

EuGH Beschluss vom 21.3.2002, Rs C-264/00 – *Gebühren für die notarielle Beurkundung eines GmbH-Gründungsvertrages gemeinschaftswidrig*



Fundstelle: ÖStZB 2002/773, 977 = SWI 2002, 393

- 1. Gebühren für die notarielle Beurkundung eines unter die Kapitalansammlungs-RL fallenden Rechtsgeschäfts (hier: die Gründung einer GmbH) ist in einem Rechtssystem, in dem der Notar Beamter ist und ein Teil der Gebühren dem Staat zur Finanzierung seiner Aufgaben zufließt, eine Abgabe iS dieser Kap-RL.**
- 2. Wenn das nationale Recht für die Gründung einer Kapitalgesellschaft (hier: GmbH) eine notarielle Beurkundung zwingend vorsieht, ist dies eine wesentliche Förmlichkeit im Zusammenhang mit der Rechtsform der Gesellschaft. Die Gebühr für die notarielle Beurkundung ist daher nach Art 10 Kap-RL grundsätzlich verboten.**
- 3. Zu den nach Art 12 Kap-RL erlaubten Abgabe mit Gebührencharakter zählen nur solche, deren Höhe sich nach den Kosten der erbrachten Dienstleistung richtet. Eine Abgabe, die ohne Obergrenze proportional zum gezeichneten Nennkapital der Gesellschaft steigt, ist schon ihrer Natur nach keine Gebühr. Einer Abgabe wird aber auch nicht allein dadurch Gebührencharakter verliehen, dass für sie eine Obergrenze besteht, wenn diese Obergrenze nicht im angemessenen Verhältnis zu den Kosten der Leistung steht, die mit dieser Gebühr abgegolten wird.**

Leitsätze verfasst von Dr. *Clemens Thiele*, LL.M.

In der Rechtssache C-264/00 betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom Amtsgericht Müllheim/Baden (Deutschland) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit Gründerzentrum-Betriebs-GmbH gegen Land Baden-Württemberg vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 249, S. 25) in der Fassung der Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 (ABl. L 156, S. 23) erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin F. Macken, der Richterin N. Colneric sowie der Richter R. Schintgen (Berichterstatter), V. Skouris und J. N. Cunha Rodrigues, Generalanwalt: L. A. Geelhoed Kanzler: R. Grass nach Unterrichtung des vorlegenden Gerichts über die Absicht des Gerichtshofes, gemäß Artikel 104 § 3 seiner Verfahrensordnung durch mit Gründen versehenen Beschluss zu entscheiden, nachdem den Beteiligten gemäß Artikel 20 der EG-Satzung des Gerichtshofes Gelegenheit zur Äußerung hierzu gegeben worden ist, nach Anhörung des Generalanwalts, folgenden

Beschluss

1.
Das Amtsgericht Müllheim/Baden hat mit Beschluss vom 20. Juni 2000, beim Gerichtshof eingegangen am 29. Juni 2000, gemäß Artikel 234 EG eine Frage nach der Auslegung der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 249, S. 25) in der Fassung der Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 (ABl. L 156, S. 23, im Folgenden: Richtlinie 69/335) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2.

Diese Frage stellt sich in einem Rechtsstreit der Gründerzentrum-Betriebs-GmbH (im Folgenden: Antragstellerin) gegen das Land Baden-Württemberg (im Folgenden: Land), in dem es um die Entrichtung von Gebühren geht, die für die notarielle Beurkundung eines Vertrages über die Gründung einer Kapitalgesellschaft erhoben werden.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3.

Die Richtlinie 69/335 dient nach ihrer ersten Begründungserwägung der Förderung des freien Kapitalverkehrs, der als wesentliche Voraussetzung für die Schaffung einer Wirtschaftsunion mit ähnlichen Eigenschaften wie ein Binnenmarkt betrachtet wird.

4.

Nach der sechsten Begründungserwägung der Richtlinie 69/335 setzt dieser Zweck in Bezug auf die Besteuerung der Ansammlung von Kapital voraus, dass die bisher in den Mitgliedstaaten geltenden indirekten Steuern beseitigt werden und an ihrer Stelle eine Steuer angewandt wird, die nur einmal innerhalb des Gemeinsamen Marktes erhoben wird und in allen Mitgliedstaaten gleich hoch ist.

5.

Artikel 4 der Richtlinie 69/335 lautet:

(1) Der Gesellschaftsteuer unterliegen die nachstehenden Vorgänge:

a) die Gründung einer Kapitalgesellschaft;

...

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

...

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

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

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

c) die Änderung des Gesellschaftsgegenstands einer Kapitalgesellschaft;

d) die Verlängerung des Bestehens einer Kapitalgesellschaft.

6.

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

(1) ... [D]ie Mitgliedstaaten [befreien] von der Gesellschaftsteuer die Vorgänge, die am 1. Juli 1984 steuerfrei waren oder einem Gesellschaftsteuersatz von 0,50 v. H. oder weniger unterlagen.

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

...

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

7.

Die Richtlinie 69/335 sieht gemäß ihrer letzten Begründungserwägung auch die Aufhebung aller anderen indirekten Steuern mit den gleichen Merkmalen wie die Gesellschaftsteuer vor. Diese Steuern, deren Erhebung verboten ist, sind namentlich in Artikel 10 der Richtlinie 69/335 aufgeführt, der lautet:

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 aufgrund ihrer Rechtsform unterworfen werden kann.

8.

Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe e der Richtlinie 69/335 bestimmt:

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

...

e) Abgaben mit Gebührencharakter.

Das nationale Recht

9.

Gemäß § 2 Absatz 1 Satz 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung vom 20. April 1892 (RGBl. 1898, S. 477) in der zuletzt durch das Gesetz zur

Neuregelung des Kaufmanns- und Firmenrechts und zur Änderung anderer handels- und gesellschaftsrechtlicher Vorschriften vom 22. Juni 1998 (BGBl. I S. 1474) geänderten Fassung bedarf ein Gesellschaftsvertrag über die Gründung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung notarieller Form.

10.

Nach dem Beurkundungsgesetz vom 28. August 1969 (BGBl. I S. 1513) in der durch das dritte Gesetz zur Änderung der Bundesnotarordnung und anderer Gesetze vom 31. August 1998 (BGBl. I S. 2585) geänderten Fassung (im Folgenden: BeurkG) muss die Niederschrift über die Beurkundung in Gegenwart des Notars den Beteiligten vorgelesen werden, die sie genehmigen und gleichzeitig mit dem Notar unterschreiben müssen.

11.

Nach § 17 Absatz 1 BeurkG soll der Notar den Willen der Beteiligten erforschen, den Sachverhalt klären, die Beteiligten über die rechtliche Tragweite des Geschäfts belehren und ihre Erklärungen klar und unzweideutig in der Niederschrift wiedergeben. Dabei soll er darauf achten, dass Irrtümer und Zweifel vermieden sowie unerfahrene und ungewandte Beteiligte nicht benachteiligt werden. Nach § 17 Absatz 2 BeurkG soll der Notar bei Zweifeln, ob das Geschäft dem Gesetz oder dem wahren Willen der Beteiligten entspricht, die Bedenken mit den Beteiligten erörtern.

12.

Nach § 115 der Bundesnotarordnung vom 24. Februar 1961 (BGBl. I S. 97) in der durch das Gesetz zur Änderung des Einführungsgesetzes zur Insolvenzordnung und anderer Gesetze vom 19. Dezember 1998 (BGBl. I S. 3836) geänderten Fassung (im Folgenden: BNotO) gilt dieses Gesetz im Oberlandesgerichtsbezirk Karlsruhe nicht. An seine Stelle tritt das Landesgesetz über die freiwillige Gerichtsbarkeit vom 12. Februar 1975 (GBl. für Baden-Württemberg 1975, S. 116) in der Fassung des Rechtsbereinigungsgesetzes vom 18. Dezember 1995 (GBl. für Baden-Württemberg, S. 29), wonach im Bezirk des Oberlandesgerichts Karlsruhe nur beamtete Notare tätig werden dürfen. Im übrigen Land, d. h. im Bezirk des Oberlandesgerichts Stuttgart, können neben den beamteten Notaren auch freiberufliche Notare tätig werden.

13.

Aus § 20 der BNotO ergibt sich jedoch, dass mit der Beurkundung jeder Notar, ob beamtet oder freiberuflich tätig, beauftragt werden kann, der seine Tätigkeit in Deutschland ausübt, und dass die so errichtete Urkunde in ganz Deutschland anzuerkennen ist.

14.

Die Gebühren der Notare sind im Gesetz über die Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (Kostenordnung) vom 26. Juli 1957 (BGBl. I S. 960) in der durch das dritte Gesetz zur Änderung der Bundesnotarordnung und anderer Gesetze vom 31. August 1998 geänderten Fassung (im Folgenden: KostO) geregelt. Diese Gebühren gelten einheitlich im Bundesgebiet, und zwar sowohl für die freiberuflich tätigen als auch für die beamteten Notare.

15.

Nach der Kostenordnung wird die Gebühr für eine Beurkundung aufgrund des Zusammentreffens von drei Faktoren errechnet.

16.

Der erste Faktor ist der Geschäftswert. Nach § 39 Absatz 1 KostO bestimmt sich dieser Wert nach dem Wert des Rechtsverhältnisses, auf das sich die beurkundete Erklärung bezieht. Nach § 39 Absatz 4 KostO beträgt jedoch bei Beurkundungen von Gesellschaftsverträgen, Satzungen und Statuten der Geschäftswert höchstens 10 Millionen DM.

17.

Der zweite Faktor ist die Gebührentabelle in § 32 KostO. Bei einem Geschäftswert von weniger als 2 000 DM beträgt die Gebühr 20 DM. Sie erhöht sich um 15 DM für jeden angefangenen Betrag von weiteren 2 000 DM bei Geschäftswerten von 2 000 bis 10 000 DM, um 10 DM für jeden angefangenen Betrag von weiteren 5 000 DM bei Geschäftswerten von über 10 000 bis 100 000 DM, um 30 DM für jeden angefangenen Betrag von weiteren 20 000 DM bei Geschäftswerten von über 100 000 bis 10 Millionen DM, um 33 DM für jeden angefangenen Betrag von weiteren 50 000 DM bei Geschäftswerten von über 10 Millionen DM bis 50 Millionen DM, um 20 DM für jeden angefangenen Betrag von weiteren 100 000 DM bei Geschäftswerten von über 50 Millionen DM bis 100 Millionen DM, um 15 DM für jeden angefangenen Betrag von weiteren 500 000 DM bei Geschäftswerten von über 100 Millionen DM bis 500 Millionen DM und um 15 DM für jeden angefangenen Betrag von einer weiteren Million DM bei Geschäftswerten von über 500 Millionen DM. Da der Geschäftswert für die Beurkundung von Gesellschaftsverträgen auf 10 Millionen DM begrenzt ist, kann die Gebühr für diese Art von Beurkundungen nach dieser Bestimmung höchstens 15 110 DM betragen.

18.

Der dritte bei der Berechnung des geschuldeten Gebührenbetrags zu berücksichtigende Faktor ist der Gebührensatz. Nach § 36 Absatz 2 KostO wird für die Beurkundung von Gesellschaftsverträgen das Doppelte der vollen Gebühr erhoben. Dieser Faktor soll der Schwierigkeit des betreffenden Vorgangs und der damit verbundenen Arbeitsbelastung Rechnung tragen. Die für die Beurkundung eines Gesellschaftsvertrags für eine Kapitalgesellschaft erhobenen Gebühren können daher 30 220 DM nicht übersteigen.

19.

Nach den Akten sind die beamteten Notare im Landesdienst nicht die unmittelbaren Gläubiger der Gebühren für die notarielle Beurkundung. Denn diese Gebühren fließen unmittelbar dem Land zu und werden im allgemeinen Landeshaushalt verbucht. Die beamteten Notare erhalten feste Dienstbezüge, die nach den gleichen Kriterien wie bei den anderen Beamten des Landes festgesetzt werden; hinzu kommt ein veränderlicher Betrag in Höhe eines Anteils an den erhobenen Gebühren. Das Land bestreitet aus seinem Haushalt die Kosten für die Ausbildung der Notare, ihre Versorgung sowie den Erwerb und die Einrichtung der Geschäftsräume; die beamteten Notare haben keine Entscheidungsbefugnis über die Verwendung der Mittel. Außer in Fällen von grober Fahrlässigkeit oder Vorsatzhaftet nicht der beamtete Notar persönlich, sondern das Land für Amtspflichtverletzungen.

Das Ausgangsverfahren

20.

Die Antragstellerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Gesellschaftsvertrag am 27. Oktober 1999 im Notariat 1 Müllheim beurkundet wurde. Da sich ihr Stammkapital auf 285 000 Euro beläuft, beträgt die Gebühr für diese Beurkundung 1 900 DM. Hinzu

kommen Schreibaufwendungen in Höhe von 60 DM und die Mehrwertsteuer in Höhe von 313,60 DM. Insgesamt wurde der Antragstellerin ein Betrag von 2 273,60 DM berechnet.

21.

Am 15. November 1999 legte die Antragstellerin gegen den Kostenansatz für die Beurkundung der notariellen Urkunde Erinnerung beim Amtsgericht Müllheim/Baden ein. Unter Berufung auf das Urteil des Gerichtshofes vom 29. September 1999 in der Rechtssache C-56/98 (Modelo, Slg. 1999, I-6427) machte sie im Einzelnen geltend, diese Gebühren stellten in Wirklichkeit eine Steuer dar, ihre Höhe sei gegenüber der erbrachten Leistung unverhältnismäßig, und ihre Erhebung verstoße gegen die Richtlinie 69/335.

22.

Vor dem vorlegenden Gericht führte der die Staatskasse vertretende Bezirksrevisor II beim Landgericht Freiburg u. a. aus:

- Angesichts der umfangreichen Verpflichtungen eines Notars aus § 17 Absatz 1 BeurkG stelle seine Tätigkeit keine bloße Formalität im Sinne von Artikel 10 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 dar, so dass die erhobenen Gebühren nicht als Steuer im Sinne dieser Bestimmung betrachtet werden könnten;

- die nationale Regelung, um die es in der Rechtssache Modelo gegangen sei, unterscheide sich deutlich von der in Deutschland geltenden, denn diese kenne neben den beamteten Notaren noch zwei weitere Arten von Notaren, die ihren Beruf selbständig ausübten. Da die Rechtsuchenden sich an die selbständigen Notare wenden könnten, würden die Gebühren für Beurkundungen nicht zwangsläufig vom Staat selbst erhoben und stellten daher keine Steuer im Sinne der Richtlinie 69/335 dar;

- die nach der Kostenordnung erhobenen Gebühren für die Beurkundung von Vorgängen, die vom Geltungsbereich der Richtlinie 69/335 erfasst würden, seien zum einen nach oben begrenzt und lägen zum anderen deutlich unter den Gebühren, um die es in der Rechtssache Modelo gegangen sei;

- die Gebühren stünden im Zusammenhang mit den Kosten der erbrachten Leistungen und verstießen daher nicht gegen die Richtlinie 69/335.

23.

Das Amtsgericht Müllheim teilt die Ansicht der Antragstellerin und zweifelt daher an der Vereinbarkeit der Kostenordnung im Rahmen einer Regelung, wie sie im Bezirk des Oberlandesgerichts Karlsruhe gilt, mit dem Gemeinschaftsrecht; es hat daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Werden die Gebühren für Beurkundungen und Beglaubigungen der Notare im Landesdienst des Landes Baden-Württemberg im Oberlandesgerichtsbezirk Karlsruhe bei Vorgängen, auf die sich Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie 69/335/EWG bezieht, vom Verbot des Artikels 10 dieser Richtlinie derart erfasst, dass die Gebühren nur nach den konkreten Aufwendungen der Notare für die jeweilige Dienstleistung erhoben werden dürfen?

Zur Vorlagefrage

24.

Um diese Frage sachdienlich beantworten zu können, muss zunächst geprüft werden, ob die Gebühren für die Beurkundung eines Vertrages über die Gründung einer Kapitalgesellschaft durch einen beamteten Notar als Steuer im Sinne der Richtlinie 69/335 betrachtet werden können. Bejahendenfalls ist zu prüfen, ob diese Gebühren vom Verbot des Artikels 10 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 erfasst werden. Sodann ist zu bestimmen, ob sich der Umstand, dass Gebühren, deren Betrag sich unmittelbar nach Maßgabe des vereinbarten Gesellschaftskapitals erhöht, einen bestimmten Höchstbetrag nicht übersteigen dürfen, auf den Gebührencharakter dieser Abgaben im Sinne von Artikel 12 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie auswirken kann.

25.

Der Gerichtshof ist der Ansicht, dass die Antwort auf diese drei Aspekte der Frage klar aus der Rechtsprechung abgeleitet werden kann; er hat daher gemäß Artikel 104 § 3 seiner Verfahrensordnung das vorlegende Gericht davon unterrichtet, dass er beabsichtigt, durch mit Gründen versehenen Beschluss zu entscheiden, und den in Artikel 20 der EG-Satzung des Gerichtshofes bezeichneten Beteiligten Gelegenheit zur Äußerung hierzu gegeben.

26.

Die Antragstellerin, die spanische Regierung und die Kommission haben keine Einwände gegen die Absicht des Gerichtshofes erhoben, durch mit Gründen versehenen Beschluss zu entscheiden; das Land und die Bundesregierung sind dieser Absicht entgegengetreten.

27.

Zum ersten Aspekt der Frage ist daran zu erinnern, dass, wie der Gerichtshof bereits in Randnummer 23 des Urteils *Modelo* entschieden hat, die Richtlinie 69/335 so auszulegen ist, dass die Gebühren für die notarielle Beurkundung eines unter die Richtlinie fallenden Rechtsgeschäfts in einem Rechtssystem, in dem der Notar Beamter ist und ein Teil dieser Gebühren dem Staat für die Finanzierung seiner Aufgaben zufließt, als Steuer im Sinne der Richtlinie anzusehen sind.

28.

Das Gleiche gilt für eine Regelung, wie sie im Bezirk des Oberlandesgerichts Karlsruhe gilt, in dem die Notare Beamte sind und ein Teil der für die Beurkundung eines unter die Richtlinie 69/335 fallenden Rechtsgeschäfts vereinnahmten Gebühren dem Staat zufließt, der Dienstherr der Notare ist und der diese Einnahmen zur Finanzierung seiner Aufgaben verwendet.

29.

Was den zweiten Aspekt der Frage angeht, hat der Gerichtshof in Randnummer 26 des Urteils *Modelo* entschieden, dass, da das portugiesische Recht für die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft eine notarielle Beurkundung zwingend vorschreibt, diese eine wesentliche Förmlichkeit im Zusammenhang mit der Rechtsform der Gesellschaft und eine Bedingung für die Ausübung und Fortführung von deren Tätigkeit darstellt. In Randnummer 28 dieses Urteils hat der Gerichtshof daher für Recht erkannt, dass die Gebühren für die notarielle Beurkundung der Erhöhung des Kapitals sowie der Änderung der Firma und der Verlegung des Sitzes einer Kapitalgesellschaft nach Artikel 10 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 grundsätzlich verboten sind, wenn sie eine Abgabe im Sinne der Richtlinie darstellen.

30.

Diese Erwägung gilt auch in einem Fall, wie er dem Ausgangsverfahren zugrunde liegt, da zum einen die Richtlinie 69/335 die Gründung einer Kapitalgesellschaft und die Erhöhung ihres Gesellschaftskapitals gleichbehandelt und da zum anderen, wie bei den Vorgängen, um die es in der Rechtssache Modelo ging, der Vertrag über die Gründung einer Kapitalgesellschaft im deutschen Recht ebenfalls zwingend notariell beurkundet werden muss.

31.

Was den dritten Aspekt der Frage betrifft, so bringt nach ständiger Rechtsprechung die Unterscheidung zwischen den nach Artikel 10 der Richtlinie 69/335 verbotenen Steuern und den Abgaben mit Gebührencharakter, deren Erhebung erlaubt ist, an erster Stelle mit sich, dass zu Letzteren nur die Abgaben zu rechnen sind, deren Höhe sich nach den Kosten der erbrachten Dienstleistung richtet. Eine Abgabe, deren Höhe keinen Zusammenhang mit den tatsächlichen Aufwendungen für diese bestimmte Dienstleistung aufweist oder sich nicht nach den Aufwendungen, für die sie die Gegenleistung darstellt, sondern nach den gesamten Betriebs- und Investitionskosten der mit dem betreffenden Vorgang befassten Stelle richtet, ist als Abgabe anzusehen, für die allein das Verbot des Artikels 10 der Richtlinie 69/335 gilt (vgl. insbesondere Urteile vom 20. April 1993 in den Rechtssachen C-71/91 und C-178/91, *Ponente Carni und Cispadana Costruzioni*, Slg. 1993, I-1915, Randnrn. 41 und 42, *Modelo*, Randnr. 29, und vom 21. Juni 2001 in der Rechtssache C-206/99, *SONAE*, Slg. 2001, I-4679, Randnr. 32).

32.

Zweitens hat der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung festgestellt, dass eine Abgabe, die ohne Obergrenze proportional zu dem gezeichneten Nennkapital steigt, schon ihrer Natur nach keine Gebühr im Sinne der Richtlinie 69/335 sein kann. Selbst wenn nämlich in bestimmten Fällen ein Zusammenhang zwischen der Komplexität einer erbrachten Leistung und der Bedeutung des gezeichneten Kapitals bestehen mag, so steht doch die Höhe einer solchen Abgabe im Allgemeinen in keinem Verhältnis zu den konkreten Aufwendungen der Verwaltung für diese Leistung (vgl. insbesondere Urteil *Modelo*, Randnr. 30).

33.

Schließlich hat der Gerichtshof in Randnummer 36 des Urteils *SONAE* ausgeführt, dass zwar das Fehlen einer Obergrenze ein Indiz dafür ist, dass einer Abgabe, die nach dem Wert des eingetragenen Vorgangs berechnet wird, kein Gebührencharakter im Sinne der Richtlinie 69/335 zukommt, dass ihr aber allein das Bestehen einer solchen - übrigens nach dieser Richtlinie weder vorgeschriebenen noch verbotenen - Obergrenze keinen Gebührencharakter verleihen kann. Er hat in Randnummer 37 dieses Urteils hinzugefügt, dass eine Obergrenze, die nicht als diesen Kosten angemessen anzusehen ist, der betreffenden Abgabe nicht den ihr möglicherweise fehlenden Gebührencharakter verleihen kann.

34.

Daher ist die Vorlagefrage wie folgt zu beantworten:

- Die Richtlinie 69/335 ist so auszulegen, dass die Gebühren für die notarielle Beurkundung eines unter diese Richtlinie fallenden Rechtsgeschäfts in einem Rechtssystem, in dem die Notare Beamte sind und ein Teil der Gebühren dem Staat zufließt, der der Dienstherr der Notare ist und der diese Einnahmen für die Finanzierung seiner Aufgaben verwendet, als Steuer im Sinne der Richtlinie 69/335 anzusehen sind.

- Die Gebühren für die notarielle Beurkundung eines Vertrages über die Gründung einer Kapitalgesellschaft sind nach Artikel 10 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 grundsätzlich verboten, wenn sie eine Abgabe im Sinne dieser Richtlinie darstellen.

- Der Umstand allein, dass die für die notarielle Beurkundung eines Vertrages über die Gründung einer Kapitalgesellschaft erhobenen Gebühren, die proportional zu dem gezeichneten Nennkapital steigen, eine Obergrenze nicht übersteigen dürfen, kann diese Gebühren nicht zu Abgaben mit Gebührencharakter im Sinne der Richtlinie 69/335 machen, wenn diese Obergrenze nicht im angemessenen Verhältnis zu den Kosten der Leistung steht, die mit diesen Gebühren abgegolten wird.

Kosten

35.

Die Auslagen der deutschen und der spanischen Regierung sowie der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des beim vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen hat

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

auf die ihm vom Amtsgericht Müllheim/Baden mit Beschluss vom 20. Juni 2000 vorgelegte Frage für Recht erkannt:

1. Die Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in der Fassung der Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 ist so auszulegen, dass die Gebühren für die notarielle Beurkundung eines unter diese Richtlinie fallenden Rechtsgeschäfts in einem Rechtssystem, in dem die Notare Beamte sind und ein Teil der Gebühren dem Staat zufließt, der der Dienstherr der Notare ist und der diese Einnahmen für die Finanzierung seiner Aufgaben verwendet, als Steuer im Sinne der Richtlinie 69/335 in der geänderten Fassung anzusehen sind.

2. Die Gebühren für die notarielle Beurkundung eines Vertrages über die Gründung einer Kapitalgesellschaft sind nach Artikel 10 Buchstabe c der Richtlinie 69/335 in der geänderten Fassung grundsätzlich verboten, wenn sie eine Abgabe im Sinne dieser Richtlinie darstellen.

3. Der Umstand allein, dass die für die notarielle Beurkundung eines Vertrages über die Gründung einer Kapitalgesellschaft erhobenen Gebühren, die proportional zu dem gezeichneten Nennkapital steigen, eine Obergrenze nicht übersteigen dürfen, kann diese Gebühren nicht zu Abgaben mit Gebührencharakter im Sinne der Richtlinie 69/335 in der geänderten Fassung machen, wenn diese Obergrenze nicht im angemessenen Verhältnis zu den Kosten der Leistung steht, die mit diesen Gebühren abgegolten wird.

Anmerkung*

I. Das Problem

An dem deutschen Ausgangsrechtsstreit waren die Gründerzentrum-Betriebs-GmbH (im Folgenden: Antragstellerin) und das Land Baden-Württemberg beteiligt, in dem es um die Entrichtung von Gebühren ging, die für die notarielle Beurkundung eines Vertrages über die Gründung einer Kapitalgesellschaft erhoben wurden.

Nach § 115 der Bundesnotarordnung vom 24. 2. 1961 (BGBl I S 97) in der durch das Gesetz zur Änderung des Einführungsgesetzes zur Insolvenzordnung und anderer Gesetze vom 19. 12. 1998 (BGBl I S 3836) geänderten Fassung (im Folgenden: BNotO) galt dieses Gesetz im OLG-Bezirk Karlsruhe nicht. An seine Stelle trat das LandesG über die freiwillige Gerichtsbarkeit vom 12. 2. 1975 (GBl für Baden-Württemberg 1975, S 116) idF RechtsbereinigungsG vom 18. 12. 1995 (GBl für Baden-Württemberg, S 29), wonach im Bezirk des OLG Karlsruhe nur beamtete Notare tätig werden dürften. Im übrigen Land, dh im Bezirk des OLG Stuttgart, konnten neben den beamteten Notaren auch freiberufliche Notare tätig werden. Aus § 20 der BNotO ergab sich jedoch, dass mit der Beurkundung jeder Notar, ob beamtet oder freiberuflich tätig, beauftragt werden kann, der seine Tätigkeit in Deutschland ausübte, und dass die so errichtete Urkunde in ganz Deutschland anzuerkennen war. Die Geb der Notare waren im Gesetz über die Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (im Folgenden: KostO) geregelt.

Im Ausgangsverfahren war die Antragstellerin eine GmbH, deren Gesellschaftsvertrag im Notariat in Müllheim beurkundet wurde. Da sich ihr Stammkapital auf 285.000 Euro belief, betrug die Gebühr 1.900 DM (ca. 800 EUR). Hinzu kamen Schreibauflagen (ca. 30 EUR) und die gesetzliche Umsatzsteuer. In weiterer Folge legte die Antragstellerin gegen den Kostenansatz für die Beurkundung der notariellen Urkunde Erinnerung beim Amtsgericht Müllheim/Baden ein. Unter Berufung auf frühere Rsp des EuGH¹ machte sie im Einzelnen geltend, diese Gebühren stellten in Wirklichkeit eine Steuer dar, ihre Höhe wäre gegenüber der erbrachten Leistung unverhältnismäßig und ihre Erhebung verstieße gegen die RL 69/335 (Kapitalansammlungsrichtlinie). Das Amtsgericht setzte das Verfahren aus und legte dem EuGH die folgende Frage zur Vorabentscheidung vor:

Werden die Gebühren für Beurkundungen und Beglaubigungen der Notare im Landesdienst des Landes Baden-Württemberg im OLG-Bezirk Karlsruhe bei Vorgängen, auf die sich Art 4 Abs 3 der RL 69/335/EWG bezieht, vom Verbot des Art 10 dieser RL derart erfasst, dass die Geb nur nach den konkreten Aufwendungen der Notare für die jeweilige Dienstleistung erhoben werden dürfen?

II. Die Entscheidung des Gerichts

Nach Auffassung des EuGH war die RL 69/335/EWG (kurz: Kap-RL) so auszulegen, dass die Gebühr für die notarielle Beurkundung eines unter die Kap-RL fallenden Rechtsgeschäfts in einem Rechtssystem, in dem die Notare Beamte sind und ein Teil der Geb dem Staat zufließt, der der Dienstherr der Notare ist und der diese Einnahmen für die Finanzierung seiner Aufgaben verwendet, als Steuer iS der RL 69/335 in der geänderten Fassung anzusehen sind.

* RA Dr. Clemens Thiele, LL.M. Tax (GGU), Anwalt.Thiele@eurolawyer.at; studierte US-amerikanisches Steuerrecht an der Golden Gate University in San Francisco und ist Rechtsanwalt in Salzburg; Näheres unter <http://www.cybertax.at>.

¹ Urteil vom 29.9.1999, Rs C-56/98, Modelo, Slg 1999, I-6427.

Die Geb für die notarielle Beurkundung eines Vertrages über die Gründung einer Kapitalgesellschaft sind nach Art 10 lit c Kap-RL grundsätzlich verboten, wenn sie eine Abgabe iS der Kap-RL darstellen. Der Umstand allein, dass die für die notarielle Beurkundung eines Vertrages über die Gründung einer Kapitalges erhobenen Gebühr, die proportional zu dem gezeichneten Nennkapital steigen, eine Obergrenze nicht übersteigen dürfen, kann diese Gebühr nicht zu Abgabemit Gebührencharakter iS d Kap-RL in der geänderten Fassung machen, wenn diese Obergrenze nicht im angemessenen Verhältnis zu den Kosten der Leistung steht, die mit diesen Gebühren abgegolten wird.

III. Kritische Würdigung und Ausblick

Zwischenzeitig hat der EuGH² diese Auffassung in der Rs *Mathias Längst* bestätigt, sodass von einer gefestigten Rsp auszugehen sein dürfte: Eine Gebühr, die ein beamteter Notar für die Beurkundung von unter die Kap-RL fallenden Rechtsgeschäften erhebt, ist eine nach dieser RL untersagte Steuer, wenn die beamteten Notare verpflichtet sind, einen Teil dieser Geb an den Staat abzuführen, der diese Einnahmen zur Finanzierung seiner Aufgaben verwendet.

Es bleibt also abzuwarten, ob die in Österreich immer noch als zwingende Formvorschrift vorgesehene Notariatsaktspflichtigkeit bei der Abtretung von GmbH-Anteilen über den „Umweg“ der Gemeinschaftswidrigkeit dafür verlangter Notariatsgebühren beseitigt werden kann.

IV. Zusammenfassung

Die Berechnung der Gebühren beamteter Notare in Baden für bestimmte gesellschaftsrechtliche Beurkundungen (hier: GmbH-Gründungsvertrag) gemäß der deutschen Kostenordnung verstößt gegen die Richtlinie 69/335/EWG (Kap-RL) betreffend indirekte Steuern auf die Ansammlung von Kapital.

² Urteil vom 30.6.2005, C-165/03, ÖStZB 2006/32, 42.