DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
den 17 oktober 2002 *

I mål C-138/00,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Verwaltungsgerichtshof (Österrike), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH,

Tech Gate Vienna Wissenschafts- und Technologiepark GmbH

och

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland,

angående tolkningen av artikel 5.1 a i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25), i dess lydelse enligt akten om villkoren för Republiken Österrikes, Republiken Finlands och

* Rättegångsspråk: tyska.

Konungariket Sveriges anslutning till de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen och om anpassning av fördragen (EGT C 241, 1994, s. 21, och EGT L 1, 1995, s. 1; svensk version, onumrerat specialnummer, ISSN 1022-9256),

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-P. Puissochet samt domarna R. Schintgen (referent), V. Skouris, F. Macken och J.N. Cunha Rodrigues,

generaladvokat: A. Tizzano,
justitiesekreterare: D. Louterman-Hubeau, avdelningschef,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH, genom advokaten W.-D. Arnold, Rechtsanwalt,

— Österrikes regering, genom H. Dossi, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och K. Gross, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 26 september 2001 av: Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH, företrätt av advokaten W.-D. Arnold, Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, företrädd av H. Bavenek-Weber, i egenskap av ombud, Österrikes regering, företrädd av H. Dossi, och kommissionen, företrädd av K. Gross,

och efter att den 7 februari 2002 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Verwaltungsgerichtshof har, genom beslut av den 30 mars 2000 vilket inkom till domstolens kansli den 10 april samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt en fråga angående tolkningen av artikel 5.1 a i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25), i dess lydelse enligt akten om villkoren för Republiken Österrikes, Republiken Finlands och Konungariket Sveriges anslutning till de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen och om anpassning av fördragen (EGT C 241, 1994, s. 21, och EGT L 1, 1995, s. 1; svensk version, onumrerat specialnummer, ISSN 1022-9256) (nedan kallat direktiv 69/335).

2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan å ena sidan Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH (nedan kallat Solida) och Tech Gate Vienna Wissenschafts- und Technologiepark GmbH (nedan kallat Tech), och å andra sidan Finanzlandes-

direktion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (skattemyndigheten i Wien, Niederösterreich och Burgenland) (nedan kallad Finanzlandesdirektion), angående beskattning när vinstandelsbevis förvärvas av en person som inte är delägare i den kapitalassociation som utfärdat bevisen.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsbestämmelserna

3 Som framgår av första skälet i direktiv 69/335 har direktivet i fråga till syfte att främja den fria rörligheten för kapital, som anses vara en av de väsentliga förutsättningarna för att inrätta en ekonomisk union som har liknande egenskaper som en inre marknad.

4 Enligt sjätte skälet i direktiv 69/335 förutsätter denna målsättning, vad gäller beskattning av kapitalanskaffning, att indirekta skatter som dittills har varit i kraft i medlemsstaterna skall avskaffas och att i dessa skatters ställe en skatt skall införas vilken endast får tas ut en gång inom den gemensamma marknaden och vilken skall tas ut med samma skattesats i alla medlemsstater.

5 Enligt artikel 4.1 i direktiv 69/335 gäller följande:

"Följande transaktioner omfattas av skatt på kapitaltillskott:

...

c) ökning av kapitalet i en kapitalassociation genom tillskott av egendom av vad slag det än må vara,

d) ökning av tillgångarna i en kapitalassociation genom tillskott av vad slag det än må vara, som inte ersätts med andelar av kapitalet eller tillgångar i associationen utan med rättigheter av samma slag som för delägarna, som till exempel rösträtt, rätt till andel av vinst eller likvidationsbehållning,

..."

6 Artikel 5.1 i direktiv 69/335 har följande lydelse:

"1. Skatten uttas

a) vid stiftande av en kapitalassociation, ökning av kapitalet eller ökning av bolagets tillgångar enligt artikel 4.1 a, c och d: på det verkliga värdet av de tillskott av vad slag det än må vara som delägarna lämnar eller skall lämna med avdrag för den skuld och de förpliktelser som uppkommer för bolaget till följd av tillskottet. Medlemsstaterna är berättigade att ta ut skatten på kapitaltillskott först då tillskotten faktiskt har lämnats,

...

d) vid ökning av tillgångarna enligt artikel 4.2 b: på det faktiska värdet av de verkställda betalningarna, före avdrag för den skuld och de förpliktelser som uppkommer för bolaget till följd av dessa betalningar,

..."

Den nationella lagstiftningen

7 Enligt § 2 första stycket första punkten i Kapitalverkehrsteuergesetz (lag om skatt på kapitalrörelser) av den 16 oktober 1934 (DRGBl. 1934/1058, i den ändrade lydelse som kungjordes i BGBl. 1995/21) (nedan kallad KVG), gäller att skatt på kapitaltillskott "påförs vid första förvärvet av rättigheter enligt bolagsordningen i en inhemsk kapitalassociation".

8 Enligt § 5 första punkten i KVG anses rätten till utdelning utgöra en rättighet enligt bolagsordningen. Enligt andra punkten i samma bestämmelse likställs de som innehar vinstandelsbevis med delägarna i den kapitalassociation som har utfärdat vinstandelsbevisen.

9 Enligt § 7 första stycket a i KVG utgörs det beskattningsunderlag som beaktas när rättigheter enligt bolagsordningen förvärvas, alltså även vid förvärv av vinstandelsbevis, av värdet av den utgivna motprestationen som också inkluderar utgifter för bolagets bildande eller ökningen av dess bolagskapital i enlighet med delägarnas godkännande, med undantag för skatt på kapitaltillskott som har påförts vid förvärv av rättigheter enligt bolagsordningen.

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

Den del av målet som avser Solida

10 Den 10 mars 1995 utfärdade Solida vinstandelsbevis till ett totalt nominellt belopp av 465 000 ATS. Dessa bevis förvärvades av Pelias Raiffeisen Immobilien

Leasing GmbH (nedan kallat Pelias), och de innebar en rätt att få del av Solidas löpande vinster, bolagstillgångar, bolagets värde innefattande samtliga dolda reserver och dess marknadsvärde samt av behållningen efter bolagets likvidation.

11 Som framgår av beslutet om hänskjutande gav vinstandelsbevisen dess innehavare dessutom en rätt till återbetalning av det nominella beloppet jämte eventuella tilläggsbetalningar. Denna rätt hade samma ställning som övriga fordringar i bolaget, men den gav emellertid bättre rätt till återbetalning av tillskott som delägarna kunde göra gällande med stöd av bolagsavtalet. Om Solida upplöstes genom att det rättsliga sambandet med vinstandelsbevisen upphävdes, skulle innehavarna av bevisen ha rätt till ett belopp som motsvarade deras andelar av Solidas värde vid tidpunkten för upplösningen. Detta belopp skulle minst uppgå till vinstandelsbevisens nominella värde ökat med eventuella tilläggsbetalningar.

12 Den 24 mars 1995 betalade Pelias moderbolag, Raiffeisen Landesbank Tirol reg. Gen. mbH (nedan kallat RLB), ett "tillskott från ett moderbolags moderbolag" ("Großmutterzuschuss") till Solida uppgående till 92 565 000 ATS.

13 I beslut av den 29 januari 1997 fastställde Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern (myndighet med ansvar för avgifter och omsättningsskatter) den skatt på kapitaltillskott som Solida var skyldig att betala, varvid det fastställda beskattningsunderlaget uppgick till 93 030 000 ATS.

14 Solida begärde omprövning av detta beslut vid Finanzlandesdirektion och gjorde gällande att enligt direktiv 69/335 är tillskott från personer som inte är delägare inte skattepliktiga.

15 Finanzlandesdirektion beslutade att inte ändra åsatt taxering och motiverade beslutet dels med att det i fråga om vinstandelsbevis inte är tillskott från delägare som beskattas utan förvärvet av rättigheter enligt bolagsordningen, dels att det extra kapitaltillskottet från RLB skall återbetalas till innehavaren av vinstandelsbevisen, det vill säga Pelias, om Solida upplöses.

16 Solida väckte talan mot detta beslut vid Verwaltungsgerichtshof. Till stöd för sin talan gjorde Solida bland annat gällande att med hänsyn till artikel 5.1 a i direktiv 69/335 kan beskattning inte ske när någon som inte är delägare förvärvar vinstandelsbevis.

Den del av målet som avser Tech

17 I juni 1998 utfärdade Tech vinstandelsbevis för ett totalt nominellt belopp av 2 000 000 ATS. Dessa bevis förvärvades av Wirtschaftsparkentwicklungs GmbH. Rättigheterna som var knutna till vinstandelsbevisen motsvarade i huvudsakliga delar de rättigheter som följde med de vinstandelsbevis som avses i tvisten i målet Solida. Det framgår emellertid av beslutet om hänskjutande att den rätt som vinstandelsbevisens innehavare har till delar av den löpande avkastningen måste beräknas proportionellt i enlighet med det befintliga förhållandet mellan å ena sida det totala nominella beloppet för dessa bevis, ökat med eventuella extra tillskott utan beaktande av varifrån tillskotten härrör och, å andra sidan, bolagets eget kapital inklusive extra tillskott samt det totala nominella beloppet av ytterligare utfärdade vinstandelsbevis ökat med eventuella extra tillskott.

18 I taxeringsbeslut av den 15 oktober 1998 beskattade Finanzamt denna transaktion, varvid den utgick från ett beskattningsunderlag på 2 000 000 ATS.

19 Tech utfärdade den 12 oktober 1998 en andra serie vinstandelsbevis till ett nominellt belopp av 1 000 000 ATS. Dessa bevis förvärvades av Wiener Hafen GmbH. I taxeringsbeslut avseende denna transaktion bestämde Finanzamt beskattningsunderlaget till 1 000 000 ATS.

20 Tech underrättade Finanzamt den 18 juni 1999 om att det hade lämnats extra kapitaltillskott för vinstandelsbevisen, nämligen för Wirtschaftsparkentwicklungs GmbH:s vinstandelsbevis 68 000 000 ATS och för Wiener Hafen GmbH:s vinstandelsbevis 69 000 000 ATS, och att tillskotten hade lämnats den 6 augusti respektive den 12 oktober 1998.

21 Finanzlandesdirektion bedömde att dessa extra tillskott utgjorde en del av vederlaget vid förvärvet av vinstandelsbevisen, och upphävde därför de båda taxeringsbesluten som nämnts ovan i punkterna 18 och 19 i förevarande dom.

22 Tech väckte talan mot detta beslut vid Verwaltungsgerichtshof och gjorde gällande att artiklarna 4 och 5 i direktiv 69/335 utgör hinder för beskattning av kapitaltillskott från personer som inte är delägare.

23 Det är mot denna bakgrund som Verwaltungsgerichtshof har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Utgör betalningar som någon som inte är delägare gör för att förvärva vinstandelsbevis i en kapitalassociation 'tillskott av vad slag det än må vara som delägarna lämnar eller skall lämna' i den mening som avses i artikel 5.1 a i rådets direktiv 69/335/EEG...?"

Tolkningsfrågan

24 Den nationella domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 5.1 a i direktiv 69/335 skall tolkas så att det däri förekommande begreppet "tillskott av vad slag det än må vara som delägarna lämnar eller skall lämna" omfattar kapitaltillskott som någon som inte är delägare lämnar till en kapitalassociation, som verderlag för vinstandelsbevis som associationen utfärdar för att öka sitt eget kapital.

25 För att besvara den sålunda formulerade frågan skall det inledningsvis fastställas huruvida en kapitalassociations utfärdande av sådana vinstandelsbevis som är i fråga vid målet i den nationella domstolen omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 69/335.

26 Domstolen erinrar i detta avseende om att enligt artikel 4.1 d i direktiv 69/335 är en ökning av kapitalet i en kapitalassociation genom tillskott av vad slag det än må vara, som ger samma slags rättigheter som de som delägarna i associationer har, skattepliktig. Sådana rättigheter består bland annat av rösträtt och rätt till del av vinster eller överskott vid likvidation av det aktuella bolaget.

27 Det vederlag som utgivits för förvärvet av de vinstandelsbevis som är i fråga i målet vid den nationella domstolen ökar emellertid kapitalet i det bolag som erhåller vederlaget. Dessutom har innehavarna av nämnda vinstandelsbevis rätt att få del av löpande vinster och överskott vid likvidation av det bolag som utfärdat bevisen, vilket framgår av beslutet om hänskjutande.

28 Under dessa förhållanden omfattas en kapitalassociations utfärdande av sådana vinstandelsbevis som är i fråga i målet vid den nationella domstolen i princip av tillämpningsområdet för artikel 4.1 d i direktiv 69/335.

29 Vidare skall det prövas huruvida den omständigheten att förvärvaren av vinstandelsbevisen inte är delägare i det utfärdande bolaget kan påverka tolkningen i föregående punkt, vilket Solida har hävdat.

30 Det skall i detta avseende påpekas att det i artikel 5.1 a i direktiv 69/335 visserligen föreskrivs att beskattning av det verkliga värdet av delägarnas tillskott av vad slag det än må vara skall ske för transaktioner som avses i nämnda artikel, bland annat för dem som omfattas av tillämpningsområdet för artikel 4.1 d i samma direktiv.

31 Det skall emellertid konstateras att den begränsning av tillämpningsområdet för artikel 4.1 d i direktiv 69/335 som följer av den tolkning som förordas av Solida i fråga om artikel 5.1 a i nämnda direktiv inte har stöd i direktiv 69/335 annat än vad som följer av ordalydelsen av sistnämnda bestämmelse.

32 Det framgår nämligen av ordalydelsen i artikel 4.2 b i direktiv 69/335 att när gemenskapslagstiftaren avsåg att begränsa tillämpningsområdet för en bestämmelse i direktivet som reglerar vad som utlöser beskattning till att endast avse sådana transaktioner som genomförs av delägarna i den kapitalassociation som erhållit tillskotten gjorde lagstiftaren detta explicit och genom att uttryckligen nämna delägarna.

33 Eftersom det i artikel 4.1 d i direktiv 69/335 inte föreskrivs att de tillskott som där avses måste lämnas av en delägare i det bolag som tar emot tillskottet, kan bestämmelserna i detta direktiv inte tolkas så att tillämpningsområdet för nämnda artikel inskränks som om den hade innehållit ett sådant villkor.

34 Å andra sidan skall det påpekas att systematiken i direktiv 69/335 medför att avfattningen av dess artikel 4 avseende direktivets materiella tillämpningsområde måste gå före ordalydelsen i artikel 5 avseende underlaget för skatten på kapitaltillskott, när det gäller att fastställa de villkor som en transaktion skall uppfylla för att falla inom tillämpningsområdet för nämnda direktiv.

35 Under dessa omständigheter skall tolkningsfrågan besvaras med att artikel 5.1 a i direktiv 69/335 skall tolkas så att det däri förekommande begreppet "tillskott av vad slag det än må vara som delägarna verkställer eller skall verkställa" omfattar kapitaltillskott som någon som inte är delägare lämnar till en kapitalassociation, som vederlag för vinstandelsbevis som associationen utfärdar för att öka sitt eget kapital.

Rättegångskostnader

36 De kostnader som har förorsakats den österrikiska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

— angående den fråga som genom beslut av den 30 mars 2000 har ställts av Verwaltungsgerichtshof — följande dom:

Artikel 5.1 a i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning, i dess lydelse enligt akten om villkoren för Republiken Österrikes, Republiken Finlands och Konungariket Sveriges anslutning till de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen och om anpassning av fördragen, skall tolkas så att det däri förekommande begreppet "tillskott av vad slag det än må vara som delägarna verkställer eller skall verkställa" omfattar kapitaltillskott som någon som inte är delägare lämnar till en kapitalassociation, som vederlag för vinstandelsbevis som associationen utfärdar för att öka sitt eget kapital.

Puissochet Schintgen Skouris

Macken Cunha Rodrigues

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 17 oktober 2002.

R. Grass J.-P. Puissochet

Justitiesekreterare Ordförande på sjätte avdelningen