FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT MARCO DARMON
fremsat den 12. december 1989 *

Høje Domstol.

1. I denne sag har *Finanzgericht* Münster forelagt Domstolen to præjudicielle spørgsmål vedrørende beregningsgrundlaget for kapitaltilførselsafgiften, jfr. den harmonisering af bestemmelserne om kapitaltilførselsafgift, der er foretaget ved Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 [1] (herefter benævnt »direktivet«).

2. Sagens faktiske omstændigheder kan sammenfattes som følger. I 1971 indgik Ingersoll Maschinen und Werkzeuge GmbH (herefter »benævnt Ingersoll GmbH«) en såkaldt »Organschafts- und Ergebnisabführungsvertrag« (o. a.: en aftale om, at et retligt selvstændigt selskab økonomisk, finansielt og organisatorisk (og dermed skattemæssigt) indlemmes i moderselskabet, og om overførsel af selskabets regnskabsresultater til moderselskabet) med sit datterselskab, Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH (herefter benævnt »Siegen GmbH«). Ingersoll GmbH er den eneste selskabsdeltager i Siegen GmbH. I henhold til aftalen forpligter Ingersoll GmbH sig til at overtage datterselskabets regnskabsresultat, det være sig overskud eller underskud. I regnskabsårene fra 1975 til 1978 havde Siegen GmbH overskud, og disse blev overført til moderselskabet. Derimod havde Siegen GmbH fra regnskabsåret 1979/1980 [2] underskud, og disse underskud påtog Ingersoll GmbH sig. I medfør af §2 i den tyske lov om kapitalomsætningsafgift (*Kapitalverkehrsteuergesetz*, herefter benævnt »den tyske lov«) opkrævede *Finanzamt* Hagen en kapitaltilførselsafgift på 1% af de dispositioner, hvorved Ingersoll GmbH påtog sig tabene. I henhold til bestemmelsen skal et moderselskabs overtagelse af et selskabs tab, der sker ifølge en aftale om resultatoverførsel, betragtes som en ydelse, der er undergivet kapitaltilførselsafgift. Siegen GmbH indbragte *Finanzamts* afgørelse for *Finanzgericht* Münster under påberåbelse af, at den tyske lovs §2 er i strid med direktivets artikel 4, stk. 2, litra b), hvorefter »udvidelse af selskabsformuen i et kapitalselskab ved ydelser fra en deltager, der ikke medfører nogen udvidelse af kapitalen [3], men modsvares af en ændring af selskabsrettighederne eller er egnet til at øge selskabsandelenes værdi« kan undergives kapitaltilførselsafgift.

3. *Finanzgericht* Münster har på denne baggrund forelagt Domstolen to præjudicielle spørgsmål, der i det væsentlige går ud på, dels om direktivets artikel 4 har »direkte virkning«, dels om en selskabsdeltagers overtagelse af et selskabs tab som et led i en resultatoverførselsaftale er undergivet kapitaltilførselsafgift.

4. Det er ikke første gang, en national domstol har forelagt Domstolen spørgsmål om den »direkte virkning« af direktivets artikel 4 [4], men Domstolen har af forskellige grunde endnu ikke haft lejlighed til at udtale sig herom. I dommen i sagen Dansk

* Originalsprog: fransk.

1 — Direktiv 69/335/EØF om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405).

2 — Det oplyses i forelæggelseskendelsen, at selskabets regnskabsår løber fra 1. december til 30. november det følgende år.

3 — Kapitaludvidelser kan undergives kapitaltilførselsafgift i henhold til direktivets artikel 4, stk. 2, litra a).

4 — Dom af 15. juli 1982, Felicitas (270/81, Sml. s. 2771), jfr. også dom af 25. maj 1989, SpA Maxi Di (15/88, Sml. s. 1391).

Sparinvest udtalte den dog, at de relevante direktivbestemmelser

»skal fortolkes således, at det ikke er tilladt en medlemsstat at pålægge kapitalselskaber ... andre skatter eller afgifter for de i artikel 10 og 11 nævnte dispositioner end kapitaltilførselsafgift og de i artikel 12 nævnte afgifter« [5].

Opregningen i direktivets artikel 4 af de dispositioner, der kan undergives kapitaltilførselsafgift, er således udtømmende. Medlemsstaternes forpligtelse til ikke at indføre andre indirekte skatter på kapitaltilførsel end dem, direktivet giver hjemmel for, er derfor en ubetinget forpligtelse.

5. Desuden er bestemmelserne i artikel 4 efter min opfattelse fuldstændig præcise — hvilket uden videre fremgår af en gennemlæsning af artiklen.

6. I sit forslag til afgørelse i sag 15/88 udtalte generaladvokat Lenz i øvrigt også, at forbuddet i direktivets artikel 11 er utvetydigt og tilstrækkeligt klart til, at borgerne og virksomhederne har kunnet støtte ret på det fra det tidspunkt, hvor fristen for direktivets gennemførelse udløb [6].

7. Herefter skal jeg foreslå, at spørgsmål 1 besvares med, at direktivets artikel 4 fra den 1. januar 1972 umiddelbart har kunnet påberåbes af en afgiftspligtig over for en medlemsstat ved en national retsinstans.

8. Hvad angår spørgsmål 2, har Domstolen allerede udtalt,

»at det følger af de principper, den harmoniserede kapitaltilførselsafgift beror på, at afgiften kun skal svares af dispositioner, som retligt set er udtryk for en tilførsel af kapital, og kun i det omfang, hvori dispositionerne bidrager til at styrke selskabets økonomiske kapacitet« [7].

9. Det er karakteristisk for en aftale om resultatoverførsel, at erhvervsrisikoen erstattes af en vis sikkerhed, i den forstand at datterselskabet — og dettes kreditorer — har sikkerhed for, at selskabet, uanset resultaterne af dets virksomhed, ikke vil kunne få hverken overskud eller underskud. Som Kommissionen har anført det i sit skriftlige indlæg [8], ligger vanskeligheden ikke i at vide, om aftalen om overførsel af selskabets resultat indebærer en forøgelse af selskabsformuen — det kan nemlig være usikkert, hvilken værdi sikkerheden har for selskabets virksomhed — men derimod i at afgøre, om overtagelsen af tabene i overensstemmelse med aftalen er undergivet kapitaltilførselsafgift eller ej.

10. Efter min opfattelse bør det kriterium, der lægges til grund for overvejelserne, være, om der er sket en »styrkelse af selskabets økonomiske kapacitet«. På dette grundlag kan der opstilles en brugbar sondring. Hvis nemlig et selskab, som har haft tab, *efterfølgende* indgår en aftale om overførsel af resultatet, overtages tabet rent faktisk af selskabsdeltageren, og selskabet får på dette tidspunkt styrket sin økonomiske kapacitet, også selv om eventuelle overskud i fremtiden ikke vil komme selskabet, men selskabsdeltageren til gode. En sådan disposition vil

5 — Dom af 2. februar 1988, jfr. dommens konklusion (36/86, Sml. s. 409).

6 — Punkt 7 i forslaget til afgørelse (fremsat den 15. februar 1989).

7 — Præmis 16 i dommen i sag 270/81, jfr. også præmis 14 i dommen i sag 36/86.

8 — Side 7, punkt 5.3.

— på grund af den forøgelse af selskabsformuen, den medfører — kunne undergives kapitaltilførselsafgift. Hvis derimod tabene ikke konstateres før indgåelsen af aftalen om overførslen af tabet, men efter at aftalen er kommet i stand, ændrer aftalen ikke selskabets økonomiske kapacitet, idet det *på forhånd* har stået fast, at tabene eller overskuddet i sidste instans ikke vil have nogen indvirkning på selskabet selv. En sådan overførsel af tab kan derfor ikke undergives kapitaltilførselsafgift. En national retsforskrift, hvorefter overførsel af tab i alle tilfælde er undergivet kapitaltilførselsafgift, vil således ikke være forenelig med direktivets artikel 4. Jeg skal foreslå, at Domstolen besvarer spørgsmål 2 i overensstemmelse hermed.

11. Sammenfattende foreslår jeg følgende besvarelse:

»1) Fra den 1. januar 1972 har artikel 4 i Rådets direktiv 69/337 af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter kunnet påberåbes umiddelbart af en afgiftspligtig over for en medlemsstat ved en national domstol.

2) Direktivets artikel 4, stk. 2, litra b), skal fortolkes således, at en national retsforskrift, hvorefter der opkræves kapitaltilførselsafgift af overførsel af et kapitalselskabs tab til en selskabsdeltager i henhold til en resultatoverførselsaftale, ikke er i overensstemmelse hermed, når tabene er indtrådt efter aftalens indgåelse.«