

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

1 december 2011*

In zaak C-492/10,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Linz (Oostenrijk), bij beslissing van 6 oktober 2010, ingekomen bij het Hof op 14 oktober 2010, in de procedure

Immobilien Linz GmbH & Co. KG

tegen

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, kamerpresident, M. Safjan, A. Borg Barthet (rapporteur), E. Levits en J.-J. Kasel, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,
griffier: A. Impellizzeri, administrateur,

* Procestaal: Duits.

gezien de stukken en na de terechtzitting op 8 september 2011,

gelet op de opmerkingen van:

- Immobilien Linz GmbH & Co. KG, vertegenwoordigd door J. Mitterer, Rechtsanwalt,
- het Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaehr, vertegenwoordigd door G. Wöss als gemachtigde,
- de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door C. Pesendorfer en F. Koppensteiner als gemachtigden,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door G. Aiello, avvocato dello Stato,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en W. Mölls als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 4, lid 2, sub b, 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 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Immobilien Linz GmbH & Co. KG (hierna: „Immobilien Linz”), voorheen Immobilien Linz GmbH & Co. KEG (hierna: „Immobilien Linz KEG”), en het Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (hierna: „Finanzamt”) betreffende de heffing van kapitaalrecht op de overneming door de stad Linz (Oostenrijk), de enige vennoot van Immobilien Linz, van in 2006 door deze vennootschap geleden verliezen.

Toepasselijke bepalingen

De wettelijke regeling van de Unie

- 3 Artikel 1 van richtlijn 69/335 bepaalt:

„De lidstaten heffen een overeenkomstig het bepaalde in de artikelen 2 tot en met 9 geharmoniseerd recht op de inbreng in kapitaalvennootschappen, hierna kapitaalrecht genoemd.”

- 4 Artikel 3 van die richtlijn omschrijft wat onder kapitaalvennootschap in de zin van de richtlijn moet worden verstaan. Lid 2 van dit artikel bepaalt:

„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 Artikel 4, lid 2, van richtlijn 69/335 luidt als volgt:

„Voor zover zij op 1 juli 1984 tegen het tarief van 1% werden belast, mogen de volgende verrichtingen aan het kapitaalrecht onderworpen blijven:

[...]

- 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 beloofd worden met een wijziging van de aandeelhoudersrechten of de waarde van de aandelen kunnen verhogen.

[...]"

De wettelijke regeling van Oostenrijk

- 6 § 2, leden 2 en 4, van het Kapitalverkehrssteuergesetz (Oostenrijkse wet op de belasting op kapitaalverkeer), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie ervan (BGBl. I, 52/2009; hierna: „KVG”), luidt:

„Aan het kapitaalrecht zijn onderworpen:

- 2. prestaties die door een vennoot van een binnenlandse kapitaalvennootschap op grond van een statutair vastgelegde verbintenis worden verricht (zoals bijkomende inbrengen en stortingen). Wanneer de vennootschap met eigen middelen de verbintenis van de vennoot nakomt, wordt dit gelijkgesteld met een prestatie van een vennoot;

[...]

4. de volgende vrijwillige prestaties van een vennoot ten gunste van een binnenlandse kapitaalvennootschap wanneer deze prestatie kan leiden tot een vermeerdering van de waarde van de aandelhoudersrechten:

a) financiële tegemoetkomingen,

[...]"

7 § 4, lid 2, KVG, met als opschrift „Kapitaalvennootschap”, bepaalt:

„Gelden ook als kapitaalvennootschappen in de zin van deze wet:

1. Kommanditgesellschaften, die onder hun commanditaire vennoten een kapitaalvennootschap tellen,
2. Kommandit-Erwerbgesellschaften, die onder hun commanditaire vennoten een kapitaalvennootschap tellen.

[...]"

Hoofdingeding en prejudiciële vraag

- 8 De gemeenteraad van de stad Linz heeft ter zitting van 16 december 2004 besloten, het onroerendgoedvermogen van de stad af te splitsen naar Immobilien Linz GmbH en Immobilien Linz KEG (thans Immobilien Linz) en deze ondernemingen te belasten met het dagelijkse vermogensbeheer. Tijdens deze zitting is eveneens besloten dat de stad Linz aan deze vennootschappen vanaf boekjaar 2005 een jaarlijks bedrag als vennoot zou betalen waarvan de hoogte ieder jaar zou worden geraamd in het begrotingsvoorstel.

- 9 Bij vennootschapsakte van 22 april 2005 is de vennootschap Immobilien Linz KEG opgericht. Onbeperkt aansprakelijke vennoot daarin is Immobilien Linz GmbH, waarvan de enige vennoot de stad Linz is, die tevens de enige commanditaire vennoot van Immobilien Linz is.

- 10 Op 21 december 2005 heeft de raad van bestuur van Immobilien Linz een bedrijfsplan voor 2006 goedgekeurd. Op dezelfde dag heeft de stad Linz, vertegenwoordigd door haar burgemeester, zich ertoe verbonden om deze vennootschap als vennoot een bedrag uit te keren ter aanzuivering van haar verliezen voor zover nodig, doch tot maximaal het in genoemd bedrijfsplan voorziene bedrag van 11 862 000 EUR. Dit bedrag werd uitgekeerd op grond van het besluit van de gemeenteraad van 16 december 2004.

- 11 Voor 2006 heeft de stad Linz Immobilien Linz daadwerkelijk een bedrag van 11 645 290,17 EUR betaald.

- 12 Bij besluit van 29 januari 2008 heeft het Finanzamt het kapitaalrecht vastgesteld op 116 452,90 EUR, dat wil zeggen 1 % van het daadwerkelijk betaalde bedrag. De motivering van dit besluit luidt als volgt:

„Volgens vaste rechtspraak zijn prestaties van vennoten ten gunste van hun vennootschap onderworpen aan het kapitaalrecht. Alleen de overneming van verliezen in het kader van een langetermijnovereenkomst tot overdracht van de bedrijfsresultaten, is niet aan kapitaalrecht onderworpen. In geval van een op een gedetailleerd financieel plan gebaseerde financiële toezegging door een vennoot, vormen de daaropvolgende prestaties geen verplichte prestaties in de zin van § 2, lid 2, KVG, maar aan het kapitaalrecht in de zin van § 2, lid 4, sub a, KVG onderworpen vrijwillige prestaties door een vennoot.”

- 13 Immobilen Linz heeft bij de verwijzende rechter tegen deze beslissing van het Finanzamt beroep ingesteld op grond dat als gevolg van het besluit van de gemeenteraad van 16 december 2004 en de op dit besluit gebaseerde algemene toezegging van de gemeenteraad om de verliezen met betrekking tot het beheer van het onroerend-goedvermogen van de stad Linz aan te zuiveren, de stad Linz in haar hoedanigheid van vennoot een verbintenis tot aanzuivering van de verliezen ten aanzien van Immobilen Linz is aangegaan die haar oorzaak in de vennootschapsverhouding vindt.
- 14 De verwijzende rechter vraagt zich af of het voor het antwoord op de vraag of er een vermeerdering is van het vennootschappelijk vermogen in de zin van artikel 4, lid 2, sub b, van richtlijn 69/335, van belang is in welke rechtsvorm de vennoot zich ertoe heeft verbonden om toekomstige verliezen van de vennootschap aan te zuiveren. Immers, enerzijds gaan het Oostenrijkse ministerie van Financiën en de nationale rechters uit van het beginsel dat uitsluitend de overneming van verliezen die is gebaseerd op een overeenkomst tot overdracht van de bedrijfsresultaten, niet tot een vermeerdering van het vennootschappelijk vermogen leidt. Anderzijds heeft het Hof in het arrest van 28 maart 1990, Siegen (C-38/88, Jurispr. blz. I-1447), voor het antwoord op de vraag of er een vermeerdering is van het vennootschappelijk vermogen enkel in overweging genomen dat een verbintenis van de vennoot tot aanzuivering van de verliezen vooraf was aangegaan, zodat toekomstige verliezen van de vennootschap geen invloed zouden hebben op de omvang van het vennootschappelijk vermogen.

- 15 De verwijzende rechter merkt op dat het aangaan van specifieke verplichtingen tot aanzuivering van verliezen ten gunste van Immobilien Linz vóór het begin van elk financieel jaar voor een bedrag dat daartoe in het begrotingsvoorstel of het bedrijfsplan van die vennootschap is geraamd, aan deze vennootschap een recht verleent waarop zij voor de rechter aanspraak kan maken. Dit is het geval voor de toezegging van de burgemeester van de stad Linz van 21 december 2005.
- 16 In deze omstandigheden heeft de Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Linz, de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Leidt de overneming van verliezen van een vennootschap door de enige vennoot, een publiekrechtelijke vennootschap, waarvan de vertegenwoordiger door het bevoegde orgaan ertoe is verbonden om jaarlijks als vennoot een bedrag ter aanzuivering van verliezen uit te keren waarvan de hoogte vóór het begin van het financiële jaar is geraamd in het door de vennootschap goedgekeurde begrotingsvoorstel of bedrijfsplan, tot een vermeerdering van het vennootschappelijk vermogen van deze vennootschap in de zin van artikel 4, lid 2, sub b, van richtlijn 69/355/EEG [...]?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

- 17 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of alleen de overneming van verliezen van een vennootschap door een vennoot ter uitvoering van een vóór het ontstaan van die verliezen gesloten overeenkomst tot overdracht van de bedrijfsresultaten een verrichting vormt die niet tot een vermeerdering van het vennootschappelijk vermogen van die vennootschap in de zin van artikel 4, lid 2, sub b, van richtlijn 69/335 leidt, of dat dit ook het geval is bij een overneming van verliezen ter uitvoering van een tevoren door de vennoot aangegane verbintenis die enkel de aanzuivering van de toekomstige verliezen dient te verzekeren.

- 18 Meteen zij eraan herinnerd dat prestaties van een vennoot die een kapitaalvennootschap in de gelegenheid stellen haar vennootschappelijk vermogen te doen aangroeiën zonder een vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal teweeg te brengen en die de waarde van de aandelen kunnen verhogen, krachtens artikel 4, lid 2, sub b, van richtlijn 69/335 aan het kapitaalrecht kunnen worden onderworpen.
- 19 Aangaande de eerste voorwaarde, inzake de vermeerdering van het vennootschappelijk vermogen, zij eraan herinnerd dat voor zover dit is omschreven als alle goederen die de vennoten in gemeenschap hebben gebracht, met de aanwas daarvan, de vermeerdering van het vennootschappelijk vermogen in beginsel betrekking heeft op elke vorm van vermeerdering van het vennootschappelijk vermogen van een kapitaalvennootschap (arrest van 30 maart 2006, Aro Tubi Trafilerie, C-46/04, Jurispr. blz. I-3009, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Het Hof heeft aldus geoordeeld dat de overneming van de verliezen van een vennootschap door een van haar vennoten een prestatie vormt die een vermeerdering van het vennootschappelijk vermogen van die vennootschap meebrengt, voor zover het vennootschappelijk vermogen door de overneming weer op het peil komt dat het vóór het ontstaan van de verliezen had (arrest Siegen, reeds aangehaald, punt 13).
- 20 Aangaande de tweede voorwaarde, inzake de verhoging van de waarde van de aandelen, zij opgemerkt dat, voor zover de overneming van de verliezen door een vennoot het vennootschappelijk vermogen weer op het peil brengt dat het vóór het ontstaan van die verliezen had, deze verrichting tot versterking van het economisch potentieel van de vennootschap bijdraagt. Een dergelijke overneming moet dus worden geacht de waarde van de aandelen te kunnen verhogen in de zin van artikel 4, lid 2, sub b, van richtlijn 69/335 (zie in die zin arresten van 5 februari 1991, Deltakabel, C-15/89, Jurispr. blz. I-241, punt 13, en Trave-Schiffahrtsgesellschaft, C-249/89, Jurispr. blz. I-257, punt 13).
- 21 Hieruit volgt dat de overneming van de verliezen van een vennootschap door een van haar vennoten tot vermeerdering van haar vennootschappelijk vermogen in de zin van artikel 4, lid 2, sub b, van richtlijn 69/335 leidt.

- 22 In de punten 13 en 14 van voormeld arrest Siegen heeft het Hof echter geoordeeld dat ofschoon de overname door een vennoot van de door een vennootschap geleden verliezen te beschouwen is als een prestatie waardoor het vennootschappelijk vermogen van die vennootschap toeneemt, dit niet het geval is wanneer die overneming geschiedt op basis van een reeds vóór het ontstaan van die verliezen gesloten overeenkomst inzake overdracht van bedrijfsresultaten. In dat geval zullen toekomstige verliezen van de vennootschap immers geen gevolgen hebben voor de omvang van haar vennootschappelijk vermogen.
- 23 Uit voormeld arrest Siegen blijkt dat het Hof een uitzondering heeft toegestaan ingeval de vennoot verliezen overneemt krachtens een vóór het ontstaan van die verliezen door hem aangegane verbintenis, aangezien die verbintenis met zich brengt dat toekomstige verliezen van de vennootschap geen gevolgen zullen hebben voor de omvang van haar vennootschappelijk vermogen. Het arrest van 17 september 2002, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken (C-392/00, Jurispr. blz. I-7397, punt 21), heeft deze uitlegging van het arrest Siegen bevestigd.
- 24 Deze uitzondering is gerechtvaardigd door het feit dat op grond van de vooraf door een vennoot aangegane verbintenis de vennootschap in het voordeel waarvan die verbintenis is aangegaan, geen verlies zal kunnen lijden, ongeacht de resultaten van haar economische activiteiten, daar de verliezen automatisch zullen worden overgedragen naar haar vennoot. In het specifieke geval, zoals in het hoofdgeding, waarin een dergelijke verbintenis is aangegaan vóór de vaststelling van de verliezen van de vennootschap, staat bijgevolg vast dat de resultaten van de economische activiteit van de vennootschap geen invloed zullen hebben op haar economisch potentieel.
- 25 In die omstandigheden is de heffing van kapitaalrecht op de verrichting waarbij de verliezen van deze vennootschap door een vennoot worden overgenomen, niet gerechtvaardigd, daar geen vermeerdering van het vennootschappelijk vermogen plaatsvindt.

- 26 Op de gestelde vraag moet dus worden geantwoord dat artikel 4, lid 2, sub b, van richtlijn 69/335 aldus moet worden uitgelegd dat de overneming van de verliezen van een vennootschap door een vennoot ter uitvoering van een verbintenis die deze vennoot vóór het ontstaan van die verliezen is aangegaan en die enkel de aanzuivering van deze verliezen dient te verzekeren, niet tot vermeerdering van het vennootschappelijk vermogen van die vennootschap leidt.

Kosten

- 27 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 (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 4, lid 2, 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, moet aldus worden uitgelegd dat de overneming van de verliezen van een vennootschap door een vennoot ter uitvoering van een verbintenis die deze vennoot vóór het ontstaan van die verliezen is aangegaan en die enkel de aanzuivering van deze verliezen dient te verzekeren, niet tot vermeerdering van het vennootschappelijk vermogen van die vennootschap leidt.

ondertekeningen