ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)
27 oktober 1998 *

In zaak C-4/97,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van de Commissione tributaria provinciale di Firenze (Italië), in het aldaar aanhangig geding tussen

Manifattura italiana Nonwoven SpA

en

Direzione regionale delle entrate per la Toscana,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging 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),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: P. J. G. Kapteyn, kamerpresident, G. F. Mancini, J. L. Murray, H. Ragnemalm (rapporteur) en K. M. Ioannou, rechters,

* Procestaal: Italiaans.

advocaat-generaal: N. Fennelly
griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Manifattura italiana Nonwoven SpA, vertegenwoordigd door A. Bompani, S. Calamandrei, G. Manfriani en L. Noferi, dottori commercialisti, en G. Bompani en G. Danna, advocaten te Florence,

— de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door U. Leanza, hoofd van de dienst diplomatieke geschillen van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, bijgestaan door G. de Bellis, avvocato dello Stato,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door G. Kanellopoulos, adjunct-juridisch adviseur bij de juridische dienst van de staat, en A. Rokofyllou, adviseur van de onderminister van Buitenlandse zaken, als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa, lid van haar juridische dienst, als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Manifattura italiana Nonwoven SpA, de Italiaanse regering, de Griekse regering en de Commissie ter terechtzitting van 7 mei 1998,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 18 juni 1998,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 18 oktober 1996, ten Hove ingekomen op 9 januari 1997, heeft de Commissione tributaria provinciale di Firenze het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag een prejudiciële vraag 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 (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").

2 Deze vraag is gerezen in een geding tussen Manifattura italiana Nonwoven SpA (hierna: „Nonwoven") en de Direzione regionale delle entrate per la Toscana (hierna: „belastingadministratie") over haar vordering tot terugbetaling van een als belasting op het nettovermogen van ondernemingen betaald bedrag.

3 De richtlijn strekt in het bijzonder tot harmonisatie van de elementen die een rol spelen bij de vaststelling en de heffing van het recht op de inbreng in vennootschappen in de Gemeenschap, een en ander in de context van de afschaffing van de fiscale belemmeringen die het vrije kapitaalverkeer verhinderen (zie, onder meer, arrest van 5 maart 1998, Solred, C-347/96, Jurispr. blz. I-937, punt 3).

4 Artikel 4, lid 1, van de richtlijn bepaalt:

„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 (...)"

5 In artikel 4, lid 1, sub e tot en met h, van de richtlijn wordt bepaald, dat de overbrenging van de zetel van de werkelijke leiding of de statutaire zetel van een kapitaalvennootschap uit een derde land of een andere lidstaat eveneens aan het kapitaalrecht is onderworpen.

6 In artikel 4, lid 2, van de richtlijn worden de verschillende verrichtingen genoemd die aan het kapitaalrecht kunnen worden onderworpen:

„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".

7 Volgens artikel 7, lid 2, mogen de lidstaten bepaalde in de richtlijn bedoelde verrichtingen van het kapitaalrecht vrijstellen of deze aan een uniform tarief van ten hoogste 1 % onderwerpen.

8 Verder voorziet de richtlijn, overeenkomstig de laatste overweging van de considerans ervan, in de afschaffing van andere indirecte belastingen die dezelfde kenmerken vertonen als het kapitaalrecht of het zegelrecht op effecten en waarvan de handhaving het doel dat met de in deze richtlijn bedoelde maatregelen wordt nagestreefd, in gevaar zou kunnen brengen. Deze belastingen, waarvan de heffing verboden is, worden met name genoemd in artikel 10 van de richtlijn, dat luidt 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 Bij besluitwet nr. 394 van 30 september 1992 (*GURI* nr. 230 van 30 september 1992) werd in het Italiaanse belastingstelsel de belasting op het nettovermogen van ondernemingen ingevoerd. Deze belasting is verschuldigd door, onder meer, de kapitaalvennootschappen, de coöperatieve vennootschappen en de onderlinge verzekeringsmaatschappijen, de publiekrechtelijke of privaatrechtelijke instellingen die geen vennootschappen zijn, maar uitsluitend en/of hoofdzakelijk handelsactiviteiten uitoefenen, en de natuurlijke personen met activiteiten die bedrijfsinkomsten opleveren.

10 Deze belasting wordt geheven over het netto vennootschappelijk vermogen zoals dat uit de balans blijkt, verminderd met de winst van het betrokken jaar. Dit vermogen omvat met name de navolgende elementen:

— het geplaatst vennootschappelijk kapitaal, zelfs als het nog niet is volgestort, en de door de vennoten à fonds perdu of als kapitaalverschaffing betaalde bedragen;

— de onder verschillende namen opgevoerde en op verschillende wijze samengestelde reserves: wettelijke of statutaire reserve, reserves voor agiopremies of voor het in portefeuille houden van eigen aandelen, investeringsreserves en andere reserves of fondsen;

— de voorzieningen voor risico's, lasten en toekomstige investeringen;

— de overgedragen winsten van eerdere boekjaren;

— de verliezen, zowel de overgedragen verliezen als die van het laatste boekjaar.

11 Van het belastbaar vennootschappelijk vermogen worden afgetrokken de deelnemingen in de vorm van aandelen in vennootschappen die zelf aan de belasting op het nettovermogen van ondernemingen onderworpen zijn, wanneer de belastingplichtige die aandelen aan einde van het boekjaar ten minste reeds drie maanden in zijn bezit had.

12 Het belastingtarief is bepaald op 0,75 % van het netto vennootschappelijk vermogen aan het einde van het aanslagjaar.

13 De inningsprocedure en de geschillen worden afgewikkeld volgens de regels die voor de inkomstenbelasting gelden.

14 Nonwoven verzocht de belastingadministratie om terugbetaling van het bedrag van 93 063 000 LIT dat zij voor de aanslagjaren 1992 en 1993 als belasting op het nettovermogen van ondernemingen had moeten betalen. Toen zij daarop geen antwoord kreeg, stelde zij op 30 november 1994 bij de Commissione tributaria provinciale di Firenze beroep in tegen de stilzwijgende afwijzing van dat verzoek.

15 Tot staving van haar beroep voerde zij aan, dat de belasting op het nettovermogen van ondernemingen onrechtmatig is omdat zij wordt geheven over het vennootschappelijk kapitaal waarover bij de inbreng in de vennootschap reeds een registratierecht wordt geheven. Die belasting is dus in strijd met het in de richtlijn geformuleerde verbod om het bijeenbrengen van kapitaal aan enige andere belasting dan het kapitaalrecht te onderwerpen.

16 De belastingadministratie voerde daartegen als verweer aan, dat de belasting op het nettovermogen van ondernemingen enerzijds een directe belasting is waarvan niet op goede gronden kan worden gesteld dat zij uit juridisch en economisch oogpunt als een indirecte belasting kan worden aangemerkt, en anderzijds naar haar aard buiten de werkingssfeer van de richtlijn valt.

17 Gelet op de voor hem gevoerde betogen oordeelde de nationale rechter, dat de uitkomst van het bij hem aanhangig geding grotendeels afhangt van het antwoord op de vraag, of de richtlijn van toepassing is op de voor hem dienende vordering tot terugbetaling, ook al wordt de belasting op het nettovermogen van ondernemingen unaniem als directe belasting aangemerkt. De Commissione tributaria provinciale di Firenze heeft derhalve besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de navolgende vraag te stellen:

„Is een wettelijke regeling waarbij een belasting op het nettovermogen van kapitaalvennootschappen wordt ingesteld die uit economisch oogpunt hetzelfde effect heeft als een indirecte kapitaalbelasting, verenigbaar met het gemeenschapsrecht, inzonderheid met richtlijn 69/335/EEG?"

18 De verwijzende rechter wenst dus in wezen te vernemen, of de richtlijn eraan in de weg staat, dat van kapitaalvennootschappen een belasting als de belasting op het nettovermogen van ondernemingen wordt geheven.

19 Nu de verwijzende rechter heeft vastgesteld, dat de belasting op het nettovermogen van ondernemingen unaniem als een directe belasting wordt aangemerkt, dient er om te beginnen op te worden gewezen, dat volgens vaste rechtspraak het Hof een belasting, recht of heffing vanuit gemeenschapsrechtelijk oogpunt dient te kwalificeren aan de hand van de objectieve kenmerken van de belasting, onafhankelijk van de wijze waarop deze naar nationaal recht wordt gekwalificeerd (arrest van 13 februari 1996, Bautiaa en Société française maritime, C-197/94 en C-252/94, Jurispr. blz. I-505, punt 39, en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

20 Allereerst dient, gelijk de advocaat-generaal in punt 14 van zijn conclusie heeft gedaan, ter zake van de objectieve kenmerken van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belasting te worden vastgesteld, dat het bij de verschillende verrichtingen die volgens artikel 4, lid 1, van de richtlijn aan het kapitaalrecht moeten worden onderworpen, steeds gaat om de overdracht van kapitaal of goederen aan een kapitaalvennootschap in de lidstaat van aanslag. Ook de verrichtingen die

volgens artikel 4, lid 2, aan het kapitaalrecht kunnen worden onderworpen, komen alle neer op een daadwerkelijke vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal of vermogen van de vennootschappen.

21 Een vermogensbelasting als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, wordt daarentegen elk jaar aan het einde van het boekjaar geheven over het netto vennootschappelijk vermogen van de ondernemingen zoals dit uit de balans blijkt. Zij vooronderstelt geen enkele kapitaal- of goederenbeweging en komt dus niet overeen met een van de in artikel 4 van de richtlijn genoemde belastbare verrichtingen waarnaar artikel 10, sub a en b, van de richtlijn verwijst.

22 Ten tweede wordt voor de maatstaf van heffing van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belasting weliswaar rekening gehouden met het bedrag van het geplaatst kapitaal, dat aan het kapitaalrecht kan of moet worden onderworpen, doch dit kapitaal is slecht een deel van het nettovermogen van de ondernemingen. De maatstaf van heffing omvat immers verschillende boekhoudkundige posten, waaronder de reserves of fondsen, de overgedragen winst van eerdere boekjaren en de verliezen van het laatste en van de eerdere boekjaren.

23 Anders dan het kapitaalrecht, dat het bijeenbrengen van kapitaal treft, wordt een dergelijke belasting dus geheven over het nettovermogen van kapitaalvennootschappen, zoals dit in de nationale wettelijke regeling wordt omschreven. Derhalve komt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belasting, anders dan door Nonwoven is gesteld, niet neer op een verhoging van het tarief van het kapitaalrecht of op een tweede heffing van dat recht.

24 Bijgevolg vormt een belasting als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, geen kapitaalrecht en evenmin een belasting met de kenmerken van een dergelijk recht.

25 Mitsdien moet op de vraag worden geantwoord, dat de richtlijn niet eraan in de weg staat, dat van kapitaalvennootschappen een belasting als de belasting op het nettovermogen van ondernemingen wordt geheven.

Kosten

26 De kosten door de Italiaanse en de Griekse 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 (Zesde kamer),

uitspraak doende op de door de Commissione tributaria provinciale di Firenze bij beschikking van 18 oktober 1996 gestelde vraag, verklaart voor recht:

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, staat niet eraan in de weg, dat van kapitaalvennootschappen een belasting als de belasting op het nettovermogen van ondernemingen wordt geheven.

Kapteyn Mancini Murray

Ragnemalm Ioannou

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 27 oktober 1998.

De griffier

R. Grass

De president van de Zesde kamer

P. J. G. Kapteyn