ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

15 juni 2006 *

In zaak C-264/04,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Amtsgericht Breisach (Duitsland) bij beslissing van 7 juni 2004, ingekomen bij het Hof op 22 juni 2004, in de procedure

Badischer Winzerkeller eG

tegen

Land Baden-Württemberg,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, S. von Bahr (rapporteur) en A. Borg Barthet, rechters,

* Procestaal: Duits.

advocaat-generaal: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
griffier: K. Sztranc, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 17 november 2005,

gelet op de opmerkingen van:

— het Land Baden-Württemberg, vertegenwoordigd door K. Ehmann als gemachtigde,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door A. Tiemann als gemachtigde,

— de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door H. Dossi als gemachtigde,

— de Poolse regering, vertegenwoordigd door T. Nowakowski als gemachtigde,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door L. Ström van Lier en F. Hoffmeister als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 10, sub c, 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").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de coöperatie Badischer Winzerkeller eG (hierna: „Badischer Winzerkeller") en het Land Baden-Württemberg betreffende de heffing van een vergoeding voor de rectificatie van het kadastraal register.

Toepasselijke bepalingen

De gemeenschapsregeling

3 Artikel 4, leden 1 en 2, van de richtlijn noemt de verrichtingen, die aan het kapitaalrecht onderworpen zijn en daaraan mogen onderworpen blijven.

4 Artikel 10 van de richtlijn bepaalt:

„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 [zijn] rechtsvorm in acht moet nemen alvorens met [zijn] werkzaamheden te kunnen beginnen."

5 Volgens artikel 12, lid 1, sub b, van de richtlijn kunnen de lidstaten, in afwijking van het bepaalde in de artikelen 10 en 11 ervan, overdrachtsrechten heffen, daaronder begrepen kadastrale rechten, wegens inbreng van op hun grondgebied gelegen onroerende goederen of handelseigendommen in een op het maken van winst gerichte vennootschap, vereniging of rechtspersoon.

6 Artikel 12, lid 2, van de richtlijn bepaalt dat de in lid 1, sub b, van dat artikel bedoelde rechten niet hoger mogen zijn dan die welke wegens andere soortgelijke verrichtingen worden geheven in de lidstaat die de heffing oplegt.

De nationale regeling

7 § 82 van de Grundbuchordnung van 26 mei 1994 (BGBl. 1994 I, blz. 1114) luidt:

„Indien de inschrijving van de eigenaar in het kadastraal register onjuist is geworden door eigendomsoverdracht buiten het kadastraal register om, dient het kadaster de eigenaar of de executeur-testamentair, die het perceel beheert, te verplichten om een verzoek tot rectificatie van het kadastraal register in te dienen en de voor de rectificatie van het kadastraal register noodzakelijke documenten te overhandigen."

8 Artikel 60, leden 1 tot en met 4, van het Gesetz über die Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit van 26 juli 1957 (federale wet betreffende de kosten in procedures van vrijwillige rechtspraak; BGBl. 1957 I, blz. 960; hierna: „Kostenordnung"), bepaalt:

„(1) Bij de inschrijving van een eigenaar of van mede-eigenaren is de volledige vergoeding verschuldigd.

(2) De vergoeding wordt met de helft verlaagd bij de inschrijving van de echtgenoot, de levenspartner of van nakomelingen van de ingeschreven eigenaar, ook indien de betrokkenen worden ingeschreven als gevolg van de verdeling van de tot een gemeenschap of een nalatenschap behorende goederen, dan wel achteraf als medeeigenaar van percelen grond die deel uitmaken van een gemeenschap; bij de inschrijving ingevolge een verdeling van een nalatenschap of de boedelscheiding van een gemeenschap is het niet van belang of de erven of degenen die de gemeenschap hebben voortgezet, al dan niet inmiddels in het kadastraal register zijn ingeschreven.

(3) Indien gelijktijdig op grond van de leden 1 en 2 een vergoeding wordt geheven, wordt eerst de volledige vergoeding op grond van de totale waarde berekend; de aldus berekende vergoeding wordt verminderd met de helft van het aandeel van de personen van wie bij inschrijving op grond van lid 2 de halve vergoeding wordt geheven.

(4) De vergoedingen in de zin van de leden 1 tot en met 3 worden niet geheven bij de inschrijving van erfgenamen van de ingeschreven eigenaar, indien het verzoek om inschrijving binnen twee jaar na het overlijden van de erflater bij het kadaster wordt ingediend."

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

9 Het Amtsgericht Breisach stelt dat de fusie door overname van de coöperatie Weinbau- und Vertriebsgenossenschaft Baden eG, gevestigd te Breisach am Rhein (hierna: „Weinbau"), door Badischer Winzerkeller, op 3 augustus 1995 in het coöperatieregister van het Amtsgericht Freiburg is ingeschreven.

10 Volgens het Amtsgericht was Weinbau in het kadastraal register van Breisach als eigenaresse van een aantal percelen grond ingeschreven.

11 Het kadaster, aldus het Amtsgericht, wijzigde de naam van de eigenaresse in „Badischer Winzerkeller eG". Voor deze rectificatie bracht het overeenkomstig de

§§ 19, 20 en 60, lid 1, van de Kostenordnung, op basis van de waarde van de grond van ongeveer 3 400 000 EUR, een bedrag van ongeveer 5 100 EUR in rekening.

12 Bij brief van 19 maart 2001 maakte Badischer Winzerkeller bezwaar tegen het in rekening gebrachte bedrag. Tot staving daarvan beriep zij zich in wezen op de richtlijn.

13 Het Amtsgericht is van oordeel dat het verbod van artikel 10, sub c, van de richtlijn in beginsel van toepassing is op de krachtens § 60 van de Kostenordnung vastgestelde vergoeding, aangezien het om een formaliteit gaat die een op het maken van winst gerichte rechtspersoon vanwege zijn rechtsvorm in acht moet nemen alvorens met zijn werkzaamheden te kunnen beginnen.

14 Volgens het Amtsgericht dient te worden onderzocht of die vergoeding, zoals een aantal Duitse rechterlijke instanties van oordeel zijn, een overdrachtsrecht is, dat op grond van artikel 12, lid 1, sub b of c, van die richtlijn is toegestaan.

15 Het Amtsgericht wijst erop dat het Hof, zo het van oordeel zou zijn dat een vergoeding als de in § 60 van de Kostenordnung bedoelde vergoeding binnen de werkingssfeer van de uitzondering van artikel 12, lid 1, van de richtlijn valt, overeenkomstig artikel 12, lid 2, van die richtlijn ook moet nagaan of een dergelijke vergoeding niet hoger is dan de rechten die wegens soortgelijke verrichtingen worden geheven in de betrokken lidstaat. Dienaangaande merkt het Amtsgericht op dat in § 60 van de Kostenordnung voor een rectificatie van het kadastraal register wegens erfopvolging geen vergoeding wordt geheven indien het rectificatieverzoek binnen twee jaar na het overlijden van de erflater wordt ingediend.

16 Op grond van deze overwegingen heeft het Amtsgericht Breisach besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

„1) Moet richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, zoals gewijzigd bij richtlijn 73/79/EEG van de Raad van 9 april 1973 tot wijziging van de werkingssfeer van het in artikel 7, lid 1, sub b, van de richtlijn betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal bedoelde verlaagde tarief van het kapitaalrecht voor bepaalde verrichtingen tot hergroepering van vennootschappen, richtlijn 73/80/EEG van de Raad van 9 april 1973 betreffende de vaststelling van de gemeenschappelijke tarieven voor het kapitaalrecht, richtlijn 74/553/EEG van de Raad van 7 november 1974 tot wijziging van artikel 5, lid 2, van richtlijn 69/335, en richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985 tot wijziging van richtlijn 69/335 (hierna: ‚richtlijn'), aldus worden uitgelegd dat onder het verbod van artikel 10, sub c, van de richtlijn alle in artikel 10, sub c, van de richtlijn genoemde verrichtingen vallen, onafhankelijk van de voorwaarden van artikel 4 van de richtlijn?

2) Behoort bij de toepassing van de richtlijn geen onderscheid te worden gemaakt tussen vergoedingen voor door de overheid verrichte diensten en belastingen, zodat ‚vergoedingen' in de zin van de Kostenordnung kunnen worden gelijkgesteld met overdrachtsrechten?

3) Ingeval het Hof de tweede vraag bevestigend beantwoordt: moet artikel 12, lid 2, laatste zin, van de richtlijn aldus worden uitgelegd, dat aan de voorwaarden voor een uitzondering is voldaan wanneer op grond van § 60 van de Kostenordnung [...] bijvoorbeeld voor een rectificatie van het kadastraal register wegens erfopvolging geen vergoeding wordt geheven mits het rectificatieverzoek binnen twee jaar na het overlijden van de erflater wordt ingediend?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

17 Met zijn eerste vraag wenst de nationale rechter in wezen te vernemen of een heffing als de in het hoofdgeding aan de orde zijnde heffing van een vergoeding voor een rectificatie van het kadastraal register in het geval van een fusie tussen twee rechtspersonen, onder het verbod van artikel 10, sub c, van de richtlijn kan vallen.

18 Zoals reeds gezegd, legt die bepaling de lidstaten het verbod op om, behoudens het kapitaalrecht, belastingen te heffen ter zake van de inschrijving of elke andere formaliteit die een op het maken van winst gerichte rechtspersoon vanwege zijn rechtsvorm in acht moet nemen alvorens met zijn werkzaamheden te kunnen beginnen.

19 Het Hof heeft eerder reeds gepreciseerd dat het verbod van artikel 10, sub c, van de richtlijn bovenop de verbodsbepalingen komt van artikel 10, sub a en b, van die richtlijn, die betrekking hebben op de in artikel 4 van de richtlijn bedoelde gevallen (zie in die zin arrest van 27 oktober 1998, AGAS, C-152/97, Jurispr. blz. I-6553, punt 21). Dit verbod vindt zijn rechtvaardiging in het feit dat de betrokken 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 (arrest van 11 juni 1996, Denkavit Internationaal e.a., C-2/94, Jurispr. blz. I-2827, punt 23, en arrest AGAS, reeds aangehaald, punt 21).

20 Teneinde vast te stellen of een vergoeding als aan de orde in het hoofdgeding, onder het verbod van artikel 10, sub c, van de richtlijn valt, moet dus worden onderzocht of aan de voorwaarden van die bepaling is voldaan.

21 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat Badischer Winzerkeller een op het maken van winst gerichte rechtspersoon in de zin van artikel 3, lid 2, van de richtlijn is, zodat artikel 10, sub c, van deze richtlijn op haar toepassing vindt.

22 Blijft nog te onderzoeken, of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde vergoeding wordt geheven ter zake van de inschrijving of enige andere formaliteit die een dergelijke rechtspersoon vanwege zijn rechtsvorm in acht moet nemen alvorens met zijn werkzaamheden te kunnen beginnen.

23 Wat de vraag betreft, of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde rectificatie van het kadastraal register verband houdt met de rechtsvorm van Badischer Winzerkeller, moet erop worden gewezen dat die rectificatie het bewijs vormt van de overdracht van de onroerende goederen van Weinbau aan Badischer Winzerkeller, die een rechtstreeks gevolg is van de fusie tussen deze twee coöperaties. De rectificatie is dus wel degelijk een formaliteit die de vennootschap vanwege haar rechtsvorm in acht moet nemen.

24 Daarentegen is de rectificatie van het kadastraal register strikt genomen geen formaliteit die een rechtspersoon als Badischer Winzerkeller in acht moet nemen alvorens met zijn werkzaamheden te kunnen beginnen.

25 Volgens vaste rechtspraak moet worden vastgesteld of een rectificatie van het kadastraal register, ofschoon dit formeel gezien geen formaliteit is die aan de uitoefening van de werkzaamheden van de betrokken rechtspersoon vooraf moet gaan, niettemin een voorwaarde is om die activiteit uit te oefenen en voort te zetten (zie wat de inschrijving van kapitaalverhogingen betreft, arresten van 2 december 1997, Fantask e.a., C-188/95, Jurispr. blz. I-6783, punt 22, en 29 september 1999, Modelo, „Modelo I", C-56/98, Jurispr. blz. I-6427, punt 25).

26 Dienaangaande dient te worden opgemerkt dat het Hof herhaaldelijk heeft vastgesteld, dat wanneer naar nationaal recht voor een verrichting van een rechtspersoon, zoals een kapitaalsverhoging of een statutenwijziging, een verplichte juridische formaliteit geldt, deze formaliteit een voorwaarde vormt om de werkzaamheden van die rechtspersoon uit te oefenen en voort te zetten (zie met name arrest Modelo I, reeds aangehaald, punt 26; arresten van 21 september 2000, Modelo, „Modelo II", C-19/99, Jurispr. blz. I-7213, punt 26; 26 september 2000, IGI, C-134/99, Jurispr. blz. I-7717, punt 24; 21 juni 2001, SONAE, C-206/99, Jurispr. blz. I-4679, punt 30, en 19 maart 2002, Commissie/Griekenland, C-426/98, Jurispr. blz. I-2793, punt 30).

27 Dezelfde overwegingen gelden voor een verrichting als in het hoofdgeding, namelijk de verwerving van onroerende goederen door een rechtspersoon als gevolg van een fusie door overname, verwerving die naar Duits recht moet worden gevolgd door een rectificatie van het kadastraal register.

28 Hieruit volgt dat bij een heffing van een vergoeding voor de rectificatie van het kadastraal register, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, sprake is van een heffing van een belasting ter zake van een formaliteit die een op het maken van winst gerichte rechtspersoon vanwege zijn rechtsvorm vooraf in acht moet nemen.

29 Gelet op een en ander moet op de eerste vraag worden geantwoord dat de heffing van een vergoeding voor een rectificatie van het kadastraal register, als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, in beginsel onder het verbod van artikel 10, sub c, van de richtlijn valt.

Tweede en derde vraag

30 Met zijn tweede en zijn derde vraag wenst de nationale rechter in wezen te vernemen of een heffing als de in het hoofdgeding aan de orde zijnde heffing van een vergoeding voor de rectificatie van het kadastraal register, in afwijking van artikel 10, sub c, van de richtlijn onder bepaalde omstandigheden kan worden beschouwd als een overdrachtsrecht dat op grond van artikel 12 van de richtlijn is toegestaan.

31 In dat verband zij erop gewezen dat artikel 12, lid 1, van de richtlijn een uitputtende opsomming geeft van de andere belastingen en rechten dan het kapitaalrecht waaraan kapitaalvennootschappen, in afwijking van de artikelen 10 en 11 van de richtlijn, ter zake van de in laatstgenoemde artikelen bedoelde verrichtingen kunnen worden onderworpen (zie in die zin arresten van 2 februari 1988, Dansk Sparinvest, 36/86, Jurispr. blz. 409, punt 9, en 20 april 1993, Ponente Carni en Cispadana Costruzioni, C-71/91 en C-178/91, Jurispr. blz. I-1915, punt 24).

32 De in artikel 12, lid 1, sub b, van de richtlijn bedoelde overdrachtsrechten moeten worden beschouwd als registratierechten die wegens bepaalde overdrachtsverrichtingen van onroerende goederen of handelseigendommen worden geheven op grond van algemene en objectieve criteria (arrest van 11 december 1997, Immobiliare SIF, C-42/96, Jurispr. blz. I-7089, punt 34).

33 Deze bepaling maakt geen onderscheid tussen de overdrachtsrechten die door de lidstaten kunnen worden geheven. In het algemeen is het de lidstaten op grond van deze bepaling toegestaan, naast het kapitaalrecht, rechten te heffen waarvan het belastbare feit objectief verband houdt met de eigendomsoverdracht van onroerende goederen of handelseigendommen (zie arrest Immobiliare SIF, reeds aangehaald, punt 35).

34 In dat verband moet worden vastgesteld dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde vergoeding, die wordt berekend op grond van algemene en objectieve criteria, te weten, volgens de verwijzingsbeslissing, aan de hand van de waarde van het voorwerp van de verrichting, objectief verband houdt met de eigendomsoverdracht van de onroerende goederen van Weinbau aan Badischer Winzerkeller die in het kader van een fusie door overname van eerstgenoemde onderneming plaatsvindt.

35 Bijgevolg vormt de heffing van een vergoeding als die welke aan de orde is in het hoofdgeding, een overdrachtsrecht in de zin van artikel 12, lid 1, sub b, van de richtlijn.

36 Deze vergoeding kan evenwel enkel worden toegestaan indien zij, in overeenstemming met artikel 12, lid 2, van de richtlijn, niet hoger is dan de rechten die wegens soortgelijke verrichtingen worden geheven in de belastingheffende lidstaat.

37 Dienaangaande heeft de verwijzende rechter gesteld dat op grond van de nationale regeling onder bepaalde voorwaarden geen vergoeding wordt geheven voor de rectificatie van het kadastraal register wegens erfopvolging, indien het rectificatieverzoek binnen twee jaar na het overlijden van de erflater wordt ingediend.

38 Teneinde vast te stellen of van erfopvolging kan worden gesteld dat zij soortgelijk is aan een verrichting als in het hoofdgeding, moet zowel met het voorwerp als met de gevolgen ervan rekening worden gehouden.

39 Vastgesteld moet worden dat de overgang van onroerende goederen wegens erfopvolging, wat het voorwerp of de gevolgen ervan betreft niet kan worden gelijkgesteld met een verrichting als in het hoofdgeding, die de overdracht van onroerende goederen ingevolge een fusie tussen twee ondernemingen betreft.

40 Dat de nationale regeling voor bepaalde verrichtingen, zoals erfopvolging, geen dan wel een lagere vergoeding vaststelt, betekent bovendien niet noodzakelijkerwijs dat de vergoeding voor de in het hoofdgeding aan de orde zijnde verrichting in strijd is met artikel 12, lid 2, van de richtlijn.

41 Een dergelijke conclusie is enkel mogelijk op grond van een algemene beoordeling van de rechten en heffingen die van toepassing zijn op verrichtingen die uit het oogpunt van het voorwerp en de gevolgen ervan, soortgelijk zijn aan de in het hoofdgeding aan de orde zijnde verrichting, te weten de overdracht van de onroerende goederen van de ene aan de andere coöperatieve ingevolge hun fusie.

42 Deze beoordeling moet worden gemaakt tegen de achtergrond van de feiten van het hoofdgeding en vereist een uitlegging van het nationale recht.

43 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat in het kader van de procedure van artikel 234 EG, dat op een duidelijke scheiding van de taken van de nationale rechterlijke instanties en van het Hof berust, de uitlegging van het nationale recht en elke beoordeling van de feiten tot de bevoegdheid van de nationale rechter behoren (zie inzonderheid arresten van 17 juni 1999, Piaggio, C-295/97, Jurispr. blz. I-3735,

punt 29; 5 oktober 1999, Lirussi en Bizzaro, C-175/98 en C-177/98, Jurispr. blz. I-6881, punt 37, en 15 mei 2003, RAR, C-282/00, Jurispr. blz. I-4741, punt 46).

44 Bijgevolg staat het aan de nationale rechter om na te gaan of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde vergoeding hoger is dan die welke wegens soortgelijke verrichtingen worden geheven in de belastingheffende lidstaat.

45 Gelet op het voorgaande moet op de tweede en de derde vraag worden geantwoord dat een vergoeding als die welke aan de orde is in het hoofdgeding, in afwijking van artikel 10, sub c, van de richtlijn kan worden beschouwd als een overdrachtsrecht dat op grond van artikel 12, lid 1, sub b, ervan is toegestaan, op voorwaarde dat deze vergoeding niet hoger is dan die welke wegens soortgelijke verrichtingen worden geheven in de belastingheffende lidstaat. Het staat aan de nationale rechter om na te gaan of deze vergoeding voldoet aan artikel 12, lid 2, van de richtlijn.

Kosten

46 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 (Derde kamer) verklaart voor recht:

1. **De heffing van een vergoeding voor een rectificatie van het kadastraal register, als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, valt in beginsel onder het verbod van 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.

2. Een vergoeding als die welke aan de orde is in het hoofdgeding, kan in afwijking van artikel 10, sub c, van richtlijn 69/335, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303, worden beschouwd als een overdrachtsrecht dat op grond van artikel 12, lid 1, sub b, van richtlijn 69/335, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303, is toegestaan, op voorwaarde dat deze vergoeding niet hoger is dan die welke wegens soortgelijke verrichtingen worden geheven in de belastingheffende lidstaat.

Het staat aan de nationale rechter om na te gaan of deze vergoeding voldoet aan artikel 12, lid 2, van richtlijn 69/335, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303.

ondertekeningen