ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)
18 maart 1993 *

In zaak C-280/91,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van het Bundesfinanzhof, in het aldaar aanhangig geding tussen

Finanzamt Kassel-Goethestraße

en

Viessmann KG,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 4 van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal (PB 1969, L 249, blz. 25),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: G. C. Rodríguez Iglesias, kamerpresident, R. Joliet en D. A. O. Edward, rechters,

advocaat-generaal: F. G. Jacobs
griffier: L. Hewlett, administrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch hoofdadviseur H. Étienne, als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

* Procestaal: Duits.

gehoord de mondelinge opmerkingen van Viessmann KG, vertegenwoordigd door E. Stehmann, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, en van de Commissie, ter terechtzitting van 12 november 1992,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 17 december 1992,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 31 juli 1991, ingekomen ten Hove op 31 oktober daaraanvolgend, heeft het Bundesfinanzhof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van artikel 4 van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal (PB 1969, L 249, blz. 25; hierna: „richtlijn").

2 Die vraag is gerezen in een geding tussen het Finanzamt Kassel (hierna: „Finanzamt") en Viessmann GmbH & Co. KG (hierna: „Viessmann") betreffende de belastingheffing over de overdracht van een aandeel in deze vennootschap.

3 Viessmann is een commanditaire vennootschap naar Duits recht. Uit de conclusie van de advocaat-generaal, waarnaar voor de bijzonderheden wordt verwezen (zie punten 6-9), blijkt dat het vennootschappelijk kapitaal 9,8 miljoen DM bedraagt. Hierover is bij de storting ervan kapitaalrecht geheven. Deelgenoten in Viessmann zijn twee onbeperkt aansprakelijke vennoten (complementarissen) en een beperkt aansprakelijke vennoot (commanditaris).

4 Op 8 juli 1983 droeg V., een van de onbeperkt aansprakelijke vennoten, een deel van zijn aandeel over aan zijn echtgenote en kinderen, die ingevolge het in de overdrachtsovereenkomst bepaalde beperkt aansprakelijke vennoten in Viessmann werden.

5 Het Finanzamt was van oordeel, dat de overdracht van aandelen van een onbeperkt aansprakelijke vennoot aan beperkt aansprakelijke vennoten een omzetting van de aandelen inhield en derhalve als een eerste verkrijging van vennootschappelijke rechten moest worden aangemerkt. Bijgevolg was zij volgens het Finanzamt aan het kapitaalrecht onderworpen uit hoofde van § 2, lid 1, sub 1, van het Kapitalverkehrsteuergesetz, die bepaalt, dat bij „de eerste verkrijging van vennootschappelijke rechten in een in Duitsland gevestigde vennootschap" kapitaalrecht is verschuldigd.

6 Het Bundesfinanzhof stelde zich de vraag, of de uitlegging van het Finanzamt strookte met de richtlijn, met name, of de onderhavige overdracht van de aandelen een aan het kapitaalrecht onderworpen verrichting in de zin van artikel 4 van de richtlijn was.

7 Artikel 4, lid 1, van de richtlijn somt de verrichtingen op, waarover de Lid-Staten kapitaalrecht moeten heffen. Een van deze verrichtingen is

„c) de vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap door inbreng van zaken van welke aard ook".

8 Artikel 4, lid 2, bevat een lijst van de verrichtingen waarover de Lid-Staten kapitaalrecht kunnen heffen. Volgens deze bepaling kan met name worden belast:

„b) de vermeerdering van het vennootschappelijk vermogen van een kapitaalvennootschap door prestaties van een vennoot, die geen vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal met zich meebrengen, maar beloond worden met een wijziging van de aandeelhoudersrechten of de waarde van de aandelen kunnen verhogen".

9 In deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Laat artikel 4 van richtlijn 69/335/EEG de heffing van kapitaalrecht door de Lid-Staten toe, wanneer binnen een voordien reeds bestaande commanditaire vennootschap waarin een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid deelneemt (GmbH & Co. KG), het complementaire aandeel gedeeltelijk wordt omgezet in een commanditair aandeel?"

10 Voor een nadere uiteenzetting van de feiten van het hoofdgeding, het procesverloop en de bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen wordt verwezen naar het rapport ter terechtzitting. Deze elementen van het dossier worden hierna slechts weergegeven voor zover dat noodzakelijk is voor de redenering van het Hof.

11 Met zijn vraag wenst de nationale rechter te vernemen, of de overdracht door een onbeperkt aansprakelijke vennoot van een deel van zijn aandeel aan een beperkt aansprakelijke vennoot uit hoofde van artikel 4 van de richtlijn aan het kapitaalrecht kan worden onderworpen.

12 De richtlijn beoogt, de structuur en de hoogte van de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal in de Gemeenschap te harmoniseren. Artikel 4 ervan

somt de verrichtingen op waarover de Lid-Staten kapitaalrecht kunnen of moeten heffen.

13 De overdracht door een onbeperkt aansprakelijke vennoot van een deel van zijn aandeel in een vennootschap aan een beperkt aansprakelijke vennoot valt niet onder een van de in deze bepaling genoemde categorieën. Deze verrichting is noch een vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal in de zin van artikel 4, lid 1, sub c, noch een vermeerdering van het vennootschappelijk vermogen in de zin van artikel 4, lid 2, sub b, en kan derhalve niet worden onderworpen aan de belasting die voor de in deze bepalingen genoemde categorieën is voorzien.

14 Hieruit volgt, dat een overdracht van aandelen als de onderhavige niet een aan het kapitaalrecht onderworpen verrichting in de zin van artikel 4 van de richtlijn is.

15 De Commissie heeft het Hof verzocht te onderzoeken, of de overdracht van aandelen op grond van artikel 6 van de richtlijn aan het kapitaalrecht kan worden onderworpen.

16 Ten aanzien van commanditaire vennootschappen bepaalt artikel 6:

„1. Elke Lid-Staat kan het bedrag van de inbreng van een voor de verbintenissen van een kapitaalvennootschap onbeperkt aansprakelijke vennoot, alsmede het bedrag van het aandeel van een zodanige vennoot in het vennootschappelijk vermogen, uitsluiten van de (...) belastinggrondslag.

2. Indien een Lid-Staat gebruik maakt van de in lid 1 bedoelde bevoegdheid worden met het kapitaalrecht belast:

— (...)

— (...)

— elke verrichting waardoor de aansprakelijkheid van een vennoot wordt beperkt tot zijn deelneming in het vennootschappelijk kapitaal, in het bijzonder wanneer de beperking van de aansprakelijkheid voortvloeit uit een omzetting van de kapitaalvennootschap in een kapitaalvennootschap van een andere soort.

(...)"

17 In dit verband zij erop gewezen, dat het Hof tot taak heeft, alle gemeenschapsrechtelijke bepalingen uit te leggen die noodzakelijk zijn voor de beslechting van bij de nationale rechterlijke instanties aanhangige gedingen, ook wanneer die bepalingen niet uitdrukkelijk worden genoemd in de door die rechterlijke instanties gestelde vragen.

18 Artikel 6 van de richtlijn nu beoogt onder meer te verhinderen, dat aandelen die als inbreng van een onbeperkt aansprakelijke vennoot in de betrokken Lid-Staten niet zijn belast, nadien worden overgedragen aan een beperkt aansprakelijke vennoot en aldus worden omgezet in aandelen met beperkte aansprakelijkheid, zonder onderworpen te worden aan het kapitaalrecht dat bij de uitgifte ervan geheven had moeten worden.

19 Bij de storting van het vennootschappelijk kapitaal van Viessmann is echter, zoals vermeld in rechtsoverweging 3 van dit arrest, over alle aandelen ervan kapitaalrecht betaald.

20 Derhalve kan een overdracht van aandelen als de onderhavige niet aan het kapitaalrecht worden onderworpen op grond van artikel 6 van de richtlijn.

21 Mitsdien moet de door de nationale rechter gestelde vraag aldus worden beantwoord, dat over de overdracht, door een vennoot met onbeperkte aansprakelijkheid in een kapitaalvennootschap, van een gedeelte van zijn deelneming aan een vennoot met beperkte aansprakelijkheid in die vennootschap geen kapitaalrecht kan worden geheven op grond van artikel 4 van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal. Over deze verrichting kan in de Lid-Staten die voor vrijstelling van de inbreng van onbeperkt aansprakelijke vennoten hebben gekozen, evenmin op grond van artikel 6 van die richtlijn belasting worden geheven, wanneer bij de uitgifte van de overgedragen aandelen daarover reeds kapitaalrecht is geheven.

Kosten

22 De kosten door de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van haar opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. 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.

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

uitspraak doende op de door het Bundesfinanzhof bij beschikking van 31 juli 1991 gestelde vraag, verklaart voor recht:

Over de overdracht, door een vennoot met onbeperkte aansprakelijkheid in een kapitaalvennootschap, van een gedeelte van zijn deelneming aan een vennoot met beperkte aansprakelijkheid in die vennootschap kan geen kapitaalrecht worden geheven op grond van artikel 4 van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal. Over deze verrichting kan in de Lid-Staten die voor vrijstelling van de inbreng van onbeperkt aansprakelijke vennoten hebben gekozen, evenmin op grond van artikel 6 van die richtlijn belasting worden geheven, wanneer bij de uitgifte van de overgedragen aandelen daarover reeds kapitaalrecht is geheven.

Rodríguez Iglesias · Joliet Edward

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 18 maart 1993.

De griffier

J.-G. Giraud

De president van de Eerste kamer

G. C. Rodríguez Iglesias