# ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

18 januari 2001 *

In zaak C-113/99,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) van het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk), in het aldaar aanhangig geding tussen

**H. Schmid,** als curator in het faillissement van P.P. Handels GmbH, in vereffening,

en

**Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland,**

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 10 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),

* Procestaal: Duits.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: V. Skouris, kamerpresident, R. Schintgen (rapporteur) en N. Colneric, rechters,

advocaat-generaal: N. Fennelly,
griffier: R. Grass,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— de Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, vertegenwoordigd door K. Opl als gemachtigde,

— de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door C. Stix-Hackl als gemachtigde,

— de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Fernandes en Â. Seiça Neves als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door H. Michard en A. Buschmann als gemachtigden,

gezien het rapport van de rechter-rapporteur,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 21 september 2000,

het navolgende

## Arrest

1 Bij beschikking van 17 maart 1999, ingekomen bij het Hof op 6 april daaropvolgend, heeft het Verwaltungsgerichtshof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG), een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van artikel 10 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 69/335").

2 Deze vraag is gerezen in een procedure tussen H. Schmid, als curator in het faillissement van P.P. Handels GmbH (hierna: „Handelsgesellschaft"), en de Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (hierna: „Finanzlandesdirektion"), betreffende de betaling van de minimumbelasting op vennootschappen.

### Toepasselijke bepalingen van gemeenschapsrecht

3 Zoals blijkt uit de eerste overweging van de considerans van richtlijn 69/335 beoogt deze het vrije kapitaalverkeer te bevorderen, dat wordt beschouwd als een van de essentiële voorwaarden voor de totstandkoming van een economische unie waarvan de kenmerken overeenkomen met die van een binnenlandse markt.

4 Volgens de zesde overweging van de considerans van richtlijn 69/335 veronderstelt het nastreven van die doelstelling dat, voor wat betreft de belasting op het bijeenbrengen van kapitaal, de tot dan toe in de lidstaten van kracht zijnde indirecte belastingen worden afgeschaft en dat in de plaats daarvan binnen de gemeenschappelijke markt een eenmalige belasting, van gelijke hoogte in alle lidstaten, wordt geheven.

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

„Aan het kapitaalrecht zijn de volgende verrichtingen onderworpen:

a) de oprichting van een kapitaalvennootschap;

b) de omzetting van een vennootschap, vereniging of rechtspersoon, niet zijnde een kapitaalvennootschap, in een kapitaalvennootschap;

c) de vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap door inbreng van zaken 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 [...]

[...]"

6 Artikel 4, lid 1, sub e tot en met h, van richtlijn 69/335 bepaalt dat de overbrenging van de zetel van de werkelijke leiding of van de statutaire zetel van een kapitaalvennootschap van een derde land naar een lidstaat of van een lidstaat naar een andere lidstaat eveneens onderworpen is aan het kapitaalrecht.

7 Artikel 4, lid 2, van richtlijn 69/335 somt de verschillende verrichtingen op die aan het kapitaalrecht kunnen worden onderworpen. Deze verrichtingen zijn:

„a) de vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap door omzetting van winsten, reserves of voorzieningen;

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

c) het afsluiten van een lening door een kapitaalvennootschap, indien de schuldeiser recht heeft op een aandeel in de winst van de vennootschap;

d) het afsluiten van een lening door een kapitaalvennootschap bij een vennoot, bij de echtgenoot of een kind van een vennoot, alsmede het afsluiten van een lening bij een derde wanneer zij wordt gegarandeerd door een vennoot, mits deze leningen dezelfde functie hebben als een vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal."

8 Richtlijn 69/335 voorziet tevens, overeenkomstig de laatste overweging van haar considerans, in de afschaffing van andere indirecte belastingen die dezelfde kenmerken vertonen als het kapitaalrecht of het zegelrecht op effecten, waarvan de handhaving het met de in deze richtlijn bedoelde maatregelen nagestreefde doel in gevaar zou kunnen brengen. Deze belastingen, waarvan de heffing verboden is, worden onder meer opgesomd in artikel 10 van richtlijn 69/335, luidend als volgt:

„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 haar rechtsvorm in acht moet nemen alvorens met haar werkzaamheden te kunnen beginnen."

9 Artikel 12, lid 1, van richtlijn 69/335 geeft een uitputtende opsomming 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, arrest van 2 februari 1988, Dansk Sparinvest, 36/86, Jurispr. blz. 409, punt 9).

## Nationale bepalingen

10 Op grond van § 1 van het Körperschaftsteuergesetz 1988 (wet op de vennootschapsbelasting) van 7 juli 1988 (BGBl. nr. 401/1988; hierna: „KStG 1988") zijn vennootschappen waarvan het bestuur of de zetel in het land is gevestigd, onbeperkt belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Als vennootschappen worden aangemerkt privaatrechtelijke rechtspersonen, bedrijven met een winstoogmerk van publiekrechtelijke vennootschappen, en niet rechtspersoonlijkheid bezittende personenverenigingen, instellingen, stichtingen en andere doelvermogens.

11 Ingevolge § 4, lid 1, KStG 1988 zijn privaatrechtelijke rechtspersonen belastingplichtig vanaf het tijdstip waarop hun rechtsgrondslag, zoals de statuten, de vennootschapsovereenkomst of de stichtingsoorkonde, is vastgesteld en zij voor het eerst naar buiten treden.

12 Volgens § 7, lid 1, KStG 1988 wordt de vennootschapsbelasting geheven over het inkomen dat de onbeperkt belastingplichtige binnen een kalenderjaar heeft genoten. Overeenkomstig § 22, lid 1, KStG 1988 bedraagt de vennootschapsbelasting 34 %.

13 § 24, lid 4, KStG 1988 luidde in de in het hoofdgeding toepasselijke versie (BGBl.nr. 680/1994):

„Onbeperkt belastingplichtige kapitaalvennootschappen — met uitzondering van ‚Organgesellschaften' in de zin van § 9, lid 2 — betalen voor elk volledig kalenderkwartaal waarin zij onbeperkt belastingplichtig zijn, een minimumbelasting van 3 750 ATS. De minimumbelasting moet, in de mate waarin zij de feitelijk verschuldigde vennootschapsbelasting te boven gaat, als een vooruitbetaling in de zin van § 45 Einkommensteuergesetz 1988 worden verrekend met een

in het aanslagtijdvak of in de volgende zeven aanslagtijdvakken feitelijk verschuldigde vennootschapsbelasting. Deze verrekening geschiedt slechts voorzover de feitelijk verschuldigde vennootschapsbelasting de in de eerste zin bedoelde minimumbelasting voor het betrokken tijdvak te boven gaat."

14 In 1996 werd de per kalenderkwartaal verschuldigde minimumbelasting bij wet (BGBl. nr. 201/1996) verhoogd tot 12 500 ATS en werd de beperking van verrekening hiervan tot de volgende zeven aanslagtijdvakken afgeschaft. Deze laatste maatregel werd bij een nieuwe wetswijziging (BGBl. nr. 70/1997) uitgebreid tot de jaren 1994 tot en met 1996.

## Het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

15 Uit de verwijzingsbeschikking blijkt, dat de Finanzlandesdirektion de Handelsgesellschaft een aanslag ten bedrage van 15 000 ATS uit hoofde van minimumbelasting op de kapitaalvennootschappen voor het jaar 1996 heeft afgelegd, hoewel deze vennootschap in dat jaar geen inkomsten had verworven.

16 Verzoekster in het hoofdgeding, bij akte van 19 maart 1996 benoemd tot curator in het faillissement van de Handelsgesellschaft, diende tegen deze belastingaanslag een bezwaarschrift in bij de Finanzlandesdirektion. Na afwijzing van dit bezwaarschrift stelde zij beroep in bij het Verfassungsgerichtshof, dat zich onbevoegd verklaarde en de zaak verwees naar het Verwaltungsgerichtshof. Voor dit rechtscollege stelde verzoekster in het hoofdgeding onder meer, dat de verplichting tot betaling van de minimumbelasting op kapitaalvennootschappen in strijd was met artikel 10 van richtlijn 69/335.

17 Daar het betwijfelt, of de minimumbelasting op kapitaalvennootschappen verenigbaar is met deze richtlijn, heeft het Verwaltungsgerichtshof besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vraag te stellen:

„Staat artikel 10 van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal eraan in de weg, dat in het jaar 1996 een recht wordt geheven als bedoeld in § 24, lid 4, van het Körperschaftsteuergesetz 1988, in de versie van Bundesgesetzblatt nr. 680/1994?"

**De prejudiciële vraag**

18 Met deze vraag wenst de verwijzende rechter in hoofdzaak te vernemen, of artikel 10 van richtlijn 69/335 aldus moet worden uitgelegd, dat het eraan in de weg staat dat ten laste van kapitaalvennootschappen in staat van faillissement of in vereffening die over geen inkomen beschikken of waarvan het jaarlijkse inkomen een bepaald bedrag niet overschrijdt, een minimumbelasting als de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wordt geheven, die verschuldigd is voor ieder kalenderkwartaal waarin deze vennootschappen onbeperkt belastingplichtig zijn.

19 Dienaangaande moet om te beginnen worden vastgesteld, dat het bij de verrichtingen bedoeld in artikel 4 van richtlijn 69/335, waarnaar artikel 10, sub a en b, van deze richtlijn verwijst, hetzij gaat om de overdracht van kapitaal of goederen aan een kapitaalvennootschap in de lidstaat van aanslag, hetzij om

een daadwerkelijke vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal of vermogen van vennootschappen (arrest Hof van 27 oktober 1998, Nonwoven, C-4/97, Jurispr. blz. I-6469, punt 20).

20 Gelijk de advocaat-generaal in punt 14 van zijn conclusie heeft vastgesteld, wordt een minimumbelasting op vennootschappen zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde geheven voor ieder kalenderkwartaal waarin een kapitaalvennootschap onbeperkt belastingplichtig is. Zij veronderstelt geen verrichting die een beweging van kapitaal of goederen — in de vorm van overdracht of vermeerdering — omvat en heeft dus geen betrekking op een van de in artikel 4 van richtlijn 69/335 opgesomde belastbare verrichtingen.

21 Verder zij eraan herinnerd, dat ingevolge artikel 10, sub c, van de richtlijn, behoudens het kapitaalrecht belastingen ter zake van de inschrijving of elke andere formaliteit die een vennootschap vanwege haar rechtsvorm in acht moet nemen alvorens haar werkzaamheden te kunnen beginnen, verboden zijn. Dit verbod vindt zijn rechtvaardiging in de omstandigheid dat, hoewel de betrokken belastingen niet de inbreng van kapitaal als zodanig treffen, zij niettemin worden geheven ter zake van formaliteiten die verband houden met de rechtsvorm van de vennootschap, dat wil zeggen het voor het bijeenbrengen van kapitaal gebruikte instrument, zodat de handhaving van deze belastingen eveneens de doelstellingen van de richtlijn dreigt te doorkruisen (zie arresten Hof van 21 september 2000, Modelo, C-19/99, Jurispr. blz. I-7213, punt 24, en 26 september 2000, IGI, C-134/99, Jurispr. blz. I-7717, punt 22).

22 Vast staat, dat de minimumbelasting op kapitaalvennootschappen geen formeel verband houdt met de inschrijving van de belastingplichtige vennootschappen. De inschrijving van een vennootschap in het vennootschapsregister is immers niet

afhankelijk van betaling van deze belasting en niet-betaling ervan leidt niet tot schrapping uit het register.

23 Voorts is de minimumbelasting op kapitaalvennootschappen niet gebonden aan de vervulling van aan de uitoefening van een werkzaamheid voorafgaande formaliteiten waaraan deze vennootschappen wegens hun rechtsvorm onderworpen kunnen zijn.

24 Ten slotte zij eraan herinnerd, dat de richtlijn luidens haar titel enkel „de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal" betreft en dat, overeenkomstig de rechtspraak van het Hof, de harmonisatie waarin richtlijn 69/335 voorziet, geen betrekking heeft op directe belastingen, die, zoals de vennootschapsbelasting, onder de bevoegdheden van de lidstaten vallen (arrest van 26 september 1996, Frederiksen, C-287/94, Jurispr. blz. I-4581, punten 17 en 21).

25 Nu de verwijzende rechter heeft geoordeeld, dat de minimumbelasting op vennootschappen die in het bij hem aanhangig gemaakte geschil in geding is, in bepaalde gevallen als een indirecte belasting zou kunnen worden beschouwd, zij opgemerkt, dat volgens de rechtspraak van het Hof de kwalificatie van een belasting, recht of heffing vanuit gemeenschapsrechtelijk oogpunt door het Hof dient te geschieden aan de hand van de objectieve kenmerken van de belasting, onafhankelijk van de kwalificatie naar nationaal recht (zie, met name, arrest Nonwoven, reeds aangehaald, punt 19).

26 In dit verband moet worden vastgesteld, zoals de advocaat-generaal in punt 16 van zijn conclusie heeft opgemerkt, dat de minimumbelasting op kapitaalvennootschappen rechtstreeks voortvloeit uit de onbeperkte belastingplicht van een kapitaalvennootschap voor de vennootschapsbelasting. Bovendien blijkt uit

de modaliteiten van deze belasting, dat het gaat om een voorschot op de daadwerkelijke belastingschuld uit hoofde van de vennootschapsbelasting over een bepaalde aanslagperiode. Zoals de advocaat-generaal in punt 17 van zijn conclusie heeft opgemerkt, gaat het in wezen dus niet om een van het inkomen onafhankelijke belasting, zoals door de verwijzende rechter wordt aangenomen.

27 Uit bovenstaande overwegingen volgt, dat een minimumbelasting op kapitaalvennootschappen, zoals die in het hoofdgeding aan de orde is, niet dezelfde kenmerken vertoont als de ingevolge artikel 10 van richtlijn 69/335 verboden belastingen.

28 Op de gestelde vraag moet derhalve worden geantwoord, dat artikel 10 van richtlijn 69/335 aldus moet worden uitgelegd, dat het niet eraan in de weg staat dat ten laste van kapitaalvennootschappen in staat van faillissement of in vereffening, die over geen inkomen beschikken of waarvan het jaarlijkse inkomen een bepaald bedrag niet overschrijdt, een minimumbelasting als de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wordt geheven, die verschuldigd is voor ieder kalenderkwartaal waarin deze vennootschappen onbeperkt belastingplichtig zijn.

## Kosten

29 De kosten door de Oostenrijkse en de Portugese 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 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 (Tweede kamer),

uitspraak doende op de door het Verwaltungsgerichtshof bij beschikking van 17 maart 1999 gestelde vraag, verklaart voor recht:

**Artikel 10 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, moet aldus worden uitgelegd, dat het niet eraan in de weg staat dat ten laste van kapitaalvennootschappen in staat van faillissement of in vereffening, die over geen inkomen beschikken of waarvan het jaarlijkse inkomen een bepaald bedrag niet overschrijdt, een minimumbelasting als de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wordt geheven, die verschuldigd is voor ieder kalenderkwartaal waarin deze vennootschappen onbeperkt belastingplichtig zijn.**

Skouris Schintgen Colneric

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 18 januari 2001.

De griffier

R. Grass

De president van de Tweede kamer

V. Skouris