

## **Umwandlung: EU-Rechtswidrigkeit der Gebühren für die notarielle Beurkundung von Umwandlungen ohne Kapitalerhöhung durch beamtete Notare**

Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 249, S. 25) Art. 10 Buchst. c

**Art. 10 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 er einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, nach der die Staatskasse einen Anteil der Gebühren erhält, die ein beamteter Notar anlässlich der Beurkundung eines Rechtsgeschäfts erhebt, das eine Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft anderer Art zum Gegenstand hat, die nicht zu einer Erhöhung des Kapitals der übernehmenden oder formwechselnden Gesellschaft führt.**

EuGH, Urt. v. 3.7.2014 – Rs. C-524/13 – Eycke Braun

### Urteil

[1] Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 10 Buchst. c 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).

[2] Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Herrn Braun als beamtetem Notar und dem Land Baden-Württemberg über dessen Erhebung eines Anteils der Gebühren, die Herr Braun selbst anlässlich von Beurkundungen erhoben hat, die er im Rahmen verschiedener die Umwandlung von Kapitalgesellschaften betreffender Vorgänge vorgenommen hat.

### **Rechtlicher Rahmen**

#### *Unionsrecht*

[3] Nach dem siebten Erwägungsgrund der *Richtlinie 69/335* „ist [es] angebracht, eine Harmonisierung [der Gesellschaftsteuer] sowohl hinsichtlich ihrer Struktur als auch hinsichtlich ihrer Sätze vorzunehmen“. Der achte Erwägungsgrund der Richtlinie fügt hinzu, dass „[d]ie Beibehaltung anderer indirekter Steuern mit den gleichen Merkmalen wie die Gesellschaftsteuer oder die Wertpapiersteuer ... die Zielsetzungen [gefährdet], die mit den in dieser Richtlinie vorgesehenen Maßnahmen verfolgt werden; infolgedessen ist die Aufhebung dieser Steuern erforderlich“.

[4] Art. 4 der Richtlinie bestimmt:

„(1) Der Gesellschaftsteuer unterliegen die nachstehenden Vorgänge:

- a) die Gründung einer Kapitalgesellschaft; ...
- c) die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art; ...

e) die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person, die ihren satzungsmäßigen Sitz in einem Drittland hat, von einem Drittland in einen Mitgliedstaat, wenn sie für die Erhebung der Gesellschaftsteuer in diesem Mitgliedstaat als Kapitalgesellschaft angesehen wird;

f) die Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person, die den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in einem Drittland hat, von einem Drittland in einen Mitgliedstaat, wenn sie für die Erhebung der Gesellschaftsteuer in diesem Mitgliedstaat als Kapitalgesellschaft angesehen wird; ...

(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; ...“

[5] Art. 10 der Richtlinie bestimmt:

„Abgesehen von der Gesellschaftsteuer erheben die Mitgliedstaaten von Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen mit Erwerbszweck keinerlei andere Steuern oder Abgaben auf:

a) die in Artikel 4 genannten Vorgänge;

b) die Einlagen, Darlehen oder Leistungen im Rahmen der in Artikel 4 genannten Vorgänge;

c) die der Ausübung einer Tätigkeit vorangehende Eintragung oder sonstige Formalität, der eine Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person mit Erwerbszweck auf Grund ihrer Rechtsform unterworfen werden kann.“

[6] Art. 12 Abs. 1 Buchst. e der *Richtlinie 69/335* bestimmt, dass „[die Mitgliedstaaten in] Abweichung von den Artikeln 10 und 11 ... Abgaben mit Gebührencharakter [erheben können]“.

[7] Gemäß Art. 16 der *Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital* (ABl. L 46, S. 11) wurde die *Richtlinie 69/335* zum 1.1.2009 aufgehoben. Da die Beurkundungsvorgänge, die zur Zahlung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Notargebühren geführt haben, jedoch vor dem Inkrafttreten der *Richtlinie 2008/7* stattgefunden haben, unterliegen sie weiterhin der *Richtlinie 69/335*.

#### *Deutsches Recht*

[8] Im Einklang mit § 114 Abs. 1 der Bundesnotarordnung erkennt das Land Baden-Württemberg das Amt des beamteten Notars an, dessen Vergütung zum einen aus festen Dienstbezügen nach dem Landesbesoldungsgesetz und zum anderen aus einem Teil der vom Notar erhobenen Gebühren besteht.

[9] § 11 Abs. 2 des *baden-württembergischen Landesjustizkostengesetzes* i.d.F. v. 28.7.2005 (*Gesetzblatt für Baden-Württemberg* 2005 Nr. 12 v. 5.8.2005, S. 580, im Folgenden: LJKG BW) sah vor:

„[D]ie Staatskasse [erhält] einen Anteil nach §§ 12 und 13 an den Gebühren für

a) ...

b) die Beurkundung einer Umwandlung, die nicht zu einer Erhöhung des Kapitals der übernehmenden oder formwechselnden Gesellschaft führt,

c) ...“

[10] Das LJKG BW wurde durch das *Gesetz zur Änderung des Landesjustizkostengesetzes und anderer Gesetze* v. 13.12.2011 (*Gesetzblatt für Baden-Württemberg* 2011, Nr. 21 v. 16.12.2011, S. 545) geändert und sieht nunmehr vor, dass das Land in den Fällen des § 11 LJKG BW rückwirkend ab dem 1.6.2002 insgesamt auf einen Anteil der dort genannten Gebühren verzichtet. Art. 10 § 2 Abs. 2 des genannten Gesetzes v. 13.12.2011 enthält allerdings folgende Übergangsregelung:

„[A]uf die bis zum 31. Dezember 2008 entstandenen Gebühren für ...

2. die Beurkundung einer Umwandlung, die nicht zu einer Erhöhung des Kapitals der übernehmenden oder formwechselnden Gesellschaft führt, ...

[ist] das bisher für diese Beurkundungen maßgebliche Recht weiter anzuwenden.“

### **Ausgangsverfahren und Vorlagefrage**

[11] Von 2002 bis 2005 nahm Herr Braun als beamteter Notar u.a. diverse Beurkundungen vor, die die Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Kapitalgesellschaften anderer Art zum Gegenstand hatten. Die beurkundeten Umwandlungen führten jeweils nicht zu einer Erhöhung des Kapitals der übernehmenden oder formwechselnden Gesellschaft.

[12] Mit Festsetzungsbescheid des Präsidenten des LG Freiburg v. 11.12.2008, der gemäß § 11 Abs. 2 Buchst. b LJKG BW erging, wurde der aufgrund dieser Beurkundungen von Herrn Braun an die Staatskasse abzuführende Gebührenanteil auf 8 124,62 Euro festgesetzt.

[13] Mit Schreiben v. 23.12.2008 focht Herr Braun diesen Bescheid an.

[14] Mit Änderungsbescheid v. 19.8.2013 änderte das LG Freiburg die Festsetzungen im Bescheid v. 11.12.2008 geringfügig ab. Hinsichtlich der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Beurkundungsvorgänge blieb die Festsetzung jedoch auf der Grundlage der in Art. 10 § 2 Abs. 2 des *Gesetzes zur Änderung des Landesjustizkostengesetzes und anderer Gesetze* v. 13.12.2011 enthaltenen Übergangsregelung unverändert.

[15] Der Rechtsstreit gelangte anschließend vor das AmtsG Karlsruhe.

[16] Das vorliegende Gericht führt aus, dass die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft anderer Art gemäß Art. 4 Abs. 3 Buchst. a der *Richtlinie* 69/335 keine Gründung einer Kapitalgesellschaft i.S.v. Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie darstelle und damit nicht der Gesellschaftsteuer unterliege. Unter Hinweis darauf, dass Art. 10 Buchst. c der Richtlinie anders als ihr Art. 10 Buchst. a u. b keinen ausdrücklichen Verweis auf die in ihrem Art. 4 genannten Vorgänge enthalte, vertritt

das vorlegende Gericht die Auffassung, dass nicht auszuschließen sei, dass die in den Bescheiden v. 11.12.2008 u. 19.8.2013 verfügte Abführung eines Gebührenanteils an die Staatskasse eine nach Art. 10 Buchst. c der *Richtlinie 69/335* verbotene Besteuerung sei.

[17] Ferner lasse sich aus dem Urt. Agas (C.152/97, EU:C:1998:511) nicht ableiten, dass der Anwendungsbereich des Art. 10 Buchst. c der *Richtlinie 69/335* auf die Formalitäten zu beschränken sei, die mit den in Art. 4 der *Richtlinie 69/335* genannten Vorgängen zusammenhängen.

[18] Unter diesen Umständen hat das AmtsG Karlsruhe beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist die Richtlinie 69/335 dahin auszulegen, dass die Gebühren, die ein beamteter Notar für die notarielle Beurkundung eines Rechtsgeschäfts [erhebt], das die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft anderer Art zum Gegenstand hat, Steuern im Sinne der Richtlinie sind, auch wenn die Umwandlung nicht zu einer Erhöhung des Kapitals der übernehmenden oder formwechselnden Gesellschaft führt?

### **Zur Vorlagefrage**

[19] Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 10 Buchst. c der *Richtlinie 69/335* dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, nach der die Staatskasse einen Anteil der Gebühren erhält, die ein beamteter Notar anlässlich der Beurkundung eines Rechtsgeschäfts erhebt, das eine Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft anderer Art zum Gegenstand hat, die nicht zu einer Erhöhung des Kapitals der übernehmenden oder formwechselnden Gesellschaft führt.

### *Zur Zulässigkeit*

[20] Im Nebensatz der Vorlagefrage fehlt zwar – wie das Land Baden-Württemberg vorgetragen hat – eines der Prädikate, doch führt diese Feststellung nicht zur Unzulässigkeit der Frage, da sich der Inhalt der Frage aus der Vorlageentscheidung eindeutig herleiten lässt.

[21] Nach Ansicht des Landes Baden-Württemberg ist die Frage auch deshalb für unzulässig zu erklären, weil die erbetene Auslegung des Unionsrechts im Ausgangsstreit zwischen einem beamteten Notar und den Behörden unerheblich sei. Die angebliche Unvereinbarkeit der nationalen Regelung mit dem Unionsrecht wäre nur in einem Rechtsstreit zwischen dem Schuldner der Notargebühren, d.h. der umgewandelten Gesellschaft, und dem beamteten Notar erheblich.

[22] Der Gerichtshof kann es zwar nach seiner st. Rspr. u.a. dann ablehnen, über ein Vorabentscheidungsersuchen eines nationalen Gerichts zu befinden, wenn die erbetene Auslegung des Unionsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des

Ausgangsrechtsstreits steht (vgl. in diesem Sinne Urt. Rosenblatt, C-45/09, EU:C:2010:601, Rz. 33 und die dort angeführte Rspr., sowie MA u.a., C-648/11, EU:C:2013:367, Rz. 37).

[23] Diese Voraussetzung ist im vorliegenden Fall jedoch nicht erfüllt. Zwar ist Herr Braun als beamteter Notar nicht selbst der Schuldner der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Gebühren, doch könnte er nicht dazu gezwungen werden, einen Anteil dieser Gebühren an die Staatskasse abzuführen, wenn sich herausstellen sollte, dass die Pflicht zur Abführung dieses Anteils gegen das Unionsrecht verstößt. Das Vorabentscheidungsersuchen, das es dem vorlegenden Gericht ermöglichen soll, die Rechtmäßigkeit der in Rede stehenden nationalen Regelung zu beurteilen, die die Erhebung eines solchen Anteils durch das Land Baden-Württemberg vorsieht, weist daher einen unmittelbaren Zusammenhang mit dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits auf.

[24] Die Vorlagefrage ist deshalb zulässig.

#### *Zur Frage selbst*

[25] Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass Art. 10 der *Richtlinie 69/335* i.V.m. ihrem achten Erwägungsgrund Steuern verbietet, die die gleichen Merkmale aufweisen wie die Gesellschaftsteuer (vgl. u.a. Urt. Ponente Carni und Cispadana Costruzioni, C-71/91 u. C-178/91, EU:C:1993:140, Rz. 29, Denkavit Internationaal u.a., C-2/94, EU:C:1996:229, Rz. 23, u. Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, C-466/03, EU:C:2007:385 = GmbHR 2007, 1048 [LS], Rz. 48).

[26] So erfasst Art. 10 Buchst. c der *Richtlinie 69/335* u.a. jene Abgaben, die ungeachtet ihrer Form auf die Eintragung oder jedwede andere der Ausübung einer Tätigkeit vorangehende Formalität, der eine Gesellschaft aufgrund ihrer Rechtsform unterworfen werden kann, erhoben werden (Urt. Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2007:385, Rz. 49).

[27] In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof in Rechtssachen, die die im Land Baden-Württemberg geltende Regelung betreffen, bereits klargestellt, dass Notargebühren, die beamtete Notare für einen unter die *Richtlinie 69/335* fallenden Vorgang erheben, eine Steuer i.S. der Richtlinie darstellen, wenn diese Gebühren zumindest teilweise dem Staat zufließen, der Dienstherr der beamteten Notare ist, und zur Finanzierung von dessen Aufgaben verwendet werden (vgl. in diesem Sinne Beschl. Gründerzentrum, C-264/00, EU:C:2002:201 = GmbHR 2002, 486, Rz. 27 u. 28, Urt. Längst, C-165/03, EU:C:2005:412, Rz. 37 u. 41, u. Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2007:385, Rz. 40).

[28] In Bezug auf die Frage, ob Notargebühren wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden für „*die der Ausübung einer Tätigkeit vorangehende Eintragung oder sonstige Formalität, der eine Gesellschaft ... auf Grund ihrer Rechtsform unterworfen werden kann*“, i.S.v. Art. 10 Buchst. c der *Richtlinie 69/335* erhoben werden, geht aus der st. Rspr. des Gerichtshofs hervor, dass diese

Bestimmung weit auszulegen ist, und zwar dahin, dass sie nicht nur die formalen, der Ausübung der Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft vorangehenden Verfahren erfasst, sondern auch die Formalitäten, die eine Bedingung für die Ausübung und Fortführung der Tätigkeit einer solchen Gesellschaft darstellen (vgl. Urt. Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2007:385, Rz. 51 und die dort angeführte Rspr.).

[29] Dazu hat der Gerichtshof bereits mehrfach festgestellt, dass, wenn ein von einer Kapitalgesellschaft durchgeführter Vorgang, wie insbesondere die Erhöhung ihres Gesellschaftskapitals, die Änderung ihrer Satzung oder der Erwerb von Immobilien aufgrund eines Zusammenschlusses, nach nationalem Recht zwingend eine rechtliche Formalität erfordert, diese Formalität eine Bedingung für die Ausübung und Fortführung der Tätigkeit dieser Gesellschaft darstellt (Urt. Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2007:385, Rz. 52; vgl. in diesem Sinne ferner Urt. Kommission/Griechenland, C.426/98, EU:C:2002:180, Rz. 12 u. 30, sowie Badischer Winzerkeller, C.264/04, EU:C:2006:402 = GmbHR 2006, 819 [LS], Rz. 26 – 29).

[30] Im Ausgangsverfahren wurden die Notargebühren anlässlich von Beurkundungen verschiedener Umwandlungen von Kapitalgesellschaften in Kapitalgesellschaften anderer Art erhoben. Da eine solche Umwandlung nach der Regelung des Landes Baden-Württemberg notariell beurkundet werden muss, ist diese Pflicht als eine Formalität anzusehen, die eine Bedingung für die Ausübung und Fortführung der Tätigkeit der so umgewandelten Kapitalgesellschaft darstellt (vgl. entsprechend Urt. Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2007:385, Rz. 54). Eine solche notarielle Beurkundung ist daher eine vorangehende Formalität, der i.S.v. Art. 10 Buchst. c der *Richtlinie 69/335* eine Kapitalgesellschaft aufgrund ihrer Rechtsform unterworfen wird.

[31] Das Land Baden-Württemberg hat indessen hervorgehoben, dass die dem Ausgangsrechtsstreit zugrunde liegenden Umwandlungen nicht zu einer Erhöhung des Kapitals der übernehmenden oder formwechselnden Gesellschaften geführt hätten. Nur eine Steuer, die anlässlich eines Vorgangs erhoben werde, der zu einer Erhöhung des Kapitals der betreffenden Gesellschaft führe, könne unter Art. 10 Buchst. c der *Richtlinie 69/335* fallen.

[32] Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden.

[33] Aus Art. 4 Abs. 3 Buchst. a der *Richtlinie 69/335* geht nämlich klar hervor, dass die Mitgliedstaaten anlässlich der „Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft anderer Art“ keine Gesellschaftsteuer erheben dürfen. Diese Bestimmung zielt zwangsläufig auf Umwandlungen von Gesellschaften ohne Erhöhung des Kapitals ab. Eine Umwandlung mit Erhöhung des Kapitals würde nämlich unter Art. 4 Abs. 1 Buchst. c dieser *Richtlinie* fallen. Das mit Art. 4 Abs. 3 Buchst. a der *Richtlinie 69/335* verfolgte Ziel wäre jedoch gefährdet, wenn anlässlich der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft anderer Art andere Steuern mit derselben Wirkung wie die Gesellschaftsteuer erhoben werden könnten.

[34] Im Übrigen geht aus der in Rz. 29 des vorliegenden Urte. angeführten Rspr. hervor, dass der Anwendungsbereich von Art. 10 Buchst. c der *Richtlinie 69/335* nicht auf Vorgänge beschränkt ist, die zu einer Erhöhung des Kapitals der betreffenden Gesellschaft führen.

[35] Folglich steht Art. 10 Buchst. c der *Richtlinie 69/335* einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegen, nach der die Staatskasse einen Anteil der Gebühren erhält, die ein beamteter Notar anlässlich der Beurkundung eines Rechtsgeschäfts erhebt, das eine Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft anderer Art zum Gegenstand hat, die nicht zu einer Erhöhung des Kapitals der übernehmenden oder formwechselnden Gesellschaft führt.

[36] Dagegen verbietet Art. 10 Buchst. c der *Richtlinie 69/335* nicht, dass ein beamteter Notar anlässlich solcher Beurkundungen ihm endgültig zustehende Abgaben erhebt, soweit es sich um Abgaben mit Gebührencharakter i.S.v. Art. 12 Abs. 1 Buchst. e der *Richtlinie 69/335* handelt.

[37] Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 10 Buchst. c der *Richtlinie 69/335* dahin auszuulegen ist, dass er einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, nach der die Staatskasse einen Anteil der Gebühren erhält, die ein beamteter Notar anlässlich der Beurkundung eines Rechtsgeschäfts erhebt, das eine Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft anderer Art zum Gegenstand hat, die nicht zu einer Erhöhung des Kapitals der übernehmenden oder formwechselnden Gesellschaft führt. ...