirekte skatter på kapitaltilførsel, idet denne afgiftskategori omfatter kapitaltilførselsafgift på selskabers egenkapital, stempelafgift på indenlandske værdipapirer, stempelafgift, der opkræves i forbindelse med indførelse eller udstedelse af

udenlandske værdipapirer på det indenlandske marked, samt andre afgifter, der har de samme kendetegn. Hvad angår indirekte skatter på værdipapirhandel, såsom afgift på børstransaktioner, vil de senere blive gjort til genstand for et andet direktivforslag. Forslaget vedrører således ikke disse afgifter.«

*Nationale retsforskrifter*

- 11 § 15, stk. 3, i den tyske lov om selskaber med begrænset ansvar (Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung) af 20. april 1892 (RGBl. 1892 I, s. 477, herefter »GmbH-Gesetz«), i den affattelse, der finder anvendelse i hovedsagen, bestemmer, at »selskabsdeltageres overførsel af selskabsandele skal attesteres ved notarialdokument«.
  
- 12 Størrelsen af de gebyrer, der kan opkræves af notarer, er reguleret i lov om retsafgifter i forbindelse med frivillig retspleje (Kostenordnung) af 26. juli 1957 (BGBl. 1957 I, s. 960, herefter »Kostenordnung«) i den affattelse, der finder anvendelse i hovedsagen.
  
- 13 § 32, stk. 1, i Kostenordnung fastsætter, at grundgebyret for dispositioner til en værdi af op til 1 000 EUR er 10 EUR. Dette grundgebyr forhøjes:
  - for dispositioner indtil en værdi af 5 000 EUR, med 8 EUR for hver 1 000 EUR

- for dispositioner indtil en værdi af 50 000 EUR, med 6 EUR for hver 3 000 EUR
  
- for dispositioner indtil en værdi af 5 000 000 EUR, med 15 EUR for hver 10 000 EUR
  
- for dispositioner indtil en værdi af 25 000 000 EUR, med 16 EUR for hver 25 000 EUR
  
- for dispositioner indtil en værdi af 50 000 000 EUR, med 11 EUR for hver 50 000 EUR
  
- for dispositioner, hvis værdi er over 50 000 000 EUR, med 7 EUR for hver 250 000 EUR.

<sup>14</sup> I henhold til § 36, stk. 2, i Kostenordnung »opkræves der ved attestering af kontrakter det dobbelte af grundgebyret«.

<sup>15</sup> I delstaten Baden-Württemberg er det indbyrdes forhold mellem tjenstemandsansatte notarer og statskassen især reguleret i delstatsloven om finansiering af retsvæsenet (»Landesjustizkostengesetz«) af 15. januar 1993 (GBl. s. 110, herefter »Landesjustizkostengesetz«).

16 Oprindeligt fastsatte denne lov, at tjenestemandsansatte notarer, som praktiserede i området henhørende under Oberlandesgericht Karlsruhe, ikke var de direkte fordringshavere for gebyrer, som skulle betales for oprettelsen af et notarialdokument, men at disse gebyrer gik direkte til delstaten. De tjenestemandsansatte notarer oppebar deres tjenestemandsløn, hvortil kom et variabelt beløb, der svarede til en andel af de gebyrer, som de indtjente. Hvad angik de gebyrer, som blev opkrævet i forbindelse med attesting af f.eks. de kontrakter, der er omhandlet i § 15, stk. 3, i GmbH-Gesetz, havde de således ret til 50% af disse gebyrer.

17 Denne ordning blev ændret med tilbagevirkende kraft til den 1. juni 2002 ved lov af 28. juli 2005 (GBl. nr. 12 af 5.8.2005, s. 580).

18 § 10 i Landesjustizkostengesetz, som ændret, fastsætter således:

»1. Gebyrer og udlæg for notariel virksomhed tilfalder statskassen.

2. Notarerne er fordringshavere for gebyrer og udlæg vedrørende den virksomhed, de udfører, i henhold til § 3, stk. 1, i delstatsloven om frivillig retspleje [(Landesgesetz über die freiwillige Gerichtsbarkeit)], samt for eventuelle renter i henhold til § 154 a i Kostenordnung. [...]

3. Notarerne oppebærer gebyrer, udlæg og renter i henhold til stk. 2, første punktum, [...] foruden det vederlag, der tilkommer dem i henhold til delstatsloven om aflønning af tjenestemænd [Landesbesoldungsgesetz].«

- 19 § 11, stk. 1, i Landesjustizkostengesetz, som ændret, bestemmer, at statskassen i princippet ikke oppebærer mere end 15% af de gebyrer, som delstatens tjenestemandsansatte notarer modtager for attesting af dokumenter i forbindelse med dispositioner, som i henhold til selskabslovgivningen kræver attesting.

### **Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

- 20 Selskabet Reiss besluttede den 30. juli 2002 at forhøje sin selskabskapital til 100 000 EUR ved et apportindskud. Til det formål har selskabets eneste anpartshaver, Albert Reiss, ved notarakt af den 30. juli 2002 (udarbejdet af en tjenestemandsansat notar ved Oberlandesgericht Karlsruhe) overført sin anpart som eneanpartshaver i et andet anpartsselskab, selskabet Arku Maschinenbau GmbH (herefter »selskabet Arku«), til selskabet Reiss.
- 21 Den 4. november 2002 blev kapitalforhøjelsen i selskabet Reiss registreret i selskabsregisteret ved Amtsgericht Baden-Baden. Ud over andre afgifter afkrævede den for gebyrbetaling ansvarlige tjenestemand selskabet Reiss notargebyrer på et beløb på 11 242 EUR for attesting af overførslen af den eneste anpart i selskabet Arku. Dette beløb blev udregnet på grundlag af en værdiansættelse af transaktionen til 3 763 443,90 EUR.
- 22 Selskabet Reiss har anlagt sag og bestridt grundlaget for denne afgift i lyset af fællesskabsretten.
- 23 Da det ikke fik medhold ved Amtsgericht Baden-Baden, har selskabet Reiss anket sidstnævntes afgørelse til den forelæggende ret.

24 Landgericht Baden-Baden har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Omfatter artikel 10, litra c), i Rådets direktiv [69/335] også gebyrer, der opkræves for oprettelse af et notarialdokument, hvorved en overførsel af anparter [i] et anpartsselskab attesteres?«

25 I forbindelse med undersøgelsen af denne sag havde Domstolen først besluttet at træffe kendelse i henhold til procesreglementets artikel 104, stk. 3. Efter indsigelser fra delstaten Baden-Württemberg, som fandt, at visse aspekter ved besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål ikke klart kunne udledes af eksisterende retspraksis, har Domstolen undersøgt spørgsmålet på ny og besluttet at tage stilling til anmodningen om præjudiciel afgørelse ved dom.

26 Ved afgørelse af 10. oktober 2005 har Landgericht Baden-Baden fremsendt et supplerende præjudicielt spørgsmål til Domstolen under hensyntagen til lovændringen indført ved loven af 28. juli 2005:

»Bortfalder notargebyrets egenskab af afgift i direktiv 69/335/EØF's forstand, når staten frafalder gennemførelsen af krav på sin andel af retshandlen, og gebyret — med fradrag af et fast godtgørelsesbeløb på 15% til staten — tilfalder den tjenestemandsansatte notar selv, men notaren i øvrigt fortsat er indlemmet i forvaltningsorganisationen og bliver aflønnet af staten for varetagelsen af offentlige opgaver?«

27 Ved dokument indleveret til Domstolens Justitskontor den 16. marts 2007 har selskabet Reiss anmodet om, at Domstolen træffer afgørelse om genåbning af den mundtlige forhandling i henhold til procesreglementets artikel 61, således at der kan træffes bestemmelse om bevisoptagelse i henhold til procesreglementets artikel 45 ff. med henblik på at fremføre bevis for de faktiske forhold, der er nævnt i punkt 50 i forslaget til afgørelse fra generaladvokat Trstenjak.

### **Anmodningen om genåbning af den mundtlige forhandling og om bevisoptagelse**

28 Selskabet Reiss har anmodet om genåbning af den mundtlige forhandling med henblik på, at generaladvokat Trstenjaks konstateringer i forslaget til afgørelse vedrørende tjenestemandsansatte notarers økonomiske risiko og ansvar kan efterprøves.

29 Hertil bemærkes, at Domstolen ex officio, på forslag af generaladvokaten eller på parternes begæring i overensstemmelse med artikel 61 i Domstolens procesreglement, kan træffe bestemmelse om genåbning af den mundtlige forhandling, såfremt den finder, at sagen er utilstrækkeligt oplyst, eller at sagen skal afgøres på grundlag af et argument, som ikke har været drøftet af parterne (jf. dom af 19.2.2002, sag C-309/99, *Wouters m.fl.*, Sml. I, s. 1577, præmis 42, og af 14.12.2004, sag C-210/03, *Swedish Match*, Sml. I, s. 11893, præmis 25).

30 I det foreliggende tilfælde er Domstolen, efter at have hørt generaladvokaten, imidlertid af den opfattelse, at den har kendskab til alle de omstændigheder, der er nødvendige for at besvare de forelagte præjudicielle spørgsmål. Herefter skal anmodningen om genåbning af den mundtlige forhandling afvises.

- 31 Under disse omstændigheder bør anmodningen om anordning af bevisoptagelse ligeledes afvises.

### **De præjudicielle spørgsmål**

- 32 Med sine spørgsmål, som bør undersøges sammen, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktiv 69/355 er til hinder for opkrævning af notargebyrer for attestering af en overførsel af anparter i et selskab, der er gennemført som et indskud i forbindelse med en kapitalforhøjelse i et kapitalselskab, under en ordning, som er kendetegnet ved, at notarerne er tjenstemandsansatte, og at gebyrerne, i det mindste delvist, betales til staten til dækning af offentlige udgifter.

### *Formaliteten*

- 33 Delstaten Baden-Württemberg, som gør gældende, at det første spørgsmål skal bekræftes benægtende, dvs. at de gebyrer, der er tvist om i hovedsagen, ikke falder inden for anvendelsesområdet for direktiv 69/335 og særligt dets artikel 10, litra c), er af den opfattelse, at den forelæggende ret i virkeligheden ikke har behov for en besvarelse af det supplerende spørgsmål, og at dette derfor må afvises.
- 34 Det bemærkes i denne forbindelse, at det alene er muligt at afvise et spørgsmål fra en national ret, når det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af fællesskabsretten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når

problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål (jf. især dom af 10.1.2006, sag C-344/04, IATA og ELFAA, Sml. I, s. 403, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

- 35 Dette er imidlertid ikke tilfældet i hovedsagen. Det fremgår således ikke klart, at de omtvistede gebyrer falder uden for anvendelsesområdet for direktiv 69/335, og at det supplerende spørgsmål derfor bør betragtes som uden forbindelse med genstanden for hovedsagen.
- 36 Spørgsmålet om, hvorvidt de pågældende gebyrer falder inden for eller uden for anvendelsesområdet for direktiv 69/335, vedrører i øvrigt ikke formaliteten, men derimod sagens realitet og bør undersøges i forbindelse med denne.
- 37 Det supplerende spørgsmål skal følgelig besvares.

### *Realiteten*

- 38 Indledningsvis bør det undersøges, om de i hovedsagen omhandlede gebyrer, udgør »skatter og afgifter« i henhold til direktiv 69/335, og dernæst, hvorvidt disse gebyrer rammes af forbuddet i artikel 10 i direktiv 69/335, og endelig, i givet fald, hvorvidt de falder ind under en af bestemmelserne fastsat i direktivets artikel 12.

*Betegnelsen som »skatter eller afgifter« i henhold til direktiv 69/335*

- 39 Det følger af retspraksis, at i lyset af formålet med direktiv 69/335 bør direktivets begreb »skatter eller afgifter« principielt fortolkes bredt (jf. i denne retning dom af 19.3.2002, sag C-426/98, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 2793, præmis 25, og af 10.3.2005, sag C-22/03, Optiver m.fl., Sml. I, s. 1839, præmis 30 og 31).
- 40 I henhold til retspraksis bør notargebyrer defineres som »afgifter« i henhold til direktiv 69/335, når de opkræves i forbindelse med en disposition, der er omfattet af direktivet, af notarer, som er statstjenestemænd, og når de, i det mindste delvist, overføres til staten til dækning af offentlige udgifter (jf. i denne retning kendelse af 21.3.2002, sag C-264/00, Gründerzentrum, Sml. I, s. 3333, præmis 27, samt dom af 30.6.2005, sag C-165/03, Längst, Sml. I, s. 5637, præmis 37, og af 7.9.2006, sag C-193/04, Organon Portuguesa, Sml. I, s. 7271, præmis 17).
- 41 Hvad angår de i hovedsagen omhandlede gebyrer bemærkes det, at Domstolen allerede har fastslået, at disse betingelser var opfyldt for den ordning, som tidligere var i kraft i området under Oberlandesgericht Karlsruhe, hvorunder hører Amtsgericht Baden-Baden, hvor notarerne var tjenestemænd, og hvor de afgifter, der blev opkrævet for oprettelsen af notarialdokumenter, delvist blev overført til staten for at finansiere dennes opgaver (jf. i denne retning Gründerzentrum-kendelsen, præmis 28).
- 42 Det fremgår ikke, at de ændringer af denne ordning, som blev indført ved loven af 28. juli 2005, kan begrunde en anden konklusion i hovedsagen.

- 43 For det første er notarerne således stadig tjenestemænd ansat af staten. For det andet har de stadig pligt til at betale en del af disse gebyrer til staten. Desuden fastsætter denne lov udtrykkeligt, at gebyrer og udlæg, som er forbundet med notarvirksomhed, opkræves til fordel for statskassen.
- 44 Denne konstatering svækkes ikke af det faktum, at de tjenestemandsansatte notarer, som praktiserer i området under Oberlandesgericht Karlsruhe, efter loven af 28. juli 2005 selv er blevet fordringshavere for de omtvistede gebyrer, og at den del, som de skal overføre til staten, er relativt beskednen, nemlig 15% af gebyrbeløbet.
- 45 For det første blev de pågældende gebyrer i de sager, som førte til dom af 29.9.1999, sag C-56/98, Modelo, »Modelo I«, Sml. I, s. 6427, præmis 19 og 23, og af 21.9.2000, sag C-19/99, Modelo, »Modelo II«, Sml. I, s. 7213, præmis 19 og 23, samt Längst- og Organon Portuguesa-dommene (jf. henholdsvis præmis 41-43 samt 11 og 17), ligeledes i første omgang opkrævet af tjenestemandsansatte notarer, for dernæst at blive overført til staten.
- 46 For det andet blev de pågældende gebyrer i de samme sager såvel som i den sag, som blev afgjort ved Gründerzentrum-kendelsen, betegnet som afgifter i medfør af direktiv 69/335, uafhængig af størrelsen af den del, som blev overført til staten. Selv om man således af de faktiske omstændigheder, som er beskrevet i Längst-dommen, kan udlede, at staten modtog ca. 66% af gebyrerne, fremhævede Domstolen ikke denne omstændighed som afgørende for den nævnte betegnelse. Ligeledes er der ingen af de ovenfor nævnte domme, der præciserer størrelsen af den del, som overføres til staten. Spørgsmålet om den præcise størrelse af den del, som skal overføres af den tjenestemandsansatte notar til staten, har derfor som udgangspunkt ingen betydning for definitionen af gebyrerne som »afgifter«.

47 Det følger heraf, set i lyset af den ovenfor nævnte retspraksis, at de i hovedsagen omhandlede gebyrer udgør en »afgift« i henhold til direktiv 69/335.

*Forbuddet mod lignende afgifter som kapitaltilførselsafgift [artikel 10, litra c), i direktiv 69/335]*

48 Indledningsvis bemærkes det, at artikel 10 i direktiv 69/335, læst i lyset af dets sidste betragtning, forbyder afgifter med samme kendetegn som afgiften på kapitaltilførsler (jf. bl.a. dom af 20.4.1993, forenede sager C-71/91 og C-178/91, Ponente Carni og Cispadana Costruzioni, Sml. I, s. 1915, præmis 29, og af 11.6.1996, sag C-2/94, Denkavit Internationaal m.fl., Sml. I, s. 2827, præmis 23).

49 Artikel 10, litra c), i direktiv 69/335 omfatter således især afgifter, som uafhængig af deres art pålægges i forbindelse med indregistrering eller andre formaliteter, der går forud for udøvelse af en virksomhed, og som et selskab kan pålægges på grund af dets juridiske karakter.

50 Forbuddet i direktivets artikel 10, litra c), gælder ved siden af forbuddene i direktivets artikel 10, litra a) og b), der henviser til de tilfælde, der er beskrevet i direktivets artikel 4, og det har sin berettigelse i den omstændighed, at de pågældende afgifter, selv om de ikke opkræves på kapitaltilførsler som sådanne, dog opkræves på grund af væsentlige formaliteter, der skyldes selskabets juridiske karakter, dvs. på grund af dets egenskab af middel til at tilføre kapital, således at deres opretholdelse kan bringe de formål i fare, der forfølges med direktivet (jf. i denne retning dom af 15.6.2006, sag C-264/04, Badischer Winzerkeller, Sml. I, s. 5275, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

- 51 Domstolen har heraf udledt, at artikel 10, litra c), i direktiv 69/355 i princippet skal fortolkes bredt som omfattende ikke blot formelle indledende procedurer til et kapitalselskabs virksomhed, men ligeledes de formaliteter, som er en forudsætning for udøvelsen og den fortsatte udøvelse af virksomheden (jf. i denne retning dom af 2.12.1997, sag C-188/95, *Fantask m.fl.*, Sml. I, s. 6783, præmis 22, og af 5.3.1988, sag C-347/96, *Solred*, Sml. I, s. 937, præmis 22, samt *Badischer Winzerkeller-dommen*, præmis 25).
- 52 Herved bemærkes, at Domstolen gentagne gange har fastslået, at når en disposition, der foretages af et kapitalselskab, såsom udvidelse af selskabskapitalen, vedtægtsændring eller erhvervelse af fast ejendom efter en fusion, efter national ret gøres til genstand for en retlig formalitet, er denne formalitet en forudsætning for udøvelsen og den fortsatte udøvelse af den juridiske persons virksomhed (jf. i denne retning *Badischer Winzerkeller-dommen*, præmis 26 og 27 og den deri nævnte retspraksis).
- 53 Domstolen har således eksempelvis fastslået, at afgifter, der rammer indregistreringer af nye selskaber (jf. dommen i sagen *Ponente Carni og Cispadana Costruzioni*, præmis 30 og 31, samt dommen i sagen *Fantask m.fl.*, præmis 22), attestering af oprettelsen af et nyt selskab (*Gründerzentrum-kendelsen*, præmis 30), registrering af en kapitalforhøjelse (dommen i sagen *Fantask m.fl.*, præmis 22, samt dom af 26.9.2000, sag C-134/99, *IGI*, Sml. I, s. 7717, præmis 25, og af 21.6.2001, sag C-206/99, *SONAE*, Sml. I, s. 4679, præmis 31), attestering af en kapitalforhøjelse (*Modelo I-dommen*, præmis 26) samt attestering af indbetaling af resterende egenkapital (*Solred-dommen*, præmis 23) er i strid med artikel 10, litra c), i direktiv 69/335.
- 54 Som påpeget af generaladvokat Geelhoed i punkt 20-23 i forslaget til afgørelse, er de i hovedsagen omtvistede gebyrer blevet opkrævet for attestering af en overførsel af anparter i et selskab (*Arku*), der blev gennemført som et apportindskud i forbindelse med en kapitaludvidelse i et kapitalselskab (selskabet *Reiss*). Den pågældende attestering vedrører derfor en disposition, som er en forudsætning for kapitalforhøjelsen i et kapitalselskab. Eftersom sådanne dispositioner vedrørende overførsel af

anparter i henhold til tysk ret skal attesteres, skal en sådan attestering betragtes som en formalitet, som er en forudsætning for udøvelsen og den fortsatte udøvelse af det pågældende kapitalselskabs virksomhed (selskabet Reiss). Den pågældende attestering er derfor en forudgående formalitet, som pålægges et kapitalselskab på grund af dets juridiske karakter.

- 55 Det følger heraf, at de i hovedsagen omhandlede gebyrer er omfattet af artikel 10, litra c), i direktiv 69/335, hvilket indebærer, at opkrævning heraf i princippet er forbudt.
- 56 Det skal imidlertid yderligere undersøges, om sådanne gebyrer falder inden for anvendelsesområdet for en af de bestemmelser, som er fastsat i artikel 12 i direktiv 69/335.

*Bestemmelsen, som tillader opkrævning af børsomsætningskatter [artikel 12, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335]*

- 57 Artikel 12, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335 bestemmer, at medlemsstaterne bevarer muligheden for at opkræve børsomsætningskatter.
- 58 Eftersom artikel 12, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335 begrænser de forbud, som er fastsat i samme direktivs artikel 10 og 11, skal den pågældende bestemmelse fortolkes strengt og kan ikke læses som omfattende andre afgifter end »børsomsætningsafgifter« i egentlig forstand.

- 59 Idet gebyrerne i hovedsagen ikke er børsomsætningsafgifter, men derimod notargebyrer, som hører under artikel 10, litra c), i direktiv 69/335, falder de følgelig ikke inden for anvendelsesområdet for artikel 12, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335.

*Undtagelsen vedrørende afgifter, der har karakter af vederlag [artikel 12, stk. 1 litra e), i direktiv 69/335]*

- 60 Artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335 bestemmer, at medlemsstaterne kan opkræve afgifter, der har karakter af vederlag.

- 61 Det bemærkes i denne forbindelse, at »afgifter, der har karakter af vederlag«, er afgifter, som opkræves som modydelse for en udført tjenesteydelse (jf. i denne retning dom af 19.3.2002, sag C-426/98, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 2793, præmis 36).

- 62 Det er følgelig — som påpeget af generaladvokat Geelhoed i punkt 32 i forslaget til afgørelse — kun modydelse, hvis størrelse beregnes på grundlag af omkostningerne ved den udførte tjenesteydelse, som kan betragtes som »afgifter, der har karakter af vederlag«, i medfør af artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335. Derimod må en modydelse, hvis størrelse er ganske uden sammenhæng med omkostningerne ved den konkrete tjenesteydelse, eller som ikke beregnes på grundlag af omkostningerne ved den disposition, den er modydelse for, men på grundlag af samtlige drifts- og investeringsomkostninger for forvaltningen, anses for en afgift, som er forbudt i henhold til direktivets artikel 10 og 11 (jf. i denne retning dommen i sagen Ponente Carni og Cispadana Costruzioni, præmis 41 og 42, samt Gründerzentrum-kendelsen, præmis 31).

- 63 Således kan en afgift, hvis beløb fastlægges ud fra værdien af den underliggende økonomiske disposition, og som direkte, og uden at der gælder noget maksimum, forhøjes i forhold til denne værdi, efter selve sin art ikke være en »afgift, der har karakter af vederlag«, i medfør af artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335. Selv om der i visse tilfælde kan være en forbindelse mellem kompleksiteten ved den tjenesteydelse, som forvaltningen har udført, og dispositionens underliggende økonomiske værdi, vil størrelsen af en sådan afgift generelt ikke have nogen forbindelse med forvaltningens konkrete omkostninger (jf. i denne retning Modelo I-dommen, præmis 30, og IGI-dommen, præmis 31).
- 64 I hovedsagen forhøjes gebyrbeløbet direkte i forhold til værdien af de overførte anparter, dvs. i forhold til værdien af den underliggende økonomiske disposition. Desuden kan gebyrerne, som opkræves, uden at der er fastsat noget maksimum, dermed resultere i et betragteligt totalbeløb, som ikke engang er blevet forsvaret af den tyske regering med, at det modsvarer omkostningerne ved den udførte tjenesteydelse.
- 65 Under disse omstændigheder har de pågældende gebyrer ikke karakter af vederlag i betydningen i artikel 12, stk. 1, litra e), i direktiv 69/335.
- 66 Set i lyset af de foregående betragtninger skal det stillede spørgsmål besvares med, at artikel 10, litra c), i direktiv 69/335 er til hinder for opkrævning af notargebyrer for attestering af en overførsel af anparter i et selskab, der er gennemført som et indskud i forbindelse med en kapitalforhøjelse i et kapitalselskab, under en ordning, som er kendetegnet ved, at notarerne er tjenestemandsansatte, og at gebyrerne, i det mindste delvist, betales til staten til dækning af offentlige udgifter.

## Sagens omkostninger

- <sup>67</sup> Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

**Artikel 10, litra c), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985, er til hinder for opkrævning af notargebyrer for attesting af en overførsel af anparter i et selskab, der er gennemført som et indskud i forbindelse med en kapitalforhøjelse i et kapitalselskab, under en ordning, som er kendetegnet ved, at notarerne er tjenestemandsansatte, og at gebyrerne, i det mindste delvist, betales til staten til dækning af offentlige udgifter.**

Underskrifter