FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT ANTONIO TIZZANO

föredraget den 7 februari 2002 [1]

1. Genom beslut av den 1 september 1999 har Verwaltungsgerichtshof (Österrike) i enlighet med artikel 234 EG till domstolen ställt fyra frågor om tolkningen av rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25, nedan kallat direktivet). Med dessa frågor har den österrikiska domstolen i huvudsak velat ha klarhet i huruvida vissa betalningar avsedda att medge förvärv av andelar i ett aktiebolag i samband med en speciell kapitalökning kan påföras skatt på kapitaltillskott.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

2. Såsom anges i första skälet till direktiv 69/335 har detta till syfte att främja den fria rörligheten för kapital i syfte att inrätta en ekonomisk union som har liknande egenskaper som en inre marknad. Denna målsättning förutsätter särskilt att skatten i fråga "på kapital som anskaffats till ett bolag... endast får tas ut en gång inom den gemensamma marknaden och att denna beskattning, för att inte störa kapitalrörelserna, skall vara lika hög i alla medlemsstater" (sjätte skälet). I direktivet föreskrivs således i detta syfte en harmonisering av de ifrågavarande skatterna vad gäller såväl deras struktur som tillämpliga skattesatser (sjunde skälet).

3. För att den angivna harmoniseringen skall kunna förverkligas har de skattepliktiga transaktionerna uttryckligen fastställts i artikel 4 i direktivet. I artikel 4.1 föreskrivs särskilt, såvitt här är av intresse, att skatt på kapitaltillskott skall uttas vid

"...

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

1 — Originalspråk: italienska.

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,

...”

4. I artikel 4.2 (i dess nuvarande lydelse [2]) föreskrivs däremot att ”följande transaktioner kan fortsätta att vara skattepliktiga till skatt på kapitaltillskott, om den på dem tillämpliga skattesatsen den 1 juli 1984 var 1 procent:

a) Ökning av kapitalet i en kapitalassociation genom överföring av vinster, rserver eller avsättningar.

b) Ökning av tillgångarna i en kapitalassociation genom sådana ägartillskott som inte innebär en ökning av kapitalet, men som motsvaras av en ändring av rättigheterna enligt bolagsordningen eller som kan öka värdet av bolagsandelarna.

...”

5. I artikel 5.1 föreskrivs vad avser skatteunderlaget, såvitt här är av intresse, att ”[s]katten 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 faktiska värdet av de tillskott av vad slag det än må vara som delägarna verkställer eller skall verkställa 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 verkställts,

...

2 — Artikel 4.2 i direktiv 69/335 har ändrats genom artikel 1 i rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 (EGT L 156, s. 23).

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,

...»

Nationella bestämmelser

6. Såsom framgår av beslutet om hänskjutande regleras skatt på kapitaltillskott i Österrike av Kapitalverkehrsteuergesetz (österrikisk lag om kapitalomsättningsskatt, nedan kallad KVG). För detta ändamål skall särskilt påpekas att enligt 2 § KVG »uttas skatt på kapitaltillskott på:

(1) Förvärvande av rättigheter i en inhemsk kapitalassociation från den förste förvärvaren.

...»

7. I 7 § KVG föreskrivs vad avser skatteunderlaget att »[s]katten skall beräknas enligt följande:

(1) Vid förvärvande av rättigheter (2 § första punkten)

a) när ett vederlag skall erläggas: på grundval av vederlagets värde. Såsom vederlag anses även kostnaderna för stiftande av associationen eller kapitalökningen som delägarna har övertagit, men inte den skatt på kapitaltillskott som skall betalas för förvärvande av rättigheterna,

...»

Bakgrund och förfarande

8. Energie Steiermark Holding AG (nedan kallat ESTAG) är ett aktiebolag vars aktiekapital före den omtvistade transaktionen uppgick till 500 miljoner ATS. Bolaget var vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna helägt av Land (delstaten) Steiermark (nedan kallad Land), som i sin tur innehade nästan samtliga aktier i tre operativa bolag (Steirische Wasserkraft- und Elektrizitäts- Aktiengesellschaft, Steirische Ferngas- Aktiengesellschaft och Steirische

Fernwärme GmbH). Tillsammans med de sistnämnda bolagen bildade ESTAG den så kallade ESTAG-koncernen.

9. I januari 1998 undertecknade Land och Electricité de France International SA (nedan kallat EDFI), som är ett dotterbolag till Electricité de France (nedan kallat EDF), ett "företagsandelsavtal" (Unternehmensbeteiligungsvertrag) i syfte att ge EDFI möjlighet att förvärva en betydande andel i ESTAG.

10. Med stöd av detta avtal förpliktade sig Land särskilt att öka ESTAG:s kapital genom emission av 166 668 aktier till ett nominellt värde om 1 000 ATS styck och på så sätt öka aktiekapitalet till 666 668 000 ATS. Samtidigt förpliktade sig Land att inte utöva sin teckningsrätt och att endast tillåta EDFI att teckna nya aktier, och därmed ge EDFI rätt att förvärva en andel motsvarande 25 procent plus en aktie av ESTAG:s aktiekapital.

11. EDFI förpliktade sig för sin del

i) att teckna 166 668 nya aktier i ESTAG till ett totalt nominellt värde om 166 668 000 ATS,

ii) att inbetala ett belopp om 5 083 332 000 ATS i "delägartillskott", som inte skall återbetalas, på kontot hos en förvaltare som har skyldighet att omedelbart placera detta belopp och omgående överföra det (plus ränta) till ESTAG och/eller till dess operativa bolag [3],

iii) att inbetala ett belopp om 350 000 000 ATS på ett annat konto hos förvaltaren (klientgarantikonto). Detta konto skulle vara öppet under högst två år, under vilka EDFI på vissa villkor skulle ha rätt till återbetalning av de där insatta beloppen [4]. Om denna rätt inte utövades skulle det belopp som inbetalats på klientgarantikontot överföras till ESTAG och/eller till dess operativa bolag på följande villkor: 100 000 000 ATS redan 13 månader efter emissionen av de nya aktierna, medan resterande 250 000 000 ATS skulle betalas 25 månader efter emissionen.

12. Det är viktigt att påpeka att det av de utdrag ur andelsavtalet som den nationella domstolen har nämnt tycks framgå att alla de angivna inbetalningarna skulle verkstäl-

3 — Enligt parternas skriftliga instruktioner var förvaltaren närmare bestämt skyldig att överföra beloppet till ESTAG och/eller till dess operativa företag. Han hade i vart fall skyldighet att i avsaknad av instruktioner överföra sagda belopp till ESTAG inom två veckor efter emissionen av aktierna.

4 — Även om det inte uttryckligen angivits i beslutet om hänskjutande tycks det av handlingarna i målet framgå att EDFI kunde ha erhållit denna återbetalning, om de upplysningar som Land lämnat om ESTAG:s ekonomiska och rättsliga situation hade visat sig vara oriktiga.

las av EDFI, som i den meningen just förbundet sig gentemot Land. Av kommissionens och ESTAG:s sakframställning vid domstolen tycks det däremot framgå att avtalet tillät EDFI att helt eller delvis låta sitt moderbolag EDF betala in beloppet 5 083 332 000 ATS (som EDFI skulle betala som "delägartillskott").

13. I enlighet med bestämmelserna i avtalet fattades vid extraordinarie bolagsstämma den 16 april 1998 beslut om den planerade ökningen av ESTAG:s aktiekapital till ett nominellt värde om 166 668 000 ATS. Under denna bolagsstämma beslöts även att uteslutandet av aktieägarnas lagenliga teckningsrätt och EDFI:s tecknande av aktier skulle tillåtas.

14. Enligt vad som tycks framgå av beslutet om hänskjutande betalade EDFI mellan april och maj 1998 ett belopp om 166 668 000 ATS till ESTAG, motsvarande det nominella värdet av aktierna, medan EDF inbetalade det resterande beloppet om 5 433 332 000 ATS på förvaltarens konton. Såvitt kan ses har denne överfört "delägartillskottet" om 5 083 332 000 ATS till ESTAG och dess operativa bolag [5] och på "klientgarantikontot" behållit de resterande 350 000 000 ATS.

15. Med hänvisning till den ovan beskrivna komplicerade transaktionen fastställde den behöriga skatteförvaltningen (Finanzlandesdirektion für Steiermark) den 11 maj 1998 skatten på kapitaltillskott på ett skatteunderlag om 5 600 000 000 ATS, det vill säga hela den ersättning som fastställts för förvärvet av andelar i ESTAG (det vill säga summan av 166 668 000 ATS, motsvarande aktiernas nominella värde, av 5 083 332 000 ATS som skulle betalas som "delägartillskott" och av de resterande 350 000 000 ATS som skulle inbetalas till "klientgarantikontot").

16. ESTAG överklagade detta beslut till Finanzlandesdirektion für Steiermark, och gjorde särskilt gällande att EDFI endast hade inbetalat 166 668 000 ATS och att de resterande beloppen som EDF inbetalat — och som definieras som "bidrag av annat slag" (Großmutterzuschuß) — inte skulle vara skattepliktiga för skatt på kapitaltillskott i den mening som avses i direktiv 69/335. Överklagandet avslogs emellertid av Finanzlandesdirektion für Steiermark, enligt vilken det överklagade beslutet var helt förenligt med gemenskapsrätten, eftersom "det faktiska värdet av de tillskott av vad slag det än må vara som delägarna verkställer eller skall verkställa", i den mening som avses i artikel 5.1 a i direktivet, antagits såsom skatteunderlag.

17. ESTAG överklagade därefter detta beslut till Verwaltungsgerichtshof och gjorde i huvudsak gällande att beslutet var oförenligt med direktivet, eftersom de

5 — Det framgår särskilt att följande utbetalningar har gjorts: 3 733 332 000 ATS till ESTAG, 950 000 000 ATS till Steirische Wasserkraft und Elektrizität, 300 000 000 ATS till Steirische Ferngas och 100 000 000 ATS till Steirischen Fernwärme.

omtvistade tillskotten inte hade ökat dess aktiekapital, tillskotten hade inbetalats av ett rättssubjekt utanför bolaget (EDF) och det till stor del var tredje man (dess operativa bolag) som mottagit dessa, skatten på kapitaltillskott i vart fall borde ha frånräknats skatteunderlaget och det sistnämnda i vart fall inte borde ha inbegripit tillskott som ännu inte verkställts.

18. För att kunna besvara dessa känsliga frågor har Verwaltungsgerichtshof därför ansett att det är nödvändigt att i enlighet med artikel 234 EG vända sig till domstolen med följande frågor.

"1) Utgör betalningar — inom ramen för en kapitalökning (med uteslutande av de hittillsvarande delägarnas teckningsrätt) — som en ny delägare med rätt att överta nya andelar inte gör själv, utan genom sitt moderbolag, 'tillskott av vad slag det än må vara' i den mening som avses i artikel 4.1 c i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning?

2) Utgör betalningar — inom ramen för en kapitalökning (med uteslutande av de hittillsvarande delägarnas teckningsrätt) — som en ny delägare med rätt att överta nya andelar inte gör till det bolag som ökar sitt kapital, utan till dess dotterbolag, 'tillskott av vad slag det än må vara' i den mening som avses i artikel 4.1 c i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning?

3) Utgör betalningar som ännu inte har gjorts 'tillskott av vad slag det än må vara' i den mening som avses i artikel 4.1 c i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning?

4) Är den kapitaltillskottsskatt som bolaget skall betala en 'skuld' respektive en 'förpliktelse' som enligt artikel 5.1 a i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning skall dras av från beräkningsgrunden?"

19. I det vid domstolen inledda förfarandet har ESTAG, Republiken Österrike och kommissionen deltagit och framfört synpunkter skriftligen samt vid förhandlingen den 26 september 2001.

Rättslig bedömning

De två första frågorna

20. Med de två första frågorna, som skall behandlas i förening, begärs i själva verket

att det skall klargöras huruvida belopp som, såsom i förevarande fall, fastställts för förvärv av andelar i ett bolag genom tecknande av aktier som utfärdats i samband med en speciell ökning av kapitalet, med stöd av direktiv 69/335 kan omfattas av skatt på kapitaltillskott, när dessa belopp betalas av förvärvarens "moderbolag" eller utbetalas till det kapitalökande bolagets "dotterbolag".

21. Det skall för övrigt preciseras att frågorna inte hänför sig till priset på emissionen av aktierna, som motsvarar deras nominella värde, utan på andra belopp som betalats som vederlag för förvärv av en aktiestock vars faktiska värde överstiger det nominella värdet på aktierna. Såsom har framgått har nämligen inte det förhållandet bestridits vid den nationella domstolen att skatt påförts de 166 668 000 ATS som EDFI har betalat, utan att skatt påförts det andra beloppet som EDF har betalat, som i själva verket är överpriset på aktierna som tecknats av dess "dotterbolag". I förevarande fall är det nämligen uppenbart att EDFI:s betalning av priset på emissionen av aktierna har givit upphov till en "ökning av kapitalet i en kapitalassociation genom tillskott av egendom av vad slag det än må vara", som omfattas av skatt på kapitaltillskott enligt artikel 4.1 c i direktivet. Parterna är däremot oense i bedömningen av huruvida, och på vilken rättslig grund, EDF:s betalning av överpriset enligt direktivet kan omfattas av skatt på kapitaltillskott.

22. Denna betalning bestämmer enligt kommissionen i synnerhet en "ökning av tillgångarna i en kapitalassociation genom sådana ägartillskott som inte innebär en ökning av kapitalet, men som motsvaras av en ändring av rättigheterna enligt bolagsordningen" enligt artikel 4.2 b i direktivet. På den grunden omfattas betalningen således av skatt på kapitaltillskott. Den österrikiska regeringen anser däremot att det inte kan göras någon skillnad mellan den ifrågavarande betalningen och betalningen av priset på emissionen av aktier, med vilken ESTAG:s kapitalökning i huvudsak skall fastställas. Av detta följer att även kapitalökningen skall omfattas av skatt på kapitaltillskott enligt artikel 4.1 c i direktivet. Både kommissionen och den österrikiska regeringen anser dock att det för påförandet av skatten saknar betydelse om överpriset på de aktier som EDFI tecknat betalas av dess "moderbolag" eller om det betalas till ESTAG:s "dotterbolag".

23. ESTAG har däremot kommit till rakt motsatt slutsats. EDF:s betalningar kan enligt ESTAG inte omfattas av skatt på kapitaltillskott, eftersom de inte medför någon ökning av ESTAG:s kapital, i den mening som avses i artikel 4.1 c i direktivet, eller någon ökning av tillgångarna "som ersätts... med rättigheter av samma slag som för delägarna" i den mening som avses i artikel 4.1 d. Dessutom är, enligt ESTAG,

det förhållandet avgörande att betalningarna i fråga inte verkställs av en delägare i bolaget — till skillnad från vad som krävs enligt artiklarna 4.2 b och 5.1 a i direktivet — och delvis är avsatta för andra bolag än det bolag som har genomfört kapitalökningen.

24. För min del noterar jag genast att den beteckning — bland möjliga beteckningar — av den omtvistade transaktionen som den österrikiska regeringen har föreslagit enligt min mening är att föredra.

25. I likhet med den österrikiska regeringen anser jag nämligen att *alla tillskott* som verkställs för att genomföra en ökning av kapitalet och erhålla motsvarande andelar av detta [6] skall omfattas av skatt på kapitaltillskott. I den ifrågavarande bestämmelsen föreskrivs att om således det faktiska värdet av de aktier som utfärdats i samband med en ökning av kapitalet överstiger deras nominella värde, skall även det eventuella överpris som betalats som vederlag för ökningen av kapitalet och för det därpå följande tecknandet av aktier omfattas av skatt på kapitaltillskott.

26. Det ovan anförda bekräftas enligt min mening av de bestämmelser i direktivet som definierar skatteunderlaget för de olika transaktioner som omfattas av skatten. I artikel 5.1 a i direktivet föreskrivs nämligen i fråga om transaktioner för ökning av kapitalet enligt artikel 4.1 c i detta direktiv att skatten skall fastställas "på det *faktiska värdet* av de tillskott av vad slag det än må vara som delägarna verkställer eller skall verkställa", och inte "på det *nominella beloppet* av denna ökning", såsom det exempelvis har fastställts för fall av "ökning av kapitalet i en kapitalassociation genom överföring av vinster, reserver eller avsättningar" (artiklarna 5.1 c och 4.2 a) [7]. Om således skatten skall tas ut på det faktiska värdet av de tillskott som verkställts inom ramen för en ökning av kapitalet i syfte att erhålla en motsvarande andel av detta, är det enligt min mening uppenbart att skatten även skall påföras det eventuella överpris som betalats i detta syfte.

27. Sedan detta klargjorts skall det vidare bedömas huruvida kapitaltillskottsskatt i fråga om de ifrågavarande transaktionerna dessutom skall påföras när överpriset inte betalats av det bolag som tecknar aktierna (i förevarande fall EDFI) utan av dess "moderbolag" (i förevarande fall EDF), eller när överpriset åtminstone delvis betalats av "dotterbolagen" till det bolag som genomför ökningen av kapitalet (i förevarande fall ESTAG:s operativa bolag). Det skall därför bedömas huruvida de här

6 — Den nödvändiga ersättningen "med andelar motsvarande kapitalet" framgår *a contrario* av artikel 4.1 d i direktivet. För ett liknande resonemang se generaladvokaten Cosmas förslag till avgörande i mål C-8/96 av den 20 februari 1997, Locamion (REG 1997, s. I-7055), i vilket anges att "[s]om klart framgår av den kombinerade tolkningen av punkt c med efterföljande punkt d måste dessutom tillskotten, som leder till ökning av aktiekapitalet, ersättas med andelar motsvarande aktiekapitalet, något som inte klart framgår i föreliggande fall" (punkt 36).

7 — Min kursivering.

angivna omständigheterna, såsom kommissionen och den österrikiska regeringen anser, väsentligen saknar betydelse för påförandet av skatten eller huruvida dessa omständigheter, såsom ESTAG gör gällande, däremot medför att skatt inte skall påföras.

28. För att börja med det fall då överpriset betalas av "moderbolaget", erinrar jag om att det enligt ESTAG i det fallet inte skall påföras någon skatt, eftersom det rättssubjekt som verkställer tillskottet inte som vederlag erhåller någon motsvarande andel av kapitalet i det betalningsmottagande företaget (som i stället tilldelas "dotterbolaget") och således inte förvärvar egenskap som delägare. Sagda tillskott kan följaktligen inte omfattas av skatten, eftersom skatten, i fall av kapitalökning i den mening som avses i artikel 4.1 c, "uttas på det faktiska värdet av de tillskott av vad slag det än må vara som *delägarna* verkställer eller skall verkställa" [8].

29. Detta synsätt är enligt min mening emellertid onödigt formalistiskt och slutligen föga övertygande. I det anförda fallet har "moderbolagets" betalning nämligen genomförts för "dotterbolagets" räkning, i syfte att ge det sistnämnda möjlighet att teckna de aktier som emitterats i samband med kapitalökningen. I detta fall kan det således anses att även om betalningen av överpriset formellt härrör från ett tredje bolag är det i huvudsak "dotterbolaget" som skall ansvara för denna. I utbyte mot denna betalning erhåller "dotterbolaget" rätten att teckna aktier från nyemissionen och på så sätt förvärva egenskap av delägare. Det förhållande som uppstår genom "moderbolagets" betalning är i själva verket inte annorlunda än det förhållande som uppstår om det sistnämnda endast skulle ge "dotterbolaget" nödvändiga medel för betalningen, eftersom det i båda fallen i vart fall är "dotterbolaget" som erhåller det föreskrivna vederlaget, och det i båda fallen uppstår (eller borde uppstå) en kredit av samma värde för "moderbolaget" som för "dotterbolaget".

30. Om man bortser från de formella kraven kan det således anses att den skattepliktiga transaktionen verkställs av "dotterbolaget", även om det enbart är indirekt, det vill säga av ett bolag som såsom vederlag erhåller en motsvarande andel i kapitalet. Om detta synsätt således antas skall ESTAG:s invändning att tillskottet i fråga inte kan omfattas av skatten, eftersom det verkställts av tredje man som inte tillerkänns egenskapen av delägare, uppenbarligen inte godtas.

31. Det "materiella" synsätt som föreslagits här, enligt vilket även indirekta tillskott skall beaktas för påförande av skatt, bekräftas för övrigt tydligt i gemenskapens rättspraxis. Såsom kommissionen har påpekat har domstolen redan — med hänvisning till betalningarna enligt artikel 4.2 b i direktivet — klargjort att "[ö]verföringen av vinst mellan två bolag som kontrolleras

8 — Min kursivering.

av en gemensam delägare skall anses som en betalning verkställd av en delägare, i den mening som avses i den ovannämnda gemenskapsbestämmelsen, när det av omständigheterna i fallet klart framgår att sagda överföring i själva verket är en betalning som den gemensamma delägaren har verkställt till det ena bolaget genom det andra" [9]. I denna dom har domstolen således som betalningar av en delägare, i den mening som avses i direktivet, betecknat de tillskott som denne verkställt genom ett dotterbolag och samtidigt ansett att det utöver det formella förhållandet måste bedömas att tillskotten i fråga i själva verket skall tillskrivas detta rättssubjekt. Analogt, men i motsatt riktning, skall enligt min mening en delägare tillskrivas tillskott som han verkställt genom "moderbolagets" betalning (för hans räkning).

32. Enligt min mening är det för övrigt uppenbart att det är nödvändigt att göra denna tolkning för att säkerställa direktivets ändamålsenliga verkan och förhindra enkla sätt att kringgå den harmoniserade skatten. Betydelsen av artikel 4.1 b i direktivet skulle nämligen inskränkas avsevärt, om inte helt och hållet upphöra, om bolag som ingår i en koncern med lätthet skulle kunna undandra sig skatt genom att låta andra bolag i koncernen betala in de tillskott som krävs för förvärv av aktier i samband med en ökning av kapitalet i detta syfte.

9 — Dom av den 13 oktober 1992 i mål C-49/91, Weber (REG 1992, s. I-5207), punkt 11.

33. Ett motsvarande resonemang skall enligt min mening föras avseende ersättningen för en del av tillskotten till "dotterbolagen" till det bolag som genomför kapitalökningen.

34. Till grund för den enda invändning som ESTAG framfört mot påförande av skatt i detta fall ligger nämligen synpunkten att tillskotten inte ersätts med motsvarande andelar i de betalningsmottagande bolagen. Denna invändning kan dock lätt bemötas genom att, såsom i själva verket kommissionen och den österrikiska regeringen gör, notera att den indirekta mottagaren av tillskotten dock alltjämt är det bolag som genomför ökningen av kapitalet. Sagda bolag drar nämligen en säker ekonomisk fördel av ersättningen för tillskotten till de egna "dotterbolagen", då det genom denna kan erhålla stora vinster och i vart fall en betydande ökning av värdet på de egna aktierna.

35. Med hänsyn till detta är det i det förevarande fallet enligt min mening klart att skatt på överpriset på ESTAG:s aktier som tecknats av EDFI inte kan undvikas endast på grund av att överpriset har betalats av "moderbolaget" EDF. Det är nämligen EDFI som har avtalat med Land om förvärv av andelar i ESTAG, som i detta syfte har förpliktat sig att betala hela beloppet om 5 600 000 000 ATS, och som faktiskt såsom vederlag har erhållit en betydande aktiestock i det österrikiska

bolaget. Omständigheten att en del av det avtalade beloppet (motsvarande överpriset på de nya aktierna) har betalats av EDF för "dotterbolagets" räkning är enligt min mening således inte relevant för påförande av skatt på kapitaltillskott. Analogt är det enligt min mening inte relevant att en del av beloppet har utbetalats till ESTAG:s "dotterbolag" (i vilka ESTAG innehar nästan 100 procent av kapitalet), eftersom bolaget i vart fall inte har dragit någon säker, om än indirekt, ekonomisk fördel därav.

36. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag därför att de två första frågorna skall besvaras enligt följande:

— Betalningar — inom ramen för en kapitalökning (med uteslutande av de hittillsvarande delägarnas teckningsrätt) — som en ny delägare med rätt att överta nya andelar inte gör själv, utan genom sitt moderbolag, utgör "tillskott av vad slag det än må vara" i den mening som avses i artikel 4.1 c i direktivet.

— Betalningar — inom ramen för en kapitalökning (med uteslutande av de hittillsvarande delägarnas teckningsrätt) — som en ny delägare med rätt att överta nya andelar inte gör till det bolag som ökar sitt kapital, utan till dess dotterbolag, utgör likaså "tillskott av vad slag det än må vara" i den mening som avses i artikel 4.1 c i direktivet.

Den tredje frågan

37. Med den tredje frågan begär den nationella domstolen, med uppenbar hänvisning till de 350 000 000 ATS som inbetalats på "klientgarantikontot", att få klarhet i huruvida betalningar som ännu inte verkställts utgör "tillskott av vad slag det än må vara" i den mening som avses i artikel 4.1 c i direktivet.

38. ESTAG har föreslagit att denna fråga skall besvaras nekande och påpekat att så länge som tillskotten inte har överförts till mottagaren, kan dennes identitet inte vara känd och inte heller är det möjligt att veta huruvida förutsättningarna för uttag av kapitaltillskottsskatt faktiskt föreligger. Kommissionen har däremot noterat att direktivet i fråga om fallen i artikel 4.1 a, c och d ger medlemsstaterna rätt "att ta ut kapitaltillskottsskatten först då tillskotten faktiskt har verkställts" (artikel 5.1 a), dock utan invändning mot en uppbörd i

förskott. Kommissionen anser således att det ankommer på medlemsstaterna att fastställa den tidpunkt vid vilken skatten skall uppbäras, förutsatt att uppbörden blir slutgiltig först när skattskyldigheten slutgiltigt inträder. Den österrikiska regeringen anser till sist att tillskott som ännu inte verkställts kan omfattas av skatten, såvida den därtill hänförliga rätten har uppstått. Om däremot rätten görs beroende av att vissa villkor uppfylls kan skatten fastställas först när sagda villkor uppfyllts.

39. Även i detta fall är den lösning som den österrikiska regeringen har föreslagit enligt min mening den mest övertygande. Det är nämligen sant, såsom kommissionen har påpekat, att artikel 5.1 a i direktivet ger medlemsstaterna rätt att ta ut skatten även innan tillskotten har verkställts. I den riktningen pekar enligt min mening för övrigt även det faktum att skatten enligt sagda bestämmelse skall fastställas "på det faktiska värdet av de tillskott av vad slag det än må vara som delägarna *verkställer eller skall verkställa*" [10]. Jag är dock av samma uppfattning som den österrikiska regeringen, nämligen att det vid uppbörden inte kan bortses från att nödvändiga villkor måste uppfyllas för genomförandet av den skattepliktiga betalningen. Det är nämligen endast i och med uppfyllandet av dessa villkor som skattskyldigheten inträder. Då dessa villkor uppfyllts och de avtalade tillskotten således kan begäras är medlemsstaterna i så fall enligt artikel 5.1 a i direktivet berättigade att omedelbart uppbära skatten eller att ta ut den "först då tillskotten faktiskt har verkställts".

40. Jag anser följaktligen att den tredje frågan skall besvaras så, att betalningar som ännu inte verkställts utgör "tillskott av vad slag det än må vara" i den mening som avses i artikel 4.1 c i direktivet, förutsatt att de villkor som de omfattas av är uppfyllda.

Den fjärde frågan

41. Med den fjärde frågan begärs slutligen att domstolen skall klargöra huruvida den skatt på kapitaltillskott som bolaget skall betala är en "skuld" eller en "förpliktelse", som kan dras av från skatteunderlaget med stöd av artikel 5.1 a i direktivet, enligt vilken skatt i fall enligt artikel 4.1 a, c och d skall fastställas "på det faktiska värdet av tillskott av vad slag det än må vara som delägarna verkställer eller skall verkställa, med avdrag för den skuld och de förpliktelser som uppkommer för bolaget till följd av tillskottet".

10 — Min kursivering.

42. ESTAG har föreslagit att denna fråga skall besvaras jakande, och därvid gjort gällande att även skatteskulder, däribland just den skuld som härrör från påförandet av skatt på kapitaltillskott, skall anses som avdragsgilla skulder. Kommissionen och den österrikiska regeringen är däremot av motsatt uppfattning, och hävdar att denna skatt inte kan dras av från någon av de transaktioner som ger upphov till betalningen av den.

43. För min del tror jag inte att det råder något tvivel om att betalningen av skatten inte kan utgöra en avdragsgill skuld i den mening som avses i artikel 5.1 a i direktivet. Utan att gå närmare in på den punkten vill jag endast notera att fastställandet av skatteunderlaget med nödvändighet föregår fastställandet av skatten, vars belopp just är beroende av på vilket belopp den beräknas. Det är således uppenbart att skattebeloppet inte kan beaktas för fastställande av skatteunderlaget, utan att det begås ett allvarligt logiskt fel redan innan det begås ett rättsligt fel.

44. Jag anser följaktligen att den fjärde frågan skall besvaras så, att den kapitaltillskottsskatt som bolaget skall betala inte är en "skuld" eller en "förpliktelse" som enligt artikel 5.1 a i direktivet skall dras av från beräkningsgrunden.

Förslag till avgörande

45. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågorna från Verwaltungsgerichtshof på följande sätt:

(1) Artikel 4.1 c i direktiv 69/335/EEG skall tolkas så, att betalningar — inom ramen för en kapitalökning (med uteslutande av de hittillsvarande delägarnas teckningsrätt) — som en ny delägare med rätt att överta nya andelar inte gör

själv, utan genom sitt moderbolag, utgör "tillskott av vad slag det än må vara" i den mening som avses i sagda bestämmelse.

(2) Artikel 4.1 c i direktiv 69/335 skall tolkas så, att betalningar — inom ramen för en kapitalökning (med uteslutande av de hittillsvarande delägarnas teckningsrätt) — som en ny delägare med rätt att överta nya andelar inte gör till det bolag som ökar sitt kapital, utan till dess dotterbolag, utgör likaså "tillskott av vad slag det än må vara" i den mening som avses i sagda bestämmelse.

(3) Artikel 4.1 c i direktiv 69/335 skall tolkas så, att betalningar som ännu inte verkställts utgör "tillskott av vad slag det än må vara" i den mening som avses i sagda bestämmelse, förutsatt att de villkor som de omfattas av är uppfyllda.

(4) Artikel 5.1 a i direktiv 69/335 skall tolkas så, att den kapitaltillskottsskatt som bolaget skall betala inte är en "skuld" eller en "förpliktelse" som enligt sagda bestämmelse skall dras av från beräkningsgrunden.