CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL A. TIZZANO

van 10 januari 2002 [1]

1. Bij beschikking van 16 december 1999 heeft het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk) het Hof krachtens artikel 234 EG een prejudiciële vraag voorgelegd over de uitlegging van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal [2] (hierna: „richtlijn"). De vraag betreft in wezen de mogelijkheid om bij de omzetting van een personenvennootschap in een kapitaalvennootschap een kapitaalrecht in de zin van de richtlijn te heffen, wanneer de inbreng vóór de inwerkingtreding van de richtlijn reeds aan een vergelijkbare heffing is onderworpen.

Rechtskader

Gemeenschapsrecht

2. Het stelsel van indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal is op gemeenschapsniveau in de richtlijn gereageld. Deze beoogt het vrije kapitaalverkeer te bevorderen, teneinde een economische unie met de kenmerken van een binnenlandse markt tot stand te brengen (eerste overweging van de considerans). Om dat doel te bereiken dient op het in het kader van een vennootschap bijeengebrachte kapitaal, binnen de gemeenschappelijke markt slechts eenmaal het recht op het bijeenbrengen van kapitaal te worden toegepast, en dient de hoogte van deze belasting, wil het kapitaalverkeer niet worden verstoord, in alle lidstaten gelijk te zijn (zesde overweging van de considerans). Daartoe harmoniseert de richtlijn de betrokken belastingen, zowel wat structuur als tarieven betreft (zevende overweging van de considerans) en schaft zij andere indirecte belastingen met dezelfde kenmerken af (achtste overweging van de considerans).

3. Overeenkomstig deze doelstellingen bepaalt artikel 1 van de richtlijn dat „de lidstaten [...] een overeenkomstig het bepaalde in de [richtlijn] [...] geharmoniseerd recht op de inbreng in kapitaalvennootschappen [heffen] [...]". Vervolgens bepalen de artikelen 3 en 4 wat moet worden verstaan onder „kapitaalvennootschappen" en welke verrichtingen aan het „kapitaalrecht" zijn onderworpen.

1 — Oorspronkelijke taal: Italiaans

2 — PB L 249, blz. 25.

4. Volgens artikel 3, lid 1, moeten onder kapitaalvennootschappen in de zin van deze richtlijn worden verstaan:

a) de vennootschappen die in de lidstaten „naamloze vennootschap", „commanditaire vennootschap op aandelen" of „personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid" worden genoemd;

„b) iedere vennootschap, vereniging of rechtspersoon waarvan de aandelen in het kapitaal of in het vermogen ter beurze kunnen worden verhandeld;

c) iedere op het maken van winst gerichte vennootschap, vereniging of rechtspersoon waarvan de leden het recht hebben hun aandelen zonder voorafgaande goedkeuring over te dragen aan derden en voor de schulden van de vennootschap, vereniging of rechtspersoon slechts aansprakelijk zijn tot het bedrag van hun deelneming".

5. Artikel 3, lid 2, preciseert evenwel:

„2. Voor de toepassing van deze richtlijn worden aan kapitaalvennootschappen gelijkgesteld: alle andere op het maken van winst gerichte vennootschappen, verenigingen of rechtspersonen. Het staat een lidstaat echter vrij deze voor de heffing van het kapitaalrecht niet als kapitaalvennootschap aan te merken."

6. Artikel 4, lid 1, bepaalt met betrekking tot de belastbare verrichtingen onder andere:

„1. Aan het kapitaalrecht zijn de volgende verrichtingen onderworpen:

a) de oprichting van een kapitaalvennootschap;

b) de omzetting van een vennootschap, vereniging of rechtspersoon, niet zijnde een kapitaalvennootschap, in een kapitaalvennootschap;

[...]"

Artikel 4, lid 3, preciseert echter:

„3. [Niet] [...] kan worden aangemerkt als een oprichting in de zin van lid 1, sub a, [...]:

a) de omzetting van een kapitaalvennootschap in een kapitaalvennootschap van andere aard".

7. Teneinde terzake een effectieve harmonisatie te waarborgen en de heffing van dubbele belasting te voorkomen, bepaalt artikel 10 van de richtlijn:

„Behoudens het kapitaalrecht heffen de lidstaten met betrekking tot de op het maken van winst gerichte vennootschappen, verenigingen of rechtspersonen geen enkele andere belasting, in welke vorm ook, ter zake van:

a) de in artikel 4 bedoelde verrichtingen;

b) de inbreng, de leningen of de prestaties, verricht binnen het kader van de in artikel 4 bedoelde verrichtingen;

c) de inschrijving of elke andere formaliteit die een op het maken van winst gerichte vennootschap, vereniging of rechtspersoon vanwege haar rechtsvorm in acht moet nemen alvorens met haar werkzaamheden te kunnen beginnen."

8. Met betrekking tot de belastingheffing bepaalt artikel 6 van de richtlijn, dat in de verwijzingsbeschikking uitdrukkelijk wordt genoemd:

„1. Elke lidstaat kan het bedrag van de inbreng van een voor de verbintenissen van een kapitaalvennootschap onbeperkt aansprakelijke vennoot, alsmede het bedrag van het aandeel van een zodanige vennoot in het vennootschappelijk vermogen, uitsluiten van de overeenkomstig artikel 5 bepaalde belastinggrondslag.

2. Indien een lidstaat gebruik maakt van de in lid 1 bedoelde bevoegdheid worden met het kapitaalrecht belast:

[...]

— elke verrichting waardoor de aansprakelijkheid van een vennoot wordt beperkt tot zijn deelneming in het

vennootschappelijk kapitaal, in het bijzonder wanneer de beperking van de aansprakelijkheid voortvloeit uit een omzetting van de kapitaalvennootschap in een kapitaalvennootschap van een andere soort."

Nationale wetgeving

9. Blijkens de verwijzingsbeschikking werd vóór de toetreding van de Republiek Oostenrijk tot de Gemeenschap volgens § 5 van het Kapitalverkehrsteuergesetz (wet inzake belasting op kapitaalverkeer, hierna: „KVG") onder kapitaalvennootschap verstaan „naamloze vennootschappen, commanditaire vennootschappen op aandelen, vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid [...], verenigingen met winstoogmerk, waarin de vennoten slechts ten belope van hun deelneming aansprakelijk zijn voor de schulden en hun aandelen kunnen overdragen aan derden".

10. Eveneens vóór de toetreding van de Republiek Oostenrijk tot de Gemeenschap bepaalde § 33 TP 16, lid 1, sub b, van het Gebührengesetz (wet op de heffing van rechten, hierna: „GebG") dat op akten tot „oprichting van een vennootschap, met uitzondering van die betreffende kapitaalvennootschappen in de zin van het Kapitalverkehrsteuergesetz, waarbij twee of meer personen zich verenigen met het doel winst te behalen" bij inbreng van vermogensbestanddelen een recht moest worden geheven. De hoogte van deze belasting bedroeg 2 % van de waarde van de inbreng of van de vermeerdering ervan, maar ten minste 800 ATS.

11. Bij de toetreding van de Republiek Oostenrijk tot de Gemeenschap werden belangrijke wijzigingen aangebracht. Hier volstaat de vermelding dat op 1 januari 1995 de heffing ingevolge § 33 TP 16, lid 1, sub b, GebG is afgeschaft en de definitie van „kapitaalvennootschap" is gewijzigd. Kapitaalvennootschappen in de zin van § 4, lid 1, KVG in de vanaf 1 januari 1995 geldende versie, worden gedefinieerd als „Aktiengesellschaften" en „Gesellschaften mit beschränkter Haftung", waarmee volgens lid 2 de „Kommanditgesellschaften" (commanditaire vennootschap) en „Kommandit-Erwerbsgesellschaften" (commanditaire vennootschap van beperkte grootte), waarvan een van de onbeperkt en persoonlijk aansprakelijke vennoten een kapitaalvennootschap is, worden gelijkgesteld.

12. Ingevolge § 2, lid 1, punt 1, KVG (in de vanaf 1 januari 1995 geldende versie) is „de verkrijging van aandeelhoudersrechten in een binnenlandse kapitaalvennootschap door de eerste verkrijger" aan het kapitaalrecht op kapitaalvennootschappen onderworpen. De Republiek Oostenrijk heeft overigens voor de toepassing van dit recht gebruik gemaakt van de in artikel 6, lid 1, van de richtlijn geboden mogelijkheid en heeft het bedrag van de inbreng van een

voor de verbintenissen van een kapitaalvennootschap onbeperkt aansprakelijke vennoot, uitgesloten van de belastinggrondslag (§ 5, lid 1, KVG).

De feiten en het hoofdgeding

13. Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft mbH & Co. KG (hierna: „Palais") is een vennootschap naar Oostenrijks recht, die in 1982 is opgericht in de vorm van een Kommanditgesellschaft en als maatschappelijk doel heeft het beheren van een hotelbedrijf. Aangezien zij volgens de destijds geldende wetgeving geen kapitaalvennootschap was, werd zij bij haar oprichting onderworpen aan de belasting krachtens § 33 TP 16, lid 1, sub b, GebG.

14. In maart 1994 werd de vennootschapsvorm van Palais gewijzigd in een „Kommandit-Erwerbsgesellschaft". Bij deze wijziging werd zij evenwel geen kapitaalvennootschap in de zin van de destijds geldende nationale wetgeving.

15. Bij akte van 17 mei 1996 hebben de commanditaire vennoten van Palais hun aandelen overgedragen aan een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, Rudolf Hinteregger GmbH, die hierdoor de enige persoonlijk en onbeperkt aansprakelijke vennoot voor de verbintenissen van de vennootschap is geworden. Door de toetreding van deze kapitaalvennootschap als onbeperkt aansprakelijke vennoot werd Palais vanaf dat moment als een kapitaalvennootschap in de zin van § 4, lid 2, KVG beschouwd. Daarom heeft het Finanzamt (belastingdienst), op grond dat de commanditaire vennoten van Palais voor het eerst aandeelhoudersrechten in een kapitaalvennootschap hadden verkregen, ingevolge § 2, lid 1, van het KVG bij voorlopige aanslag van 25 juli 1996 een recht geheven over de waarde van hun inbreng.

16. Tegen die aanslag heeft Palais op 26 augustus 1996 bezwaar ingediend op grond dat deze in strijd was met de richtlijn. Aangezien de inbreng van de commanditaire vennoten reeds was belast op basis van § 33 TP 16 van het GebG, vormde het gevorderde recht haars inziens een door artikel 10 van de richtlijn verboden „dubbele belasting".

17. Bij beslissing van 23 september 1996 heeft de belastingdienst het bezwaar ongegrond verklaard, aangezien het op basis van § 33 TP 16 van het GebG geheven recht niet met een kapitaalrecht kon worden gelijkgesteld en er in het onderhavige geval derhalve geen sprake kon zijn van een „dubbele belasting". Dat was ook het standpunt van de appelinstantie die het beroep van Palais bij beslissing van 3 september 1997 heeft verworpen, onder andere op grond dat er in het onderhavige geval geen sprake kon zijn van een door de richtlijn verboden dubbele belasting omdat het op basis van § 33 TP 16 van het GebG geheven recht was geheven vóór de toetre-

ding van de Republiek Oostenrijk tot de Gemeenschap.

18. Op 22 oktober 1997 heeft Palais tegen deze laatste beslissing beroep ingesteld bij het Verwaltungsgerichtshof. Bij beschikking van 16 december 1999 heeft het Verwaltungsgerichtshof het Hof om een prejudiciële beslissing verzocht. In de verwijzingsbeschikking heeft de verwijzende rechter bevestigd dat Palais met name als gevolg van de toetreding van Rudolf Hinteregger GmbH als beherend vennoot is gelijkgesteld met een kapitaalvennootschap: op deze wijze hadden de commanditaire vennoten van Palais voor de eerste maal aandeelhoudersrechten in een kapitaalvennootschap verkregen, hetgeen onderworpen is aan kapitaalrecht krachtens § 2, lid 1, punt 1, van het KVG. Bij de oprichting van Palais was datzelfde kapitaal evenwel reeds onderworpen aan de belasting krachtens § 33 TP 16 van het GebG, die volgens het Verwaltungsgerichtshof kan worden gelijkgesteld met een kapitaalrecht zodat ernstige twijfel bestaat aan de verenigbaarheid van deze vorm van „dubbele belastingheffing" met de richtlijn. In verband met het feit dat de eerste belasting vóór de toetreding van de Republiek Oostenrijk tot de Gemeenschap is geheven, merkt de verwijzende rechter op dat het in deze niet gaat om toepassing van de richtlijn met terugwerkende kracht: de eerste belastingheffing is veeleer als omstandigheid te beschouwen waardoor na de inwerkingtreding van de richtlijn een tweede belastingheffing op hetzelfde kapitaal wordt voorkomen. Teneinde iedere twijfel over de verenigbaarheid van de litigieuze belastingheffing met het gemeenschapsrecht weg te nemen, heeft de verwijzende rechter besloten krachtens artikel 234 EG aan het Hof de volgende prejudiciële vraag voor te leggen:

„Moeten de bepalingen van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal (PB L 249, blz. 25), inzonderheid artikel 6 ervan, aldus worden uitgelegd, dat het een lidstaat verboden is, kapitaalrecht op het commanditair kapitaal van een Kommandit-Erwerbsgesellschaft (KEG) te heffen bij de intrede van een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid als beherend vennoot, wanneer het te belasten maatschappelijk kapitaal reeds aan een belasting als die voorzien in § 33, TP 16, lid 1, sub b, Gebührengesetz 1957 (BGBl. 267/1957) was onderworpen vóór de inwerkingtreding van richtlijn 69/335/EEG?"

19. In de procedure voor het Hof hebben de Republiek Oostenrijk en de Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend, waarin zij voorstellen de vraag van het Verwaltungshof ontkennend te beantwoorden. Zij zijn van mening dat de belasting als voorzien in § 33 TP 16 van het GebG, die uitsluitend toepasselijk is op personenvennootschappen, geen *heffing op de inbreng in kapitaalvennootschappen* vormt en derhalve niet onder de werkingssfeer van de richtlijn valt. De Oostenrijkse regering stelt bovendien dat de litigieuze belasting nauw samenhangt met het opstellen van akten en dus niet de kenmerken van een kapitaal-

recht vertoont; in het kader van het verbod op dubbele belastingheffing van artikel 10 van de richtlijn moet zij dus buiten beschouwing blijven.

Juridische analyse

20. Met de prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of de richtlijn in de weg staat aan de heffing van kapitaalrecht bij de omzetting van een Kommandit-Erwerbsgesellschaft in een kapitaalvennootschap (door de toetreding van een kapitaalvennootschap als beherend vennoot) wanneer bij de oprichting van de vennootschap (vóór de inwerkingtreding van de richtlijn) reeds een recht als dat voorzien in § 33 TP 16 van het GebG is geheven.

21. Om te beginnen moet overigens worden vastgesteld dat de prejudiciële vraag weliswaar „inzonderheid" naar artikel 6 van de richtlijn verwijst, maar dat deze bepaling in werkelijkheid in het onderhavige geval niet toepasselijk is. Zoals ik reeds heb betoogd biedt dit artikel de lidstaten de mogelijkheid het bedrag van de inbreng van een voor de verbintenissen van een kapitaalvennootschap onbeperkt aansprakelijke vennoot uit te sluiten van de belastinggrondslag (lid 1), met de verplichting om in dat geval bepaalde verrichtingen met het kapitaalrecht te belasten, waaronder „elke verrichting waardoor de aansprakelijkheid van een vennoot wordt beperkt tot zijn deelneming in het vennootschappelijk kapitaal, in het bijzonder wanneer de beperking van de aansprakelijkheid voortvloeit uit een omzetting van de kapitaalvennootschap in een kapitaalvennootschap van een andere soort" (lid 2). Zoals de Commissie opmerkt, heeft het onderhavige geding evenwel geen betrekking op het gebruik door de Republiek Oostenrijk van de mogelijkheid van artikel 6, lid 1, van de richtlijn, of op een mogelijke uitvoering van een in artikel 6, lid 2, genoemde verrichting. Blijkens de verwijzingsbeschikking en de bewoordingen van de prejudiciële vraag heeft het geding daarentegen betrekking op de vermeende schending van het door artikel 10 van de richtlijn opgelegde verbod op „dubbele belastingheffing". Bij de analyse van de aan het Hof voorgelegde vraag dient derhalve uitsluitend deze laatstgenoemde bepaling in aanmerking te worden genomen.

22. Ik herinner eraan dat het Hof over dit onderwerp reeds heeft geoordeeld dat „[a]rtikel 10 van de richtlijn, gelezen met inachtneming van haar laatste overweging, [...] met name indirecte belastingen die dezelfde kenmerken vertonen als het kapitaalrecht [verbiedt]. Bedoeld zijn onder meer de belastingen die, in welke vorm ook, verschuldigd zijn voor de oprichting of vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap (artikel 10, sub a) of voor de inschrijving of elke andere formaliteit die een vennootschap vanwege haar rechtsvorm in acht moet nemen alvorens met haar werkzaamheden te kunnen beginnen (artikel 10, sub c). Dit laatste verbod wordt gerechtvaardigd door het feit, dat hoewel de betrokken belastingen niet worden geheven over de inbreng van kapitaal als zodanig, zij niettemin worden geheven ter zake van formaliteiten die verband houden met de rechtsvorm van de vennootschap, dat wil zeggen het medium dat voor het bijeen-

brengen van kapitaal wordt gebruikt, zodat de handhaving van deze belastingen eveneens de doelstellingen van de richtlijn zou dreigen te doorkruisen." [3]

23. Zoals gezegd, lijkt de verwijzende rechter het bij de omzetting van Palais in een kapitaalvennootschap (door de toetreding van Rudolf Hinteregger GmbH als beherend vennoot) geheven kapitaalrecht in casu onverenigbaar te achten met artikel 10 van de richtlijn omdat bij de oprichting van de vennootschap reeds krachtens § 33 TP 16 van het GebG belasting was geheven. Die conclusie baseert de verwijzende rechter op twee veronderstellingen: enerzijds dat deze laatste belasting, hoewel nauw samenhangend met het opstellen van een akte, de kenmerken van een kapitaalrecht vertoont [4] en anderzijds dat het door artikel 10 van de richtlijn opgelegde verbod op „dubbele belastingheffing" toepasselijk is, ook al is de eerste belasting „geheven" vóór de inwerkingtreding van de richtlijn.

24. De door de verwijzende rechter voorgestelde oplossing overtuigt mij echter niet. Ook al klopten de twee veronderstellingen waarop hij zich baseert, kan mijns inziens hoe dan ook geen schending van artikel 10 van de richtlijn worden vastgesteld; ik denk niet dat deze bepaling in het algemeen in de weg staat aan de heffing van kapitaalrecht bij de omzetting van een personenvennootschap in een kapitaalvennootschap op grond dat reeds een vergelijkbare belasting bij de oprichting van de personenvennootschap is geheven.

25. Dienaangaande merk ik om te beginnen op dat in artikel 4 van de richtlijn als een aan het kapitaalrecht onderworpen verrichting uitdrukkelijk „de omzetting van een vennootschap, vereniging of rechtspersoon, niet zijnde een kapitaalvennootschap, in een kapitaalvennootschap" wordt genoemd. Een verrichting die een dergelijke omzetting tot gevolg heeft, is ingevolge artikel 4 van de richtlijn dus in beginsel ongetwijfeld onderworpen aan het kapitaalrecht.

26. Wordt dit aanvaard, rijst nog de vraag of een dergelijke belastingheffing desalniettemin ingevolge artikel 10 is uitgesloten, wanneer bij de oprichting van de personenvennootschap reeds een vergelijkbaar kapitaalrecht is geheven. Voor het antwoord op deze vraag dient naar mijn mening te worden bedacht dat de richtlijn, zoals duidelijk blijkt uit artikel 1, kennelijk strekt tot harmonisatie van het „recht op de inbreng in kapitaalvennootschappen", door op communautair niveau de structuur en de toepasselijke tarieven vast te stellen. Voor de beperking van de communautaire harmonisatie tot het kapitaalrecht *op kapitaalvennootschappen* is waarschijnlijk gekozen op basis van de overweging dat het kapitaal dat binnen dergelijke vennootschappen is bijeengebracht, gemakkelijk binnen de

3 — Arrest van 2 december 1997, Fantask e.a. (C-188/95, Jurispr. blz. I-6783, punt 21); in dezelfde zin, arrest van 11 juni 1996, Denkavit Internationaal e.a. (C-2/94, Jurispr. blz. I-2827, punt 23).

4 — De verwijzende rechter citeert hier de arresten van 20 april 1993, Ponente Carni en Cispadana Costruzioni (C-71/91 en C-178/91, Jurispr. blz. I-1915); Fantask e.a., aangehaald in voetnoot 3, en 5 maart 1998, Solred (C-347/96, Jurispr. blz. I-937).

Gemeenschap moet kunnen circuleren: voor deze vennootschappen diende dus ter „bevordering van het vrije kapitaalverkeer", teneinde „een economische unie tot stand te brengen waarvan de kenmerken overeenkomen met die van een binnenlandse markt" (eerste overweging van de considerans) een regeling van het kapitaalrecht te worden ingevoerd. Dat dit inderdaad het uitgangspunt van de gemeenschapswetgever was, wordt voorts bevestigd doordat naast de traditionele „naamloze vennootschap", „commanditaire vennootschap op aandelen" en de „personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid" (artikel 3, sub a), het begrip „kapitaalvennootschap" vennootschappen omvat in het kader waarvan de overdracht van aandelen mogelijk of gemakkelijk is, in casu:

— „iedere vennootschap, vereniging of rechtspersoon waarvan de aandelen in het kapitaal of in het vermogen ter beurze kunnen worden verhandeld" (artikel 3, sub b);

— en „iedere op het maken van winst gerichte vennootschap, vereniging of rechtspersoon waarvan de leden het recht hebben hun aandelen zonder voorafgaande goedkeuring over te dragen aan derden en voor de schulden van de vennootschap, vereniging of rechtspersoon slechts aansprakelijk zijn tot het bedrag van hun deelneming" (artikel 3, sub c).

27. Weliswaar wordt de werkingssfeer van de richtlijn (die is beperkt tot het kapitaalrecht op kapitaalvennootschappen) indirect uitgebreid door artikel 3, lid 2, eerste zin, naar luid waarvan „[v]oor de toepassing van deze richtlijn [...] aan kapitaalvennootschappen [worden] gelijkgesteld: alle andere op het maken van winst gerichte vennootschappen, verenigingen of rechtspersonen", maar de tweede zin van deze bepaling luidt dat „[h]et [...] een lidstaat echter vrij[staat] deze voor de heffing van het kapitaalrecht niet als kapitaalvennootschap aan te merken". Wanneer een lidstaat derhalve besluit bepaalde vennootschappen, verenigingen of rechtspersonen niet als „kapitaalvennootschap" aan te merken, valt het kapitaalrecht op dergelijke rechtspersonen niet onder de richtlijn en kan het dientengevolge vrijelijk worden geregeld op nationaal niveau.

28. Indien dus de rechten op de kapitaalinbreng in personenvennootschappen door de richtlijn niet zijn geharmoniseerd, volgt daaruit, zoals de Commissie en de Oostenrijkse regering beklemtonen, dat zij niet onder het verbod van de „dubbele belasting" krachtens artikel 10 vallen. Ik heb er reeds aan herinnerd dat deze bepaling „indirecte belastingen verbiedt, die dezelfde kenmerken vertonen als een kapitaalrecht", op grond dat „de handhaving van deze belastingen [...] de doelstellingen van de richtlijn zou dreigen te doorkruisen"; deze bepaling beoogt, anders gezegd, te verhinderen dat de lidstaten de bepalingen betreffende de harmonisatie van de belastingen op de *kapitaalinbreng in kapitaalvennootschappen* ontduiken door *die inbreng* indirect te onderwerpen aan andere heffingen met vergelijkbare kenmerken (die bijvoorbeeld tot een aanzienlijke overschrijding van het toepasselijke maximumtarief zou-

den kunnen leiden). Indien artikel 10 van de richtlijn evenwel tot doel heeft de harmonisatie van het kapitaalrecht op kapitaalvennootschappen te waarborgen, is het duidelijk dat het in deze bepaling gestelde verbod slechts betrekking heeft op de heffingen die, zelfs indirect, van invloed kunnen zijn op de *inbreng in kapitaalvennootschappen*. Het verbod van de „dubbele belasting" geldt dus niet voor de *inbreng in personenvennootschappen*, die zoals ik reeds heb opgemerkt, niet onder het gemeenschapsrecht valt, maar tot de bevoegdheid van de lidstaten behoort.

29. Hieruit volgt naar mijn mening met betrekking tot de aan de orde zijnde vraag, dat artikel 10 van de richtlijn een lidstaat die een kapitaalrecht bij de oprichting van een personenvennootschap heft, niet verbiedt om bij de omzetting van die vennootschap in een kapitaalvennootschap een nieuwe belasting te heffen. In casu is er geen enkele vorm van „dubbele belasting" in de zin van artikel 10 van de richtlijn, want het recht dat is geheven bij de oprichting van de personenvennootschap, valt op geen enkele wijze onder genoemd artikel.

30. Deze conclusie wordt overigens indirect bevestigd doordat „de omzetting van een vennootschap, vereniging of rechtspersoon, niet zijnde een kapitaalvennootschap, in een kapitaalvennootschap" volgens artikel 4, lid 1, van de richtlijn aan het kapitaalrecht is onderworpen, maar volgens het derde lid van dit artikel niet „de omzetting van een kapitaalvennootschap in een kapitaalvennootschap van andere aard". Deze uitsluiting lijkt mij duidelijk gerechtvaardigd door het streven een „dubbele belasting" in de zin van artikel 10 van de richtlijn te vermijden, aangezien ingevolge artikel 4, lid 1, het kapitaalrecht reeds is geheven bij de oprichting van de kapitaalvennootschap. Die eis bestaat daarentegen niet bij de omzetting van een personenvennootschap in een kapitaalvennootschap, omdat, zoals ik heb opgemerkt, de heffingen op de inbreng in personenvennootschappen nu juist niet onder de richtlijn en derhalve niet onder het verbod van de „dubbele belasting" van artikel 10, vallen.

31. Na deze algemene uiteenzetting liggen de gevolgtrekkingen in de onderhavige zaak mijns inziens voor de hand, met name dat geen sprake kan zijn van „dubbele belasting" in de zin van artikel 10 van de richtlijn.

32. Zoals wij hebben gezien, is Palais in 1982 in de vorm van een Kommanditgesellschaft en volgens de destijds vigerende Oostenrijkse wetgeving dus als personenvennootschap opgericht; juist daarom heeft zij de krachtens § 33 TP 16, lid 1, sub b, GebG geheven belasting moeten betalen, waaraan destijds de oprichtingsakte van een personenvennootschap bij inbreng van vermogensbestanddelen was onderworpen. Palais heeft het karakter van personenvennootschap niet verloren bij de omzetting in een Kommandit-Erwerbsgesellschaft in maart 1994 en ook niet bij de toetreding van de Republiek Oostenrijk tot de Gemeenschap: overeenkomstig artikel 3, lid 2, laatste volzin, van de richtlijn heeft dit land besloten slechts de Kommanditgesellschaft en de Kommandit-Erwerbsgesellschaft,

waarvan een van de onbeperkt en persoonlijk aansprakelijke vennoten een kapitaalvennootschap is, met een kapitaalvennootschap gelijk te stellen (§ 4, lid 1, KVG). Pas door de toetreding van Rudolf Hinteregger GmbH als enige beherende vennoot is Palais omgezet in een kapitaalvennootschap in de zin van § 4, lid 1, KVG, als gevolg waarvan de litigieuze belasting is geheven.

33. Vaststaat dus dat Palais op het moment van de belastingheffing krachtens § 33 TP 16 GebG, een personenvennootschap was en bij de inwerkingtreding van de richtlijn is gebleven. Gelet op een en ander vormde de latere heffing van het kapitaalrecht bij haar omzetting in een kapitaalvennootschap dus niet een door artikel 10 van de richtlijn verboden „dubbele belasting".

Conclusion

34. Derhalve geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van het Verwaltungsgerichtshof als volgt te beantwoorden:

„De bepalingen van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, inzonderheid artikel 10 ervan, moeten aldus worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan de heffing van kapitaalrecht door een lidstaat op het ingebrachte commanditair kapitaal in een Kommandit-Erwerbsgesellschaft bij de toetreding van een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid als beherend vennoot, wanneer het te belasten maatschappelijk kapitaal reeds aan een belasting als die voorzien in § 33 TP 16, lid 1, sub b, Gebührengesetz 1957 (BGBl. 267/1957) was onderworpen vóór de inwerkingtreding van richtlijn 69/335."