DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)
16. maj 2002 *

I sag C-508/99,

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

Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft mbH & Co. KG

mod

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af 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, Repub-

* Processprog: tysk.

likken 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 (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, N. Colneric, og dommerne R. Schintgen (refererende dommer) og V. Skouris,

generaladvokat: A. Tizzano
justitssekretær: R. Grass,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— den østrigske regering ved C. Pesendorfer, som befuldmægtiget

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

på grundlag af den refererende dommers rapport,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 10. januar 2002,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 16. december 1999, indgået til Domstolen den 24. december 1999, har Verwaltungsgerichtshof i medfør af artikel 234 EF forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af 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 Dette spørgsmål er blevet rejst inden for rammerne af en tvist mellem Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft mbH & Co. KG (herefter »Palais«) og Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (finansforvaltningen, herefter »Finanzlandesdirektion«) vedrørende opkrævning af kapitaltilførselsafgift ved Palais' omdannelse til et kapitalselskab i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktiv 69/335, på grund af, at der i selskabets kapital indtrådte et anpartsselskab som komplementar.

Retsforskrifterne

Fællesskabsbestemmelserne

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 1 i direktiv 69/335 bestemmer, at denne afgift, der betegnes som »kapitaltilførselsafgift«, opkræves »på kapitaltilførsel til kapitalselskaber«.

6 I henhold til artikel 3, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335 skal der ved kapitalselskaber i dette direktivs forstand forstås selskaber, der i østrigsk ret betegnes som »Aktiengesellschaft« (aktieselskab) eller »Gesellschaft mit beschränkter Haftung« (anpartsselskab).

7 Artikel 3, stk. 2, i direktiv 69/335 bestemmer:

»Ved anvendelsen af dette direktiv er alle andre selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer, der har et erhvervsformål, ligestillet med kapitalselskaber. En medlemsstat kan dog undlade at betragte dem som kapitalselskaber med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgiften.«

8 Denne bestemmelse har til formål at undgå, at valget af en bestemt retlig form medfører, at aktiviteter, der ud fra et økonomisk synspunkt er ligeværdige, behandles forskelligt afgiftsmæssigt. Bestemmelsen omfatter derfor med henblik på opkrævning af kapitaltilførselsafgift enhver kapitaltilførsel, der har samme økonomiske funktion som egentlige kapitalselskaber, nemlig stræben efter fortjeneste ved fælles placering af kapital i en særskilt formue, uden dog at fremvise kendetegnene ved begrebet kapitalselskaber, således som det er defineret i artikel 3, stk. 1. Artikel 3, stk. 2, i direktiv 69/335 giver imidlertid medlemsstaterne mulighed for at begrænse rækkevidden af den deri foreskrevne ligestilling, idet den giver dem mulighed for at undtage visse kapitaltilførsler fra opkrævning af kapitaltilførselsafgift.

9 De dispositioner, der af medlemsstaterne er undergivet eller kan undergives den harmoniserede kapitaltilførselsafgift, er defineret i artikel 4 i direktiv 69/335 på objektiv og ensartet måde for alle medlemsstater uden henvisning til eventuelle særegenheder i national ret eller til opbygningen af de nationale afgiftsordninger.

10 Artikel 4 i direktiv 69/335 har følgende ordlyd:

»1. Følgende dispositioner er undergivet kapitaltilførselsafgiften:

a) stiftelse af et kapitalselskab

b) omdannelse af et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person, der ikke er noget kapitalselskab, til et kapitalselskab

[...]

3. Som stiftelse i henseende til stk. 1, litra a), anses ikke enhver ændring i et kapitalselskabs stiftelsesoverenskomst eller vedtægter og især ikke:

a) et kapitalselskabs omdannelse til et kapitalselskab af anden karakter

[...]«

11 Artikel 8 og 9 i direktiv 69/335 opregner med forbehold for bestemmelserne i artikel 7 visse dispositioner, som medlemsstaterne kan fritage.

12 Artikel 6 i direktiv 69/335 bestemmer:

»1. Hver medlemsstat kan fra afgiftsgrundlaget i henhold til artikel 5 undtage beløb, der er ydet som indskud af en andelshaver, der hæfter ubegrænset for et kapitalselskabs forpligtelser, samt en sådan deltagers andel i selskabsformuen.

2. Anvender en medlemsstat den i stk. 1 fastsatte ordning, er følgende forhold underkastet kapitaltilførselsbeskatningen:

[...]

— enhver foranstaltning, hvorved en deltagers ansvar begrænses til hans andel i kapitalen, især når ansvarets begrænsning indtræder som følge af omdannelse af det pågældende kapitalselskab til et kapitalselskab af anden art.

Kapitaltilførselsafgiften opkræves [...] af værdien af den andel, som de deltagere, der hæfter ubegrænset for kapitalselskabets forpligtelser, har i selskabsformuen.«

13 Direktiv 69/335 bestemmer ligeledes i overensstemmelse med sidste betragtning til direktivet, at afgifter med samme kendetegn som kapitaltilførselsafgiften skal ophæves. Disse afgifter, hvis opkrævning er forbudt, opregnes navnlig i direktivets artikel 10, der har følgende ordlyd:

»Bortset fra kapitaltilførselsafgiften opkræver medlemsstaterne af selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer med erhvervsformål ingen andre skatter eller afgifter af nogen art på:

a) de i artikel 4 nævnte dispositioner

[...]

c) indregistrering eller andre formaliteter, der går forud for udøvelse af en virksomhed, og som et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person med erhvervsformål kan underkastes på grund af deres juridiske karakter.«

De nationale bestemmelser

14 Som det fremgår af forelæggelseskendelsen, ansås i de østrigske bestemmelser indtil den 31. december 1994 aktieselskaber, kommanditaktieselskaber, anpartsselskaber og personsammenslutninger med erhvervsformål, såfremt alle medlemmer kun hæfter for sammenslutningens gæld med deres indskud og kan overdrage deres andele til tredjemand, for kapitalselskaber.

15 Siden den 1. januar 1995 har § 4 i Kapitalverkehrsteuergesetz (lov om afgift på kapitalbevægelser) af 16. oktober 1934 (DRGBl. I, s. 1058, i den ændrede affattelse, der blev offentliggjort i BGBl. nr. 629/1994, herefter »KVG«) defineret kapitalselskaber som »Aktiengesellschaften« og »Gesellschaften mit beschränkter Haftung«. Lovens § 4 bestemmer endvidere, at Kommanditgesellschaften (kommanditselskaber, herefter »KG«), hvis personligt hæftende selskabsdeltagere også omfatter et kapitalselskab, og Kommandit-Erwerbsgesellschaften (erhvervsdrivende kommanditselskaber, herefter »KEG«), hvis personligt hæftende selskabsdeltagere også omfatter et kapitalselskab, ligestilles med de førnævnte kapitalselskaber.

16 I henhold til KVG's § 2, stk. 1, nr. 1, rammer kapitaltilførselsafgiften »den første erhververs erhvervelse af selskabsrettigheder i et indenlandsk kapitalselskab«.

17 § 33, nr. 16, stk. 1, nr. 1, litra b), i Gebührengesetz (lov om afgifter, BGBl. 267/1957, herefter »GebG«) bestemte, at den afgift, der skulle opkræves af

selskabskontrakter — bortset fra kontrakter vedrørende kapitalselskaber i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i KVG i den affattelse, der fandt anvendelse indtil den 31. december 1994, hvorved to eller flere personer forpligter sig til at forfølge et erhvervsformål — ved indskud af aktiver skulle udgøre 2% af indskuddet eller forhøjelsens værdi, dog mindst 800 ATS. Denne bestemmelse blev ophævet med virkning fra den 1. januar 1995.

18 Republikken Østrig har i øvrigt gjort brug af muligheden i artikel 6, stk. 1, i direktiv 69/335 og har således, som det fremgår af KVG's § 5, stk. 1, nr. 1, fra afgiftsgrundlaget, som fastsat i henhold til bestemmelserne i direktivets artikel 5, undtaget beløb, der er ydet som indskud af en andelshaver, der hæfter ubegrænset for et kapitalselskabs forpligtelser.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

19 Palais er et østrigsk selskab, der i 1982 blev stiftet som et KG, og som ikke blev anset for et kapitalselskab i henhold til østrigsk ret. Selskabets stiftelsesoverenskomst blev undergivet afgift i henhold til den dagældende GebG's § 33, nr. 16, stk. 1, nr. 1, litra b). I marts 1994 blev Palais omdannet til et KEG.

20 Den 17. maj 1996 overdrog Palais' ubegrænset og personligt hæftende selskabsdeltagere deres kommanditanparter til et anpartsselskab, der ved denne overdragelse blev den eneste personligt, ubegrænset hæftende selskabsdeltager i Palais.

21 Da afgiftsmyndigheden var af den opfattelse, at Palais i henhold til KVG's § 4, stk. 2, skulle anses for et kapitalselskab i henhold til KVG, fremsendte den i medfør af KVG's § 2, stk. 1, nr. 1, en foreløbig afgiftsafgørelse til selskabet med henblik på at opnå betaling af kapitaltilførselsafgift af komplementarens indskud.

22 Den 26. august 1996 påklagede Palais denne afgørelse, idet selskabet navnlig gjorde gældende, at den opkrævede afgift udgjorde en »dobbelt afgiftsbelastning« af indskuddet, idet indskuddet allerede var blevet afgiftsbelagt i henhold til GebG's § 33, nr. 16, stk. 1, nr. 1, litra b), hvilket som sådan er i strid med principperne i direktiv 69/335.

23 Afgiftsmyndigheden afviste Palais' klage, hvorfor Palais indbragte sagen for afgiftsmyndighedens appelinstans, der ligeledes afviste den, navnlig med den begrundelse, at Palais' selskabskapital kun én gang var blevet pålagt kapitaltilførselsafgift, idet den afgift, der blev opkrævet i henhold til GebG's § 33, nr. 16, stk. 1, nr. 1, litra b), ikke kunne ligestilles med kapitaltilførselsafgiften, og da den under alle omstændigheder var blevet opkrævet, inden direktiv 69/335 trådte i kraft for Republikken Østrigs vedkommende.

24 Verwaltungsgerichtshof, der behandler sagen, har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal bestemmelserne i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405), navnlig artikel 6, fortolkes således, at de er til hinder for, at en medlemsstat opkræver kapitaltilførselsafgift af et mindre kommanditselskabs kommanditindskud, når et anpartsselskab indtræder

som komplementar, såfremt den selskabskapital, der skal betales afgift af, allerede før ikrafttrædelsen af direktiv 69/335/EØF har været undergivet en afgift som den, der omhandles i § 33, nr. 16, stk. 1, litra b), i Gebührengesetz 1957 (BGBl 267/1957)?«

Det præjudicielle spørgsmål

25 Den forelæggende ret spørger med sit spørgsmål nærmere bestemt, om direktiv 69/335 er til hinder for, at der opkræves kapitaltilførselsafgift ved et personselskabs omdannelse til et kapitalselskab i samme direktivs forstand, når alle de indskud, der er erlagt for erhvervelse af anparter i personselskabet, allerede har givet anledning til opkrævning af en afgift som den i GebG's § 33, nr. 16, stk. 1, nr. 1, litra b), omhandlede inden direktivets ikrafttrædelse.

26 Det skal i denne forbindelse fastslås, at det fremgår af artikel 1, sammenholdt med artikel 3, stk. 1 og 2, i direktiv 69/335, at dette direktiv alene finder anvendelse på kapitalselskaber som defineret i samme direktiv, og på selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer med erhvervsformål, som af en medlemsstat betragtes som kapitalselskaber med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgiften.

27 De afgifter og skatter, som medlemsstaterne opkræver af indskud i andre selskaber end de i direktiv 69/335 omhandlede, er dermed ikke omfattet af direktivets anvendelsesområde.

28 Det følger heraf, at forbuddet i artikel 10 i direktiv 69/335 mod at opkræve nogen som helst afgift, der har samme kendetegn som kapitaltilførselsafgiften, ikke kan finde anvendelse på en afgift eller en skat, der — uanset dens kendetegn — rammer indskud i selskaber, der ikke er kapitalselskaber i direktivets forstand. Dette forbud er derfor ikke til hinder for, at der opkræves kapitaltilførselsafgift, når et sådant selskab omdannes til et kapitalselskab, selv om de indskud, selskabet modtog inden omdannelsen, allerede er blevet undergivet en afgift eller en skat, der har samme kendetegn som kapitaltilførselsafgiften.

29 Denne fortolkning støttes, således som generaladvokaten har anført i punkt 30 i forslaget til afgørelse, af artikel 4 i direktiv 69/335, hvorefter omdannelse af et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person, der ikke er noget kapitalselskab, til et kapitalselskab, pålægges kapitaltilførselsafgift, mens et kapitalselskabs omdannelse til et kapitalselskab af anden art ikke er undergivet kapitaltilførselsafgift.

30 Hvad angår bestemmelserne i artikel 6 i direktiv 69/335 og forbuddet mod dobbelt afgiftsbelastning, der efter den forelæggende rets opfattelse fremgår heraf i overensstemmelse med Domstolens dom af 18. marts 1993 (sag C-280/91, Viessmann, Sml. I, s. 971), skal det først bemærkes, at denne artikel alene vedrører den kapitaltilførselsafgift, der rammer indskud i kapitalselskaber i direktiv 69/335's forstand. Det skal dernæst præciseres, at Domstolen i Viessmann-dommen ikke har udtalt, at dette direktivs artikel 6 er til hinder for, at bestemte indskud afgiftspålægges flere gange, men kun, at indskud, der allerede har givet anledning til betaling af kapitaltilførselsafgift i henhold til en anden bestemmelse i samme direktiv, ikke kunne undergives kapitaltilførselsafgift i henhold til direktivets artikel 6. Det skal endelig fastslås, at det selskab, der var tale om i den sag, som gav anledning til nævnte dom, på det tidspunkt, hvor det første gang skulle betale kapitaltilførselsafgift, var et kapitalselskab i direktiv 69/335's forstand.

31 Det skal derfor fastslås, at artikel 6 i direktiv 69/335 heller ikke er til hinder for, at der opkræves kapitaltilførselsafgift i en situation som den i hovedsagen omhandlede.

32 Herefter, og uden at det er nødvendigt for Domstolen at undersøge, om den afgift, der opkræves i henhold til GebG's § 33, nr. 16, stk. 1, nr. 1, litra b), har samme kendetegn som kapitaltilførselsafgiften i henhold til artikel 10 i direktiv 69/335, bør det præjudicielle spørgsmål besvares med, at bestemmelserne i direktiv 69/335 skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at der opkræves kapitaltilførselsafgift ved et personselskabs omdannelse til et kapitalselskab i samme direktivs forstand, når alle de indskud, der er erlagt for erhvervelse af anparter i personselskabet, allerede har givet anledning til opkrævning af en afgift som den i GebG's § 33, nr. 16, stk. 1, nr. 1, litra b), omhandlede inden direktivets ikrafttrædelse.

Sagens omkostninger

33 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 (Anden Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Verwaltungsgerichtshof ved kendelse af 16. december 1999, for ret:

Bestemmelserne 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 de ikke er til hinder for, at der opkræves kapitaltilførselsafgift ved et personselskabs omdannelse til et kapitalselskab i samme direktivs forstand, når alle de indskud, der er erlagt for erhvervelse af anparter i personselskabet, allerede har givet anledning til opkrævning af en afgift som den i Gebührengesetz' § 33, nr. 16, stk. 1, nr. 1, litra b), omhandlede inden direktivets ikrafttrædelse.

Colneric Schintgen Skouris

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 16. maj 2002.

R. Grass

Justitssekretær

N. Colneric

Formand for Anden Afdeling