ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

9 juli 2009 *

In zaak C-397/07,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 226 EG, ingesteld op 27 augustus 2007,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Gippini Fournier en M. Afonso als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Koninkrijk Spanje, vertegenwoordigd door B. Plaza Cruz en M. Muñoz Pérez als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verweerder,

* Procestaal: Spaans.

ondersteund door:

Helleense Republiek,

interveniënte,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, T. von Danwitz, E. Juhász (rapporteur), G. Arestis en J. Malenovský, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,
griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 15 januari 2009,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 5 maart 2009,

het navolgende

Arrest

1 De Commissie van de Europese Gemeenschappen verzoekt het Hof, vast te stellen dat het Koninkrijk Spanje,

— door de toepassing van de verplichte vrijstellingen van het kapitaalrecht afhankelijk te stellen van bepaalde voorwaarden;

— door een kapitaalrecht te heffen over de overbrenging naar Spanje van de zetel van de werkelijke leiding of van de statutaire zetel van vennootschappen die in de lidstaat van herkomst niet zijn onderworpen aan een met de Spaanse belasting vergelijkbare belasting, en

— door een kapitaalrecht te heffen over kapitaal dat ter beschikking wordt gesteld voor de commerciële activiteiten die op het Spaanse grondgebied worden uitgeoefend door filialen of permanente vestigingen van vennootschappen die zijn gevestigd in een andere lidstaat die geen met de Spaanse belasting vergelijkbare belasting heft,

de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens 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 richtlijnen 73/79/EEG van de Raad van 9 april 1973 (PB L 103, blz. 13) en 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985 (PB L 156, blz. 23; hierna: „richtlijn 69/335").

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

2 Richtlijn 69/335 heeft, volgens de eerste overweging van de considerans ervan, tot doel de bevordering van het vrije kapitaalverkeer met het oog op de totstandbrenging van een economische unie waarvan de kenmerken overeenkomen met die van een binnenlandse markt. Met dit doel beoogt deze richtlijn, zoals blijkt uit de zesde tot en met de achtste overweging van de considerans ervan, de harmonisatie van de rechten die op inbreng in vennootschappen in de Europese Gemeenschap worden geheven, door de invoering van één enkel recht op het bijeenbrengen van kapitaal, dat slechts eenmaal binnen de gemeenschappelijke markt wordt geheven, en door de afschaffing van alle andere indirecte belastingen die dezelfde kenmerken als dit enkele kapitaalrecht vertonen.

3 Volgens artikel 1 van richtlijn 69/335 „heffen de lidstaten een […] geharmoniseerd recht op de inbreng in kapitaalvennootschappen".

4 In artikel 2 van richtlijn 69/335 worden de fiscale bevoegdheden op dit gebied tussen de lidstaten verdeeld. Dit artikel bepaalt:

„1. De aan het kapitaal recht onderworpen verrichtingen zijn uitsluitend belastbaar in de lidstaat op welks grondgebied zich de zetel van de werkelijke leiding van de kapitaalvennootschap bevindt op het ogenblik waarop deze verrichtingen plaatsvinden.

[…]

3. Wanneer de statutaire zetel en de zetel van de werkelijke leiding van een kapitaalvennootschap zich in een derde land bevinden, kan de terbeschikkingstelling van geïnvesteerd kapitaal of van ondernemingskapitaal aan een filiaal dat gevestigd is in een lidstaat, belast worden in de lidstaat op welks grondgebied het filiaal is gevestigd."

5 In artikel 4, lid 1, van richtlijn 69/335 worden de verrichtingen genoemd die aan het kapitaalrecht moeten worden onderworpen, zoals met name de oprichting van een kapitaalvennootschap en de vermeerdering van het vennootschappelijke kapitaal van een dergelijke vennootschap. Verder wordt daarin bepaald dat het kapitaalrecht ook wordt geheven over:

„g) de overbrenging, van een lidstaat naar een andere lidstaat, van de zetel van de werkelijke leiding van een vennootschap, vereniging of rechtspersoon die voor de heffing van het kapitaalrecht in de laatstbedoelde lidstaat wel, doch in de eerste lidstaat niet als kapitaalvennootschap geldt;

h) de overbrenging, van een lidstaat naar een andere lidstaat, van de statutaire zetel van een vennootschap, vereniging of rechtspersoon waarvan de zetel van de werkelijke leiding zich in een derde land bevindt en die voor de heffing van het kapitaalrecht in de laatstbedoelde lidstaat wel, doch in de eerste lidstaat niet als kapitaalvennootschap geldt."

6 Artikel 7 van richtlijn 69/335 behandelt het tarief van het kapitaalrecht. In de oorspronkelijke versie van dit artikel werd bepaald:

„1. Tot aan de inwerkingtreding van de overeenkomstig lid 2 door de Raad vast te stellen bepalingen:

a) mag het tarief van het kapitaalrecht niet hoger zijn dan 2 % en niet lager zijn dan 1 %;

b) wordt dit tarief met 50 % of meer verlaagd wanneer een of meer kapitaalvennootschappen hun gehele vermogen of een of meer takken van bedrijvigheid inbrengen in een of meer kapitaalvennootschappen die in oprichting zijn of reeds bestonden.

[…]”

7 Laatstgenoemde verlaging van het tarief van het kapitaalrecht, die aan bepaalde voorwaarden is onderworpen, geldt voor wat doorgaans wordt genoemd „herstructureringsmaatregelen waarbij kapitaalvennootschappen zijn betrokken”.

8 Bij richtlijn 73/80/EEG van de Raad van 9 april 1973 betreffende de vaststelling van de gemeenschappelijke tarieven voor het kapitaalrecht (PB L 103, blz. 15) is het in deze oorspronkelijke versie van artikel 7, lid 1, sub b, bedoelde tarief van het kapitaalrecht voor herstructureringsmaatregelen waarbij kapitaalvennootschappen zijn betrokken, met ingang van 1 januari 1976 verlaagd en bepaald op 0 % tot 0,50 %.

9 Bij richtlijn 73/79 is aan die bepaling van artikel 7, lid 1, een punt b bis toegevoegd, volgens hetwelk de lidstaten het verlaagde tarief van het kapitaalrecht ook mogen toepassen op verrichtingen die kunnen worden gelijkgesteld met bovenbenoemde herstructureringsmaatregelen, namelijk „wanneer een in oprichting zijnde of reeds bestaande kapitaalvennootschap aandelen verwerft die ten minste 75 % van het voordien uitgegeven vennootschappelijk kapitaal van een andere kapitaalvennootschap vertegenwoordigen”.

10 Volgens de tweede overweging van de considerans van richtlijn 73/79 verkrijgt een vennootschap in dat geval immers een zodanig deel van de aandelen van een andere vennootschap dat zij in het algemeen over de volledige zeggenschap in laatstbedoelde vennootschap beschikt.

11 Bij richtlijn 85/303 is, overeenkomstig de in punt 4 van de considerans ervan geformuleerde overweging „dat dient te worden voorzien in de verplichte vrijstelling van de thans onder het verlaagde tarief van het kapitaalrecht vallende verrichtingen", artikel 7 van richtlijn 69/335 gewijzigd als volgt:

„1. De lidstaten stellen de verrichtingen die op 1 juli 1984 van het kapitaalrecht waren vrijgesteld of tegen een tarief van ten hoogste 0,50 % werden belast, vrij […].

[…]

2. De lidstaten mogen ofwel alle andere dan de in lid 1 bedoelde verrichtingen van het kapitaalrecht vrijstellen, ofwel deze aan een uniform tarief van ten hoogste 1 % onderwerpen.

[…]"

Nationale regeling

De behandeling van herstructureringsmaatregelen waarbij kapitaalvennootschappen zijn betrokken

12 Artikel 1, lid 1, punt 2, van de geconsolideerde tekst van de Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (wet inzake de belasting op vermogensrechtelijke overdrachten en op authentieke akten), goedgekeurd bij koninklijk wetsbesluit nr. 1/1993 van 24 september 1993 (BOE van 20 oktober 1993; hierna: „belastingwet"), onderwerpt een aantal verrichtingen met betrekking tot handelsvennootschappen aan een indirecte belasting. Volgens artikel 19, lid 1, punt 1, van de belastingwet worden de oprichting van een vennootschap, de vermeerdering en de vermindering van het kapitaal van een vennootschap, alsmede de fusie, de splitsing en de ontbinding van vennootschappen aan de belasting onderworpen.

13 Met betrekking tot de van belasting vrijgestelde verrichtingen bepaalt artikel 45, deel I, sub B, punt 10, van de belastingwet junctis artikel 21 van die wet en de Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (tweede aanvullende bepaling van de geconsolideerde versie van de wet inzake de vennootschapsbelasting), goedgekeurd bij koninklijk wetsbesluit nr. 4/2004 van 5 maart 2004 (BOE van 11 maart 2004; hierna: „wet inzake de vennootschapsbelasting"), dat de fusie, de splitsing, de inbreng van activa en de aandelenruil, zoals gedefinieerd in hoofdstuk VIII, titel VII, van de wet inzake de vennootschapsbelasting, dat dienaangaande een bijzondere regeling in het leven roept, zijn vrijgesteld van belasting onder het voorbehoud dat deze regeling van toepassing is op de betrokken verrichting.

14 In artikel 96, „Toepassing van de belastingregeling", van de wet inzake de vennootschapsbelasting zijn de voorwaarden voor de toepassing van deze bijzondere regeling vastgesteld. Dit artikel bepaalt:

„1. De toepasselijkheid van de in dit hoofdstuk vervatte regeling vereist dat voor de toepassing ervan is gekozen, waarbij de keuze voor deze belastingregeling onderworpen is aan de volgende bepalingen:

a) In het geval van een fusie of splitsing wordt de keuze vermeld in het ontwerp en de overeenkomsten betreffende de fusie of splitsing van de overdragende en de verkrijgende vennootschappen die hun fiscale woonplaats in Spanje hebben.

[…]

b) In het geval van een inbreng in natura wordt de keuze uitgeoefend door de verkrijgende vennootschap en vermeld in het besluit tot goedkeuring van de overname of fusie, of, bij gebreke daarvan, in de authentieke akte die van de betrokken verrichting of overeenkomst wordt opgemaakt.

[…]

c) In het geval van een aandelenruil wordt de keuze uitgeoefend door de verkrijgende vennootschap en vermeld in het besluit tot goedkeuring van de overname of fusie, of, bij gebreke daarvan, in de authentieke akte die van de betrokken verrichting of overeenkomst wordt opgemaakt. In het geval van een openbaar aanbod tot koop van aandelen wordt de keuze uitgeoefend door het vennootschapsorgaan dat bevoegd is voor de verrichting, en vermeld in de informatiedocumenten betreffende het aanbod.

[…]

In alle gevallen wordt de uitoefening van de keuze aan het ministerie van Financiën medegedeeld in de vorm en binnen de termijn voorgeschreven in de geldende bepalingen.

2. De in het onderhavige hoofdstuk vervatte regeling is niet van toepassing wanneer het hoofddoel van de gerealiseerde verrichting belastingfraude of -ontwijking is. De regeling is met name niet van toepassing indien de verrichting plaatsvindt om andere dan geldige economische redenen zoals de herstructurering of rationalisatie van de activiteiten van de bij de verrichting betrokken entiteiten, maar slechts tot doel heeft een belastingvoordeel te verkrijgen.

[…]”

De overbrenging van de zetel van de werkelijke leiding of van de statutaire zetel van een kapitaalvennootschap

15 Overeenkomstig artikel 19, lid 3, van de belastingwet wordt als een belastbaar feit aangemerkt:

„de overbrenging naar Spanje van de zetel van de werkelijke leiding of van de statutaire zetel van een vennootschap, indien geen van beide tevoren in een lidstaat […] was gelegen of de entiteit in die lidstaten niet was onderworpen aan een vergelijkbare belasting als die waarin in deze titel voorziet”.

Het heffen van de belasting in het geval van filialen of permanente vestigingen van een in andere lidstaat gevestigde kapitaalvennootschap

16 Artikel 20 van de belastingwet bepaalt:

„Entiteiten die op het Spaanse grondgebied commerciële activiteiten uitoefenen door middel van filialen of permanente vestigingen en waarvan de statutaire zetel en de zetel van hun werkelijke leiding zijn gelegen in een niet tot de […] Gemeenschap behorende staat, of wel in een dergelijke staat zijn gelegen maar aldaar niet zijn onderworpen aan een vergelijkbare belasting als die waarin deze titel voorziet, worden op dezelfde wijze en onder dezelfde voorwaarden als Spaanse entiteiten belast over het gedeelte van het kapitaal dat voor deze activiteiten ter beschikking wordt gesteld."

De precontentieuze procedure

17 Omdat zij eraan twijfelde of bovengenoemde bepalingen van de Spaanse regeling voldoen aan de eisen van richtlijn 69/335, heeft de Commissie het Koninkrijk Spanje op 19 december 2003 een aanmaningsbrief en op 18 oktober 2004 een aanvullende aanmaningsbrief gestuurd. De Spaanse autoriteiten hebben daarop geantwoord bij brieven van, respectievelijk, 3 februari en 24 november 2004. Omdat deze antwoorden de aanvankelijke twijfel van de Commissie bevestigden, heeft deze het Koninkrijk Spanje op 13 juli 2005 een met redenen omkleed advies toegestuurd. Ten vervolge op het antwoord van de Spaanse autoriteiten van 18 juli 2006 op dat met redenen omklede advies heeft de Commissie haar grieven nader uitgewerkt en afgebakend in het onderhavige beroep.

Het beroep

De eerste grief

18 De eerste grief betreft de voorwaarden waaraan de belanghebbende vennootschappen volgens artikel 96 van de wet inzake de vennootschapsbelasting moeten voldoen om in aanmerking te komen voor de bijzondere vrijstellingsregeling van hoofdstuk VIII, titel VII, van die wet. De Commissie betoogt dat die voorwaarden niet geoorloofd zijn voor verrichtingen die volgens richtlijn 69/335 van het kapitaalrecht moeten worden vrijgesteld.

19 Uit de motivering van het verzoekschrift blijkt dat deze grief, niettegenstaande de algemene bewoordingen ervan, ziet op de verrichtingen bedoeld in artikel 7, lid 1, sub b, en artikel 7, lid 1, sub b bis, van richtlijn 69/335 in de versie voortvloeiend uit de richtlijnen 73/79 en 73/80 vóór de bij richtlijn 85/303 aangebrachte wijziging. Gelet op het feit dat in artikel 7, lid 1, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303, wordt verwezen naar de situatie op 1 juli 1984, is de inhoud van bovengenoemde bepalingen ook na de inwerkingtreding van laatstgenoemde richtlijn nog steeds ter zake dienend.

20 In dit verband dient om te beginnen eraan te worden herinnerd dat het Hof in zijn arrest van 21 juni 2007, Optimus — Telecomunicações (C-366/05, Jurispr. blz. I-4985, punten 25 tot en met 33), heeft geoordeeld dat de datum van 1 juli 1984, die als referentiedatum is genomen voor de verplichte vrijstelling waarin de uit richtlijn 85/303 voortvloeiende versie van artikel 7, lid 1, van richtlijn 69/335 voorziet, ook geldt voor een staat, zoals in casu het Koninkrijk Spanje, die per 1 januari 1986 lid van de Gemeenschap is geworden. Ter terechtzitting voor het Hof heeft de vertegenwoordiger van het Koninkrijk Spanje verwezen naar een wetstekst betreffende de op 1 juli 1984 in deze lidstaat aan de belasting onderworpen verrichtingen met betrekking tot kapitaalvennootschappen. Nadat de partijen door de president van de rechtsprekende formatie waren uitgenodigd om hun standpunt te bepalen over deze mededeling, die een nieuw gegeven zou kunnen vormen, hebben zij aanvaard dat het Hof deze zaak beslecht op basis van de bij hem ingediende memories.

21 Met betrekking tot de onder artikel 7, lid 1, sub b, vallende verrichtingen was bij richtlijn 73/80 bepaald dat het tarief van het kapitaalrecht per 1 januari 1976 moest worden verlaagd tot een niveau van 0 % tot 0,50 %. Ten gevolge van de bij richtlijn 85/303 in artikel 7, lid 1, aangebrachte wijziging moesten de betrokken verrichtingen per 1 januari 1986 worden vrijgesteld van het kapitaalrecht. De grieven van de Commissie hebben dus betrekking op die verrichtingen.

22 De onder artikel 7, lid 1, sub b bis, vallende verrichtingen daarentegen, die volgens de aanvankelijke, bij richtlijn 73/79 ingevoerde versie van die bepaling slechts mochten worden verlaagd, moesten volgens richtlijn 85/303 slechts dan van het kapitaalrecht worden vrijgesteld indien zij op 1 juli 1984, de volgens het reeds aangehaalde arrest Optimus — Telecomunicações ook voor het Koninkrijk Spanje geldende referentiedatum, waren vrijgesteld of tegen een tarief van ten hoogste 0,50 % werden belast. Op die datum waren die verrichtingen niet eenvormig en dwingend onderworpen aan een kapitaalrecht dat tot gevolg had dat zij volgens richtlijn 85/303 moesten worden vrijgesteld.

23 In het onderhavige geval heeft de Commissie echter geen enkel element aangedragen waaruit blijkt dat de onder artikel 7, lid 1, sub b bis, van richtlijn 69/335 vallende verrichtingen op 1 juli 1984 in Spanje waren vrijgesteld of tegen een tarief van ten hoogste 0,50 % werden belast, zodat niet kan worden aangenomen dat deze verrichtingen volgens richtlijn 69/335 van het kapitaalrecht moeten worden vrijgesteld. Bijgevolg dient de eerste grief te worden afgewezen voor zover hij betrekking heeft op artikel 7, lid 1, sub b bis, van die richtlijn, en dient het onderzoek van die grief te worden voortgezet met betrekking tot de onder artikel 7, lid 1, sub b, vallende verrichtingen.

24 Het bezwaar van de Commissie dienaangaande betreft in concreto de omstandigheid dat volgens de Spaanse regeling de belanghebbende vennootschap voor de betrokken verrichtingen slechts kan worden vrijgesteld van de belasting waarin artikel 1, lid 1, punt 2, van de belastingwet voorziet, indien zij formeel kiest voor de bijzondere vrijstellingsregeling van hoofdstuk VIII, titel VII, van de wet inzake de vennootschapsbelasting, terwijl volgens richtlijn 69/335, na de wijziging ervan bij richtlijn 85/303, die verrichtingen moeten worden vrijgesteld zonder dat daaraan voorwaarden kunnen worden verbonden zoals de keuze voor een bijzondere vrijstellingsregeling. Bovendien

is de belanghebbende vennootschap verplicht deze keuze mee te delen aan het ministerie van Financiën, wat een extra belemmering voor de toepassing van deze vrijstelling oplevert.

25 Het Koninkrijk Spanje betwist niet dat deze verrichtingen vallen onder de categorie van verrichtingen die moeten worden vrijgesteld, doch voert in wezen aan dat de keuze voor de bijzondere vrijstellingsregeling de belanghebbende vennootschap geen materiële last oplegt en een minimale, zuiver formele voorwaarde is. De enige materiële voorwaarde voor de toepassing van deze regeling is dat het hoofddoel van de betrokken verrichting niet belastingfraude of -ontwijking is. De verplichting om de verrichting aan de belastingautoriteiten mee te delen, dient juist om te kunnen nagaan of er geldige economische redenen zijn voor de betrokken verrichting.

26 Dit laatste betoog kan niet worden aanvaard.

27 Teneinde het vrije verkeer van kapitaal te bevorderen door harmonisatie en in de mate van het mogelijke door geleidelijke afschaffing van het kapitaalrecht voorziet richtlijn 69/335 immers in vrijstelling van het kapitaalrecht voor de onder artikel 7, lid 1, sub b, vallende verrichtingen. Deze vrijstelling is verplicht en onvoorwaardelijk en vormt voor de belanghebbende vennootschappen een recht dat op nationaal niveau op eenvoudige en ondubbelzinnige wijze moet kunnen worden uitgeoefend.

28 Dit recht inkapselen in een bijzondere nationale regeling en de uitoefening ervan afhankelijk stellen van een formele keuze voor deze regeling kan bij de belanghebbende vennootschappen echter twijfel of onzekerheid doen ontstaan omtrent de oorsprong van dit recht en de voorwaarden voor de uitoefening ervan, en is daardoor alleen al niet in overeenstemming met de regeling van richtlijn 69/335. Bovendien is de verplichting om voor die bijzondere regeling te kiezen geen loutere formaliteit, aangezien deze keuze aan de belastingautoriteiten moet worden meegedeeld in de vorm en binnen de termijn waarin de nationale regeling voorziet. Deze dubbele verplichting, namelijk

keuze en mededeling daarvan, als voorwaarde voor de uitoefening van een door richtlijn 69/335 onvoorwaardelijk toegekend recht, vormt een met deze richtlijn strijdige belemmering.

29 De omstreden bijzondere regeling kan niet worden gerechtvaardigd door de strijd tegen belastingfraude en -ontwijking. Het Hof heeft immers reeds geoordeeld dat, aangezien richtlijn 69/335 de gevallen waarin de lidstaten kapitaalrecht kunnen heffen, volledig harmoniseert, en deze richtlijn geen enkele uitdrukkelijke bepaling bevat die de lidstaten toestaat, algemene maatregelen te treffen om belastingontwijking te bestrijden, de lidstaten zich slechts in bijzondere omstandigheden kunnen verzetten tegen de toepassing van het gemeenschapsrecht, namelijk wanneer er sprake is van misbruik of fraude (arrest van 7 juni 2007, Commissie/Griekenland, C-178/05, Jurispr. blz. I-4185, punt 32).

30 Zoals de Commissie terecht betoogt, kunnen dergelijke maatregelen dus niet op een algemeen vermoeden van fraude worden gebaseerd. Zij kunnen slechts in concrete gevallen worden getroffen om het hoofd te bieden aan volstrekt kunstmatige constructies, die geen verband houden met de economische realiteit en bedoeld zijn om de normaliter verschuldigde belasting te ontwijken (zie in die zin arrest van 8 november 2007, ING. AUER, C-251/06, Jurispr. blz. I-9689, punt 44). In dergelijke gevallen dient het bewijs van het frauduleuze of kunstmatige karakter van de betrokken verrichting uiteraard door bevoegde nationale autoriteiten te worden geleverd.

31 Aangezien het Koninkrijk Spanje niet heeft aangetoond dat zijn regeling alleen tegen volstrekt kunstmatige constructies in bovenbedoelde zin is gericht, dient te worden vastgesteld dat de eerste grief van de Commissie gegrond is voor zover hij betrekking heeft op de onder artikel 7, lid 1, sub b, van richtlijn 69/335 vallende verrichtingen.

De tweede grief

32 De tweede grief betreft artikel 19, lid 3, van de belastingwet, volgens hetwelk als belastbaar feit voor het kapitaalrecht wordt aangemerkt de overbrenging naar Spanje van de zetel van de werkelijke leiding of van de statutaire zetel van een kapitaalvennootschap die tevoren was gelegen in een lidstaat die geen vergelijkbaar kapitaalrecht heft als dat waarin de Spaanse regeling voorziet. De Commissie betoogt dat artikel 4 van richtlijn 69/335, dat een uitputtende lijst van de aan het kapitaalrecht onderworpen verrichtingen bevat, een verrichting als die welke in de deze bepaling van de belastingwet wordt genoemd, niet als belastbaar feit voor het kapitaalrecht aanmerkt, en derhalve in de weg staat aan die bepaling.

33 Het Koninkrijk Spanje antwoordt hierop dat die bepaling erop is gericht, te voorkomen dat de bepalingen van richtlijn 69/335 worden gebruikt om de toepassing van de Spaanse belastingregeling te omzeilen, en dus wordt gerechtvaardigd door de strijd tegen belastingfraude en -ontwijking. Daarvan is sprake wanneer kapitaalvennootschappen die van meet af aan bedoeld zijn om activiteiten in Spanje uit te oefenen, niettemin worden opgericht in een andere lidstaat waar deze oprichting niet is onderworpen aan een kapitaalrecht als het kapitaalrecht dat in Spanje van toepassing is.

34 Dit betoog van verweerder kan niet worden aanvaard.

35 In dit verband dient er immers allereerst op te worden gewezen dat volgens artikel 4, lid 1, sub g en h, van richtlijn 69/335 aan het kapitaalrecht zijn onderworpen de overbrenging, van een lidstaat naar een andere lidstaat, van de werkelijke of statutaire zetel van vennootschappen die voor de heffing van het kapitaalrecht in de laatstbedoelde lidstaat wel, maar in de eerste lidstaat niet als kapitaalvennootschap gelden. Bijgevolg is het enige in deze bepaling geformuleerde criterium voor de toepassing van het kapitaalrecht in het geval van een dergelijke overbrenging, het antwoord op de vraag of de betrokken entiteit in de lidstaat van oorsprong een „kapitaalvennootschap" is. Een dergelijke overbrenging kan dus niet aan het kapitaalrecht worden onderworpen indien de betrokken entiteit zowel in de lidstaat van oorsprong als in de lidstaat van ontvangst als „kapitaalvennootschap" geldt (zie in die zin arrest Commissie/Griekenland, reeds aangehaald, punten 26, 27 en 29).

36 Verder dient in dit verband te worden beklemtoond, zoals de advocaat-generaal in punt 62 van haar conclusie heeft gedaan, dat het antwoord op de vraag welke entiteiten voor de toepassing van het kapitaalrecht als „kapitaalvennootschappen" moeten worden aangemerkt, voor de lidstaten op dwingende en uniforme wijze wordt gegeven in artikel 3, lid 1, van richtlijn 69/335.

37 Artikel 19, lid 3, van de belastingwet stelt de toepassing van het kapitaalrecht in Spanje in het geval van overbrenging van de zetel van de werkelijke leiding of van de statutaire zetel van een kapitaalvennootschap naar deze lidstaat echter afhankelijk van het antwoord op de vraag, of deze vennootschap in de lidstaat van oorsprong aan een vergelijkbaar recht was onderworpen. Dit criterium van „belastingheffing" of „onderwerping aan de belasting" in de lidstaat van oorsprong is echter niet in overeenstemming met het in artikel 4, lid 1, sub g en h, van richtlijn 69/335 geformuleerde criterium, en maakt het mogelijk dat kapitaalrecht wordt geheven in gevallen waarin dit volgens richtlijn 69/335 niet mag. Aangezien die richtlijn de belastingheffing door de lidstaten in het geval van overbrenging van de statutaire zetel of van de zetel van de werkelijke leiding volledig harmoniseert, is die bepaling van de belastingwet onverenigbaar met de bepalingen van artikel 4, lid 1, sub g en h, van richtlijn 69/335.

38 Die bepaling is overigens ook in strijd met de algemene opzet van richtlijn 69/335. De omstandigheid dat sommige lidstaten van de hun in deze richtlijn toegekende bevoegdheid gebruik hebben gemaakt om af te zien van de heffing van het kapitaalrecht, betekent immers niet dat wanneer de zetel van de werkelijke leiding of de statutaire zetel van een dergelijke kapitaalvennootschap van de ene lidstaat naar een andere lidstaat wordt overgebracht, deze laatste lidstaat automatisch een dergelijk recht mag heffen (zie in die zin arrest ING. AUER, reeds aangehaald, punten 34 en 35).

39 In de tweede plaats dient te worden vastgesteld dat artikel 19, lid 3, van de belastingwet op een algemeen vermoeden van fraude berust aangezien de maatregelen waarin deze bepaling voorziet, automatisch en zonder onderscheid worden toegepast. Om de in de punten 29 en 30 van het onderhavige arrest uiteengezette redenen en overeenkomstig de in die punten aangehaalde vaste rechtspraak van het Hof kan die bepaling echter niet worden gerechtvaardigd door de strijd tegen belastingfraude en -ontwijking. In dit verband dient er inzonderheid op te worden gewezen dat de uitoefening van een door het gemeenschapsrecht verleend recht, zoals de vestiging van een vennootschap in een

andere lidstaat of de overbrenging van de zetel van die vennootschap, op zich geen vermoeden van misbruik rechtvaardigt (arrest Commissie/Griekenland, reeds aangehaald, punt 32).

40 De tweede grief moet derhalve gegrond worden geacht.

De derde grief

41 In het kader van deze grief stelt de Commissie dat artikel 20 van de belastingwet tot gevolg heeft dat kapitaalrecht wordt geheven over het deel van het vennootschappelijk kapitaal dat ter beschikking wordt gesteld voor de commerciële activiteiten die op het Spaanse grondgebied worden uitgeoefend door filialen of permanente vestigingen van kapitaalvennootschappen waarvan de statutaire zetel en de zetel van de werkelijke leiding zijn gelegen in een andere lidstaat die geen met de Spaanse belasting vergelijkbare belasting heft. Volgens de Commissie is een dergelijke belastingheffing in strijd met de in artikel 2, lid 1, van richtlijn 69/335 geformuleerde regel betreffende de verdeling van de fiscale bevoegdheden over de lidstaten.

42 Volgens artikel 20 van de belastingwet worden entiteiten die op het Spaanse grondgebied commerciële activiteiten uitoefenen door middel van filialen of permanente vestigingen en waarvan de statutaire zetel en de zetel van de werkelijke leiding zijn gelegen in een lidstaat waar deze entiteiten niet zijn onderworpen aan een belasting die vergelijkbaar is met die welke in Spanje wordt geheven, op dezelfde wijze en onder dezelfde voorwaarden als Spaanse entiteiten belast over het gedeelte van het kapitaal dat voor deze activiteiten ter beschikking wordt gesteld.

43 Uit de formulering van deze bepaling, waarin sprake is van „entiteiten” die in Spanje commerciële activiteiten uitoefenen door middel van filialen of permanente vestigingen, blijkt dat de Spaanse regeling kapitaalvennootschappen waarvan de zetel van de werkelijke leiding in een andere lidstaat is gelegen en die filialen of permanente vestigingen op het Spaanse grondgebied hebben, onderwerpt aan belasting over het

deel van het kapitaal van deze vennootschappen dat ter beschikking wordt gesteld voor de activiteiten die de betrokken filialen of permanente vestigingen op het Spaanse grondgebied uitoefenen.

44 Het Koninkrijk Spanje betwist niet dat deze belasting in Spanje als een kapitaalrecht over de betrokken verrichtingen wordt beschouwd. Verweerder voert immers als enig verweer aan dat de betrokken bepaling wordt gerechtvaardigd door het doel, de belastingontwijking te voorkomen die hierin bestaat dat een vennootschap wordt opgericht in een lidstaat die niet voorziet in een belasting die vergelijkbaar is met de Spaanse belasting, en dat onmiddellijk daarna in Spanje een permanente vestiging of een filiaal wordt gecreëerd van waaruit deze vennootschap commerciële activiteiten uitoefent in Spanje.

45 Het heffen van belasting over dergelijke verrichtingen van kapitaalvennootschappen waarvan de zetel van de werkelijke leiding in een andere lidstaat is gelegen, is echter in strijd met artikel 2, lid 1, van richtlijn 69/335, waarin wordt bepaald dat de aan het kapitaalrecht onderworpen verrichtingen uitsluitend belastbaar zijn in de lidstaat op welks grondgebied zich de zetel van de werkelijke leiding van de kapitaalvennootschap bevindt op het ogenblik waarop deze verrichtingen plaatsvinden.

46 Aangezien deze belastingheffing een algemeen en zonder onderscheid toepasselijke maatregel is, kan zij om de in de punten 29 en 30 van het onderhavige arrest uiteengezette redenen niet worden gerechtvaardigd door de strijd tegen belasting-fraude en -ontwijking.

47 Hieruit volgt dat de derde door de Commissie aangevoerde grief gegrond is.

48 Gelet op het voorgaande dient te worden vastgesteld dat het Koninkrijk Spanje,

— door de vrijstelling van het kapitaalrecht voor de in artikel 7, lid 1, sub b, van richtlijn 69/335 bedoelde verrichtingen afhankelijk te stellen van de in artikel 96 van de wet inzake de vennootschapsbelasting geformuleerde voorwaarden;

— door een kapitaalrecht te heffen over de overbrenging uit een andere lidstaat naar Spanje van de zetel van de werkelijke leiding of van de statutaire zetel van kapitaalvennootschappen die in de lidstaat van herkomst niet zijn onderworpen aan een vergelijkbare belasting, en

— door een kapitaalrecht te heffen over het kapitaal dat ter beschikking wordt gesteld voor de commerciële activiteiten die op het Spaanse grondgebied worden uitgeoefend door filialen of permanente vestigingen van vennootschappen die zijn gevestigd in een lidstaat die geen vergelijkbare belasting heft,

de krachtens richtlijn 69/335 op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen.

49 Het beroep wordt verworpen voor het overige.

Kosten

50 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dit is gevorderd. Aangezien de Commissie verwijzing van het Koninkrijk Spanje in de kosten heeft gevorderd en het Koninkrijk Spanje op de wezenlijke punten in het ongelijk is gesteld, dient het in de kosten te worden verwezen.

Het Hof van Justitie (Vierde kamer) verklaart:

1) Het Koninkrijk Spanje is de verplichtingen niet nagekomen die op hem rusten krachtens richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, zoals gewijzigd bij de richtlijnen 73/79/EEG van de Raad van 9 april 1973, 73/80/EEG van de Raad van 9 april 1973 en 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985,

— **door de vrijstelling van het kapitaalrecht voor de in artikel 7, lid 1, sub b, van richtlijn 69/335, zoals gewijzigd bij de richtlijnen 73/79, 73/80 en 85/303, bedoelde verrichtingen afhankelijk te stellen van de voorwaarden die zijn geformuleerd in artikel 96 van de Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (tweede aanvullende bepaling van de geconsolideerde versie van de wet inzake de vennootschapsbelasting), goedgekeurd bij koninklijk wetsbesluit nr. 4/2004 van 5 maart 2004;**

— **door een kapitaalrecht te heffen over de overbrenging uit een andere lidstaat naar Spanje van de zetel van de werkelijke leiding of van de statutaire zetel van kapitaalvennootschappen die in de lidstaat van herkomst niet zijn onderworpen aan een vergelijkbare belasting, en**

— **door een kapitaalrecht te heffen over het kapitaal dat ter beschikking wordt gesteld voor de commerciële activiteiten die op het Spaanse grondgebied worden uitgeoefend door filialen of permanente vestigingen van vennootschappen die zijn gevestigd in een lidstaat die geen vergelijkbare belasting heft.**

2) Het beroep wordt verworpen voor het overige.

3) Het Koninkrijk Spanje wordt verwezen in de kosten.

ondertekeningen