ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
F. G. JACOBS
της 14ης Μαΐου 1992 *

Κύριε Πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Στην παρούσα υπόθεση το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας) υπέβαλε τα εξής δύο ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20, στο εξής: οδηγία):

« 1) Επιτρέπει το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ στα κράτη μέλη να φορολογούν τις εισφορές οι οποίες δεν προέρχονται από εταίρο αλλά από εταιρία ή από ένωση προσώπων στην οποία μετέχει ο εταίρος αυτός ως μέλος ή της οποίας κατέχει εταιρικά μερίδια, βάσει συμβάσεως μεταφοράς κερδών που έχει συναφθεί με την εταιρία;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, υφίσταται η κατά το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ φορολογητέα παροχή ήδη με την έγκυρη κατά το αστικό δίκαιο σύναψη της συμβάσεως μεταφοράς κερδών ή μόνο με τη μεταφορά των κερδών αυτή καθαυτή; »

2. Το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', ορίζει ότι, μεταξύ των πράξεων επί των οποίων τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν φόρο εισφοράς, περιλαμβάνεται:

« η αύξηση της εταιρικής περιουσίας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας διά παροχών πραγματοποιουμένων από έναν εταίρο, οι οποίες δεν επιφέρουν αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, αλλά έχουν ως αντιπαροχή μεταβολή των εταιρικών δικαιωμάτων ή δύνανται να επιφέρουν αύξηση της αξίας των εταιρικών μεριδίων ».

Πρέπει να σημειωθεί ότι η γαλλική απόδοση της οδηγίας, σε αντίθεση προς την αγγλική, δεν αναφέρεται ειδικά στην παροχή *υπηρεσιών* (provision of services) αλλά γενικότερα σε « παροχές »:

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

Ομοίως, η γερμανική απόδοση κάνει λόγο για « Leistungen », όρος ο οποίος μπορεί να καλύψει τόσο την καταβολή ποσών όσο και την παροχή υπηρεσιών.

Τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως

3. Η εταιρία Weber Haus GmbH & Co KG, προσφεύγουσα, είναι μία ετερόρρυθμος εταιρία

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

με έδρα το Rheinau-Linx, εταίροι της οποίας είναι δύο φυσικά πρόσωπα (ο κύριος και η κυρία Weber) και μία εταιρία περιορισμένης ευθύνης (Weber Haus GmbH Verwaltungsgesellschaft), η δε τελευταία εταιρία αποτελεί τον απεριορίστως ευθυνόμενο ομόρρυθμο εταίρο της ετερρόρυθμης εταιρίας. Το ζεύγος Weber κατέχει επίσης πλέον του 99 % των εταιρικών μεριδίων μιας εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, με έδρα επίσης το Rheinau-Linx, υπό την επωνυμία Hans Weber Fertighausbau GmbH (στο εξής: ΕΠΕ). Την 1η Ιανουαρίου 1977 η προσφεύγουσα εταιρία συνήψε σύμβαση (γνωστή ως Organschaftsvertrag) με την ΕΠΕ, η οποία προέβλεπε χρηματοοικονομική, οικονομική και οργανωτική συνεργασία μεταξύ των δύο εταιριών κατά τρόπο ώστε να πραγματοποιείται ενσωμάτωση της ΕΠΕ στην προσφεύγουσα εταιρία. Θα αποκαλώ στο εξής Organschaft την οργανωτική δομή που προέκυψε από την ανωτέρω σύμβαση. Η σύμβαση περί της Organschaft ορίζει ότι η χρηματοοικονομική ενσωμάτωση εξασφαλίζεται από το γεγονός ότι τα ανήκοντα στο ζεύγος Weber εταιρικά μερίδια της ΕΠΕ αποτελούν το κεφάλαιο (Betriebsvermögen) της προσφεύγουσας εταιρίας. Η σύμβαση προβλέπει επίσης ότι η ετερόρρυθμος εταιρία θα λαμβάνει όλα τα κέρδη της ΕΠΕ και θα καλύπτει τις ζημίες της. Βάσει της συμβάσεως αυτής, η ΕΠΕ μετέφερε στην προσφεύγουσα το σύνολο των κερδών της για το έτος 1977, ήτοι 5 666 634 γερμανικά μάρκα (DM). Το ζήτημα που ανέκυψε στο πλαίσιο της κύριας δίκης είναι αν μπορεί να επιβληθεί φόρος εισφοράς επί της μεταφοράς αυτής βάσει των εθνικών διατάξεων περί θέσεως σε εφαρμογή του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας, όπως υποστηρίζουν οι φορολογικές αρχές.

4. Εκ πρώτης όψεως μπορεί να φανεί περίεργο ότι μια ετερόρρυθμη εταιρία πρέπει να θεωρείται ως κεφαλαιουχική εταιρία για τους σκοπούς της οδηγίας. Ωστόσο, μετά τον καθορισμό των διαφόρων κατηγοριών κεφαλαιουχικών εταιριών στο άρθρο 3, παράγραφος 1, η οδηγία ορίζει, στο άρθρο 3, παράγραφος 2, ότι:

« Εξομοιούται προς κεφαλαιουχικές εταιρίες για την εφαρμογή της παρούσης οδηγίας κάθε άλλη εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο που επιδιώκουν σκοπούς κερδοσκοπικούς. Εντούτοις ένα κράτος μέλος δύναται να μη τις θεωρεί ως κεφαλαιουχικές εταιρίες για την είσπραξη του φόρου εισφοράς. »

Προκύπτει ότι, εφαρμόζοντας τη διάταξη αυτή, η γερμανική νομοθεσία θεωρεί ως κεφαλαιουχικές τις ετερόρρυθμες εταιρίες εφόσον, όπως η προσφεύγουσα, ο ομόρρυθμος ή οι ομόρρυθμοι εταίροι είναι κεφαλαιουχική εταιρία stricto sensu (βλ. απόφαση της 15ης Ιουλίου 1982, 270/81, Felicitas κατά Finanzamt für Verkehrsteuern, Συλλογή 1982, σ. 2771, σκέψη 3). Όπως σημειώνει η Επιτροπή, τούτο συμφωνεί πλήρως με την οδηγία 90/605/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 8ης Νοεμβρίου 1990, για την τροποποίηση του πεδίου εφαρμογής των οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ περί των ετησίων και περί των ενοποιημένων λογαριασμών αντιστοίχως (ΕΕ L 317, σ. 60), η οποία επέκτεινε την εφαρμογή των οδηγιών αυτών και σ' αυτές τις εταιρίες.

Το πρώτο ερώτημα

5. Με το πρώτο ερώτημα ερωτάται στην ουσία αν τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν φόρο εισφοράς στα κέρδη τα οποία μεταφέρει μια εταιρία σε άλλη κεφαλαιουχική εταιρία βάσει συμβάσεως μεταφοράς κερδών, όταν οι

δύο εταιρίες έχουν έναν κοινό μέτοχο ή ένα κοινό μέλος.

6. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η οδηγία δεν επιτρέπει, σε τέτοιες περιπτώσεις, την επιβολή φόρου εισφοράς. Διατείνεται ότι η άποψη των φορολογικών αρχών οδηγεί σε αντιφατική αντιμετώπιση όσον αφορά την επιβολή του φόρου εισοδήματος ή τη φορολόγηση των εταιριών, αφενός, και την επιβολή του φόρου εισφοράς, αφετέρου. Όσον αφορά τους πρώτους από τους προαναφερθέντες φόρους, η ύπαρξη της Organschaft αναγνωρίζεται, τα δε κέρδη δεν φορολογούνται στα χέρια της ΕΠΕ· αντιθέτως, για τα κέρδη αυτά οι εταίροι της ετερόρρυθμης εταιρίας επιβαρύνονται απευθείας με φόρο εισοδήματος ή φόρο επί των κερδών των εταιριών. Επομένως, η μεταφορά κερδών θεωρείται ως καταβολή της εταιρίας προς μέτοχο. Όσον αφορά, εξάλλου, την επιβολή του φόρου εισφοράς, η ύπαρξη της Organschaft δεν λαμβάνεται υπόψη, η δε μεταφορά κερδών θεωρείται ως καταβολή από τους μετόχους (το ζεύγος Weber) στην ετερόρρυθμη εταιρία. Κατά την άποψη της προσφεύγουσας, το Δικαστήριο θα έπρεπε να θεωρήσει τη μεταφορά κερδών ως καταβολή από την ΕΠΕ στην προσφεύγουσα, η οποία είναι και ο μέτοχός της.

7. Η Επιτροπή έχει διαφορετική άποψη. Υποστηρίζει ότι η οδηγία δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να επιβάλλουν φόρο εισφοράς επί υπηρεσιών ή καταβολών παρεχομένων ή πραγματοποιουμένων από εταιρία σε κεφαλαιουχική εταιρία, όταν οι δύο αυτές εταιρίες έχουν ένα κοινό μέλος, εφόσον αποδεικνύεται από τις συγκεκριμένες περιστάσεις ότι πρόκειται στην πραγματικότητα για εισφορά του εταίρου μέσω της μιας εταιρίας προς την άλλη.

8. Αν και μπορεί πράγματι να υπάρξουν περιπτώσεις στις οποίες ένας μέτοχος προβαίνει σε εισφορά σε κεφαλαιουχική εταιρία μέσω μιας άλλης εταιρίας την οποία ελέγχει, ωστόσο δεν νομίζω ότι στην υπό κρίση υπόθεση πρόκειται για τέτοια περίπτωση. Η ουσία της συμβάσεως Organschaft, περί της οποίας πρόκειται στην παρούσα υπόθεση, είναι ότι το ζεύγος Weber εισέφερε τα μερίδιά του της ΕΠΕ ή, τουλάχιστον, τα δικαιώματα που αντιπροσωπεύουν τα μερίδια αυτά, στο ενεργητικό της ετερόρρυθμης εταιρίας, η οποία ανέλαβε τον πλήρη οικονομικό και διοικητικό έλεγχο της ΕΠΕ. Κατά την άποψή μου, το μόνο γεγονός που προκύπτει από τη σύμβαση αυτή και το οποίο συνεπάγεται την επιβολή φόρου εισφοράς είναι η αύξηση του κεφαλαίου ή του ενεργητικού της ετερόρρυθμης εταιρίας λόγω εισφοράς προς αυτή των δικαιωμάτων που αντιπροσωπεύουν τα μερίδια της ΕΠΕ. Πρέπει να σημειωθεί ότι, αν και το ζεύγος Weber εξακολουθεί να είναι κατ' όνομα ο κύριος των μεριδίων αυτών, το κεφάλαιο της ετερόρρυθμης εταιρίας αυξήθηκε με τη μεταβίβαση στην εν λόγω εταιρία των δικαιωμάτων που αντιπροσωπεύουν τα μερίδια, ειδικότερα δε το δικαίωμα επί των μελλοντικών κερδών της εταιρίας. Εντούτοις, αν και, δυνάμει του όρου της συμβάσεως Organschaft περί μεταφοράς των κερδών, τα κέρδη μεταφέρονταν από την ΕΠΕ στην ετερόρρυθμη εταιρία, νομίζω ότι η ετερόρρυθμη εταιρία αποκτούσε τα κέρδη αυτά ιδίω δικαίω και ως πραγματικός μέτοχος και ότι τα κέρδη αυτά δεν αποτελούν εισφορά των εταίρων στην ετερόρρυθμη εταιρία. Επομένως, δεν νομίζω ότι η υπ' αυτές τις συνθήκες η μεταφορά κερδών μπορεί να θεωρηθεί ως εισφορά μέλους κεφαλαιουχικής εταιρίας όσον αφορά την εφαρμογή του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο β'.

9. Η άποψη των φορολογικών αρχών ότι μπορεί να επιβληθεί φόρος εισφοράς επί της μεταφοράς κερδών ως εισφορά εκ μέρους των εταίρων θα ήταν υποστηρίξιμη μόνο αν οι μετοχές εθεωρούντο ότι ανήκουν στην ιδιω-

τική περιουσία των εταίρων όσον αφορά την επιβολή του φόρου εισφοράς. Εντούτοις, από τη δικογραφία και από τις απαντήσεις της προσφεύγουσας στις ερωτήσεις που υποβλήθηκαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση προκύπτει ότι, αντίθετα, οι μετοχές θεωρούνται ως μέρος του ενεργητικού της ετερόρρυθμης εταιρίας. Περιλαμβάνονται στη λογιστική της, τα δε κέρδη της ΕΠΕ αυξάνουν την περιουσία της ίδιας της ετερόρρυθμης εταιρίας. Το να θεωρούνται οι μετοχές ως μέρος του ενεργητικού της ετερόρρυθμης εταιρίας όσον αφορά την επιβολή του φόρου εισοδήματος ή του φόρου επί των κερδών των εταιριών, όσον αφορά όμως την επιβολή του φόρου εισφοράς να θεωρούνται ως ιδιωτική περιουσία, νομίζω ότι οδηγεί σε παράλογα αποτελέσματα. Έτσι, δεν θα μπορούσαν να διανεμηθούν τα κέρδη της ΕΠΕ χωρίς παράλληλη επιβολή του φόρου εισφοράς. Τούτο θα αντέβαινε προς την ίδια τη φύση του φόρου εισφοράς, ο οποίος δεν είναι φόρος επί των κερδών που πραγματοποιούνται ή διανέμονται, αλλά φόρος επί της αυξήσεως του κεφαλαίου. Μια τέτοια λύση σημαίνει επίσης εσφαλμένη αντίληψη της εταιρικής δομής που δημιουργείται με βάση τη σύμβαση Organschaft, η οποία μπορεί να συγκριθεί προς τη σχέση μιας εταιρίας holding και της θυγατρικής της. Αν το ζεύγος Weber είχε συστήσει μια άλλη ΕΠΕ ενεργούσα ως μητρική εταιρία της Organschaft και αν είχε μεταφέρει τις μετοχές του της πρώτης ΕΠΕ στη μητρική εταιρία έναντι των μετοχών της τελευταίας, κάθε επακόλουθη μεταφορά κερδών βάσει της συμβάσεως Organschaft θα ήταν απλώς διανομή κερδών από μια θυγατρική εταιρία στους μετόχους της. Ομοίως, στην παρούσα υπόθεση, το ζεύγος Weber εισέφερε τα απορρέοντα εκ των εταιρικών μεριδίων δικαιώματά του στο ενεργητικό της ετερόρρυθμης εταιρίας, η οποία ενεργεί ως μεσάζων για τη διανομή των κερδών, αφαιρουμένων ενδεχομένως των κερδών εκείνων τα οποία παραμένουν στην ετερόρρυθμη εταιρία. Κάθε άλλη άποψη κατά την οποία η μεταφορά των κερδών από την ΕΠΕ μετά το τέλος κάθε εταιρικής χρήσεως θεωρείται ως κεφαλαιουχική επένδυση εκ μέρους των εταίρων στην ετερόρρυθμη εταιρία έχει το εξής προδήλως παράλογο αποτέλεσμα: την επιβολή φόρου εισφοράς επί του συνόλου των εμπορικών κερδών της ΕΠΕ, ακόμη και επί εκείνων τα οποία τελικά διανέμει η Organschaft στα μέλη της.

I

10. Στην αίτηση περί της εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως το Bundesfinanzhof αναφέρεται στην απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση C-38/88, Siegen (Συλλογή 1990, σ. I-1447), με την οποία το Δικαστήριο δέχθηκε ότι η κάλυψη των ζημιών μιας θυγατρικής εταιρίας από τη μητρική της, βάσει συμβάσεως μεταφοράς αποτελεσμάτων χρήσεως συναφθείσας πριν από τη διαπίστωση των εν λόγω ζημιών, δεν συνεπάγεται αύξηση της εταιρικής περιουσίας της θυγατρικής, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας. Η απόφαση αυτή βασίστηκε στο γεγονός ότι, βάσει της συμβάσεως περί μεταφοράς, οι ζημίες που θα εμφανίσει μεταγενέστερα η θυγατρική εταιρία δεν θα έχουν καμία επίπτωση επί της εταιρικής της περιουσίας, επομένως δε η κάλυψη των ζημιών αυτών δεν μπορεί να θεωρηθεί ως αύξηση της εταιρικής περιουσίας όσον αφορά την εφαρμογή του άρθρου 4, παράγραφος 2, σημείο β' (βλ. τη σκέψη 13 της αποφάσεως). Ωστόσο, πρέπει να σημειωθεί ότι η παρούσα υπόθεση αφορά περίπτωση κατά την οποία, στην ουσία, συμβαίνει το αντίθετο απ' ό,τι συνέβη στην υπόθεση Siegen. Όπως είδαμε, η μεταφορά των κερδών βάσει της συμβάσεως Organschaft πρέπει να θεωρηθεί ως μεταφορά *από* κεφαλαιουχική εταιρία *προς* την κατέχουσα τις μετοχές της εταιρία και όχι το αντίθετο. Επομένως, ανεξάρτητα από την ύπαρξη προηγούμενης συμφωνίας περί μεταφοράς κερδών, δεν υπάρχει λόγος επιβολής φόρου επί της ανωτέρω πράξεως βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο β'.

11. Συνεπώς, κατά την άποψή μου πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση στο πρώτο ερώτημα. Επομένως, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.

Συμπέρασμα

12. Κατά συνέπεια, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση:

« Το άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ δεν επιτρέπει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν φόρο εισφοράς επί της μεταφοράς κερδών από μια εταιρία σε μια ετερόρρυθμη εταιρία, πραγματοποιουμένη βάσει συμβάσεως περί μεταφοράς κερδών, όταν η πρώτη εταιρία και η ετερόρρυθμη εταιρία έχουν έναν κοινό εταίρο ο οποίος είχε προηγουμένως συνεισφέρει τα δικαιώματά του τα οποία απορρέουν από τις κατεχόμενες από τον ίδιο μετοχές της πρώτης εταιρίας στο ενεργητικό της ετερόρρυθμης εταιρίας. »