DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)
17. oktober 2002 *

I sag C-138/00,

angående en anmodning, som Verwaltungsgerichtshof (Østrig) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i de for nævnte ret verserende sager,

Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH,

Tech Gate Vienna Wissenschafts- und Technologiepark GmbH

mod

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 5, stk. 1, litra a), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405), som ændret ved akten vedrørende vilkårene for

* Processprog: tysk.

Republikken Østrigs, Republikken Finlands og Kongeriget Sveriges tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union (EFT 1994 C 241, s. 21, og EFT 1995 L 1, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.-P. Puissochet, og dommerne R. Schintgen (refererende dommer), V. Skouris, F. Macken og J.N. Cunha Rodrigues,

generaladvokat: A. Tizzano
justitssekretær: kontorchef D. Louterman-Hubeau,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH ved Rechtsanwalt W.-D. Arnold

— den østrigske regering ved H. Dossi, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og K. Gross, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 26. september 2001 er afgivet mundtlige indlæg af Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH ved advokat W.-D. Arnold, af Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland ved H. Bavenek-Weber, som befuldmægtiget, af den østrigske regering ved H. Dossi, og af Kommissionen ved K. Gross,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 7. februar 2002,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 30. marts 2000, indgået til Domstolen den 10. april 2000, har Verwaltungsgerichtshof i medfør af artikel 234 EF forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 5, stk. 1, litra a), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405), som ændret ved akten vedrørende vilkårene for Republikken Østrigs, Republikken Finlands og Kongeriget Sveriges tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union (EFT 1994 C 241, s. 21, og EFT 1995 L 1, s. 1, herefter »direktiv 69/335«).

2 Spørgsmålet er rejst under to sager mellem Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH (herefter »Solida«) og Tech Gate Vienna Wissenschafts- und Technologiepark GmbH (herefter »Tech«), på den ene side, og Finanzlandesdirektion für

Wien, Niederösterreich und Burgenland (finansforvaltningen for Wien, Sydøstrig og Burgenland, herefter »Finanzlandesdirektion«), på den anden side, vedrørende kapitaltilførselsafgift i forbindelse med en ikke-selskabsdeltagers erhvervelse af udbyttebeviser fra et kapitalselskab.

Relevante retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Som det fremgår af første betragtning til direktiv 69/335, har direktivet til formål at fremme de frie kapitalbevægelser, som er en af de væsentlige forudsætninger for tilvejebringelse af en økonomisk union med lignende egenskaber som et internt marked.

4 Ifølge sjette betragtning til direktiv 69/335 forudsætter forfølgelsen af et sådant formål, at de afgifter på kapitaltilførsel, der indtil da var i kraft i medlemsstaterne, skal ophæves, og at der i stedet skal anvendes en afgift, der kun opkræves én gang inden for det fælles marked, og som er lige høj i samtlige medlemsstater.

5 Artikel 4, stk. 1, i direktiv 69/335 bestemmer:

»Følgende dispositioner er undergivet kapitaltilførselsafgiften:

[...]

c) udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art

d) udvidelse af selskabsformuen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art, for hvilke der ikke indrømmes selskabsrettigheder, der repræsenterer nogen andel i kapitalen eller i selskabsformuen, men sådanne rettigheder, som indrømmes deltagere, som f.eks. stemmeret, ret til andel i overskuddet eller til likvidationsprovenu

[...]«

6 Artikel 5, stk. 1, i direktiv 69/335 bestemmer:

»1. Afgiften opkræves:

a) ved stiftelse af et kapitalselskab, udvidelse af kapitalen eller af selskabsformuen i henhold til artikel 4, stk. 1, litra a), c) og d): af den faktiske værdi af de indskud af enhver art, der er ydet eller skal ydes af deltagerne, med fradrag af den gæld og de forpligtelser, der pålægges selskabet i forbindelse med indskuddet; medlemsstaterne er berettigede til først at opkræve kapitaltilførselsskatten, når indskuddene faktisk præsteres

[...]

d) ved udvidelse af selskabsformuen i henhold til artikel 4, stk. 2, litra b): af den faktiske værdi af de indbragte ydelser med fradrag af den gæld og de forpligtelser, der pålægges selskabet i forbindelse med disse ydelser

[...]«

National lovgivning

7 Ifølge § 2, stk. 1, nr. 1, i Kapitalverkehrsteuergesetz (lov om afgifter af kapitalbevægelser) af 16. oktober 1934 (DRGBl 1934 I, s. 1058, i den ændrede version heraf, som er offentliggjort i BGBl 1995 I, s. 21, herefter »KVG«) opkræves der kapitaltilførselsafgift af »den første erhververs erhvervelse af selskabsrettigheder i et indenlandsk kapitalselskab«.

8 Ifølge KVG's § 5, nr. 1, anses udbytterettigheder for selskabsrettigheder. Ifølge § 5, nr. 2, ligestilles indehavere af udbytterettigheder med deltagere i de kapitalselskaber, som har udstedt udbyttebeviserne.

9 Ifølge KVG's § 7, stk. 1, litra a), udgøres beregningsgrundlaget ved erhvervelse af selskabsrettigheder — og dermed også ved erhvervelse af udbytterettigheder — af værdien af modydelsen, inklusive de omkostninger til selskabsstiftelse eller kapitaludvidelse, som overtages fra selskabsdeltagerne, men eksklusive den kapitaltilførselsafgift, der skal betales ved erhvervelsen af selskabsrettighederne.

Tvisterne i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

Solida-sagen

10 Den 10. marts 1995 udstedte Solida udbyttebeviser til en samlet pålydende værdi af 465 000 ATS. Beviserne, som blev erhvervet af Pelias Raiffeisen Immobilien

Leasing GmbH (herefter »Pelias«), gav ret til andel i Solidas løbende overskud, selskabets formue og dets værdi i øvrigt, inklusive alle skjulte reserver og goodwill samt likvidationsprovenu.

11 Som det fremgår af forelæggelseskendelsen, garanterede disse udbyttebeviser desuden indehaveren en ret til tilbagebetaling af den pålydende værdi plus eventuelle supplerende betalinger. Dette krav var sidestillet med de øvrige selskabskreditorers krav, men havde forrang for krav om tilbagebetaling af de indskud, som selskabsdeltagerne kunne gøre gældende. Ved opsigelse af udbytteretten havde indehaverne af udbyttebeviserne krav på et beløb svarende til deres forholdsmæssige andel af Solidas værdi på opsigelsestidspunktet, dog mindst den pålydende værdi af deres udbyttebeviser plus eventuelle supplerende betalinger.

12 Den 24. marts 1995 betalte Pelias' moderselskab, Raiffeisen Landesbank Tirol reg. Gen. mbH (herefter »RLB«), Solida et såkaldt »bedstemoderindskud« (»Großmutterzuschüsse«) på 92 565 000 ATS.

13 Ved afgørelse af 29. januar 1997 pålagde Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern (finansmyndighederne, herefter »Finanzamt«) Solida kapitaltilførselsafgift på grundlag af et afgiftspligtigt beløb på 93 030 000 ATS.

14 Solida påklagede denne afgørelse til Finanzlandesdirektion under henvisning til, at der ikke ifølge direktiv 69/335 skal betales kapitaltilførselsafgift af bidrag indbetalt af ikke-selskabsdeltagere.

15 Finanzlandesdirektion afviste klagen med den begrundelse, dels at det for udbytterettigheders vedkommende ikke er selskabsdeltagerens ydelse, men erhvervelsen af selskabsrettigheder, der er afgiftspligtige, dels at den supplerende finansielle ydelse, der var betalt af RLB, tilkom indehaveren af udbytterettighederne, dvs. Pelias, i tilfælde af Solidas opløsning.

16 Solida indbragte denne afgørelse for Verwaltungsgerichtshof. Selskabet gjorde navnlig gældende, at der ikke ifølge artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335 skal betales kapitaltilførselsafgift af en ikke-selskabsdeltagers erhvervelse af udbyttebeviser.

Tech-sagen

17 I juni 1998 udstedte Tech udbyttebeviser til en samlet pålydende værdi af 2 000 000 ATS. Beviserne blev erhvervet af Wirtschaftsparkentwicklungs GmbH. Der var i det væsentlige knyttet de samme rettigheder til disse beviser som de i Solida-sagen omhandlede udbyttebeviser. Det fremgår dog af forelæggelseskendelsen, at andelen i overskuddet for indehavere af udbyttebeviserne skulle beregnes forholdsmæssigt, nemlig på grundlag af forholdet mellem på den ene side bevisernes samlede pålydende værdi, plus eventuelle supplerende betalinger, uanset fra hvem disse hidrører, og, på den anden side summen af den indbetalte aktiekapital, inklusive supplerende ydelser, og den samlede pålydende værdi af alle øvrige udbyttebeviser, plus eventuelle supplerende betalinger.

18 Ved afgørelse af 15. oktober 1998 opkrævede Finanzamt kapitaltilførselsafgift af denne transaktion på grundlag af et afgiftspligtigt beløb på 2 000 000 ATS.

19 Den 12. oktober 1998 udstedte Tech en anden serie udbyttebeviser for en samlet pålydende værdi af 1 000 000 ATS. Disse beviser blev erhvervet af Wiener Hafen GmbH. I afgørelsen vedrørende denne transaktion fastsatte Finanzamt afgiften på grundlag af et afgiftspligtigt beløb på 1 000 000 ATS.

20 Den 18. juni 1999 meddelte Tech Finanzamt, at der den 6. august og den 12. oktober 1998 var blevet indbetalt supplerende finansielle ydelser vedrørende Wirtschaftsparkentwicklungs GmbH og Wiener Hafen GmbH's udbyttebeviser på henholdsvis 68 000 000 ATS og 69 000 000 ATS.

21 Da Finanzlandesdirektion fandt, at disse supplerende ydelser indgik i den modydelse, der var betalt for erhvervelse af udbyttebeviserne, ophævede den de to ovenfor i præmis 18 og 19 nævnte afgørelser.

22 Tech indbragte afgørelsen herom til prøvelse for Verwaltungsgerichtshof under henvisning til, at det er i strid med artikel 4 og 5 i direktiv 69/335 at opkræve kapitaltilførselsafgift af finansielle bidrag fra ikke-selskabsdeltagere.

23 På denne baggrund har Verwaltungsgerichtshof besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er ydelser, som erlægges til et kapitalselskab af en ikke-selskabsdeltager for erhvervelse af udbytterettigheder, »indskud af enhver art, der er ydet eller skal ydes af deltagerne« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335 [...]?«

Det præjudicielle spørgsmål

24 Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335 skal fortolkes således, at det heri indeholdte begreb, »indskud af enhver art, der er ydet eller skal ydes af deltagerne«, omfatter finansielle ydelser, som erlægges til et kapitalselskab, der udvider sin selskabsformue ved udstedelse af udbyttebeviser, af en ikke-selskabsdeltager, som ønsker at erhverve udbyttebeviserne.

25 For at kunne besvare det således omformulerede spørgsmål må det for det første afgøres, om et kapitalselskabs udstedelse af udbyttebeviser som de i hovedsagen omhandlede er omfattet af direktiv 69/335's anvendelsesområde.

26 Herom bemærkes, at ifølge artikel 4, stk. 1, litra d), i direktiv 69/335 skal der betales kapitaltilførselsafgift af et kapitalselskabs udvidelse af selskabsformuen ved indskud af enhver art, for hvilke der indrømmes sådanne rettigheder, som indrømmes deltagere, såsom stemmeret, ret til andel i overskuddet eller til likvidationsprovenu.

27 For det første medfører den modydelse, der er betalt for erhvervelse af de i hovedsagen omhandlede udbyttebeviser, at det selskab, som drager fordel deraf, udvider sin selskabsformue. For det andet giver de nævnte udbyttebeviser, som det fremgår af forelæggelseskendelsen, indehaveren ret til andel i overskuddet i det selskab, som udsteder beviserne, og til likvidationsprovenu.

28 Følgelig er et kapitalselskabs udstedelse af udbyttebeviser som det i hovedsagen omhandlede i princippet omfattet af artikel 4, stk. 1, litra d), i direktiv 69/335.

29 For det andet må det undersøges, om denne fortolkning, som hævdet af Solida, ændres af, at erhververen af udbyttebeviserne ikke er deltager i det selskab, som udsteder dem.

30 I så henseende bemærkes, at der ifølge artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335 for de heri omhandlede transaktioner — hvori indgår de transaktioner, som er omhandlet i direktivets artikel 4, stk. 1, litra d) — skal opkræves kapitaltilførselsafgift af den faktiske værdi af de indskud af enhver art, der ydes »af deltagerne«.

31 Det må dog for det første fastslås, at den begrænsning af anvendelsesområdet for artikel 4, stk. 1, litra d), i direktiv 69/335, som Solidas fortolkning af direktivets artikel 5, stk. 1, litra a), vil medføre, ikke har grundlag i direktiv 69/335, når bortses fra nævnte direktivbestemmelses ordlyd.

32 Det fremgår nemlig af ordlyden af artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335, at når fællesskabslovgiver har villet begrænse anvendelsesområdet for en bestemmelse i direktivet, der fastlægger den handling, som udløser kapitaltilførselsafgift, til transaktioner, der foretages af deltagere i det kapitalselskab, som modtager indskuddene, har den gjort dette udtrykkeligt og herved henvist til deltagerne.

33 Da artikel 4, stk. 1, litra d), i direktiv 69/335 ikke bestemmer, at de heri omhandlede indskud skal hidrøre fra en deltager i det selskab, som modtager dem, kan en bestemmelse i dette direktiv ikke fortolkes på en sådan måde, at anvendelsesområdet for denne artikel indskrænkes, som om den indeholdt en sådan betingelse.

34 For det andet må ifølge systemet i direktiv 69/335 ordlyden af artikel 4, som vedrører direktivets materielle anvendelsesområde, have forrang for ordlyden af artikel 5, som vedrører kapitaltilførselsafgiftens beregningsgrundlag, når der er tale om fastlæggelsen af de betingelser, som en transaktion skal opfylde for at være omfattet af direktivets anvendelsesområde.

35 Det præjudicielle spørgsmål må derfor besvares med, at artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335 skal fortolkes således, at det heri indeholdte begreb, »indskud af enhver art, der er ydet eller skal ydes af deltagerne«, omfatter finansielle ydelser, som erlægges til et kapitalselskab, der udvider sin selskabsformue ved udstedelse af udbyttebeviser, af en ikke-selskabsdeltager, som ønsker at erhverve udbyttebeviserne.

Sagens omkostninger

36 De udgifter, der er afholdt af den østrigske regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Verwaltungsgerichtshof ved kendelse af 30. marts 2000, for ret:

Artikel 5, stk. 1, litra a), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som ændret ved akten vedrørende vilkårene for Republikken Østrigs, Republikken Finlands og Kongeriget Sveriges tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union, skal fortolkes således, at det heri indeholdte begreb, »indskud af enhver art, der er ydet eller skal ydes af deltagerne«, omfatter finansielle ydelser, som erlægges til et kapitalselskab, der udvider sin selskabsformue ved udstedelse af udbyttebeviser, af en ikke-selskabsdeltager, som ønsker at erhverve udbyttebeviserne.

Puissochet Schintgen Skouris

Macken Cunha Rodrigues

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 17. oktober 2002.

R. Grass

Justitssekretær

J.-P. Puissochet

Formand for Sjette Afdeling