

Downloaded via the EU tax law app / web

Zaak C-251/06

Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH

tegen

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr

(verzoek van de Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Linz, om een prejudiciële beslissing)

„Indirecte belastingen – Bijeenbrengen van kapitaal – Overbrenging van zetel van vennootschap – Afschaffing van kapitaalrecht geheven van vennootschap”

Conclusie van advocaat-generaal M. Poiares Maduro van 21 juni 2007

Arrest van het Hof (Vierde kamer) van 8 november 2007

Samenvatting van het arrest

*Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Indirecte belastingen op bijeenbrengen van kapitaal – Kapitaalrecht geheven van kapitaalvennootschappen*

*(Richtlijn 69/335 van de Raad, art. 3, lid 1, sub a, 4, leden 1, sub g, en 3, sub b, en 7, lid 2)*

Artikel 4, leden 1, sub g, en 3, sub b, van richtlijn 69/335 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303 en bij de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor de Republiek Oostenrijk, de Republiek Finland en het Koninkrijk Zweden en de aanpassing van de Verdragen waarop de Europese Unie is gegrond, moet aldus worden uitgelegd dat de omstandigheid dat een lidstaat afziet van de heffing van kapitaalrecht, niet eraan in de weg staat dat een vennootschap van een van de in artikel 3, lid 1, sub a, van deze richtlijn vermelde categorieën als kapitaalvennootschap wordt aangemerkt voor de heffing van het kapitaalrecht in de zin van artikel 4, lid 1, sub g, van die richtlijn, wanneer de zetel van de werkelijke leiding van deze vennootschap wordt overgebracht van die lidstaat naar een andere lidstaat, waar dat recht wel nog wordt geheven.

Artikel 3, lid 1, van richtlijn 69/335 stelt immers dwingend en op voor alle lidstaten uniforme wijze vast welke vennootschappen moeten worden geacht kapitaalvennootschappen te zijn in de zin van die richtlijn. Bijgevolg moet een vennootschap die een van de in artikel 3, lid 1, bepaalde rechtsvormen heeft, worden geacht een kapitaalvennootschap in de zin van richtlijn 69/335 te zijn en kan zij dus, wanneer zij haar zetel van werkelijke leiding overbrengt van een lidstaat naar een andere lidstaat, niet aan kapitaalrecht worden onderworpen op grond dat zij in de lidstaat van herkomst niet als kapitaalvennootschap geldt. Dat een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de in artikel 7, lid 2, geboden mogelijkheid en het kapitaalrecht heeft afgeschaft, betekent dus niet dat wanneer de zetel van werkelijke leiding van een kapitaalvennootschap wordt overgebracht van die lidstaat naar een andere lidstaat, deze laatste lidstaat die verrichting automatisch aan dat recht kan onderwerpen.

Een dergelijke uitlegging mag echter geen gedragingen in de hand werken waarbij kunstmatige constructies worden opgezet met het enige doel, een belastingvoordeel te verkrijgen. Het staat aan de verwijzende rechter om op basis van objectieve gegevens na te gaan of er in de omstandigheden van het hoofdgeding misbruik heeft plaatsgevonden.

(cf. punten 21, 28-29, 35, 45-47 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

8 november 2007 (\*)

„Indirecte belastingen – Bijeenbrengen van kapitaal – Overbrenging van zetel van vennootschap – Afschaffing van kapitaalrecht geheven van vennootschap”

In zaak C-251/06,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Linz (Oostenrijk), bij beslissing van 31 mei 2006, ingekomen bij het Hof op 6 juni 2006, in de procedure

**Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH**

tegen

**Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr,**

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, G. Arestis, R. Silva de Lapuerta (rapporteur), E. Juhász en T. von Danwitz, rechters,

advocaat-generaal: M. Poiares Maduro,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 29 maart 2007,

gelet op de opmerkingen van:

- Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH, vertegenwoordigd door J. Wiedlroither en G. Aigner, Rechtsanwältin,
- de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door C. Pesendorfer, G. Glega en J. Bauer als gemachtigden,

- de Griekse regering, vertegenwoordigd door I. Pouli en M. Tassopoulou als gemachtigden,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door M. Muñoz Pérez als gemachtigde,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door E. O?niecka-Tamecka als gemachtigde,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door M. Afonso en W. Mölls als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 21 juni 2007,

het navolgende

## **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 4, leden 1, sub g, en 3, sub b, en artikel 7, lid 2, 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) en bij de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor de Republiek Oostenrijk, de Republiek Finland en het Koninkrijk Zweden en de aanpassing van de Verdragen waarop de Europese Unie is gegrond (PB 1994, C 241, blz. 21, en PB 1995, L 1, blz. 1; hierna: „richtlijn 69/335”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH (hierna: „ING. AUER – Die Bausoftware”) en het Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (belastingdienst van Freistadt Rohrbach Urfahr) over de vordering door dit Finanzamt van een kapitaalrecht van 104 680,20 EUR.

## **Toepasselijke bepalingen**

### *Gemeenschapsregeling*

3 Artikel 2, leden 1 en 2, van richtlijn 69/335 bepaalt:

„1. De aan het kapitaalrecht 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.

2. Wanneer de zetel van de werkelijke leiding van een kapitaalvennootschap zich bevindt in een derde land en de statutaire zetel in een lidstaat, dan worden de aan het kapitaalrecht onderworpen verrichtingen belast in de lidstaat waar zich de statutaire zetel bevindt.”

4 Artikel 3 van richtlijn 69/335 bepaalt:

„1. Onder kapitaalvennootschappen in de zin van deze richtlijn worden verstaan:

a) de vennootschappen naar Belgisch, Deens, Duits, Spaans, Frans, Grieks, Italiaans, Iers, Luxemburgs, Nederlands, Portugees recht, alsmede naar het recht van het Verenigd Koninkrijk, respectievelijk genoemd:

[...]

– société de personnes à responsabilité limitée/personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, sociedad de responsabilidad limitada,

société à responsabilité limitée, ??????? ?????????????????? ????????, società a responsabilità limitata, société à responsabilité limitée, sociedade por quotas;

De vennootschappen naar Oostenrijks recht, geheten:

- Aktiengesellschaft;
- Gesellschaft mit beschränkter Haftung;

[...]

2. Voor de toepassing van deze richtlijn worden aan kapitaalvennootschappen gelijkgesteld: alle andere op het maken van winst gerichte vennootschappen, verenigingen of rechtspersonen. Het staat een lidstaat echter vrij deze voor de heffing van het kapitaalrecht niet als kapitaalvennootschap aan te merken.”

5 In artikel 4, leden 1 en 3, van richtlijn 69/335 is bepaald:

„1. Aan het kapitaalrecht zijn de volgende verrichtingen onderworpen:

a) de oprichting van een kapitaalvennootschap;

[...]

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

[...]

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;

[...]

3. Geen enkele wijziging in de akte van oprichting of de statuten van een kapitaalvennootschap kan worden aangemerkt als een oprichting in de zin van lid 1, sub a, en met name niet:

[...]

b) de overbrenging, van een lidstaat naar een andere lidstaat, van de zetel van de werkelijke leiding of van de statutaire zetel van een vennootschap, vereniging of rechtspersoon die voor de heffing van het kapitaalrecht in deze beide lidstaten als kapitaalvennootschap geldt;

[...]”

6 Artikel 7, leden 1 en 2, van richtlijn 69/335 luidt:

„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 met uitzondering van de in artikel 9 bedoelde verrichtingen.

[...]

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 regelingen*

#### Oostenrijks recht

7 De rechtsgrondslag voor de heffing van een kapitaalrecht in Oostenrijk is deel I van het Kapitalverkehrsteuergesetz (Oostenrijkse wet belasting kapitaalverkeer) van 16 oktober 1934 (deutsches RGBI I, S 1058/1934), zoals gewijzigd bij de wet van 12 januari 1999 (BGBl I, 28/1999; hierna: „KVG”).

8 § 2 KVG luidt:

„Aan het kapitaalrecht zijn onderworpen:

[...]

5. De overbrenging van de zetel van de werkelijke leiding of van de statutaire zetel van een buitenlandse kapitaalvennootschap naar Oostenrijk, wanneer de kapitaalvennootschap door deze overbrenging een [Oostenrijkse] vennootschap wordt. Dat geldt niet wanneer de kapitaalvennootschap vóór de overbrenging van de zetel van de werkelijke leiding of van de statutaire zetel naar een lidstaat van de Europese Unie voor de heffing van het kapitaalrecht als kapitaalvennootschap gold;

[...]

9 § 4, leden 1 en 2, KVG noemt de kapitaalvennootschappen en de voor de heffing van het kapitaalrecht daaraan gelijkgestelde vennootschappen. Zijn met name kapitaalvennootschappen overeenkomstig § 4, lid 1, punt 2, KVG, de vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid („Gesellschaften mit beschränkter Haftung”).

#### Duits recht

10 § 4, lid 1, punt 2, van het Gesetz zur Verbesserung der Rahmenbedingungen der Finanzmärkte (Finanzmarktbe förderungsgesetz, Duitse wet op de bevordering van de kapitaalmarkt) van 22 februari 1990 (BGBl. 1990 I, blz. 266) heeft het Kapitalverkehrsteuergesetz (Duitse wet belasting kapitaalverkeer) van 17 november 1972 (BGBl. 1972 I, blz. 2130) per 1 januari 1992 ingetrokken en dus het kapitaalrecht afgeschaft.

### **Hoofding en prejudiciële vragen**

11 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” (hierna: „Bausoftware”). De enige vennoot was Nemetschek AG (hierna: „Nemetschek”), een vennootschap naar Duits recht. De zetel van de werkelijke leiding van Bausoftware was in Duitsland.

12 Op 16 september 1999 heeft Nemetschek 102 miljoen ATS ingebracht in Bausoftware. Bij een inbrengovereenkomst van 22 september 1999 is de exploitatie van de te Mondsee (Republiek Oostenrijk) gevestigde niet-ingeschreven eenmanszaak „Ing. Auer ‚Die Bausoftware’” in Bausoftware ingebracht.

13 Die overdracht is goedgekeurd op de algemene vergadering van Bausoftware van dezelfde dag.

14 Op die vergadering is Auer, die in Oostenrijk woonde, aangesteld als bijkomend zaakvoerder van Bausoftware, en is hem een bijzonder recht verleend om het bedrijf te leiden. Tot slot is de naam van de vennootschap gewijzigd in ING. AUER – Die Bausoftware.

15 Na een inspectie van die vennootschap heeft het Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr haar bij besluit van 6 juni 2005 overeenkomstig de bepalingen van het KVG gelast om een kapitaalrecht te betalen van 104 680,20 EUR, zijnde 1 % van de waarde van de rechten in de vennootschap, wegens de overbrenging van de zetel van de werkelijke leiding van Duitsland naar Oostenrijk.

16 De Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Linz, waarbij ING. AUER – Die Bausoftware beroep had ingesteld tegen dat besluit, heeft de behandeling van de zaak geschorst en 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 afgeschafte, 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, [...] en artikel 4, lid 3, sub b, van [richtlijn 69/335], 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] de lidstaat waarnaar een kapitaalvennootschap de zetel van haar werkelijke leiding overbrengt, ter zake van deze overbrenging kapitaalrecht te heffen op de in artikel 4, lid 1, sub a en g, van [richtlijn 69/335] 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?”

### **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

17 Met zijn prejudiciële vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de omstandigheid dat een lidstaat afziet van de heffing van kapitaalrecht, eraan in de weg staat dat een vennootschap als een kapitaalvennootschap wordt aangemerkt „voor de heffing van het kapitaalrecht” in de zin van artikel 4, lid 1, sub g, van richtlijn 69/335, wanneer de zetel van de werkelijke leiding van deze vennootschap wordt overgebracht van die lidstaat naar een andere lidstaat, waar dat recht wel nog wordt geheven.

18 Om te beginnen moet worden verduidelijkt dat de vraag of de inschrijving in het handelsregister van de Republiek Oostenrijk van Bausoftware op 9 september 1999 en of de inbreng van 102 miljoen ATS in die vennootschap door Nemetschek op 16 september 1999 kunnen worden aangemerkt als de oprichting van een kapitaalvennootschap of als de vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap en als zodanig onderworpen zijn aan het kapitaalrecht overeenkomstig artikel 4, lid 1, sub a of sub c, van richtlijn 69/335, voor het Hof niet aan de orde is.

19 Bovendien is het vaste rechtspraak dat in het kader van de procedure van artikel 234 EG, die op een duidelijke afbakening van de taken van de nationale rechterlijke instanties en van het Hof berust, elke beoordeling van de feiten tot de bevoegdheid van de nationale rechter behoort

(arresten van 15 november 1979, Denkvit Futtermittel, 36/79, Jurispr. blz. 3439, punt 12, en 15 mei 2003, RAR, C?282/00, Jurispr. blz. I?4741, punt 46). Het onderzoek van het Hof is dus gebaseerd op de vaststelling van de verwijzende rechter dat de in de punten 11 tot en met 14 van het onderhavige arrest uiteengezette feiten een overbrenging van de zetel van de werkelijke leiding van een lidstaat naar een andere lidstaat vormen.

20 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde vennootschap een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid naar Oostenrijks recht is.

21 Uit artikel 3, lid 1, van richtlijn 69/335, waarvan de tekst is weergegeven in punt 4 van het onderhavige arrest, volgt dat die bepaling dwingend en op voor alle lidstaten uniforme wijze vaststelt welke vennootschappen kapitaalvennootschappen in de zin van richtlijn 69/335 zijn.

22 Artikel 4, lid 1, van die richtlijn bepaalt overigens, welke verrichtingen aan kapitaalrecht zijn onderworpen.

23 Wat de overbrenging van de zetel van de werkelijke leiding betreft, wordt volgens artikel 4, lid 1, sub g, van richtlijn 69/335 onder meer kapitaalrecht geheven op „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”.

24 Daarentegen is volgens artikel 4, lid 3, sub b, van die richtlijn „de overbrenging, van een lidstaat naar een andere lidstaat, van de zetel van de werkelijke leiding of van de statutaire zetel van een vennootschap, vereniging of rechtspersoon die voor de heffing van het kapitaalrecht in deze beide lidstaten als kapitaalvennootschap geldt”, geen oprichting van een kapitaalvennootschap in de zin van artikel 4, lid 1, sub a.

25 Bijgevolg kan een dergelijke verrichting slechts aan kapitaalrecht worden onderworpen in de lidstaat van bestemming indien de betrokken vennootschap voor de heffing van dat recht niet als een kapitaalvennootschap geldt in de lidstaat van herkomst.

26 De lidstaten die opmerkingen hebben ingediend bij het Hof stellen dat wanneer van een vennootschap geen kapitaalrecht is geheven in de lidstaat van herkomst omdat deze die belasting heeft afgeschaft, die vennootschap voor de heffing van het kapitaalrecht niet als een kapitaalvennootschap geldt in die staat en dus aan de voorwaarden van artikel 4, lid 1, sub g, van richtlijn 69/335 voldoet.

27 Dat standpunt kan evenwel niet worden aanvaard, omdat anders meer gewicht wordt toegekend aan de kwalificatie van kapitaalvennootschap in het nationale recht dan aan de kwalificatie die voortvloeit uit richtlijn 69/335.

28 Zoals in punt 21 van het onderhavige arrest is uiteengezet, stelt artikel 3, lid 1, van richtlijn 69/335 immers dwingend en op voor alle lidstaten uniforme wijze vast welke vennootschappen moeten worden geacht kapitaalvennootschappen te zijn in de zin van die richtlijn.

29 Bijgevolg moet een vennootschap die een van de in voormeld artikel 3, lid 1, bepaalde rechtsvormen heeft, worden geacht een kapitaalvennootschap in de zin van richtlijn 69/335 te zijn en kan zij dus, wanneer zij haar zetel van werkelijke leiding overbrengt van een lidstaat naar een andere lidstaat, niet aan kapitaalrecht worden onderworpen op grond dat zij in de lidstaat van herkomst niet als kapitaalvennootschap geldt.

30 Hierbij zij aangetekend dat een dergelijk verschil in kwalificatie, waardoor artikel 4, lid 1, sub

g, van richtlijn 69/335 toepasselijk wordt, daarentegen wel mogelijk is wanneer het gaat om vennootschappen in de zin van artikel 3, lid 2, van die richtlijn.

31 Die bepaling, volgens welke „[v]oor de toepassing van [richtlijn 69/335] [...] aan kapitaalvennootschappen [worden] gelijkgesteld: alle andere op het maken van winst gerichte vennootschappen, verenigingen of rechtspersonen”, biedt de lidstaten namelijk toch de mogelijkheid om de aldus gelijkgestelde vennootschappen, verenigingen of rechtspersonen niet als zodanig aan te merken voor de heffing van het kapitaalrecht.

32 De aldus aan de lidstaten toegekende beoordelingsmarge, welke zij niet hebben voor de in artikel 3, lid 1, bedoelde vennootschappen, kan er dus toe leiden dat een bepaalde vennootschapsvorm wel als kapitaalvennootschap geldt in een lidstaat, en niet in een andere lidstaat. Bij een dergelijk verschil in kwalificatie valt de overbrenging van de zetel van de werkelijke leiding van een betrokken entiteit binnen de werkingssfeer van artikel 4, lid 1, sub g, van richtlijn 69/335.

33 Bovendien heeft het Hof reeds geoordeeld dat de omstandigheid dat meer gewicht wordt toegekend aan het criterium van belastingplichtigheid in de lidstaat van herkomst dan aan het in artikel 4, lid 1, sub g, van richtlijn 69/335 gebruikte criterium van kwalificatie als kapitaalvennootschap, in strijd is met de voorschriften van die richtlijn, aangezien daardoor kapitaalrecht kan worden geheven in gevallen waarin die richtlijn dit niet voorziet (zie in die zin arrest van 7 juni 2007, Commissie/Griekenland, C?178/05, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punten 26?30).

34 Bovendien blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat de lidstaten overeenkomstig artikel 7, lid 2, van richtlijn 69/335 weliswaar zelf kunnen bepalen of zij inbrengen in vennootschappen vrijstellen van kapitaalrecht, maar dat deze vrijstelling niet tot gevolg mag hebben dat een andere lidstaat die inbrengen kan belasten (zie in die zin arrest van 12 januari 2006, Senior Engineering Investments, C?494/03, Jurispr. blz. I?525, punt 43).

35 Dat een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de in artikel 7, lid 2, geboden mogelijkheid en het kapitaalrecht heeft afgeschaft, betekent bijgevolg niet dat wanneer de zetel van werkelijke leiding van een kapitaalvennootschap wordt overgebracht van die lidstaat naar een andere lidstaat, deze laatste lidstaat die verrichting automatisch aan dat recht kan onderwerpen.

36 Uit het voorgaande volgt dat artikel 4, leden 1, sub g, en 3, sub b, van richtlijn 69/335 aldus moet worden uitgelegd dat de omstandigheid dat een lidstaat afziet van de heffing van kapitaalrecht, niet eraan in de weg staat dat een vennootschap van een van de in artikel 3, lid 1, sub a, van deze richtlijn vermelde categorieën als kapitaalvennootschap wordt aangemerkt voor de heffing van het kapitaalrecht in de zin van artikel 4, lid 1, sub g, van die richtlijn, wanneer de zetel van de werkelijke leiding van deze vennootschap wordt overgebracht van die lidstaat naar een andere lidstaat, waar dat recht wel nog wordt geheven.

37 Aan deze uitlegging moet worden toegevoegd dat in de procedure voor het Hof het vraagstuk van de eventuele belastingontwijking die zou voortvloeien uit misbruik van de bepalingen van de aldus uitgelegde richtlijn 69/335 aan de orde is gesteld.

38 Ook al heeft de verwijzende rechter zijn vragen formeel beperkt tot de uitlegging van artikel 4, leden 1, sub g, en 3, sub b, en artikel 7, lid 2, van richtlijn 69/335, dit belet het Hof niet om hem alle uitleggingsgegevens met betrekking tot het gemeenschapsrecht te verschaffen die van nut kunnen zijn voor de beslechting van de voor hem dienende zaak, ongeacht of deze in zijn vragen worden genoemd (zie in die zin arresten van 12 december 1990, SARPP, C?241/89, Jurispr. blz. I?4695, punt 8; 4 maart 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C?87/97, Jurispr.



blz. I?1301, punt 16, en 26 april 2007, Alevizos, C?392/05, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 64).

39 Bijgevolg moet worden onderzocht of de in punt 36 van het onderhavige arrest gegeven uitlegging van artikel 4, leden 1, sub g, en 3, sub b, van richtlijn 69/335 kan bijdragen tot misbruik van het gemeenschapsrecht met de bedoeling, de bepalingen van een nationale regeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, te omzeilen.

40 Om te beginnen moet worden opgemerkt dat richtlijn 69/335 geen voorschrift bevat dat specifiek tot doel heeft het gevaar voor belastingontwijking te voorkomen.

41 Het Hof heeft echter reeds geoordeeld dat de gemeenschapsregeling niet zo ruim mag worden toegepast dat zij misbruik door ondernemers zou dekken, dat wil zeggen transacties die niet zijn verricht in het kader van normale handelstransacties, maar uitsluitend met het doel om ten onrechte de door het gemeenschapsrecht toegekende voordelen te verkrijgen (zie arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a., C?255/02, Jurispr. blz. I?1609, punt 69).

42 De bescherming van het gemeenschapsrecht geldt dus niet voor situaties waarin een rechtssubject, een natuurlijke of een rechtspersoon, zich met het oog op misbruik of bedrog beroept op het gemeenschapsrecht met de uitsluitende bedoeling om zich aan de wetgeving van een lidstaat te onttrekken.

43 Uiteraard levert de omstandigheid dat een vennootschap in een bepaalde lidstaat is opgericht met het doel gebruik te maken van een gunstiger wettelijke regeling, op zich geen misbruik van de gemeenschapsregeling op.

44 De oprichting van een vennootschap in een lidstaat in het kader van volstrekt kunstmatige constructies, die geen verband houden met de economische realiteit en bedoeld zijn om de belasting te ontwijken die normaliter verschuldigd is, valt echter niet onder de bescherming die richtlijn 69/335 moet bieden aan de vennootschappen waarop zij betrekking heeft.

45 Derhalve mogen de gevolgen van de in punt 36 van het onderhavige arrest gegeven uitlegging van artikel 4, leden 1, sub g, en 3, sub b, van richtlijn 69/335 geen gedragingen in de hand werken waarbij kunstmatige constructies worden opgezet met het enige doel, een belastingvoordeel te verkrijgen.

46 Het staat dus aan de verwijzende rechter om op basis van objectieve gegevens na te gaan of er in de omstandigheden van het hoofdgeding misbruik heeft plaatsgevonden.

47 In die omstandigheden moet op de prejudiciële vragen worden geantwoord dat artikel 4, leden 1, sub g, en 3, sub b, van richtlijn 69/335 aldus moet worden uitgelegd dat de omstandigheid dat een lidstaat afziet van de heffing van kapitaalrecht, niet eraan in de weg staat dat een vennootschap van een van de in artikel 3, lid 1, sub a, van die richtlijn vermelde categorieën als kapitaalvennootschap wordt aangemerkt voor de heffing van het kapitaalrecht in de zin van artikel 4, lid 1, sub g, van die richtlijn, wanneer de zetel van de werkelijke leiding van deze vennootschap wordt overgebracht van die lidstaat naar een andere lidstaat, waar dat recht wel nog wordt geheven. Een dergelijke uitlegging mag echter geen gedragingen in de hand werken waarbij kunstmatige constructies worden opgezet met het enige doel, een belastingvoordeel te verkrijgen. Het staat aan de verwijzende rechter om op basis van objectieve gegevens na te gaan of er in de omstandigheden van het hoofdgeding misbruik heeft plaatsgevonden.

## **Kosten**

48 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. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Vierde kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 4, leden 1, sub g, en 3, sub b, 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 en bij de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor de Republiek Oostenrijk, de Republiek Finland en het Koninkrijk Zweden en de aanpassing van de Verdragen waarop de Europese Unie is gegrond, moet aldus worden uitgelegd dat de omstandigheid dat een lidstaat afziet van de heffing van kapitaalrecht, niet eraan in de weg staat dat een vennootschap van een van de in artikel 3, lid 1, sub a, van deze richtlijn vermelde categorieën als kapitaalvennootschap wordt aangemerkt voor de heffing van het kapitaalrecht in de zin van artikel 4, lid 1, sub g, van die richtlijn, wanneer de zetel van de werkelijke leiding van deze vennootschap wordt overgebracht van die lidstaat naar een andere lidstaat, waar dat recht wel nog wordt geheven. Een dergelijke uitlegging mag echter geen gedragingen in de hand werken waarbij kunstmatige constructies worden opgezet met het enige doel, een belastingvoordeel te verkrijgen. Het staat aan de verwijzende rechter om op basis van objectieve gegevens na te gaan of er in de omstandigheden van het hoofdgeding misbruik heeft plaatsgevonden.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Duits.