

DNotI

Deutsches Notarinstitut

Dokumentnummer: c35_09
letzte Aktualisierung: 13.04.2010

EuGH, 25.03.2010 - C-35/09

RiLi 69/335/EWG Art. 4 I c

Beschluss über Kapitalerhöhung unterliegt grundsätzlich der Gesellschaftssteuer

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

JÁN MAZÁK

vom 25. März 2010¹(1)

Rechtssache C-35/09

Ministero dell'Economia e delle Finanze

Agenzia delle Entrate

gegen

Paolo Speranza

(Vorabentscheidungsersuchen der Corte suprema di cassazione [Italien])

„Indirekte Steuern auf die Ansammlung von Kapital – Gesellschaftsteuer – Besteuerung der Eintragung des Rechtsakts der Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft in das Handelsregister – Nicht durchgeführte Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft – Nationale Regelung, nach der die Gesellschaft und der die Kapitalerhöhung beurkundende Notar als Gesamtschuldner verpflichtet sind, die Steuer zu entrichten – Verhältnismäßigkeit der Verteidigungsmittel des beurkundenden Notars

1. Die italienische Corte suprema di cassazione (Kassationsgerichtshof) hat dem Gerichtshof folgende drei Fragen zur Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital(2) (im Folgenden: Richtlinie 69/335) zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Art. 4 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 69/335, wonach der Gesellschaftsteuer die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art unterliegt, dahin auszulegen, dass eine effektiv geleistete Einlage und nicht ein bloßer Beschluss über eine Kapitalerhöhung, der im Wesentlichen unausgeführt bleibt, besteuert werden soll?

2. Ist Art. 4 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 69/335 dahin auszulegen, dass die Steuer ausschließlich von der Gesellschaft, in die Kapital eingelegt wird, und nicht von der Amtsperson, die darüber eine Urkunde aufnimmt oder entgegennimmt, zu tragen ist?

3. In jedem Fall: Entsprechen die vom italienischen Recht der Amtsperson eingeräumten Verteidigungsmittel dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, wenn man berücksichtigt, dass Art. 38 des Dekrets Nr. 131 des Präsidenten der Republik vom 26. April 1986 (Supplemento ordinario zu GURI Nr. 99 vom 30. April 1986) in der zum maßgeblichen Zeitpunkt geltenden Fassung (im Folgenden: Dekret Nr. 131/1986) die Nichtigkeit oder Aufhebbarkeit des Beschlusses über die Kapitalerhöhung für unerheblich erklärt und die Erstattung der bezahlten Steuer erst nach Vorliegen eines rechtskräftigen Zivilurteils zulässt, das die Nichtigkeit des Beschlusses feststellt oder ihn aufhebt?

2. Das vorliegende Gericht hält eine Antwort des Gerichtshofs auf die gestellten Fragen für erforderlich, um über die vom Ministero dell'Economia e delle Finanze und der Agenzia delle Entrate gegen das Urteil der Commissione tributaria regionale del Veneto (Italien) vom 5. Juli

2004 eingelegte Kassationsbeschwerde zu entscheiden; mit diesem Urteil hat die Commissione tributaria regionale del Veneto als Berufungsgericht einer von Herrn Speranza, einem Notar in Padua (Italien), gegen einen Registersteuerbescheid erhobenen Klage stattgegeben.

3. Der Rechtsstreit geht zurück auf den 30. Juli 1993, den Tag, an dem die außerordentliche Gesellschafterversammlung der LEJA Srl (im Folgenden: LEJA) mit Sitz in Padua, beschloss, die Gesellschaft in eine Aktiengesellschaft umzuwandeln und das Kapital der Gesellschaft von 20 000 000 ITL auf 58 400 000 000 ITL zu erhöhen (im Folgenden: Beschluss vom 30. Juli 1993). Die Kapitalerhöhung sollte in vollem Umfang von einem der beiden Gesellschafter von LEJA gezeichnet werden, nämlich der Tecnoitalia Srl, und zwar durch Einlage von 6 244 Aktien der Lama d.d., einer Gesellschaft slowenischen Rechts, deren Wert im Rahmen einer Ad-hoc-Prüfung auf 58 380 000 000 ITL geschätzt worden war.

4. Das Protokoll der genannten außerordentlichen Gesellschafterversammlung ist von Herrn Speranza aufgenommen worden, der somit als Gesamtschuldner für die Entrichtung der Registersteuer haftet, vorausgesetzt, diese Steuer ist als Haupt- und nicht als Ergänzungssteuer anzusehen.

5. Da der Beschluss vom 30. Juli 1993 von der Corte d'Appello di Venezia endgültig genehmigt und auf Antrag von Herrn Speranza in das Handelsregister eingetragen worden ist, unterlag der Rechtsakt der Kapitalerhöhung der Registersteuer.

6. Die Finanzverwaltung stellte sowohl LEJA als auch Herrn Speranza als Gesamtschuldner einen Steuerbescheid über 578 102 000 ITL zu.

7. Die von LEJA beschlossene Kapitalerhöhung wurde aber nicht durchgeführt, da sich herausstellte, dass die Tecnoitalia Srl, die diese Kapitalerhöhung in vollem Umfang zeichnen sollte, zu keinem Zeitpunkt berechtigt war, über die Aktien zu verfügen, die zu diesem Zweck eingebracht werden sollten. LEJA wurde dann für zahlungsunfähig erklärt. Folglich blieb Herr Speranza als beurkundender Notar als einziger Schuldner der Registersteuer übrig.

8. Herr Speranza erhob gegen den Steuerbescheid Klage, der die Commissione tributaria regionale del Veneto im Berufungsverfahren stattgab; im ersten Rechtszug war die Klage abgewiesen worden.

9. Anders als die Commissione tributaria regionale del Veneto, die die Steuer als Ergänzungssteuer eingestuft hat, neigt das vorliegende Gericht dazu, diese als Hauptsteuer einzustufen, und vertritt folglich die Auffassung, dass die Klage von Herrn Speranza nach innerstaatlichem Recht abzuweisen ist. Es teilt aber die Zweifel von Herrn Speranza hinsichtlich der Vereinbarkeit der nationalen Regelung mit den Bestimmungen der Richtlinie 69/335.

10. Herr Speranza, die italienische Regierung und die Kommission haben schriftliche Erklärungen beim Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften eingereicht. In der mündlichen Verhandlung, die am 28. Januar 2010 auf Antrag von Herrn Speranza und der italienischen Regierung stattgefunden hat, waren alle vertreten.

Rechtlicher Rahmen

Richtlinie 69/335

11. Wie aus ihrem zweiten Erwägungsgrund hervorgeht, sollen mit der Richtlinie 69/335 im Wege der Harmonisierung Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs beseitigt werden, nämlich Diskriminierungen, Doppelbesteuerungen und Unterschiedlichkeiten, wie sie durch die in den

Mitgliedstaaten bestehenden indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital verursacht werden.

12. Nach dem siebten Erwägungsgrund ist es angebracht, eine Harmonisierung der Steuer auf die Ansammlung von Kapital sowohl hinsichtlich ihrer Struktur als auch hinsichtlich ihrer Sätze vorzunehmen.

13. Nach Art. 1 der Richtlinie 69/335 erheben die Mitgliedstaaten eine gemäß den Art. 2 bis 9 der Richtlinie harmonisierte Abgabe auf Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften.

14. In Art. 4 der Richtlinie 69/335 sind die Vorgänge aufgeführt, die die Mitgliedstaaten einer solchen Gesellschaftsteuer unterwerfen können bzw. müssen. So müssen die Mitgliedstaaten nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie „die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art“ der Gesellschaftsteuer unterwerfen.

15. Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 69/335 bestimmt:

„Die Steuer wird erhoben

a) bei Gründung einer Kapitalgesellschaft, Erhöhung des Kapitals oder Erhöhung des Gesellschaftsvermögens gemäß Artikel 4 Absatz 1 Buchstaben a), c) und d): auf den tatsächlichen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten oder zu leistenden Einlagen jeder Art abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen; den Mitgliedstaaten steht es frei, die Gesellschaftsteuer erst dann zu erheben, wenn die Einlagen tatsächlich geleistet werden.“

Nationales Recht

16. Die Registersteuer ist im Dekret Nr. 131/1986) geregelt.

17. Nach Art. 1 des Dekrets Nr. 131/1986 „gilt die Registersteuer ... für eintragungspflichtige Rechtsakte und solche, die freiwillig zur Eintragung in das Register angemeldet werden“.

18. Gemäß Art. 2 Buchst. a des Dekrets Nr. 131/1986 sind nach Maßgabe der folgenden Artikel dieses Dekrets die in dem dem Dekret als Anhang beigefügten Tarif genannten Rechtsakte eintragungspflichtig, sofern sie im Staatsgebiet schriftlich niedergelegt wurden.

19. Nach Art. 4 Buchst. a Nr. 5 Teil I dieses Tarifs unterliegen Kapitalerhöhungen einer Steuer in Höhe von 1 % der beschlossenen Erhöhung.

20. Gemäß Art. 27 Abs. 5 des Dekrets Nr. 131/1986 unterliegen Kapitalerhöhungen der Steuer, sobald sie genehmigt worden sind.

21. Art. 38 des Dekrets Nr. 131/1986 lautet:

„Die Nichtigkeit oder Aufhebbarkeit des Rechtsakts enthebt nicht von der Verpflichtung, diesen zur Eintragung in das Register anzumelden und die auf ihn entfallende Steuer zu zahlen.

Soweit sie den Grundbetrag übersteigt, ist die gemäß Abs. 1 entrichtete Steuer zu erstatten, wenn aus Gründen, die die Parteien nicht zu vertreten haben, durch eine rechtskräftige, nicht von einer Zustimmung, Gültigerklärung oder Bestätigung abhängige Entscheidung der Rechtsakt für nichtig erklärt oder aufgehoben worden ist.“

22. Die Steuerschuldner sind in Art. 57 des Dekrets Nr. 131/1986 definiert; diese Vorschrift lautet:

„Neben den Amtspersonen, die die Urkunde aufgenommen, entgegengenommen oder beglaubigt haben und den Personen, in deren Interesse die Eintragung in das Register beantragt worden ist, sind als Gesamtschuldner zur Zahlung der Steuer verpflichtet die Vertragsparteien, die betreffenden Parteien, die Personen, die die Erklärungen gemäß den Art. 12 und 19 unterzeichnet haben oder hätten unterzeichnen müssen sowie diejenigen, die die Anwendung der Art. 633, 796, 800 und 825 der Zivilprozessordnung beantragt haben.

Die Amtspersonen haften nicht für Steuern, die im Wege der Ergänzung oder Berichtigung erhoben werden.“

Würdigung

23. Vorab sei bemerkt, dass sich der Gerichtshof bereits in der Rechtssache, die zu dem Urteil *Aro Tubi Trafilerie*(3) geführt hat, mit der in dem Dekret Nr. 131/1986 geregelten Registersteuer zu befassen hatte. In dieser Rechtssache ging es um eine bei der Fusion von Gesellschaften erhobene Registersteuer. In diesem Urteil hat der Gerichtshof festgestellt, dass diese Steuer die Merkmale einer Gesellschaftsteuer im Sinne der Art. 1 bis 9 der Richtlinie 69/335 aufweist(4). Zwar geht es im vorliegenden Fall um eine Registersteuer, die bei einer Kapitalerhöhung erhoben worden ist; sie stellt dennoch eine Gesellschaftsteuer im Sinne der Art. 1 bis 9 der Richtlinie 69/335 dar.

24. Ich gehe im Folgenden also von der sich aus dem genannten Urteil ergebenden Prämisse aus. Im Hinblick auf die durch das Urteil *Fantask u. a.*(5) begründete Rechtsprechung sei allerdings darauf hingewiesen, dass ich, wenn ich die fragliche italienische Registersteuer als Gesellschaftsteuer im Sinne der Art. 1 bis 9 der Richtlinie 69/335, und nicht als gesellschaftsteuerähnliche Abgabe im Sinne von Art. 10 der Richtlinie einstufe, dies in Anbetracht des Sachverhalts, wie er aus den Akten ersichtlich ist, nicht ohne Zögern tue. Würde die italienische Registersteuer eine gesellschaftsteuerähnliche Abgabe darstellen, verstieße die nationale Regelung gegen die Richtlinie und die Vorlagefragen ergäben keinen Sinn mehr.

25. Die italienische Regierung vertritt die Auffassung, die logische Reihenfolge der gestellten Vorlagefragen müsse geändert werden; im vorliegenden Fall sei die zweite Frage die Kernfrage.

26. Ich teile diese Auffassung nicht. Da die Erforderlichkeit einer Antwort auf die zweite und dritte Vorlagefrage von der Antwort auf die erste abhängt, werde ich die Fragen in der Reihenfolge prüfen, wie sie gestellt worden sind.

Zur ersten Frage

27. Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Unterwerfung der Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art gemäß Art. 4 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 69/335 unter die Gesellschaftsteuer davon abhängt, dass eine solche Einlage tatsächlich geleistet worden ist.

28. Zunächst ist festzustellen, dass der Ausdruck „einer Steuer unterwerfen“, wie er sowohl vom vorlegenden Gericht als auch in Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 69/335 verwendet wird, ein Verfahren der Besteuerung bezeichnet, das von einem Steuertatbestand ausgelöst wird und dann in mehreren Stufen abläuft.

29. Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 69/335 enthält lediglich eine Aufzählung der Vorgänge, die der Gesellschaftsteuer unterworfen sind, zu denen auch die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art gehört. In dieser Bestimmung wird nicht auf die verschiedenen Stufen des Besteuerungsverfahrens, wie der Erhebung und der Einziehung der

Steuer, eingegangen. Mithin kann diese Bestimmung für die Beantwortung der ersten Vorlagefrage nichts hergeben, weder unmittelbar noch mittelbar.

30. Es ist aber zu prüfen, ob die Richtlinie 69/335 nicht andere Bestimmungen enthält, die bei der Lösung des Problems von Nutzen sein könnten.

31. In Betracht kommt meines Erachtens Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 69/335, der für die Erhebung der Gesellschaftsteuer bei einer Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft die Bemessungsgrundlage für die Steuer festlegt. Nach dieser Bestimmung ist Bemessungsgrundlage der tatsächliche Wert der von den Gesellschaftern geleisteten oder „zu leistenden“⁽⁶⁾ Einlagen jeder Art abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen.

32. Überdies steht es den Mitgliedstaaten nach Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 69/335 frei, die Gesellschaftsteuer erst dann zu erheben, wenn die Einlagen tatsächlich geleistet werden.

33. Wie der Gerichtshof bereits festgestellt hat, ist in dieser Bestimmung und in Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 69/335 nicht festgelegt, wann der Gesellschaftsteuertatbestand erfüllt ist. Die Gesellschaftsteuer kann auch auf zu leistende Einlagen erhoben werden. Einlagen, die eine natürliche oder juristische Person zu leisten verpflichtet ist und die feststehen, sind unter diese Bestimmung zu subsumieren.⁽⁷⁾

34. Die in der angeführten Rechtsprechung aufgestellte Voraussetzung, dass die zu leistende Einlage feststehen muss, ist meines Erachtens dahin zu verstehen, dass die Einlage an keine Bedingungen geknüpft sein darf.

35. Meines Erachtens lässt sich nach der angeführten Rechtsprechung aus Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 69/335 schließen, dass die Erhebung der Gesellschaftsteuer – als eine Stufe des Besteuerungsverfahrens, die in der Berechnung der Steuer durch Anwendung eines Steuersatzes auf eine Bemessungsgrundlage besteht – der Leistung der Einlage vorausgehen kann.

36. Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 69/335 lässt den Mitgliedstaaten im Hinblick auf die Festlegung des Zeitpunkts, zu dem sie die Steuer erheben, einen Ermessensspielraum. Dass es den Mitgliedstaaten nach dieser Bestimmung freisteht, die Gesellschaftsteuer erst dann zu erheben, wenn die Einlagen tatsächlich geleistet werden, bedeutet, dass es ihnen auch freisteht, die Gesellschaftsteuer noch vor Leistung der Einlage zu erheben.

37. Daraus, dass es den Mitgliedstaaten freisteht, die Gesellschaftsteuer noch vor der Leistung der Einlage zu erheben, lässt sich somit schließen, dass der Tatbestand der Gesellschaftsteuer, der vor der Erhebung der Gesellschaftsteuer erfüllt sein muss, in einem Rechtsakt⁽⁸⁾ bestehen kann – wie im vorliegenden Fall⁽⁹⁾.

38. Allerdings ist die Erhebung der Gesellschaftsteuer nicht mit ihrer Einziehung zu verwechseln oder gleichzusetzen. Die Erhebung als Stufe der Berechnung der Steuer durch Anwendung eines Steuersatzes auf eine Bemessungsgrundlage und die Einziehung als Stufe der tatsächlichen Entrichtung der Steuer stellen zwei gesonderte Abschnitte des Besteuerungsverfahrens dar.

39. Während die Erhebung der Gesellschaftsteuer durch die Mitgliedstaaten teilweise von Art. 5 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 69/335 beeinflusst wird, enthält diese Richtlinie keinerlei Bestimmung über die Einziehung. Im Übrigen ist daran zu erinnern, dass mit der Richtlinie 69/335 nach ihrem siebten Erwägungsgrund die Gesellschaftsteuer sowohl hinsichtlich ihrer Struktur als auch hinsichtlich ihrer Sätze harmonisiert werden soll. Folglich soll mit der

Richtlinie 69/335 für die Gesellschaftsteuer nicht der gesamte Vorgang der Besteuerung als solcher harmonisiert werden. Die Regelung der Einziehung der geschuldeten Gesellschaftsteuer und der Verpflichtung, die geschuldete Steuer zu entrichten, fällt also in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten.

40. Allerdings ist auch zu berücksichtigen, dass die Durchführung der Erhebung und der Einziehung der Gesellschaftsteuer unabhängig von der Leistung der Einlage die Bestimmung des Art. 1 der Richtlinie 69/335, nach dem die Mitgliedstaaten eine gemäß den Bestimmungen der Art. 2 bis 9 dieser Richtlinie harmonisierte Abgabe auf Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften erheben, in ihrer materiellen Reichweite beschränken könnte.

41. Die Gesellschaftsteuer zu erheben und einzuziehen, ohne dass die Einlage geleistet ist, würde darauf hinauslaufen, die Interessen des Staats an der Erhebung und der Einziehung der Steuern in einem Maße zu schützen, dass dadurch Ungerechtigkeiten für die Steuerpflichtigen entstehen und der Staat um die Steuer bereichert ist, die gezahlt ist, obwohl die Einlage in Wirklichkeit nicht geleistet ist.

42. Meines Erachtens ist mithin auf die erste Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 4 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 69/335 dahin auszulegen ist, dass es möglich ist, den bloßen Beschluss über die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen. Allerdings muss der Steuerpflichtige die Möglichkeit haben, sich im Rahmen des Besteuerungsverfahrens wirksam damit zu verteidigen, dass die Einlage nicht geleistet werden kann.

Zur zweiten Frage

43. Mit seiner zweiten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, für wen die Gesellschaftsteuer gilt oder, genauer gesagt, wer Steuerschuldner der durch die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 69/335 begründeten Steuerschuld ist.

44. Ausgangspunkt für die Beantwortung dieser Frage ist die Klärung des Begriffs „Steuerschuld“. Es handelt sich dabei im Prinzip um die Verpflichtung eines Steuerpflichtigen, die bei ihm nach dem Gesetz rechtmäßig erhobene Steuer zu entrichten.

45. Das Entstehen einer solchen Verpflichtung des Steuerpflichtigen setzt stets voraus, dass ein Steuertatbestand erfüllt ist, aufgrund dessen der Staat die Steuer erheben und dann einziehen kann. Im vorliegenden Fall stellt der Beschluss über die Erhöhung des Kapitals einer Aktiengesellschaft durch Einlage der Aktien der anderen Gesellschaft den Tatbestand der Gesellschaftsteuer dar.

46. Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass die Gesellschaftsteuer nach dem Aufbau der Richtlinie 69/335 und deren Systematik bei der Kapitalgesellschaft erhoben wird, die Empfängerin der fraglichen Kapitalzuführung ist.⁽¹⁰⁾ Im vorliegenden Fall bedeutet dies, dass LEJA Steuerpflichtige der Gesellschaftsteuer sein muss, und nicht Herr Speranza als beurkundender Notar. Die beschlossene Einlage ist LEJA zugutegekommen oder, besser gesagt, hätte LEJA zugutekommen sollen.

47. Allerdings regelt die Richtlinie 69/335 als solche nicht die Modalitäten der Einziehung der Gesellschaftsteuer. Folglich fällt diese Frage allgemein ganz klar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten. Allerdings gehören zu den Modalitäten der Einziehung meines Erachtens alle Bestimmungen, die geeignet sind, die Erfüllung der Steuerschuld durch den Steuerpflichtigen zu gewährleisten.

48. Die gesamtschuldnerische Haftung von Personen, die aus bestimmten im Gesetz vorgesehenen Gründen oder kraft Gesetzes Einfluss auf das Entstehen der Steuerschuld haben, stellt eines der Mittel dar, die gemeinhin von den Staaten verwendet werden, um zu gewährleisten, dass der Steuerpflichtige die Steuerschuld erfüllt. So liegen die Dinge auch im vorliegenden Fall.

49. Zwar ist der Notar verpflichtet, einen der Gesellschaftsteuer entsprechenden Betrag zu zahlen; es handelt sich in seinem Fall aber nicht um die Steuerschuld, die mit der Erfüllung des Tatbestands der Gesellschaftsteuer entsteht. Die Verpflichtung des Notars, die Registersteuer zu entrichten, ist eine Folge seiner Haftung als Gesamtschuldner.

50. Überdies haftet der Notar als Gesamtschuldner für eine gesamtschuldnerische Verpflichtung. Mithin ist ausgeschlossen, dass die Gesellschaftsteuer doppelt gezahlt wird. Bei einer Gesamtschuld führt die Erfüllung durch einen der Gesamtschuldner nämlich auch für die anderen Gesamtschuldner zum Erlöschen der Verbindlichkeit.

51. Auf die zweite Frage ist mithin zu antworten, dass Steuerschuldner der durch die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 69/335 begründeten Steuerschuld ausschließlich die Gesellschaft ist, der die Einlage zugutekommt. Diese Steuerschuld ist nicht mit der dem Notar auferlegten Verpflichtung zu verwechseln, im Rahmen einer nach nationalem Recht als Sicherheit vorgesehenen gesamtschuldnerischen Haftung einen der Registersteuer entsprechenden Betrag zu zahlen.

Zur dritten Frage

52. Mit seiner dritten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob die vom italienischen Recht der Amtsperson eingeräumten Verteidigungsmittel dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entsprechen, wenn man berücksichtigt, dass Art. 38 des Dekrets Nr. 131/1986 die Nichtigkeit oder Aufhebbarkeit des Beschlusses über die Kapitalerhöhung für unerheblich erklärt und die Erstattung der bezahlten Steuer erst nach Vorliegen eines rechtskräftigen Zivilurteils zulässt, das die Nichtigkeit des Beschlusses feststellt oder ihn aufhebt.

53. Wie bereits ausgeführt, regelt die Richtlinie 69/335 als solche nicht die Modalitäten der Einziehung der Gesellschaftsteuer, und damit auch nicht die Sicherheiten für die Erfüllung einer Steuerschuld. Diese Fragen haben mit dem Gegenstand und den Zielen der Richtlinie 69/335 nichts zu tun.

54. Die Modalitäten der Einziehung der Gesellschaftsteuer und der Schutz des Gesamtschuldners, im vorliegenden Fall also des beurkundenden Notars, gegen die Erhebung und die Einziehung der Registersteuer, falls die Einlage in Wirklichkeit nicht geleistet worden ist, fallen mithin in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten; die Registersteuer stellt die bei der Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art im Sinne der Richtlinie 69/335 erhobene Gesellschaftsteuer dar. Meines Erachtens haben weder die Stellung des Notars als Person, die für die Entrichtung der Registersteuer als Gesamtschuldner haftet, noch die Verteidigungsmittel, die von dieser Person geltend gemacht werden können, einen Einfluss auf die Verwirklichung der mit der Richtlinie 69/335 verfolgten Ziele.

55. Die italienische Regierung macht meines Erachtens also zu Recht geltend, dass der Gerichtshof für die Beantwortung der dritten Vorlagefrage nicht zuständig ist.

56. Der Vollständigkeit halber sei dennoch der Zusammenhang untersucht, der zwischen dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, wie er vom Gerichtshof in seiner Rechtsprechung in

vergleichbaren Fällen aufgestellt worden ist, und dem Schutz des Notars gegen die Erhebung und die Einziehung einer in den Anwendungsbereich der Richtlinie 69/335 fallenden Registersteuer, falls die Einlage in Wirklichkeit nicht geleistet worden ist, bestehen könnte.

57. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs müssen sich die Mitgliedstaaten gemäß dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit solcher Mittel bedienen, die es zwar erlauben, ein bestimmtes Ziel wirksam zu erreichen, die jedoch die Ziele und Grundsätze des Gemeinschaftsrechts – im vorliegenden Fall der Richtlinie 69/335 – möglichst wenig beeinträchtigen⁽¹¹⁾.

58. Im vorliegenden Fall bedeutet dies, dass die Mitgliedstaaten Maßnahmen treffen können, um ihre finanziellen Interessen, insbesondere ihr Interesse an der Erhebung und der Einziehung der Gesellschaftsteuer, zu schützen; diese Maßnahmen dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was erforderlich ist, um dieses Ziel zu erreichen.

59. Die italienische Regelung, wie sie das vorlegende Gericht beschreibt, sieht die Möglichkeit vor, dass die gezahlte Steuer erstattet wird, wenn die Nichtigkeit des Rechtsakts, für den die Steuer erhoben worden ist, festgestellt oder dieser Rechtsakt aufgehoben wird. Allerdings sind nicht die Finanzgerichte, sondern die Zivilgerichte für eine solche Entscheidung zuständig.

60. In seinem Vorabentscheidungsersuchen weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass der Notar gemäß Art. 27 des Gesetzes Nr. 89 vom 16. Februar 1913 (Notariatsordnung) im Übrigen verpflichtet sei, sein Amt auszuüben, wenn er darum ersucht werde. Allerdings könne der Notar eine Beurkundung, um die er ersucht werde, nach Art. 28 dieses Gesetzes ablehnen, wenn die Parteien nicht die entsprechenden Steuern, Honorare und Auslagen zahlten. Dieses Recht könne als ein Mittel des präventiven Schutzes gegen eine mögliche Verpflichtung, als Gesamtschuldner die Registersteuer zu zahlen, angesehen werden.

61. Überdies dürfe nicht außer Acht gelassen werden, dass der Notar gegen die Kapitalgesellschaft Rückgriff nehmen könne, wenn er als Gesamtschuldner in Anspruch genommen worden sei.

62. Dass der Notar die Beurkundung ablehnen und Rückgriff gegen die Kapitalgesellschaft nehmen kann, ist meines Erachtens für die Beantwortung der dritten Vorlagefrage nicht erheblich. Damit soll die Bedeutung dieser Möglichkeiten keineswegs in Frage gestellt werden.

63. Meines Erachtens kommt es aber nur auf die Rechtsschutzmöglichkeit des Notars an, dem es darum geht, den Betrag erstattet zu erhalten, der dem entspricht, den er als Gesamtschuldner gezahlt hat.

64. Wie bereits ausgeführt, stellt der vom Notar zu beurkundende Beschluss über die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft den Tatbestand der italienischen Registersteuer dar. Es handelt sich dabei um einen objektiven Tatbestand, der, so lange er erfüllt ist, die vom Gesetz vorgesehenen Rechtswirkungen entfaltet.

65. So lange nicht die Nichtigkeit des Beschlusses über die Erhöhung des Kapitals der Gesellschaft festgestellt oder dieser Beschluss aufgehoben worden ist, bleibt mithin der Steuertatbestand bestehen und genügt, um das Recht des Staates zu begründen, die Gesellschaftsteuer zu erheben und einzuziehen.

66. Im Hinblick auf die Tatsache, dass die Erstattung der gezahlten Steuer erst nach Vorliegen eines Zivilurteils möglich ist, das die Nichtigkeit des Beschlusses feststellt oder ihn aufhebt, stehen die dem Notar nach der italienischen Regelung zustehenden Verteidigungsmittel meines Erachtens deshalb mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in Einklang, da es sich in

Wirklichkeit um das einzige Mittel handelt, die fragliche Entscheidung – den Tatbestand der Gesellschaftsteuer – und damit deren Rechtswirkungen entfallen zu lassen.

Ergebnis

67. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die von der Corte suprema di cassazione gestellten Vorlagefragen wie folgt zu antworten:

1. Art. 4 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital ist dahin auszulegen, dass es möglich ist, den bloßen Beschluss über die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen. Allerdings muss der Steuerpflichtige die Möglichkeit haben, sich im Rahmen des Besteuerungsverfahrens wirksam damit zu verteidigen, dass die Einlage nicht geleistet werden kann.

2. Steuerschuldner der durch die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 69/335 begründeten Steuerschuld ist ausschließlich die Gesellschaft, der die Einlage zugutekommt. Diese Steuerschuld ist nicht mit der dem Notar auferlegten Verpflichtung zu verwechseln, im Rahmen einer nach nationalem Recht als Sicherheit vorgesehenen gesamtschuldnerischen Haftung einen der Registersteuer entsprechenden Betrag zu zahlen.

3. Dass die Amtsperson, die die Urkunde über die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft aufgenommen, entgegengenommen oder beglaubigt hat und die als Gesamtschuldner verpflichtet ist, die Gesellschaftsteuer zu entrichten, die Erstattung der gezahlten Steuer erst nach Vorliegen eines rechtskräftigen Zivilurteils erlangen kann, das die Nichtigkeit des Beschlusses über die Erhöhung des Kapitals einer Gesellschaft feststellt oder diesen aufhebt, steht im Hinblick auf die Rechtswirkungen, die die Mitwirkung des Notars beim Rechtsakt der Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft hat, mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in Einklang.

1 – Originalsprache: Französisch.

2 – ABl. L 249, S. 25. Die Richtlinie 69/335 ist durch die Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 46, S. 11) mit Wirkung zum 1. Januar 2009 aufgehoben worden.

3 – Urteil vom 30. März 2006 (C-46/04, Slg. 2006, I-3009).

4 – Vgl. in diesem Sinne Urteil Aro Tubi Trafileriedu (angeführt in Fn. 3, Randnr. 28).

5 – Urteil vom 2. Dezember 1997 (C-188/95, Slg. 1997, I-6783). Den Urteilen vom 26. September 2000, IGI (C-134/99, Slg. 2000, I-7717), und vom 21. Juni 2001, SONAE (C-206/99, Slg. 2001, I-4679) liegt derselbe Ansatz zugrunde.

6 – Hervorhebung nur hier.

[7](#) – Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. Oktober 2002, ESTAG (C-339/99, Slg. 2002, I-8837, Randnrn. 49 f.).

[8](#) – Dieser Ansatz scheint im Widerspruch zu demjenigen zu stehen, dem der Gerichtshof in seinem Urteil Aro Tubi Trafilerie (angeführt in Fn. 3, Randnr. 27) gefolgt ist; in diesem Urteil hat der Gerichtshof im Hinblick auf die Proportionalität der fraglichen, in Höhe von 1 % auf den Wert von Kapitalzuführungen erhobenen Registersteuer festgestellt, dass davon auszugehen ist, dass der Entstehungsbestand einer solchen Steuer durchaus in der Kapitalzuführung selbst besteht. Dieser Ansatz ist aber vor dem Hintergrund dieses besonderen Falles zu sehen, in dem dem Gerichtshof daran gelegen war, die Gesellschaftsteuer von der gesellschaftsteuerähnlichen Abgabe im Sinne der Richtlinie 69/335 abzugrenzen.

[9](#) – In seinem Vorabentscheidungsersuchen hat das vorlegende Gericht festgestellt, dass es sich bei der Registersteuer nach innerstaatlichem Recht um eine typische Rechtsaktsteuer handele.

[10](#) – Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 17. Oktober 2002, ESTAG (C-339/99, Slg. 2002, I-8837, Randnrn. 44 bis 47), und vom 12. Januar 2006, Senior Engineering Investments (C-494/03, Slg. 2006, I-525, S. 25).

[11](#) – Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 18. Dezember 1997, Molenheide u. a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 und C-47/96, Slg. 1997, I-7281, Randnrn. 46 f.), vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C-409/04, Slg. 2007, I-7797, Randnr. 52), vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, Slg. 2008, I-771, Randnrn. 19 f.), und vom 10. Juli 2008, Sosnowska (C-25/07, Slg. 2008, I-5129, Randnr. 23).