FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F. G. JACOBS

fremsat den 14. maj 1992 *

Hr. afdelingsformand,
De herrer dommere,

1. I denne sag har Bundesfinanzhof forelagt to spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 4, stk. 2, litra b), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405, herefter benævnt »direktivet«):

»1) Kan medlemsstaterne i henhold til artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335/EØF også afgiftsbelægge ydelser, som ikke erlægges af en selskabsdeltager, men af en personsammenslutning, som selskabsdeltageren er medlem af eller deltager i, når ydelserne erlægges i henhold til en med selskabet indgået aftale om overskudsoverførsel?

2) Såfremt spørgsmål 1) besvares bekræftende: Må den ydelse, der i henhold til artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335/EØF kan afgiftsbelægges, antages at være erlagt allerede ved den civilretligt gyldige indgåelse af aftalen om overskudsoverførsel eller først ved selve overførslen?«

2. I artikel 4, stk. 2, litra b), bestemmes det, at til de dispositioner, en medlemsstat kan undergive kapitaltilførselsafgift, hører:

»en udvidelse af selskabsformuen i et kapitalselskab ved ydelser fra en deltager, der ikke medfører nogen udvidelse af kapitalen, men modsvares af en ændring af selskabsrettighederne eller er egnet til at øge selskabsandelenes værdi«.

Det bemærkes, at der i den franske version af direktivet ikke som i den engelske tales om »provision of services«, men mere generelt om:

»l'augmentation de l'avoir social d'une société de capitaux *au moyen de prestations* effectuées par un associé ...«.

På tilsvarende måde tales der i den tyske version om »Leistungen«, der kan omfatte såvel betalinger som erlæggelse af ydelser.

Sagens faktiske omstændigheder

3. Sagsøgeren, Weber Haus GmbH & Co. KG, er et kommanditselskab med hjemsted i

* Originalsprog: engelsk.

Rheinau-Linx. Deltagerne i selskabet er dels to fysiske personer (ægtefællerne Weber), dels et GmbH (et selskab af anpartsselskabstypen) ved navn Weber Hans GmbH Verwaltungsgesellschaft. Dette GmbH er komplementar i kommanditselskabet. Ægtefællerne Weber er også indehavere af over 99% af anparterne i et andet GmbH med hjemsted i Rheinau-Linx. Dette GmbH har navnet »Hans Weber Fertighausbau GmbH« (herefter benævnt »anpartsselskabet«). Den 1. januar 1977 indgik det sagsøgende kommanditselskab en aftale med anpartsselskabet (en såkaldt »Organschaftsvertrag«), hvorefter der skulle etableres et finansielt, økonomisk og organisatorisk samarbejde mellem de to selskaber, således at anpartsselskabet blev »indlemmet« i kommanditselskabet. Den selskabsstruktur, der var et resultat af aftalen, vil jeg i det følgende omtale som »Organschaft«. Ifølge aftalen om »Organschaft« tilvejebringes den finansielle integration ved, at de anparter, ægtefællerne Weber er indehavere af i anpartsselskabet, besiddes som et særligt erhvervsaktiv (»Betriebsvermögen«) i kommanditselskabet. Efter aftalen skal kommanditselskabet oppebære ethvert overskud i anpartsselskabet, og det skal bære alle tab. I henhold til aftalen overførte anpartsselskabet helt sit overskud for 1977, nemlig 5 666 634 DM, til kommanditselskabet. Det spørgsmål, sagen for den nationale ret drejer sig om, er, om der af denne overskudsoverførsel — som hævdet af afgiftsmyndighederne — skal svares kapitaltilførselsafgift efter de nationale bestemmelser, der er udstedt til gennemførelse af direktivets artikel 4, stk. 2, litra b).

4. Umiddelbart kan det måske være overraskende, at et kommanditselskab betragtes som et kapitalselskab i direktivets forstand. Direktivets artikel 3, stk. 1, indeholder imidlertid definitioner på de forskellige kategorier af kapitalselskaber, og derefter bestemmes følgende i artikel 3, stk. 2:

»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 kapitaltilførselsskatten.«

Det er oplyst, at man i tysk lovgivning i overensstemmelse med denne direktivbestemmelse betragter et kommanditselskab som et kapitalselskab i tilfælde, hvor komplementaren (eller komplementarerne) er et egentligt kapitalselskab (således som det er tilfældet her) (jf. Domstolens dom af 15.7.1982, sag 270/81, Felicitas mod Finanzamt für Verkehrsteuern, Sml. s. 2771, præmis 3). Som Kommissionen har gjort opmærksom på, er dette i overensstemmelse med Rådets direktiv 90/605/EØF af 8. november 1990 om ændring af direktiv 78/660/EØF og direktiv 83/349/EØF om henholdsvis årsregnskaber og konsoliderede regnskaber (EFT L 317, s. 60), hvorved anvendelsesområdet for de to sidstnævnte direktiver blev udvidet til også at omfatte sådanne selskabsformer.

Det første spørgsmål

5. Med det første spørgsmål ønskes i det væsentlige oplyst, om medlemsstaterne kan opkræve kapitaltilførselsafgift af overskud, som i henhold til en aftale herom overføres til et kapitalselskab fra et andet selskab, når

de to selskaber har en fælles indehaver af kapitalandele eller selskabsdeltager.

6. Det sagsøgende kommanditselskab har gjort gældende, at der ikke efter direktivet er adgang til at pålægge kapitaltilførselsafgift i sådanne tilfælde. Selskabet har anført, at afgiftsmyndighedernes standpunkt fører til en inkonsekvent behandling af forholdet, dels med hensyn til selskabs- eller indkomstbeskatningen, dels med hensyn til kapitaltilførselsafgiften. For så vidt angår de to første beskatningsformer er eksistensen af et »Organschaft« anerkendt, således at overskuddet ikke beskattes hos anpartsselskabet, men direkte undergives indkomst- eller selskabsbeskatning hos deltagerne i kommanditselskabet. Overskudsoverførslen behandles derfor som en betaling fra selskabet til en indehaver af en kapitalandel. Med henblik på kapitaltilførselsafgiften ser man derimod bort fra det aftalte »Organschaft«, således at overskudsoverførslen behandles som en betaling fra anpartsindehaverne (ægtefællerne Weber) til kommanditselskabet. Domstolen bør efter det sagsøgende kommanditselskabs opfattelse betragte overskudsoverførslen som en udbetaling fra anpartsselskabet til kommanditselskabet, som er den egentlige indehaver af kapitalandelene i anpartsselskabet.

7. Heroverfor har Kommissionen anført, at direktivet ikke er til hinder for, at medlemsstaterne underkaster ydelser eller betalinger fra et selskab til et kapitalselskab kapitaltilførselsafgift i tilfælde, hvor selskaberne har en fælles selskabsdeltager. Det må dog efter Kommissionens opfattelse være en betingelse herfor, at det godtgøres, at det i det konkrete tilfælde reelt er selskabsdeltageren, som gennem det første selskab tilfører kapital til det andet selskab.

8. Nu kan det ganske vist forekomme, at en selskabsdeltager indskyder beløb i et kapitalselskab gennem et andet selskab, som den pågældende kontrollerer, men efter min opfattelse er det ikke den situation, der foreligger her. Hovedindholdet af det »Organschaft«, der er aftalt i dette tilfælde, er, at ægtefællerne Weber har ladet deres anparter i anpartsselskabet — eller i det mindste de rettigheder, anparterne repræsenterer — indgå i kommanditselskabets erhvervsaktiver, og at kommanditselskabet har fået overdraget den fulde finansielle og administrative kontrol over anpartsselskabet. Efter min opfattelse er den eneste afgiftspligtige disposition, aftalen indebærer i relation til kapitaltilførselsafgiften, den forøgelse af kommanditselskabets kapital eller aktiver, der sker som følge af indskuddet af de rettigheder, som anparterne i anpartsselskabet repræsenterer. Det skal bemærkes, at selv om den nominelle ejendomsret til anparterne fortsat tilkommer ægtefællerne Weber, er selskabsformuen i kommanditselskabet blevet forøget som følge af, at de rettigheder, anparterne repræsenterer — herunder særlig retten til at modtage selskabets fremtidige overskud — er blevet overført til kommanditselskabet. Når der derefter overføres overskud fra anpartsselskabet til kommanditselskabet i henhold til klausulen om overskudsoverførsel i »Organschaft«-aftalen, forekommer det mig, at der er tale om overskud, som er opstået direkte for kommanditselskabet som sådant — og som den faktiske anpartshaver — og ikke om beløb, som deltagerne har tilført kommanditselskabet. Jeg mener således ikke, at en overskudsoverførsel under disse omstændigheder kan betragtes som en kapitaltilførsel i artikel 4, stk. 2, litra b)'s forstand fra en deltager i et kapitalselskab.

9. Afgiftsmyndighedernes standpunkt, som er, at overskudsoverførslen har været afgiftspligtig som en kapitaltilførsel fra deltagerne i kommanditselskabet, vil kun kunne forsvares, hvis forholdet opfattes således, at anpar-

terne — med henblik på kapitaltilførselsafgiften — indgår i deltagernes private formue. Det fremgår imidlertid af sagens akter og af sagsøgerens svar på spørgsmål under retsmødet, at anparterne tværtimod behandles som aktiver i kommanditselskabet. De figurerer i kommanditselskabets regnskaber, og anpartsselskabets overskud anses for at være opstået for kommanditselskabet som helhed. Det forekommer mig, at det vil føre til uholdbare resultater at antage, at anparterne hører til kommanditselskabets formue med henblik på selskabs- eller indkomstbeskatningen, men at de hører til den private formue for deltagerne i kommanditselskabet med henblik på kapitaltilførselsafgiften. Det ville i så fald ikke være muligt at udbetale overskud fra anpartsselskabet, uden at der skulle betales kapitaltilførselsafgift. Dette ville være i strid med selve kapitaltilførselsafgiftens karakter, idet afgiften netop ikke skal svares af et optjent eller udbetalt udbytte, men af en tilførsel af kapital. Hvis afgiftsmyndighedens opfattelse lægges til grund, vil det også indebære en fejlagtig opfattelse af den selskabsstruktur, der er oprettet ved »Organschaft«-aftalen, idet denne struktur kan sammenlignes med forholdet mellem et moderselskab og et datterselskab. Hvis ægtefællerne Weber havde oprettet et nyt anpartsselskab, der skulle være moderselskab for det aftalte »Organschaft«, og havde overført deres anparter i det første anpartsselskab til moderselskabet mod til gengæld at få anparter i dette, ville enhver efterfølgende overførsel af overskud i henhold til »Organschaft«-aftalen simpelt hen have været en udbyttebetaling fra et datterselskab til indehaveren af kapitalandelene i dette. På tilsvarende måde har ægtefællerne Weber i det foreliggende tilfælde indskudt deres rettigheder i henhold til anparterne, således at de nu indgår i kommanditselskabets selskabsformue, og således at kommanditselskabet virker som mellemled for udbetaling af overskud, med fradrag af overskudsbeløb, som kommanditselskabet ikke udbetaler. Enhver retsopfattelse, hvorefter overskudsoverførslen fra anpartsselskabet ved hvert regnskabsårs udløb behandles som en investering af kapital foretaget af deltagerne i kommanditselskabet, ville føre til det åbenbart urimelige resultat, at der skulle svares kapitaltilførselsafgift af hele anpartsselskabets overskud, og endog af det overskud, som af det aftalte »Organschaft« i sidste instans blev udbetalt til deltagerne i kommanditselskabet.

10. I forelæggelseskendelsen har Bundesfinanzamt henvist til Domstolens dom af 28. marts 1990 i sag C-38/88, Siegen, Sml. I, s. 1447, hvori Domstolen fastslog, at et moderselskabs overtagelse af et datterselskabs tab som led i en resultatoverførselsaftale, der er indgået, før tabene er konstateret, ikke indebærer en udvidelse af datterselskabets selskabsformue som omhandlet i direktivets artikel 4, stk. 2, litra b). Som begrundelse herfor udtalte Domstolen (i dommens præmis 13), at det var en konsekvens af resultatoverførselsaftalen, at tab, som datterselskabet fremtidig måtte lide, ikke ville have indvirkning på selskabsformuens størrelse, og at overtagelsen af tabene derfor ikke kunne betragtes som en udvidelse af selskabsformuen som omhandlet i artikel 4, stk. 2, litra b). Det bør dog bemærkes, at den her foreliggende sag vedrører en situation, som i det væsentlige er den modsatte af den, der forelå i Siegen-sagen. Som allerede nævnt, bør overskudsoverførslen i henhold til »Organschaft«-aftalen behandles som en overførsel, som foretages *af* et kapitalselskab *til* en selskabsdeltager og ikke omvendt. Hvis der ikke forinden var indgået en aftale om overskudsoverførsel, kunne den foreliggende disposition derfor ikke medføre et afgiftstilsvar i henhold til artikel 4, stk. 2, litra b).

11. Efter min opfattelse bør det første spørgsmål således besvares benægtende, og det er herefter ikke nødvendigt at besvare det andet spørgsmål.

Forslag til afgørelse

12. Sammenfattende foreslår jeg Domstolen at give følgende besvarelse:

»Artikel 4, stk. 2, litra b), giver ikke medlemsstaterne adgang til at opkræve kapitaltilførselsafgift af en overskudsoverførsel fra et selskab til et kommanditselskab, som sker i henhold til en aftale om overskudsoverførsel, i tilfælde, hvor selskabet og kommanditselskabet har en fælles deltager, og denne forinden har indskudt de rettigheder, som hans selskabsandele repræsenterer, i kommanditselskabets formue.«