CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. POIARES MADURO
van 21 juni 2007 [1]

1. De Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, heeft twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging 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] In de hoofdzaak is de situatie aan de orde waarbij een vennootschap de zetel van haar werkelijke leiding heeft overgebracht van een lidstaat die geen kapitaalrecht heft, naar een lidstaat die wel kapitaalrecht heft. De verwijzende rechter wenst in wezen te vernemen of volgens de richtlijn de lidstaat van bestemming de overbrenging mag behandelen als een verrichting waarop kapitaalrecht wordt geheven. Het Hof heeft recentelijk over een nagenoeg identieke vraag uitspraak gedaan in zaak C-178/05, Commissie/Griekenland. [3]

I — Feiten en verzoek om een prejudiciële beslissing

2. Op 9 september 1999 is een vennootschap waarvan op 28 juli 1999 de oprichting was aangegeven, in het handelsregister van de Republiek Oostenrijk ingeschreven onder de naam „Bausoftware GmbH". De enige vennoot was de te München (Duitsland) gevestigde naamloze vennootschap Nemetschek AG. De zetel van de werkelijke leiding van Bausoftware GmbH was in Duitsland, waar geen kapitaalrecht wordt geheven.

3. Op 16 september 1999 heeft Nemetschek AG 102 000 000 ATS ingebracht in Bausoftware GmbH. Bij een overeenkomst tot overdracht van 22 september 1999 heeft Bausoftware GmbH de te Mondsee (Oostenrijk) gevestigde niet-ingeschreven eenmanszaak „Ing. Auer — Die Bausoftware" verkregen.

4. Tot de overdracht was besloten op de algemene vergadering van 22 september

1 — Oorspronkelijke taal: Portugees.

2 — PB 1969, L 249, blz. 25, laatstelijk gewijzigd bij richtlijn 2006/98/EG van de Raad van 20 november 2006 tot aanpassing van een aantal richtlijnen op het gebied van belastingen in verband met de toetreding van Bulgarije en Roemenië (PB L 363, blz. 129).

3 — Arrest van 7 juni 2007, Jurispr. blz. I-4185. Zie ook de punten 34-52 van de conclusie van advocaat-generaal J. Kokott in die zaak.

1999 van Bausoftware GmbH. Op dezelfde vergadering werd de heer Auer, die in Oostenrijk woonde, aangesteld als bijkomend algemeen directeur, en werd besloten hem een bijzonder recht te verlenen om het bedrijf te leiden. Tot slot werd de naam Bausoftware GmbH gewijzigd in „Ing. Auer — Die Bausoftware GmbH".

5. § 2, lid 5, van het Kapitalverkehrsteuergesetz (Oostenrijkse wet belasting kapitaalverkeer; hierna: „KVG") [4], onderwerpt de overbrenging van de zetel van de werkelijke leiding van een buitenlandse vennootschap naar Oostenrijk aan kapitaalrecht, wanneer de kapitaalvennootschap door die overbrenging een Oostenrijkse kapitaalvennootschap wordt.

6. Na een belastinginspectie door het Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr hebben de Oostenrijkse belastingautoriteiten Ing. Auer — Die Bausoftware GmbH (hierna: „verzoekster") bij besluit van 6 juni 2005 gelast om kapitaalrecht te betalen ten bedrage van 104 680,20 EUR, namelijk 1 % van de waarde van de rechten in de vennootschap.

7. In het kader van een beroep tegen dat besluit, heeft de Unabhängiger Finanzsenat het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Wanneer de zetel van de werkelijke leiding van een vennootschap, vereniging of rechtspersoon van een lidstaat die het kapitaalrecht vóór de oprichting ervan heeft afgeschaft, wordt overgebracht naar een andere lidstaat, die op dat tijdstip kapitaalrecht heft, staat dan aan de kwalificatie van deze vennootschap, vereniging of rechtspersoon als kapitaalvennootschap ‚voor de heffing van het kapitaalrecht' in de zin van artikel 4, lid 1, sub g, van richtlijn 69/335[...], in de versie van richtlijn 85/303[...], en artikel 4, lid 3, sub b, van richtlijn 69/335, in de versie van richtlijn 85/303, in de weg dat de eerste lidstaat heeft afgezien van de heffing van kapitaalrecht door intrekking van de nationale rechtsgrondslag ter zake?

2) Verbiedt artikel 7, lid 2, van richtlijn 69/335, in de versie van richtlijn 85/303, de lidstaat waarnaar een kapitaalvennootschap de zetel van haar werkelijke leiding overbrengt, ter zake van deze overbrenging kapitaalrecht te heffen over de in artikel 4, lid 1, sub a en g, van richtlijn 69/335, in de versie van richtlijn 85/303, beschreven verrichtingen, wanneer die verrichtingen hebben plaatsgevonden in de periode waarin de kapitaalvennootschap de zetel van haar werkelijke leiding had in een lidstaat die vóór de oprichting van de kapitaalvennootschap had afgezien van de heffing van kapitaalrecht door intrekking van de desbetreffende nationale rechtsgrondslag?"

4 — BGBl. nr. 629/1994.

II — Beoordeling

8. Lidstaten die indirecte belastingen heffen op het bijeenbrengen van kapitaal, moeten dit doen volgens de gemeenschappelijke regeling die is neergelegd in richtlijn 69/335. Voor zover relevant voor de onderhavige zaak, is die regeling als volgt.

9. Artikel 2 specificeert de plaats van belastingheffing. Volgens artikel 2, lid 1, zijn „[d]e aan het kapitaalrecht onderworpen verrichtingen [...] uitsluitend belastbaar in de lidstaat op welks grondgebied zich de zetel van de werkelijke leiding van de kapitaalvennootschap bevindt".

10. De betekenis van het begrip „kapitaalvennootschap" wordt toegelicht in artikel 3. Artikel 3, lid 1, sub a, zet voor elke lidstaat uiteen welk soort vennootschappen als een kapitaalvennootschap moeten worden beschouwd. Het bepaalt bijvoorbeeld dat de vennootschap naar Oostenrijks recht „Gesellschaft mit beschränkter Haftung" een kapitaalvennootschap is in de zin van de richtlijn. Voorts vermeldt artikel 3, lid 1, nog twee andere categorieën kapitaalvennootschappen. Overeenkomstig artikel 3, lid 1, sub b, bijvoorbeeld, is iedere vennootschap waarvan de aandelen in het kapitaal of in het vermogen ter beurze kunnen worden verhandeld, een kapitaalvennootschap. Tot slot bepaalt artikel 3, lid 2, dat in beginsel alle andere op het maken van winst gerichte vennootschappen aan kapitaalvennootschappen worden gelijkgesteld, maar dat het „een lidstaat [...] vrij [staat] deze voor de heffing van het kapitaalrecht niet als kapitaalvennootschap aan te merken".

11. De zetel van de werkelijke leiding van een vennootschap die naar het recht van een lidstaat is opgericht, kan in een andere lidstaat liggen. Wanneer die vennootschap onder artikel 3, lid 1, valt, moet deze in beide lidstaten als een „kapitaalvennootschap" in de zin van de richtlijn gelden. Wanneer de vennootschap evenwel onder artikel 3, lid 2, valt, kan de tegenstrijdige situatie ontstaan waarbij de ene lidstaat die vennootschap als een „kapitaalvennootschap" beschouwt, en de andere lidstaat dat niet doet. Bijgevolg kan het gebeuren dat een vennootschap is opgericht naar het recht van een lidstaat die deze als een „kapitaalvennootschap" beschouwt, maar dat die vennootschap niettemin niet als zodanig zal worden behandeld indien zij de zetel van haar werkelijke leiding heeft in een andere lidstaat, waar deze niet als een „kapitaalvennootschap" geldt.

12. Artikel 4, lid 1, somt verschillende soorten verrichtingen op die aan kapitaal-

recht zijn onderworpen. Daartoe behoort onder meer de oprichting van een kapitaalvennootschap. In artikel 4, lid 1, sub g, wordt ook melding gemaakt van „de overbrenging, van een lidstaat naar een andere lidstaat, van de zetel van de werkelijke leiding van een vennootschap [...] die voor de heffing van het kapitaalrecht in de laatstbedoelde lidstaat wel, doch in de eerste lidstaat niet als kapitaalvennootschap geldt". Artikel 4, lid 1, sub g, is met andere woorden van toepassing wanneer de zetel van de werkelijke leiding van een vennootschap ligt in een lidstaat die deze vennootschap niet als een „kapitaalvennootschap" beschouwt, en die zetel wordt overgebracht naar een andere lidstaat waar de vennootschap wel als een „kapitaalvennootschap" geldt. De lidstaat van bestemming moet die overbrenging behandelen zoals hij de oprichting van een kapitaalvennootschap in zijn eigen rechtsgebied zou behandelen. In het kader van de overbrenging van de zetel van de werkelijke leiding van een vennootschap van een lidstaat naar een andere lidstaat, biedt artikel 4, lid 1, sub g, immers een oplossing voor de tegenstrijdige situatie die kan ontstaan ten gevolge van artikel 3, lid 2.

13. De richtlijn bevat dus een gemeenschappelijke regeling voor de heffing van kapitaalrecht, maar verplicht de lidstaten niet, kapitaalrecht te heffen. De meeste lidstaten, waaronder Duitsland, heffen niet langer een recht op het bijeenbrengen van kapitaal. Artikel 7, lid 2, van de richtlijn staat de lidstaten toe dit te doen. In de considerans van richtlijn 85/303, die richtlijn 69/335 heeft gewijzigd, staat immers dat „het kapitaalrecht op de hergroepering en ontwikkeling van ondernemingen een ongunstige economische weerslag heeft", en dat „met afschaffing van het kapitaalrecht" het stimuleren van investeringen het best wordt gediend, maar dat „het verlies aan ontvangsten als gevolg van een dergelijke maatregel voor enige lidstaten evenwel onaanvaardbaar blijkt te zijn". Bijgevolg heffen sommige lidstaten nog steeds kapitaalrecht overeenkomstig de gemeenschappelijke regeling die in richtlijn 69/335 is neergelegd, terwijl andere lidstaten ervoor hebben gekozen om helemaal geen kapitaalrecht te heffen. [5]

14. De verwijzende rechter stelt in wezen de volgende vraag: „Heeft artikel 4, lid 1, sub g, van richtlijn 69/335, in de versie van richtlijn 85/303, ook betrekking op de overbrenging van een lidstaat naar een andere lidstaat van de zetel van de werkelijke leiding van een vennootschap die in laatstbedoelde lidstaat als een kapitaalvennootschap geldt voor de heffing van het kapitaalrecht, wanneer de eerste lidstaat alle verrichtingen van kapitaalrecht heeft vrijgesteld overeenkomstig artikel 7, lid 2, van de richtlijn?"

5 — Enkel in Griekenland, Spanje, Cyprus, Luxemburg, Oostenrijk, Polen en Portugal wordt nog kapitaalrecht geheven. Zie perscommuniqué IP/06/1673 van de Commissie van 4 december 2006.

15. De richtlijn laat enkel een ontkennend antwoord op die vraag toe. Het begrip „kapitaalvennootschap" zoals het in artikel 4, lid 1, sub g, staat, wordt gedefinieerd in artikel 3 van de richtlijn. Artikel 3, lid 1, geeft een ruime definitie van wat onder een „kapitaalvennootschap" moet worden verstaan. Op basis van artikel 7, lid 2, kunnen de lidstaten vennootschappen die aan die definitie voldoen, vrijstellen van kapitaalrecht, maar, zoals het Hof in het arrest Commissie/Griekenland [6] duidelijk heeft gemaakt, is de omstandigheid dat een lidstaat gebruikmaakt van de mogelijkheid om geen kapitaalrecht te heffen, irrelevant voor de vraag of een vennootschap die de zetel van haar werkelijke leiding in die lidstaat heeft, een „kapitaalvennootschap" is in de zin van artikel 3, lid 1, van de richtlijn. [7] Een kapitaalvennootschap kan dus in de gelukkige positie verkeren, vrijgesteld te zijn van kapitaalrecht, maar dat betekent niet dat zij niet langer een kapitaalvennootschap is.

16. De analyse van het vraagstuk waarmee de nationale rechter te maken heeft, mag evenwel niet worden afgesloten zonder dat wordt ingegaan op de bedenkingen van de Oostenrijkse regering met betrekking tot de voorkoming van belastingontduiking.

17. De richtlijn bevat geen bijzondere bepalingen die uitdrukkelijk betrekking hebben op de voorkoming van belastingontduiking. Artikel 2, lid 1, bepaalt evenwel dat enkel kapitaalrecht wordt geheven in de lidstaat op het grondgebied waarvan zich de zetel van de werkelijke leiding van een kapitaalvennootschap bevindt. Die bepaling moet worden gelezen tegen de achtergrond van het verbod op misbruik van het gemeenschapsrecht, dat in de rechtspraak van het Hof wordt gehanteerd als een algemeen uitleggingsbeginsel. [8] Zoals het Hof in het arrest Halifax heeft geoordeeld, „[mag] [d]e gemeenschapsregeling [...] niet zo ruim worden toegepast, dat zij misbruiken van ondernemers zou dekken, dat wil zeggen transacties die niet zijn verricht in het kader van normale handelstransacties, maar uitsluitend met het doel om de door het gemeenschapsrecht toegekende voordelen onverschuldigd te verkrijgen". [9]

18. Dienovereenkomstig heeft het Hof in het arrest Cadbury Schweppes [10], dat betrekking had op verdragsbepalingen inzake de vrijheid van vestiging, een onderscheid gemaakt tussen de daadwerkelijke uitoefening van het recht op vrije vestiging en de vestiging met als enig doel, voordeel te halen uit een gunstiger belastingregeling in een andere lidstaat. Het heeft opgemerkt dat het recht op vrije vestiging inhoudt dat een gemeen-

6 — Aangehaald in voetnoot 3.

7 — Zie in dit verband de punten 29-31 van het arrest. Zie ook naar analogie arrest van 12 januari 2006, Senior Engineering Investments, C-494/03, Jurispr. blz. I-525, punt 43.

8 — Zie mijn conclusie van 7 april 2005 in zaak C-255/02, Halifax e.a., arrest van 21 februari 2006, Jurispr. blz. I-1609, punten 64 en 71.

9 — Aangehaald in voetnoot 8, punt 69. Zie ook punt 57 van de conclusie van advocaat-generaal J. Kokott in zaak C-321/05, Kofoed, thans aanhangig bij het Hof.

10 — Arrest van 12 september 2006, C-196/04, Jurispr. blz. I-7995.

schapsburger duurzaam kan deelnemen aan het economisch leven van een andere lidstaat dan zijn staat van herkomst. [11] Het begrip vestiging in de zin van artikel 43 EG veronderstelt dus dat de betrokken vennootschap daadwerkelijk gevestigd is in de lidstaat van ontvangst en daar daadwerkelijk een economische activiteit uitoefent, maar het heeft geen betrekking op „volstrekt kunstmatige constructies [...] die geen verband houden met de economische realiteit". [12] Bijgevolg „[mogen] [o]nderdanen van een lidstaat [...] de krachtens het Verdrag geschapen mogelijkheden [...] niet misbruiken om zich te onttrekken aan de werkingssfeer van hun nationale wetgeving". [13]

19. Hetzelfde beginsel kan toepassing vinden in verband met de richtlijn. Artikel 2 van de richtlijn heeft tot doel te verzekeren dat een verrichting waarop kapitaalrecht kan worden geheven, slechts in één lidstaat wordt belast. Vennootschappen mogen evenwel die bepaling niet misbruiken om zich te onttrekken aan de werkingssfeer van hun nationale wetgeving. Het in artikel 2, lid 1, gebruikte begrip „zetel van de werkelijke leiding", moet dan ook aldus worden uitgelegd dat het geen betrekking heeft op situaties die kunstmatig zijn geschapen met het enige doel een belastingvoordeel te verkrijgen. [14]

20. Het staat evenwel aan de nationale rechter om op basis van objectieve gegevens na te gaan of er in de aan hem voorgelegde zaak misbruik heeft plaatsgevonden. [15]

11 — Arrest Cadbury Schweppes, aangehaald in voetnoot 10, punt 53. Zie ook arrest van 30 november 1995, Gebhard, C-55/94, Jurispr. blz. I-4165, punt 25.

12 — Arrest Cadbury Schweppes, aangehaald in voetnoot 10, punt 55.

13 — Arrest Cadbury Schweppes, aangehaald in voetnoot 10, punt 35. Zie ook het begrip „dubbele neutraliteit" in punt 67 van mijn conclusie in de zaak Marks & Spencer, arrest van 13 december 2005, C-446/03, Jurispr. blz. I-10837.

14 — Zie naar analogie arresten van 14 december 2000, C-110/99, Emsland-Stärke, Jurispr. blz. I-11569; 6 april 2006, Agip Petroli, Jurispr. blz. I-3395, punt 22, en arrest Halifax e.a., aangehaald in voetnoot 8, punten 82 en 86.

15 — Arresten Agip Petroli, aangehaald in voetnoot 14, punten 21 en 24, en Halifax e.a., aangehaald in voetnoot 8, punt 86.

III — Conclusie

21. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de Unabhängiger Finanzsenat het volgende antwoord te geven:

„Artikel 4, lid 1, sub g, van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, in de versie van richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985, heeft geen betrekking op de overbrenging van een lidstaat naar een andere lidstaat van de zetel van de werkelijke leiding van een vennootschap die een kapitaalvennootschap is in de zin van artikel 3, lid 1, sub a, van de richtlijn. In dat verband is irrelevant of de eerste lidstaat alle verrichtingen van kapitaalrecht heeft vrijgesteld overeenkomstig artikel 7, lid 2, van de richtlijn.

Het in artikel 2, lid 1, gebruikte begrip „zetel van de werkelijke leiding", gelezen tegen de achtergrond van het verbod op misbruik van het gemeenschapsrecht, is niet van toepassing op situaties die kunstmatig zijn geschapen met het enige doel een belastingvoordeel te verkrijgen. Het staat aan de nationale rechter om op basis van objectieve gegevens na te gaan of er in de aan hem voorgelegde zaak misbruik heeft plaatsgevonden."