ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)
17 oktober 2002 *

In zaak C-138/00,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk), in de aldaar aanhangige gedingen tussen

Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH,

Tech Gate Vienna Wissenschafts- und Technologiepark GmbH

en

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 5, lid 1, sub a, 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

* Procestaal: Duits.

bij de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor de Republiek Oostenrijk, de Republiek Finland en het Koninkrijk Zweden en de aanpassing van de Verdragen waarop de Europese Unie is gegrond (PB 1994, C 241, blz. 21, en PB 1995, L 1, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: J.-P. Puissochet, kamerpresident, R. Schintgen (rapporteur), V. Skouris, F. Macken en J. N. Cunha Rodrigues, rechters,

advocaat-generaal: A. Tizzano,
griffier: D. Louterman-Hubeau, afdelingshoofd,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH, vertegenwoordigd door W.-D. Arnold, Rechtsanwalt,

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

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en K. Gross als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH, vertegenwoordigd door W.-D. Arnold; de Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, vertegenwoordigd door H. Bavenek-Weber als gemachtigde; de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door H. Dossi, en de Commissie, vertegenwoordigd door K. Gross, ter terechtzitting van 26 september 2001,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 7 februari 2002,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 30 maart 2000, ingekomen bij het Hof op 10 april daaraanvolgend, heeft het Verwaltungsgerichtshof krachtens artikel 234 EG een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van artikel 5, lid 1, sub a, 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 de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor de Republiek Oostenrijk, de Republiek Finland en het Koninkrijk Zweden en de aanpassing van de Verdragen waarop de Europese Unie is gegrond (PB 1994, C 241, blz. 21, en PB 1995, L 1, blz. 1; hierna: „richtlijn 69/335").

2 Deze vraag is gerezen in twee gedingen tussen Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH (hierna: „Solida") respectievelijk Tech Gate Vienna Wissenschafts- und Technologiepark GmbH (hierna: „Tech") en de Finanzlan-

desdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (hierna: „Finanzlandesdirektion") over de heffing van kapitaalrecht bij de verwerving van winstbewijzen door een niet-vennoot van de uitgevende kapitaalvennootschap.

Rechtskader

Gemeenschapsrecht

3 Zoals blijkt uit de eerste overweging van haar considerans strekt richtlijn 69/335 ertoe het vrije kapitaalverkeer te bevorderen, dat wordt beschouwd als een van de essentiële voorwaarden voor de verwezenlijking van een economische unie met de kenmerken van een binnenlandse markt.

4 Volgens de zesde overweging van de considerans van richtlijn 69/335 veronderstelt het nastreven van dit doel met betrekking tot de belasting op het bijeenbrengen van kapitaal, dat de tot dan toe in de lidstaten vigerende indirecte belastingen worden afgeschaft en vervangen door een eenmalig binnen de gemeenschappelijke markt geheven belasting waarvan de hoogte in alle lidstaten gelijk is.

5 Artikel 4, lid 1, van richtlijn 69/335 luidt:

„Aan het kapitaalrecht zijn de volgende verrichtingen onderworpen:

[...]

c) de vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap door inbreng van welke aard ook;

d) de vermeerdering van het vennootschappelijk vermogen van een kapitaalvennootschap door inbreng van zaken van welke aard ook, waarvoor geen rechten worden toegekend die een aandeel in het vennootschappelijk kapitaal of in het vennootschappelijk vermogen vertegenwoordigen, doch rechten van dezelfde aard als die van vennoten, zoals stemrecht, recht op een aandeel in de winst of in het liquidatieoverschot;

[...]"

6 Artikel 5, lid 1, van richtlijn 69/335 luidt:

„1. Het recht wordt geheven:

a) in geval van oprichting van een kapitaalvennootschap, van vermeerdering van haar vennootschappelijk kapitaal of van vermeerdering van haar vennootschappelijk vermogen, als bedoeld in artikel 4, lid 1, sub a, c en d: over de werkelijke waarde van de zaken, van welke aard ook, die door de vennoten zijn ingebracht of tot inbreng waarvan zij gehouden zijn, na aftrek van de lasten en verbintenissen die in verband met elke inbreng voor rekening van de vennootschap komen; het staat de lidstaten vrij het kapitaalrecht alleen te heffen naargelang de liberalisaties daadwerkelijk plaatsvinden;

[...]

d) in geval van vermeerdering van het vennootschappelijk vermogen, als bedoeld in artikel 4, lid 2, sub b: over de werkelijke waarde van de verrichte prestaties, na aftrek van de lasten en verbintenissen die in verband met deze prestaties voor rekening van de vennootschap komen;

[...]"

Nationaal recht

7 Volgens § 2, lid 1, punt 1, van het Kapitalverkehrsteuergesetz (wet inzake de belasting op kapitaalbewegingen) van 16 oktober 1934 (DRGBl. 1934/1058, in de gewijzigde versie bekendgemaakt in BGBl. 1995/21; hierna: „KVG"), is „de verwerving van aandeelhoudersrechten in een binnenlandse kapitaalvennootschap door de eerste verwerver" aan kapitaalrecht onderworpen.

8 Krachtens § 5, punt 1, KVG gelden winstbewijzen („Genussrechte") als aandeelhoudersrechten. In § 5, punt 2, worden de houders van winstbewijzen gelijkgesteld met vennoten van de kapitaalvennootschap die deze papieren heeft uitgegeven.

9 Krachtens § 7, lid 1, sub a, KVG wordt bij de verwerving van aandeelhoudersrechten en dus ook bij de verwerving van winstbewijzen de belastbare grondslag gevormd door de waarde van de tegenprestatie, waartoe ook behoren de door de vennoten gemaakte kosten voor oprichting of vermeerdering van het kapitaal van de vennootschap, doch niet het voor de verwerving van aandeelhoudersrechten verschuldigde kapitaalrecht.

De hoofdgedingen en de prejudiciële vraag

De zaak Solida

10 Solida heeft op 10 maart 1995 winstbewijzen uitgegeven voor een totaal nominaal bedrag van 465 000 ATS. Deze winstbewijzen, die zijn verworven door

Pelias Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH (hierna: „Pelias"), gaven recht op een aandeel in de lopende winst van Solida, in het vermogen, in de waarde van de vennootschap, met inbegrip van alle stille reserves en de goodwill, alsook in het liquidatieoverschot van deze vennootschap.

11 Blijkens de verwijzingsbeschikking gaven deze winstbewijzen de houder bovendien recht op de terugbetaling van het nominale bedrag, vermeerderd met eventuele bijbetalingen. Dat recht had dezelfde rang als dat van de andere schuldeisers van de vennootschap, doch had voorrang op het recht op terugbetaling van inbrengen dat de vennoten op basis van de vennootschapsovereenkomst geldend konden maken. Bij verbreking van de aan de winstbewijzen verbonden rechtsverhouding door opzegging, hadden de houders recht op een bedrag gelijk aan het aandeel in de waarde van Solida op het tijdstip van die verbreking en moesten zij ten minste het nominale bedrag van de winstbewijzen, vermeerderd met eventuele bijbetalingen, krijgen.

12 Op 24 maart 1995 betaalde de moedermaatschappij van Pelias, Raiffeisen Landesbank Tirol reg. Gen. mbH (hierna: „RLB"), aan Solida een „Großmutterzuschuss" ten bedrage van 92 565 000 ATS.

13 Bij beschikking van 29 januari 1997 stelde het Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern (hierna: „Finanzamt") het door Solida verschuldigde kapitaalrecht vast op basis van een belastbare grondslag van 93 030 000 ATS.

14 Tegen deze beschikking stelde Solida beroep in bij de Finanzlandesdirektion. Zij stelde dat bijdragen van niet-vennoten krachtens richtlijn 69/335 niet aan kapitaalrecht zijn onderworpen.

15 De Finanzlandesdirektion heeft dit beroep verworpen met de overweging dat in geval van winstbewijzen niet de prestatie van een vennoot, doch de verwerving van rechten in de vennootschap de belastingschuld doet ontstaan en dat de door RLB betaalde bijkomende financiële bijdrage bij ontbinding van Solida aan de houder van de winstbewijzen, namelijk Pelias, moet toekomen.

16 Tegen deze beschikking is Solida opgekomen bij het Verwaltungsgerichtshof. Tot staving van haar beroep stelde zij met name dat de verwerving van winstbewijzen door een niet-vennoot gelet op artikel 5, lid 1, sub a, van richtlijn 69/335 niet aan kapitaalrecht mag worden onderworpen.

De zaak Tech

17 In juni 1998 gaf Tech winstbewijzen uit voor een totaal nominaal bedrag van 2 000 000 ATS. Deze obligaties zijn verworven door Wirtschaftsparkentwicklungs GmbH. De aan deze winstbewijzen verbonden rechten kwamen in wezen overeen met die van de winstbewijzen in de zaak Solida. Blijkens de verwijzingsbeschikking moest evenwel het aandeel van de houders van de winstbewijzen in de lopende winst worden bepaald naar evenredigheid van de verhouding tussen het totale nominale bedrag van de winstbewijzen, vermeerderd met de door wie dan ook eventueel gedane bijbetalingen, enerzijds, en het bedrag van het volgestorte vennootschappelijk kapitaal, met inbegrip van bijkomende bijdragen, en het totale nominale bedrag van de andere uitgegeven winstbewijzen, vermeerderd met eventueel betaalde bijkomende bijdragen, anderzijds.

18 Bij aanslag van 15 oktober 1998 heeft het Finanzamt deze verrichting belast op basis van een belastbare grondslag van 2 000 000 ATS.

19 Op 12 oktober 1998 heeft Tech een tweede reeks winstbewijzen uitgegeven voor een totaal nominaal bedrag van 1 000 000 ATS. Deze obligaties zijn verworven door Wiener Hafen GmbH. In de aanslag betreffende deze verrichting is het Finanzamt uitgegaan van een belastbare grondslag van 1 000 000 ATS.

20 Op 18 juni 1999 heeft Tech het Finanzamt meegedeeld, dat bijkomende financiële bijdragen betreffende de winstbewijzen van Wirtschaftsparkentwicklungs GmbH en Wiener Hafen GmbH, ten belope van 68 000 000 ATS respectievelijk 69 000 000 ATS, op 6 augustus en 12 oktober 1998 waren betaald.

21 Van oordeel dat deze bijkomende bijdragen deel uitmaakten van de voor de verwerving van de winstbewijzen betaalde tegenprestatie, heeft de Finanzlandesdirektion de twee in de punten 18 en 19 van het onderhavige arrest genoemde aanslagen ingetrokken.

22 Tegen deze beschikking heeft Tech beroep ingesteld bij het Verwaltungsgerichtshof met het betoog, dat de artikelen 4 en 5 van richtlijn 69/335 zich verzetten tegen de heffing van kapitaalrecht op financiële bijdragen door niet-vennoten.

23 In deze omstandigheden heeft het Verwaltungsgerichtshof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Vormen prestaties die een niet-vennoot aan een kapitaalvennootschap verricht voor de verwerving van winstbewijzen ‚zaken van welke aard ook, die door de vennoten zijn ingebracht of tot inbreng waarvan zij zijn gehouden' in de zin van artikel 5, lid 1, sub a, van richtlijn 69/335 [...]?"

De prejudiciële vraag

24 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 5, lid 1, sub a, van richtlijn 69/335 aldus moet worden uitgelegd, dat het daarin genoemde begrip „zaken van welke aard ook, die door de vennoten zijn ingebracht of tot inbreng waarvan zij zijn gehouden" ook het geval omvat waarin aan een kapitaalvennootschap die haar vennootschappelijk vermogen vermeerdert door de uitgifte van winstbewijzen, financiële bijdragen worden betaald door een niet-vennoot van deze vennootschap, die deze winstbewijzen wenst te verkrijgen.

25 Voor de beantwoording van de aldus geherformuleerde vraag moet in de eerste plaats worden nagegaan, of de uitgifte door een kapitaalvennootschap van winstbewijzen zoals die welke in de hoofdgedingen aan de orde zijn, binnen de werkingssfeer van richtlijn 69/335 valt.

26 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat volgens artikel 4, lid 1, sub d, van richtlijn 69/335 de vermeerdering van het vennootschappelijk vermogen van een kapitaalvennootschap door inbreng van zaken van welke aard ook, waarvoor rechten van dezelfde aard als die van vennoten worden toegekend, aan kapitaalrecht is onderworpen. Met name het stemrecht en het recht op een aandeel in de winst of in het liquidatieoverschot van de betrokken vennootschap vormen dergelijke rechten.

27 Enerzijds vermeerdert de tegenprestatie voor de verwerving van de hier in het geding zijnde winstbewijzen het vennootschappelijk vermogen van de vennootschap die ze heeft ontvangen. Anderzijds verlenen deze winstbewijzen zoals blijkt uit de verwijzingsbeschikking, de houder ervan een recht op een aandeel in de lopende winst en in het liquidatieoverschot van de uitgevende vennootschap.

28 In deze omstandigheden valt de uitgifte door een kapitaalvennootschap van winstbewijzen zoals die welke in de hoofdgedingen aan de orde zijn, in beginsel binnen de werkingssfeer van artikel 4, lid 1, sub d, van richtlijn 69/335.

29 In de tweede plaats moet worden onderzocht of, zoals Solida stelt, het feit dat de verwerver van de winstbewijzen geen vennoot van de uitgevende vennootschap is, van invloed kan zijn op de uitlegging in het vorige punt.

30 Het is stellig juist dat ingevolge artikel 5, lid 1, sub a, van richtlijn 69/335 voor de daarin bedoelde verrichtingen, waaronder die welke binnen de werkingssfeer van artikel 4, lid 1, sub d, van deze richtlijn vallen, kapitaalrecht moet worden geheven over de werkelijke waarde van zaken, van welke aard ook, die „door de vennoten" worden ingebracht.

31 In de eerste plaats evenwel vindt de beperking van de werkingssfeer van artikel 4, lid 1, sub d, van richtlijn 69/335, die voortvloeit uit de door Solida voorgestane uitlegging van artikel 5, lid 1, sub a, van deze richtlijn, behalve in de bewoordingen van deze laatste bepaling geen enkele steun in richtlijn 69/335.

32 Uit de tekst van artikel 4, lid 2, sub b, van richtlijn 69/335 blijkt namelijk dat waar de gemeenschapswetgever de werkingssfeer van een bepaling van deze richtlijn die het belastbaar feit voor het kapitaalrecht vaststelt, heeft wensen te beperken tot verrichtingen door de vennoten van de kapitaalvennootschap die de inbrengen ontvangt, hij dit expliciet heeft gedaan door uitdrukkelijk de vennoten te noemen.

33 Nu artikel 4, lid 1, sub d, van richtlijn 69/335 niet bepaalt dat de daarin bedoelde inbrengen afkomstig moeten zijn van een vennoot van de vennootschap die ze ontvangt, kan een uitlegging van een bepaling van deze richtlijn waardoor de werkingssfeer van dit artikel zou worden beperkt als zou het een dergelijke voorwaarde bevatten, niet worden aanvaard.

34 In de tweede plaats moeten, gelet op de systematiek van richtlijn 69/335, de bewoordingen van artikel 4, betreffende de materiële werkingssfeer, voorgaan boven die van artikel 5, betreffende de belastbare grondslag van het kapitaalrecht, wanneer moet worden bepaald aan welke voorwaarden een verrichting dient te voldoen om binnen de werkingssfeer van richtlijn 69/335 te vallen.

35 In deze omstandigheden moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat artikel 5, lid 1, sub a, van richtlijn 69/335 aldus moet worden uitgelegd, dat het daarin bedoelde begrip „zaken van welke aard ook, die door de vennoten zijn ingebracht of tot inbreng waarvan zij zijn gehouden" ook het geval omvat waarin aan een kapitaalvennootschap die haar vennootschappelijk vermogen vermeerdert door de uitgifte van winstbewijzen, financiële bijdragen worden betaald door een niet-vennoot van deze vennootschap, die deze winstbewijzen wenst te verkrijgen.

Kosten

36 De kosten door de Oostenrijkse regering en de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

uitspraak doende op de door het Verwaltungsgerichtshof bij beschikking van 30 maart 2000 gestelde vraag, verklaart voor recht:

Artikel 5, lid 1, sub a, van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, zoals gewijzigd bij de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor de Republiek Oostenrijk, de Republiek Finland en het Koninkrijk Zweden en de aanpassing van de Verdragen waarop de Europese Unie is gegrond, moet aldus worden uitgelegd dat het daarin genoemde begrip „zaken van welke aard ook, die door de vennoten zijn ingebracht of tot inbreng waarvan zij zijn gehouden" ook het geval omvat waarin aan een kapitaalvennootschap die haar vennootschappelijk vermogen vermeerdert door de uitgifte van winstbewijzen, financiële bijdragen worden betaald door een niet-vennoot van deze vennootschap, die deze winstbewijzen wenst te verkrijgen.

Puissochet Schintgen Skouris

Macken Cunha Rodrigues

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 17 oktober 2002.

De griffier

R. Grass

De president van de Zesde kamer

J.-P. Puissochet