ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

28 juni 2007 *

In zaak C-466/03,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing en een aanvullend verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Landgericht Baden-Baden (Duitsland), bij beslissingen van 20 oktober 2003 respectievelijk 10 oktober 2005, ingekomen bij het Hof op respectievelijk 6 november 2003 en 31 oktober 2005, in de procedure

Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH

tegen

Land Baden-Württemberg,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann (rechter-rapporteur), kamerpresident, K. Lenaerts, E. Juhász, M. Ilešič en E. Levits, rechters,

* Procestaal: Duits.

advocaten-generaal: L. A. Geelhoed, vervolgens V. Trstenjak,
griffiers: R. Grass, griffier, vervolgens B. Fülöp, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 9 november 2006,

gelet op de opmerkingen van:

— Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH, vertegenwoordigd door A. Feber en H. Sandweg, Rechtsanwälte,

— het Land Baden-Württemberg, vertegenwoordigd door K. Ehmann, M. Steindorfner en F. Mauch als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en K. Gross als gemachtigden,

gehoord de respectieve conclusies van de advocaten-generaal ter terechtzittingen van 16 juni 2005 respectievelijk 8 maart 2007,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing en het aanvullende verzoek betreffen de uitlegging van de artikelen 10 en 12 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985 (PB L 156, blz. 23; hierna: „richtlijn 69/335").

2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van een geding tussen Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH (hierna: „Reiss") en het Land Baden-Württemberg, betreffende de betaling van notariële rechten voor de opmaak van de akte van overdracht van aandelen in een besloten vennootschap aan de vennootschap Reiss, waarbij deze overdracht is verricht als inbreng ter vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van de vennootschap Reiss.

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

3 Richtlijn 69/335 beoogt, zoals blijkt uit de eerste en de tweede overweging van de considerans ervan, de bevordering van het vrije kapitaalverkeer, een fundamentele vrijheid die essentieel wordt geacht voor de totstandkoming van een interne markt. Daartoe wil de richtlijn de fiscale obstakels op het gebied van het bijeenbrengen van kapitaal afschaffen, met name wat de inbreng in vennootschappen betreft, te weten de inbreng door vennoten of aandeelhouders in kapitaalvennootschappen.

4 De artikelen 1 tot en met 9 van richtlijn 69/335 voorzien hiertoe in de heffing van een geharmoniseerd recht op de inbreng in vennootschappen (hierna: „kapitaalrecht").

5 Artikel 4 van richtlijn 69/335 stelt de lijst vast van de verrichtingen die de lidstaten aan een dergelijk kapitaalrecht kunnen respectievelijk moeten onderwerpen.

6 Aldus bepaalt artikel 4, lid 1, sub c, van de richtlijn dat de lidstaten „de vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap door inbreng van zaken van welke aard ook" aan het kapitaalrecht onderwerpen.

7 Bovendien voorziet artikel 10 van richtlijn 69/335, gelezen in het licht van de laatste overweging van de considerans ervan, in de afschaffing van belastingen die dezelfde kenmerken als het kapitaalrecht vertonen (hierna: „soortgelijke belastingen als het kapitaalrecht").

8 Zo bepaalt artikel 10, sub c, van de richtlijn dat de lidstaten behoudens het kapitaalrecht met betrekking tot de op het maken van winst gerichte vennootschappen, verenigingen of rechtspersonen geen enkele andere belasting heffen, in welke vorm, ter zake van 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.

9 Artikel 12, lid 1, sub a en e, van richtlijn 69/335 bepaalt echter:

„In afwijking van het in de artikelen 10 en 11 bepaalde kunnen door de lidstaten worden geheven:

a) al dan niet forfaitaire rechten op de overdrachten van effecten;

[...]

e) rechten met het karakter van een vergoeding;

[...]"

10 In de toelichting bij het richtlijnvoorstel van de Commissie van 14 december 1964 [COM(64) 526 def.], dat tot de vaststelling van richtlijn 69/335 heeft geleid, staat te lezen:

„Bij deze [indirecte] belastingen [op kapitaalbewegingen] kan een onderscheid worden gemaakt tussen, enerzijds, de belastingen die het samenbrengen van kapitaal treffen en, anderzijds, de belastingen die het effectenverkeer raken. De onderhavige ontwerp-richtlijn heeft betrekking op de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal; deze groep belastingen omvat het kapitaalsrecht geheven op het eigen kapitaal van kapitaalvennootschappen, het zegelrecht op binnenlandse effecten, het zegelrecht dat wordt geheven bij introductie of emissie van effecten van buitenlandse oorsprong op de binnenlandse kapitaalmarkt, alsmede andere indirecte

heffingen met dezelfde kenmerken. De indirecte belastingen op het effectenverkeer, zoals de belastingen op de beursverrichtingen, zullen later in een andere ontwerprichtlijn worden behandeld. Het onderhavige voorstel laat deze belastingen dus onaangetast."

Nationale regeling

11 § 15, lid 3, van het Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (wet op de besloten vennootschappen) van 20 april 1892 (RGBl. blz. 477; hierna: „GmbHG"), in de versie die van toepassing was ten tijde van het hoofdgeding, bepaalt dat „de overdracht van aandelen door vennoten dient plaats te vinden bij notariële akte".

12 De notaristarieven zijn vastgesteld in de Kostenordnung (wet betreffende de kosten) van 26 juli 1957 (BGBl. I, blz. 960; hierna: „KostO"), in de versie die van toepassing was ten tijde van het hoofdgeding.

13 Volgens § 32, lid 1, KostO bedraagt het basisrecht voor verrichtingen met een waarde tot 1 000 EUR, 10 EUR. Dit basisrecht wordt vermeerderd:

— voor verrichtingen met een waarde tot 5 000 EUR, met 8 EUR per aanvullende tranche van 1 000 EUR,

— voor verrichtingen met een waarde tot 50 000 EUR, met 6 EUR per aanvullende tranche van 3 000 EUR,

— voor verrichtingen met een waarde van 5 000 000 EUR, met 15 EUR per aanvullende tranche van 10 000 EUR,

— voor verrichtingen met een waarde tot 25 000 000 EUR, met 16 EUR per aanvullende tranche van 25 000 EUR,

— voor verrichtingen met een waarde tot 50 000 000 EUR, met 11 EUR per aanvullende tranche van 50 000 EUR,

— voor verrichtingen met een waarde van meer dan 50 000 000 EUR, met 7 EUR per aanvullende tranche van 250 000 EUR.

14 Krachtens § 36, lid 2, KostO „wordt voor de opmaak van akten betreffende overeenkomsten twee keer het basisrecht geheven".

15 In het Land Baden-Württemberg zijn de betrekkingen tussen de als ambtenaar werkzame notarissen en de Staatskasse (staatskas) onder meer geregeld in het Landesjustizkostengesetz van 15 januari 1993 (GBl. blz. 110; hierna: „LJKG").

16 Oorspronkelijk bepaalde deze wet dat de als ambtenaar werkzame notarissen die hun beroep uitoefenden in het ressort van het Oberlandesgericht Karlsruhe, niet de rechtstreekse schuldeisers waren van de voor het opmaken van een notariële akte verschuldigde rechten, maar dat deze rechten rechtstreeks aan het Land toekwamen. De als ambtenaren werkzame notarissen ontvingen naast hun ambtenarenbezoldiging een variabel bedrag overeenkomend met een deel van de door hen geheven rechten. Aldus hadden zij bijvoorbeeld voor het opmaken van akten van de in § 15, lid 3, GmbHG bedoelde overeenkomsten aanspraak op 50 % van het bedrag van de geheven rechten.

17 Dit stelsel is gewijzigd, met terugwerkende kracht tot 1 juni 2002, bij de wet van 28 juli 2005 (GBl. nr. 12 van 5 augustus 2005, blz. 580).

18 § 10 LJKG, zoals gewijzigd, bepaalt:

„(1) De rechten en kosten voor de werkzaamheden van notarissen worden geïnd ten behoeve van de staatskas.

(2) Volgens § 3, lid 1, van het Landesgesetz über die freiwillige Gerichtsbarkeit zijn de notarissen schuldeisers van de aan hun werkzaamheden verbonden rechten en kosten, en volgens § 154 bis van de Kostenordnung van eventuele renten. [...]

(3) De notarissen ontvangen de rechten, kosten en renten bedoeld in lid 2, eerste volzin, [...] naast de hun krachtens het Landesbesoldungsgesetz toekomende bezoldiging."

19 De gewijzigde versie van § 11, lid 1, LJKG bepaalt dat de staatskas in beginsel niet meer dan 15 % ontvangt van de rechten die de als ambtenaren van het Land werkzame notarissen op grond van dwingende vennootschapsrechtelijke voorschriften innen voor het opmaken van akten.

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

20 Op 30 juli 2002 heeft de vennootschap Reiss besloten om haar vennootschappelijk kapitaal te vermeerderen tot 100 000 EUR door middel van een kapitaalinbreng in natura. Hiertoe heeft de heer Reiss, enig aandeelhouder van deze vennootschap, alle aandelen in een andere besloten vennootschap, Arku Maschinenbau GmbH (hierna: „Arku"), waarvan hij tevens enig aandeelhouder was, overgedragen aan de vennootschap Reiss bij notariële akte van 30 juli 2002 (opgemaakt door een notaris werkzaam als ambtenaar in het ressort van het Oberlandesgericht Karlsruhe).

21 Op 4 november 2002 is de vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van de vennootschap ingeschreven in het handelsregister bij het Amtsgericht Baden-Baden. Naast andere kosten heeft de met de inning van de rechten belaste ambtenaar ter zake van de opmaak van de akte van overdracht van alle aandelen Arku notariële rechten ad 11 424 EUR in rekening gebracht aan de vennootschap Reiss. Dit bedrag was berekend op basis van een transactiewaarde van de verrichting van 3 763 443,90 EUR.

22 De vennootschap Reiss heeft een vordering ingesteld waarin zij de gegrondheid van deze heffing in het licht van het gemeenschapsrecht heeft betwist.

23 Na afwijzing van de vordering door het Amtsgericht Baden-Baden heeft de vennootschap Reiss bij de verwijzende rechterlijke instantie hoger beroep ingesteld tegen die afwijzende beslissing.

24 Het Landgericht Baden-Baden heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Omvat artikel 10, sub c, van richtlijn [69/335] ook de rechten over de bij notariële akte vastgelegde overdracht van aandelen in een besloten vennootschap?"

25 Aanvankelijk besloot het Hof om te beslissen bij een beschikking krachtens artikel 104, lid 3, van het Reglement voor de procesvoering. Na bezwaren van het Land Baden-Württemberg, dat bepaalde aspecten van het antwoord op de prejudiciële vraag niet duidelijk konden worden afgeleid uit de bestaande rechtspraak, heeft het de vraag opnieuw onderzocht en besloten om zich over de prejudiciële vraag uit te spreken bij arrest.

26 Bij beslissing van 10 oktober 2005 heeft het Landgericht Baden-Baden in verband met een wetswijziging door de wet van 28 juli 2005 het Hof een aanvullende vraag gesteld:

„Zijn notariskosten niet langer een belasting als bedoeld in richtlijn 69/335, indien de staat weliswaar afziet van het innen van het deel ervan dat hem op grond van de rechtshandeling toekomt, en de kosten dus — na aftrek van een vaste onkostenvergoeding van 15 % voor de staat — verblijven aan de van overheidswege aangestelde notaris, maar de notaris voor het overige blijft behoren tot het ambtelijke apparaat en door de staat wordt betaald voor het vervullen van overheidstaken?"

27 De vennootschap Reiss heeft het Hof bij akte, neergelegd ter griffie van het Hof op 16 maart 2007, verzocht om krachtens artikel 61 van het Reglement voor de procesvoering de heropening van de mondelinge behandeling te bevelen ter bepaling van maatregelen van instructie als bedoeld in de artikelen 45 en volgende met betrekking tot de feiten genoemd in punt 50 van de conclusie van advocaat-generaal Trstenjak.

De verzoeken tot heropening van de mondelinge behandeling en bepaling van maatregelen van instructie

28 De vennootschap Reiss verzoekt om heropening van de mondelinge behandeling opdat de vaststellingen in de conclusie van advocaat-generaal Trstenjak ter zake van het economische risico en de aansprakelijkheid van de als ambtenaar werkzame notarissen kunnen worden getoetst.

29 Krachtens artikel 61 van het Reglement voor de procesvoering kan het Hof de mondelinge behandeling ambtshalve, op voorstel van de advocaat-generaal dan wel op verzoek van partijen, heropenen indien het van oordeel is dat het onvoldoende is ingelicht of dat de zaak moet worden beslecht op basis van een argument waarover tussen partijen geen discussie heeft plaatsgevonden (zie arresten van 19 februari 2002, Wouters e.a., C-309/99, Jurispr. blz. I-1577, punt 42, en 14 december 2004, Swedish Match, C-210/03, Jurispr. blz. I-11893, punt 25).

30 In casu is het Hof, de advocaat-generaal gehoord, evenwel van oordeel dat het over alle noodzakelijke gegevens beschikt om de gestelde vragen te kunnen beantwoorden. Bijgevolg dient het verzoek om heropening van de mondelinge behandeling te worden afgewezen.

31 In deze omstandigheden moet tevens het verzoek om bepaling van maatregelen van instructie worden afgewezen.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

32 Met zijn vragen, die samen dienen te worden behandeld, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of richtlijn 69/335 zich verzet tegen de inning van notariële rechten voor de opmaak van de akte van overdracht van aandelen in een vennootschap, welke overdracht plaatsheeft als inbreng in het kader van een vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap, in een stelsel waarin de notarissen ambtenaar zijn en de rechten ten minste voor een deel aan de staat worden afgedragen ter bekostiging van overheidsuitgaven.

Ontvankelijkheid

33 Volgens de regering van het Land Baden-Württemberg moet de eerste vraag ontkennend worden beantwoord, in die zin dat de rechten die aan de orde zijn in het hoofdgeding, niet vallen binnen de werkingssfeer van richtlijn 69/335, met name artikel 10, sub c, ervan. Voor de aanvullende vraag behoeft de verwijzende rechter in werkelijkheid geen antwoord, aldus die regering, zodat deze vraag niet-ontvankelijk is.

34 Afwijzing van een verzoek van een nationale rechter is slechts mogelijk wanneer de gevraagde uitlegging van het gemeenschapsrecht onmiskenbaar geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, het vraagstuk van

hypothetische aard is of het Hof niet beschikt over de feitelijke of juridische gegevens die het nodig heeft om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vragen (zie met name arrest van 10 januari 2006, IATA en ELFAA, C-344/04, Jurispr. blz. I-403, punt 24 en aangehaalde rechtspraak).

35 Dit is echter niet het geval in het hoofdgeding. Er blijkt namelijk niet onmiskenbaar dat de betrokken rechten buiten de werkingssfeer van richtlijn 69/335 vallen en dat de aanvullende vraag derhalve geen verband houdt met het voorwerp van het hoofdgeding.

36 Voorts is de vraag of de rechten binnen de werkingssfeer van richtlijn 69/335 vallen, niet een ontvankelijkheidsvraag, maar een vraag van materieel recht die in het kader van het onderzoek ten gronde moet worden behandeld.

37 De aanvullende vraag moet derhalve worden beantwoord.

Ten gronde

38 Achtereenvolgens moet worden onderzocht of rechten als aan de orde in het hoofdgeding, een „belasting" in de zin van richtlijn 69/335 vormen, of zij onder het verbod van richtlijn 69/335 vallen, en ten slotte in voorkomend geval of zij eventueel onder een van de bepalingen van artikel 12 van de richtlijn vallen.

Kwalificatie als „belasting" in de zin van richtlijn 69/335

39 Uit de rechtspraak blijkt dat het begrip „belasting" als bedoeld in richtlijn 69/335, gelet op de met deze richtlijn nagestreefde doelen, in beginsel ruim moet worden uitgelegd (zie in die zin arresten van 19 maart 2002, Commissie/Griekenland, C-462/98, Jurispr. blz. I-2793, punt 25, en 10 maart 2005, Optiver e.a., C-22/03, Jurispr. blz. I-1839, punten 30 en 31).

40 Volgens de rechtspraak moeten notariële rechten worden gekwalificeerd als „belasting" in de zin van richtlijn 69/335, wanneer zij voor een onder de richtlijn vallende verrichting worden geïnd door notarissen die als ambtenaar voor de staat werkzaam zijn, en ten minste ten dele worden afgedragen aan de staat ter financiering van overheidsuitgaven (zie in die zin beschikking van 21 maart 2002, Gründerzentrum, C-264/00, Jurispr. blz. I-3333, punt 27; arresten van 30 juni 2005, Längst, C-165/03, Jurispr. blz. I-5637, punt 37, en 7 september 2006, Organon Portuguesa, C-193/04, Jurispr. blz. I-7271, punt 17).

41 Met betrekking tot de rechten die aan de orde zijn in het hoofdgeding, heeft het Hof reeds geoordeeld dat aan deze voorwaarden was voldaan wat het stelsel betreft dat eerder van kracht was in het ressort van het Oberlandesgericht Karlsruhe, waaronder ook het Amtsgericht Baden-Baden valt; in dat stelsel waren de notarissen werkzaam als ambtenaar en de voor het verlijden van een notariële akte geïnde rechten werden ten dele aan de staat afgedragen ter financiering van diens taken (zie in die zin beschikking Gründerzentrum, reeds aangehaald, punt 28).

42 De wijzigingen die de wet van 28 juli 2005 in dit stelsel heeft aangebracht, kunnen in het hoofdgeding niet tot een andere conclusie leiden.

43 Enerzijds blijven de notarissen namelijk ambtenaar van de staat. Anderzijds blijven zij gehouden een deel van de rechten aan de staat af te dragen. Voorts preciseert deze wet uitdrukkelijk dat de rechten en kosten voor de werkzaamheden van notarissen worden geïnd ten behoeve van de staatskas.

44 Aan deze vaststelling doet niet af dat de notarissen die als ambtenaar werkzaam zijn in het ressort van het Oberlandesgericht Karlsruhe, sinds de wet van 28 juli 2005 zelf schuldeiser van de betrokken rechten zijn geworden en dat het deel dat zij aan de staat moeten afdragen, relatief klein is, te weten 15 % van het bedrag van deze rechten.

45 Enerzijds werden in de zaken die hebben geleid tot de arresten van 29 september 1999, Modelo, „Modelo I" (C-56/98, Jurispr. blz. I-6427, punten 19 en 23), en 21 september 2000, Modelo, „Modelo II" (C-19/99, Jurispr. blz. I-7213, punten 19 en 23), en de reeds aangehaalde arresten Längst en Organon Portuguesa (zie resp. punten 41-43 en 11 en 17), de betrokken rechten eveneens in eerste instantie door de als ambtenaar werkzame notarissen geïnd, en in tweede instantie aan de staat afgedragen.

46 Anderzijds zijn de betrokken rechten in deze zelfde zaken en in de zaak die heeft geleid tot de reeds aangehaalde beschikking Gründerzentrum, gekwalificeerd als „belastingen" in de zin van richtlijn 69/335 los van de hoogte van het aan de staat afgedragen bedrag. Ofschoon men uit de feiten als weergegeven in het reeds aangehaalde arrest Längst kan afleiden dat de staat ongeveer 66 % van het bedrag van de kosten ontving, heeft het Hof deze omstandigheid niet aangemerkt als relevant voor de genoemde kwalificatie. Voorts preciseert geen van de andere arresten het bedrag van het aan de staat afgedragen deel. Bijgevolg heeft de hoogte van het door een als ambtenaar werkzame notaris aan de staat af te dragen deel a priori geen betekenis voor de kwalificatie van deze rechten als „belasting".

47 Tegen de achtergrond van de aangehaalde rechtspraak zijn rechten als die aan de orde in het hoofdgeding, dus een „belasting" in de zin van richtlijn 69/335.

Verbod van soortgelijke belastingen als het kapitaalrecht (artikel 10, sub c, van richtlijn 69/355)

48 Artikel 10 van richtlijn 69/335, gelezen in het licht van de laatste overweging van de considerans van die richtlijn, verbiedt belastingen die dezelfde kenmerken vertonen als het kapitaalrecht (zie met name arresten van 20 april 1993, Ponente Carni en Cispadana Costruzioni, C-71/91 en C-178/91, Jurispr. blz. I-1915, punt 29, en 11 juni 1996, Denkavit Internationaal e.a., C-2/94, Jurispr. blz. I-2827, punt 23).

49 Artikel 10, sub c, van richtlijn 69/335 heeft aldus met name betrekking op belastingen, in welke vorm ook, ter zake van de inschrijving of elke andere formaliteit die een vennootschap vanwege haar rechtsvorm in acht moet nemen alvorens met haar werkzaamheden te kunnen beginnen.

50 Dit verbod komt bovenop de verbodsbepalingen van artikel 10, sub a en b, van deze richtlijn, die betrekking hebben op de in artikel 4 van de richtlijn bedoelde gevallen. Het vindt zijn rechtvaardiging in het feit dat deze belastingen, hoewel zij niet worden geheven over de inbreng van kapitaal als zodanig, niettemin worden geheven ter zake van formaliteiten die verband houden met de rechtsvorm van de vennootschap, dat wil zeggen het instrument dat voor het bijeenbrengen van kapitaal wordt gebruikt, zodat de handhaving van deze belastingen eveneens de doelstellingen van de richtlijn dreigt te doorkruisen (zie in die zin arrest van 15 juni 2006, Badischer Winzerkeller, C-264/04, Jurispr. blz. I-5275, punt 19 en aangehaalde rechtspraak).

51 Het Hof heeft hieruit afgeleid dat artikel 10, sub c, van richtlijn 69/335 in beginsel ruim moet worden uitgelegd in die zin, dat het niet alleen betrekking heeft op de formele procedures die een kapitaalvennootschap in acht moet nemen alvorens met haar werkzaamheden te kunnen beginnen, maar ook op formaliteiten die een voorwaarde zijn voor de uitoefening en voortzetting van de activiteit van een dergelijke vennootschap (zie in die zin arresten van 2 december 1997, Fantask e.a., C-188/95, Jurispr. blz. I-6783, punt 22, en 5 maart 1998, Solred, C-347/96, Jurispr. blz. I-937, punt 22, en arrest Badischer Winzerkeller, reeds aangehaald, punt 25).

52 Dienaangaande heeft het Hof herhaaldelijk uitgemaakt dat wanneer voor een verrichting van een kapitaalvennootschap, zoals bijvoorbeeld een kapitaalsvermeerdering, een statutenwijziging of een verkrijging van onroerend goed door fusie, naar nationaal recht een juridische formaliteit dwingend is voorgeschreven, deze formaliteit een voorwaarde vormt om de werkzaamheden van die vennootschap uit te oefenen en voort te zetten (zie in die zin arrest Badischer Winzerkeller, reeds aangehaald, punten 26 en 27 en aangehaalde rechtspraak).

53 Aldus heeft het Hof bijvoorbeeld als onwettig in de zin van artikel 10, sub c, van richtlijn 69/335 aangemerkt, belastingen ter zake van de inschrijving van een nieuwe vennootschap (reeds aangehaalde arresten Ponente Carni en Cispadana Costruzioni, punten 30 en 31, en Fantask e.a., punt 22), de opmaak van de notariële akte van oprichting van een nieuwe vennootschap (beschikking Gründerzentrum, reeds aangehaald, punt 30), de inschrijving van een vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal (arrest Fantask e.a., reeds aangehaald, punt 22; arresten van 26 september 2000, IGI, C-134/99, Jurispr. blz. I-7717, punt 25, en 21 juni 2001, SONAE, C-206/99, Jurispr. blz. I-4679, punt 31), de opmaak van de notariële akte van een vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal (arrest Modelo I, reeds aangehaald, punt 26), en die van de storting van het nog in te brengen deel van het vennootschappelijk kapitaal (arrest Solred, reeds aangehaald, punt 23).

54 De betrokken rechten in het hoofdgeding zijn, zoals ook advocaat-generaal Geelhoed in de punten 20 tot en met 23 van zijn conclusie opmerkt, geheven ter zake van de opmaak van de notariële akte van overdracht van aandelen in een vennootschap (Arku), welke overdracht heeft plaatsgevonden door middel van een inbreng in natura in het kader van een vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap (vennootschap Reiss). De betrokken akte bevestigt dus een verrichting waarvan de vermeerdering van het vennootschappelijk

kapitaal van een kapitaalvennootschap afhangt. Aangezien een notariële akte voor een dergelijke overdracht van aandelen naar Duits recht dwingend is voorgeschreven, moet de opmaak van een notariële akte ter zake worden aangemerkt als een formaliteit die een voorwaarde voor de uitoefening en voortzetting van de activiteiten van de betrokken kapitaalvennootschap (vennootschap Reiss) is. De opmaak van de betrokken akte is dus een formaliteit die een vennootschap wegens haar rechtsvorm vooraf in acht moet nemen.

55 Hieruit volgt dat rechten als aan de orde in het hoofdgeding, onder artikel 10, sub c, van richtlijn 69/335 vallen, zodat de inning ervan in beginsel verboden is.

56 Onderzocht moet echter nog worden, of dergelijke rechten onder een van de bepalingen van artikel 12 van richtlijn 69/335 vallen.

De bepaling die heffing van rechten op de overdrachten van effecten toestaat (artikel 12, lid 1, sub a, van richtlijn 69/335)

57 Blijkens artikel 12, lid 1, sub a, van richtlijn 69/335 staat het de lidstaten vrij, rechten op de overdrachten van effecten te heffen.

58 Aangezien artikel 12, lid 1, sub a, van richtlijn 69/335 de verboden van de artikelen 10 en 11 van de richtlijn beperkt, moet deze bepaling restrictief worden uitgelegd en kan het niet worden geacht betrekking te hebben op andere belastingen dan „rechten op de overdrachten van effecten" in de eigenlijke zin.

59 Hieruit volgt dat de rechten die aan de orde zijn in het hoofdgeding, geen rechten op de overdracht van effecten zijn, maar notariële rechten die vallen onder artikel 10, sub c, van richtlijn 69/335. Zij vallen derhalve niet binnen de werkingssfeer van artikel 12, lid 1, sub a, van richtlijn 69/335.

De uitzonderingsregeling voor de rechten met het karakter van een vergoeding (artikel 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335)

60 Artikel 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335 bepaalt dat lidstaten rechten met het karakter van een vergoeding kunnen heffen.

61 „Rechten met het karakter van een vergoeding" zijn rechten die worden geheven als retributie voor een verleende dienst (zie in die zin arrest van 19 maart 2002, Commissie/Griekenland, C-426/98, Jurispr. blz. I-2793, punt 36).

62 Alleen retributies waarvan het bedrag wordt berekend op basis van de kosten van de verrichte dienst, kunnen als „rechten met het karakter van een vergoeding" in de zin van artikel 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335 worden gekwalificeerd, zoals advocaat-generaal Geelhoed in punt 32 van zijn conclusie heeft opgemerkt. Daarentegen moet een retributie waarvan het bedrag geen enkel verband houdt met de kosten van de concrete dienst of waarvan het bedrag niet wordt berekend op basis van de kosten van de dienst waarvoor zij de tegenprestatie is, maar op basis van de totale beheers- en investeringskosten van het bestuursorgaan, worden beschouwd als een op grond van de artikelen 10 en 11 van de richtlijn verboden belasting (zie in die zin arrest Ponente Carni en Cispadana Costruzioni, reeds aangehaald, punten 41 en 42, en beschikking Gründerzentrum, reeds aangehaald, punt 31).

63 Dientengevolge kan een recht waarvan het bedrag wordt bepaald door de waarde van de onderliggende economische verrichting, en dat onbeperkt recht evenredig aan deze waarde stijgt, naar zijn aard geen „recht met het karakter van een vergoeding" in de zin van artikel 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335 zijn. Ook al kan er in bepaalde gevallen een verband bestaan tussen de complexiteit van een door het bestuursorgaan verrichte dienst en de waarde van de onderliggende economische verrichting, dan nog immers zal de hoogte van een dergelijk recht in het algemeen in geen verhouding staan tot de kosten die het bestuursorgaan in het concrete geval heeft gemaakt (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Modelo I, punt 30, en IGI, punt 31).

64 In het hoofdgeding stijgen de betrokken kosten recht evenredig met de waarde van de overgedragen aandelen, derhalve met de onderliggende economische verrichting. Bovendien zijn deze rechten niet aan een maximum gebonden, zodat zij kunnen uitkomen op een aanzienlijk bedrag, waarvan de Duitse regering zelfs niet heeft gesteld dat het overeenkomt met de kosten van de verleende dienst.

65 In deze omstandigheden hebben de betrokken rechten niet het karakter van een vergoeding in de zin van artikel 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335.

66 Gelet op het voorgaande moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat artikel 10, sub c, van richtlijn 69/335 zich verzet tegen de inning van notariële rechten voor de opmaak van de akte van overdracht van aandelen in een vennootschap, welke overdracht plaatsheeft als inbreng in het kader van een vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap, in een stelsel waarin de notarissen ambtenaar zijn en de rechten ten minste voor een deel aan de staat worden afgedragen ter bekostiging van overheidsuitgaven.

Kosten

67 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 10, sub c, van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985, verzet zich tegen de inning van notariële rechten voor de opmaak van de akte van overdracht van aandelen in een vennootschap, welke overdracht plaatsheeft als inbreng in het kader van een vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap, in een stelsel waarin de notarissen ambtenaar zijn en de rechten ten minste voor een deel aan de staat worden afgedragen ter bekostiging van overheidsuitgaven.

ondertekeningen