FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT ANTONIO TIZZANO

fremsat den 10. januar 2002 [1]

1. Ved kendelse af 16. december 1999 har Verwaltungsgerichtshof (Østrig) anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter [2] (herefter »direktivet«). Spørgsmålet vedrører nærmere bestemt muligheden for at opkræve afgift af indskud i overensstemmelse med direktiv 69/335 efter omdannelsen af et personselskab til et kapitalselskab, når dette indskud allerede er blevet pålagt en tilsvarende afgift, inden direktivet trådte i kraft.

Retsforskrifter

Fællesskabsretten

2. Ordningen med kapitaltilførselsafgifter er på fællesskabsplan reguleret ved direktivet, der har til formål at fremme de frie kapitalbevægelser, som er en af de væsentligste forudsætninger for tilvejebringelsen af en økonomisk union med lignende egenskaber som et internt marked (første betragtning). Forfølgelsen af et sådant formål forudsætter, at kapitaltilførselsafgift på kapital, der er samlet inden for et selskab, kun kan opkræves én gang inden for det fælles marked, og at denne beskatning, når den ikke skal forstyrre de frie kapitalbevægelser, må være lige høj i samtlige medlemsstater (sjette betragtning). Direktivet bestemmer med henblik herpå, at der skal foretages en harmonisering af denne afgift, både med hensyn til dens struktur og med hensyn til dens satser (syvende betragtning), samt at andre afgifter med samme kendetegn skal ophæves (ottende betragtning).

3. Direktivets artikel 1 bestemmer i overensstemmelse med det formål, der er anført i betragtningerne, at »[m]edlemsstaterne opkræver en i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 2-9 harmoniseret afgift på kapitaltilførsel til kapitalselskaber«. Det fremgår herefter af artikel 3 og 4, hvad der forstås ved »kapitalselskaber« og ved dispositioner, der er undergivet »kapitaltilførselsafgiften«.

1 — Originalsprog: italiensk.
2 — EFT 1969 II, s. 405.

4. Ved kapitalselskaber forstås ifølge direktivets artikel 3, stk. 1:

a) de selskaber, der i medlemsstaterne anses for aktieselskaber, kommanditaktieselskaber eller anpartsselskaber

b) ethvert selskab, enhver personsammenslutning eller juridisk person, hvis kapital- eller formueandele er omsættelige på børsen i en af medlemsstaterne

c) ethvert selskab, enhver personsammenslutning eller juridisk person med erhvervsformål, hvis medlemmer er berettigede til uden forudgående godkendelse at afhænde deres andele til tredjemand, og hvis medlemmer kun hæfter for selskabets, personsammenslutningens eller den juridiske persons gæld med deres andel.

5. Artikel 3, stk. 2, præciserer ikke desto mindre:

»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 kapitaltilførselsafgiften.«

6. Med hensyn til afgiftspligtige dispositioner præciserer artikel 4, stk. 1, blandt andet:

»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

[...]«

Artikel 4, stk. 3, præciserer imidlertid:

»3. Som stiftelse i henseende til stk. 1, litra a), anses ikke [...]:

a) et kapitalselskabs omdannelse til et kapitalselskab af anden karakter.«

7. For at sikre en effektiv harmonisering på området og for at undgå tilfælde med dobbelt afgiftsbelastning bestemmer direktivets artikel 10:

»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

b) indskud, lån eller ydelser i forbindelse med 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.«

8. Det skal endelig bemærkes, at for så vidt angår afgiftsgrundlaget, bestemmer direktivets artikel 6, der udtrykkeligt er nævnt i forelæggelseskendelsen:

»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 begræns-

ning indtræder som følge af omdannelse af det pågældende kapitalselskab til et kapitalselskab af anden art.«

Den nationale lovgivning

9. Som det fremgår af forelæggelseskendelsen omfattede kapitalselskaber — inden Østrigs tiltrædelse af Fællesskabet — ifølge § 5 i Kapitalverkehrsteuergesetz (lov om afgift på kapitalbevægelser, herefter »KVG«) »aktieselskaber, kommanditaktieselskaber, anpartsselskaber [...], personsammenslutninger med erhvervsformål, såfremt alle medlemmer kun hæfter for sammenslutningens gæld med deres indskud og kan overdrage deres andele til tredjemand«.

10. Forud for Østrigs tiltrædelse af Fællesskabet fastsatte § 33, nr. 16, stk. 1, litra b), i Gebührengesetz (lov om afgifter, herefter »GebG«) en afgift, der fandt anvendelse på »[s]elskabskontrakter, bortset fra kontrakter vedrørende kapitalselskaber i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i Kapitalverkehrsteuergesetz, hvorved to eller flere personer forpligter sig til at forfølge et erhvervsformål«. Denne afgift svarede til 2% af indskuddets eller forhøjelsens værdi, dog mindst 800 ATS.

11. Østrigs tiltrædelse af Fællesskabet medførte en række betydelige ændringer på dette område. Jeg skal i denne forbindelse alene nævne, at den i § 33, nr. 16, stk. 1, litra b), omhandlede afgift blev ophævet fra den 1. januar 1995, og at definitionen af »kapitalselskaber« blev ændret. KVG's § 4, stk. 1 — i den affattelse der var gældende efter denne dato — kvalificerede kapitalselskaber som »aktieselskaber og anpartsselskaber«. Ligestillet med disse selskaber er ifølge stk. 2 »kommanditselskaber« og »Kommandit-Erwerbsgesellschaften«. (erhvervsdrivende kommanditselskaber), »hvis personligt hæftende selskabsdeltagere også omfatter et kapitalselskab«

12. Hvad angår kapitaltilførselsafgiften skal det anføres, at denne afgift i henhold til KVG's § 2, stk. 1, nr. 1 (i den affattelse, der trådte i kraft den 1.1.1995), rammer »den første erhververs erhvervelse af selskabsrettigheder i et indenlandsk kapitalselskab«. Endvidere har Østrig, for så vidt angår anvendelsen af denne afgift, benyttet sig af muligheden i direktivets artikel 6, stk. 1, for fra afgiftsgrundlaget — fastsat i overensstemmelse med bestemmelserne i

artikel 5 — at undtage beløb, der er ydet som indskud af en andelshaver, der hæfter ubegrænset for et kapitalselskabs forpligtelser (KVG's § 5, stk. 1).

træden som selskabsdeltager anset for et kapitalselskab i henhold til KVG's § 4, stk. 2. Dette er årsagen til, at Finanzamt (afgiftsmyndigheden) ved en foreløbig afgiftsafgørelse fandt, at kommanditisterne i Palais for første gang havde erhvervet selskabsrettigheder i et kapitalselskab. Finanzamt pålagde derfor deres indskud afgift i henhold til KVG's § 2, stk. 1.

De faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne

13. Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft mbH & Co. KG (herefter »Palais«) er et østrigsk selskab, der i 1982 blev stiftet som et kommanditselskab med henblik på at drive hotelvirksomhed. Da der ikke var tale om et kapitalselskab i henhold til den dagældende lovgivning, blev stiftelsesoverenskomsten pålagt den normale afgift i henhold til GebG's § 33, nr. 16, stk. 1, nr. 1, litra b).

16. Den 26. august 1996 påklagede Palais denne afgørelse, idet selskabet påberåbte sig, at afgiften var uforenelig med direktiv 69/335. Da kommanditisternes indskud allerede var blevet afgiftsbelagt i henhold til GebG's § 33, nr. 16, var denne nye afgiftspålæggelse en »dobbelt afgiftsbelastning«, der er forbudt ved direktivets artikel 10.

14. I marts 1994 blev kommanditselskabet omdannet til et erhvervsdrivende kommanditselskab. Denne omdannelse medførte imidlertid ikke, at selskabet blev omdannet til et kapitalselskab i henhold til den dagældende nationale lovgivning.

15. Ved aftale af 17. maj 1996 overdrog kommanditisterne deres kommanditanparter til et anpartsselskab, Rudolf Hinteregger GmbH, der blev den eneste personligt, ubegrænset hæftende selskabsdeltager. Palais blev efter dette kapitalselskabs ind-

17. Ved afgørelse af 23. september 1996 afviste afgiftsmyndigheden i første instans klagen, idet den fandt, at afgiften i henhold til GebG's § 33, nr. 16, ikke kunne ligestilles med en kapitaltilførselsafgift, og at der ikke i dette tilfælde var tale om »dobbelt afgiftsbelastning«. Dette synspunkt delte afgiftsmyndighedens appelinstans, som i sin afgørelse af 3. september 1997 afviste Palais' klage bl.a. med den begrundelse, at der ikke i denne sag kunne være tale om dobbelt afgiftsbelastning, der var forbudt ved direktivet, da afgiften i henhold til GebG's § 33, nr. 16, var blevet

anvendt inden Østrigs tiltrædelse af Det Europæiske Fællesskab.

18. Den 22. oktober 1997 anlagde Palais sag ved Verwaltungsgerichtshof til prøvelse af sidstnævnte afgørelse. Verwaltungsgerichtshof besluttede ved kendelse af 16. december 1999 at anmode Domstolen om en præjudiciel afgørelse. Retten bekræftede i sin forelæggelseskendelse, at Rudolf Hinteregger GmbH's indtrædelse som komplementar i Palais medførte, at Palais blev ligestillet med et kapitalselskab, således at Palais' kommanditister i henhold til den nationale lovgivning for første gang havde erhvervet selskabsrettigheder i et kapitalselskab, der er underlagt kapitaltilførselsafgift i henhold til KVG's § 2, stk. 1, nr. 1. Verwaltungsgerichtshof understregede ikke desto mindre, at dette indskud allerede var blevet pålagt afgift i henhold til GebG's § 33, nr. 16, ved Palais' stiftelse, hvilket efter rettens opfattelse skulle sidestilles med en kapitaltilførselsafgift, og retten udtrykte derfor tvivl med hensyn til foreneligheden mellem denne form for »dobbelt afgiftsbelastning« og direktiv 69/335. Hvad angår det forhold, at den første afgiftspålæggelse lå forud for Østrigs tiltrædelse af Fællesskabet, bemærkede den forelæggende ret, at denne situation ikke rejste spørgsmål om, hvorvidt direktivet kan finde anvendelse med tilbagevirkende kraft. Denne afgiftspålæggelse skal efter den forelæggende rets opfattelse snarere ses som et faktisk forhold, og det skal undgås igen at afgiftspålægge det samme indskud som følge af direktivets ikrafttræden. For at fjerne enhver tvivl om den omtvistede afgiftspålæggelses forenelighed med fællesskabsretten besluttede den forelæggende ret at udsætte sagen og i medfør af artikel 234 EF at 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)?«

19. Republikken Østrig og Kommissionen har interveneret i sagen for Domstolen. De har begge foreslået, at det af Verwaltungsgerichtshof stillede spørgsmål besvares benægtende. Det er deres opfattelse, at afgiftspålæggelsen i henhold til GebG's § 33, nr. 16, der alene finder anvendelse på personselskaber, ikke udgør en *kapitaltilførselsafgift* og dermed ikke er omfattet anvendelsesområdet for direktiv 69/335. Den østrigske regering har endvidere anført, at den pågældende afgiftspålæggelse, der er snævert forbundet med affattelsen

af retsakter, ikke har de samme kendetegn som en kapitaltilførselsafgift og derfor ikke kan være omfattet af forbuddet mod dobbelt afgiftsbelastning i direktivets artikel 10.

Retlig analyse

20. Den forelæggende ret ønsker med sit præjudicielle spørgsmål nærmere bestemt oplyst, hvorvidt direktiv 69/335 giver mulighed for at opkræve en kapitaltilførselsafgift ved omdannelse af et erhvervsdrivende kommanditselskab til et kapitalselskab (efter at et kapitalselskab er indtrådt som komplementar), selv om der allerede var blevet opkrævet en afgift i henhold til GebG's § 33, nr. 16, på tidspunktet for selskabets stiftelse (der lå forud for direktivets ikrafttrædelse).

21. Det skal endvidere umiddelbart præciseres, at selv om den forelæggende ret »navnlig« henviser til direktivets artikel 6, er det ikke denne bestemmelse, der er relevant i sagen. Som jeg har anført ovenfor, giver denne artikel hver medlemsstat mulighed for fra afgiftsgrundlaget at undtage beløb, der er ydet som indskud af en andelshaver, der hæfter ubegrænset for et kapitalselskabs forpligtelser (stk. 1), idet de i så fald er forpligtet til at underkaste visse dispositioner kapitaltilførselsafgift, herunder »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« (stk. 2). Tvisten i denne sag vedrører — således som Kommissionen har anført — hverken Republikken Østrigs anvendelse af den i direktivets artikel 6, stk. 1, fastsatte mulighed eller den eventuelle gennemførelse af de i artikel 6, stk. 2, omhandlede dispositioner. Det fremgår derimod klart af forelæggelseskendelsen og det præjudicielle spørgsmål, at tvisten vedrører den påståede tilsidesættelse af forbuddet mod »dobbelt afgiftsbelastning« i direktivets artikel 10. Det er således udelukkende denne sidste bestemmelse, man skal henholde sig til ved analysen af det spørgsmål, som Domstolen er blevet forelagt.

22. Det skal i denne forbindelse erindres, at Domstolen allerede har præciseret, at »[d]irektivets artikel 10, fortolket på baggrund af sidste betragtning til direktivet, forbyder bl.a. afgifter med samme kendetegn som afgiften på kapitaltilførsler. Hermed sigtes der bl.a. til afgifter, som, uanset deres form, skal betales ved stiftelse af et kapitalselskab og udvidelse af dets kapital [artikel 10, litra a)] eller ved indregistrering eller andre formaliteter, der går forud for udøvelse af en virksomhed, og som et selskab kan pålægges på grund af dets juridiske karakter [artikel 10, litra c)]. Det sidstnævnte forbud har sin berettigelse i det forhold, at uanset de pågældende afgifter ikke opkræves af kapitaltilførsler som sådanne, opkræves de dog på grund af formaliteter, der skyldes selskabets juri-

diske karakter, dvs. på grund af dets egenskab af middel til at tilføre kapital, således at deres opretholdelse kan bringe de formål i fare, der forfølges med direktivet« [3].

23. I denne sag synes den forelæggende ret at antage, således som jeg ovenfor har redegjort for, at den kapitaltilførselsafgift, der blev opkrævet ved Palais' omdannelse til et kapitalselskab (efter Rudolf Hinteregger GmbH's indtræden som komplementar), er uforenelig med direktivets artikel 10, idet selskabets stiftelsesoverenskomst allerede havde givet anledning til opkrævning af den i GebG's § 33, nr. 16, omhandlede afgift. Den forelæggende ret drager sin konklusion af følgende præmisser: dels at denne sidstnævnte afgiftspålæggelse har samme kendetegn som en kapitaltilførselsafgift, selv om den er knyttet til affattelsen af en retsakt [4], dels at forbuddet mod dobbelt afgiftsbelastning i direktivets artikel 10 finder anvendelse, selv når den første »afgift« blev opkrævet, inden direktivet trådte i kraft.

24. Den løsning, som den nationale ret har redegjort for, forekommer mig ikke særlig overbevisende. Selv om de to præmisser, som løsningen bygger på, anerkendes, er det efter min opfattelse under alle omstændigheder ikke muligt at fastslå, at der er tale om en tilsidesættelse af direktivets artikel 10. Det er ikke min generelle opfattelse, at en sådan bestemmelse er til hinder for, at der opkræves kapitaltilførselsafgift ved omdannelsen af et personselskab til et kapitalselskab, når der allerede er blevet opkrævet en tilsvarende afgift ved personselskabets stiftelse.

25. Jeg skal i denne forbindelse først bemærke, at blandt de dispositioner, der er underlagt kapitaltilførselsafgift, nævner artikel 4 i direktiv 69/335 udtrykkeligt »omdannelse af et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person, der ikke er noget kapitalselskab, til et kapitalselskab«. Der kan derfor ikke være tvivl om, at en disposition, der medfører en sådan omdannelse, i princippet er underlagt kapitaltilførselsafgift i overensstemmelse med direktivets artikel 4.

26. Efter at dette princip er anerkendt, skal der stilles spørgsmålet om, hvorvidt en sådan afgiftspålæggelse ikke desto mindre er udelukket i overensstemmelse med artikel 10, når der allerede er blevet opkrævet en tilsvarende afgift ved personselskabets stiftelse. For at besvare dette spørgsmål skal der efter min opfattelse tages hensyn til, at direktiv 69/335 — således som det tydeligt fremgår af artikel 1 — klart har til formål at harmonisere »afgift[en] på kapitaltilførsel til kapitalselskaber« ved på fællesskabsplan at fastlægge dens struktur og satser. Ønsket om at begrænse den fællesskabsretlige har-

3 — Dom af 2.12.1997, sag C-188/95, Fantask m.fl., Sml. I, s. 6783, præmis 21, jf. i samme retning dom af 28.3.1996, sag C-2/94, Denkavit Internationaal m.fl., Sml. I, s. 2827, præmis 23.

4 — Den forelæggende ret henviser herved til dom af 20.4.1993, forenede sager C-71/91 og C-178/91, Ponente Carni og Cispadana Costruzioni, Sml. I, s. 1915, til Fantask m.fl.-dommen, nævnt i fodnote 3, og til dom af 5.3.1998, sag C-347/96. Solred, Sml. I, s. 937.

monisering af kapitaltilførselsafgiften *til kapitalselskaber* skyldes sandsynligvis synspunktet om, at den kapital, der er samlet i den type selskaber, frit kan bevæge sig inden for Fællesskabet. Det er således til disse selskaber, der skal rettes henvendelse for »at fremme [...] de frie kapitalbevægelser« med henblik på at tilvejebringe »en økonomisk union med lignende egenskaber som et internt marked« (første betragtning til direktivet). At dette faktisk er fællesskabslovgivers formål, bekræftes endvidere af det forhold, at begrebet »kapitalselskaber« — ud over de traditionelle »aktieselskaber«, »kommanditaktieselskaber« og »anpartsselskaber« [artikel 3, litra a)] — dækker selskabsformer, der under alle omstændigheder giver mulighed for eller fremmer anparternes bevægelighed, i givet fald:

— »ethvert selskab, enhver personsammenslutning eller juridisk person, hvis kapital- eller formueandele er omsættelige på børsen i en af medlemsstaterne« [artikel 3, litra b)], og

— »ethvert selskab, enhver personsammenslutning eller juridisk person med erhvervsformål, hvis medlemmer er berettigede til uden forudgående godkendelse at afhænde deres andele til tredjemand, og hvis medlemmer kun hæfter for selskabets, personsammenslutningens eller den juridiske persons gæld med deres andel« [artikel 3, litra c)].

27. Direktivets anvendelsesområde (begrænset til kapitaltilførselsafgifter til kapitalselskaber) er ganske vist indirekte udvidet ved artikel 3, stk. 2, hvis første punktum bestemmer, at »alle andre selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer, der har et erhvervsformål, [er] ligestillet med kapitalselskaber«. Det skal imidlertid anføres, at stk. 2's andet punktum lyder således: »En medlemsstat kan dog undlade at betragte dem som kapitalselskaber med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgiften«. Hvis en medlemsstat dermed beslutter ikke at anse visse selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer for »kapitalselskaber«, er kapitaltilførselsafgiften for sådanne enheder ikke omfattet af direktivets anvendelsesområde og kan dermed frit reguleres af nationale retsforskrifter.

28. Når kapitaltilførselsafgifter af personselskaber dermed ikke er genstand for harmoniseringen i direktivet, følger det heraf, således som Kommissionen og den østrigske regering også har understreget, at de ikke kan være omfattet af forbuddet i direktivets artikel 10 mod »dobbelt afgiftsbelastning«. Som jeg allerede har anført, forbyder denne bestemmelse »afgifter med samme kendetegn som afgiften på kapitaltilførsler«, idet »deres opretholdelse kan bringe de formål i fare, der forfølges med direktivet«. Denne bestemmelse tilsigter med andre ord at forhindre, at medlemsstaterne omgår bestemmelserne om harmonisering af »afgift på kapitaltilførsel til kapitalselskaber« ved indirekte at underkaste *sådanne indskud* andre afgifter med samme kendetegn (hvilket f.eks. kunne indebære en væsentlig forhøjelse af maksi-

malsatserne). Når formålet med direktivets artikel 10 er at sikre harmoniseringen af afgiften på kapitaltilførsel til kapitalselskaber, er det åbenbart, at forbuddet i denne bestemmelse alene vedrører de afgifter, der kan påvirke, også indirekte, *indskuddene i kapitalselskaber*. Forbuddet mod »dobbelt afgiftsbelastning« omfatter således ikke de afgifter, der rammer *indskud i personselskaber*, der — som det allerede er anført — ikke er omfattet af fællesskabsbestemmelserne, men af medlemsstaternes kompetence.

29. Det følger efter min opfattelse heraf for så vidt angår de relevante punkter, at når en medlemsstat opkræver kapitaltilførselsafgift ved stiftelsen af et personselskab, er det i henhold til direktivets artikel 10 ikke forbudt at pålægge dette selskab en ny afgift i det tilfælde, at selskabet omdannes til et kapitalselskab. Der er nemlig i så fald ikke nogen form for »dobbelt afgiftsbelastning« i henhold til direktivets artikel 10, da den afgift, der er opkrævet af personselskabets stiftelsesoverenskomst, ikke på nogen måde er omfattet af denne artikels anvendelsesområde.

30. Denne konklusion støttes i øvrigt indirekte af bestemmelsernes ordlyd. Selv om direktivets artikel 4, stk. 1, kræver, at »omdannelse af et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person, der ikke er noget kapitalselskab, til et kapitalselskab« afgiftspålægges, udelukker artikel 4, stk. 3, at »et kapitalselskabs omdannelse til et kapitalselskab af anden karakter« kan udgøre en disposition, der skal afgiftspålægges. Denne udelukkelse forekommer mig klart at være begrundet i ønsket om at undgå en »dobbelt afgiftsbelastning« i direktivets artikel 10's forstand, da kapitaltilførselsafgiften i overensstemmelse med artikel 4, stk. 1, allerede er blevet opkrævet ved kapitalselskabets stiftelse. Dette krav findes imidlertid ikke ved omdannelse af et personselskab til et kapitalselskab, idet — som jeg har anført — de afgifter, der rammer personselskaber, netop ikke er omfattet af direktivet og af de formål, der forfølges med forbuddet mod »dobbelt afgiftsbelastning« i direktivets artikel 10.

31. Efter således at have præciseret det generelle ræsonnement skal jeg udlede konsekvenserne heraf for denne sag og fastslå, at der ikke kan være tale om en form for »dobbelt afgiftsbelastning« i direktivets artikel 10's forstand.

32. Som det er fremgået, blev Palais i 1982 stiftet som et kommanditselskab og dermed som et personselskab i henhold til den dagældende østrigske lovgivning. Dette er i øvrigt grunden til, at selskabet skulle betale afgift i henhold til GebG's § 33, nr. 16, hvorefter personselskabers stiftelsesoverenskomster på dette tidspunkt blev pålagt afgift, hvis de berørte aktiverne. Palais var fortsat et personselskab, da det blev omdannet til et erhvervsdrivende kommanditselskab i marts 1994. Selskabet var endvidere fortsat et personselskab ved Østrigs tiltrædelse af Fællesskabet. Landet besluttede nemlig i overensstemmelse med

direktivets artikel 3, stk. 2, sidste punktum, at undlade at betragte kommanditselskaber og erhvervsdrivende kommanditselskaber, hvor et kapitalselskab hæfter ubegrænset og personligt som selskabsdeltager, som kapitalselskaber (KVG's § 4, stk. 1). Det var først ved Rudolf Hinteregger GmbH's indtræden som komplementar, at Palais blev omdannet til et kapitalselskab i henhold til KVG's § 4, stk. 1, hvilket medførte anvendelse af den omtvistede lov.

33. Det er således ubestridt, at Palais på tidspunktet for opkrævningen af den i GebG's § 33, nr. 16, omhandlede afgift var et personselskab, og at selskabet også var et personselskab på tidspunktet for direktivets ikrafttrædelse. Det skal derfor på baggrund af ovenstående konkluderes, at den efterfølgende opkrævning af kapitaltilførselsafgift ved selskabets omdannelse til et kapitalselskab ikke gav anledning til en »dobbelt afgiftsbelastning«, der er forbudt ved direktivets artikel 10.

Forslag til afgørelse

34. På baggrund af ovenstående betragtninger skal jeg foreslå Domstolen at besvare det af Verwaltungsgerichtshof stillede præjudicielle spørgsmål således:

»Bestemmelserne i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, navnlig artikel 10, skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at en medlemsstat opkræver kapitaltilførselsafgift af et mindre kommanditselskabs indskud, 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).«