FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT ANTONIO TIZZANO

föredraget den 10 januari 2002 [1]

1. Genom beslut av den 16 december 1999 har Verwaltungsgerichtshof (Österrike) med stöd av artikel 234 EG begärt att EG-domstolen skall meddela ett förhandsavgörande beträffande tolkningen av rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning [2] (nedan även kallat direktivet). Frågan avser i huvudsak möjligheten att ta ut skatt på kapitaltillskott i den mening som avses i direktiv 69/335, när en personassociation ombildas till en kapitalassociation, och när dessa kapitaltillskott redan har belagts med en motsvarande skatt innan direktivet trädde i kraft.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

2. Systemet för indirekta skatter på kapitalanskaffning regleras på gemenskapsnivå av direktiv 69/335 som har till syfte att främja den fria rörligheten för kapital, i syfte att inrätta en ekonomisk union som har liknande egenskaper som en inre marknad (första skälet). 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 skatterna i fråga, vad gäller såväl deras struktur som tillämpliga skattesatser (sjunde skälet), och upphävande av andra indirekta skatter med samma kännetecknande egenskaper (åttonde skälet).

3. I artikel 1 i direktivet föreskrivs, i överensstämmelse med de angivna målen, att "medlemsstaterna skall ta ut en i överensstämmelse med bestämmelserna i direktivet harmoniserad skatt på kapitaltillskott till kapitalassociationer". I de följande artiklarna 3 och 4 anges närmare vad som skall avses med "kapitalassociation" och vilka transaktioner som skall beläggas med "kapitaltillskottsskatt".

1 — Originalspråk: italienska.
2 — EGT L 249, s. 25.

4. Enligt artikel 3.1 i direktivet förstås med "kapitalassociationer" särskilt

a) bolag som i medlemsstaterna betecknas som "aktiebolag", "kommanditbolag" eller "bolag med begränsat ansvar",

"b) alla bolag, personsammanslutningar eller juridiska personer, vars andelar av bolagskapitalet eller av tillgångarna i bolaget kan omsättas på börsen,

c) alla bolag, personsammanslutningar eller juridiska personer med vinstsyfte, vars medlemmar eller delägare är berättigade att utan föregående godkännande överlåta sina andelar på tredje man, och vars medlemmar eller delägare endast är ansvariga för bolagets, personsammanslutningens eller den juridiska personens skulder med sin andel".

5. I artikel 3.2 anges dock att "[v]id tillämpningen av detta direktiv skall alla andra bolag, personsammanslutningar eller juridiska personer med vinstsyfte likställas med kapitalassociationer. En medlemsstat kan dock underlåta att betrakta dem som kapitalassociationer avseende uttaget av kapitaltillskottsskatten".

6. Vad avser beskattningsbara transaktioner anges i artikel 4.1 bland annat att skatt på kapitaltillskott skall uttas vid

"a) bildande av en kapitalassociation,

b) ombildande till en kapitalassociation av ett bolag, en personsammanslutning eller en juridisk person som inte utgör en kapitalassociation,

...".

I artikel 4.3 klargörs dock att "som bildande av bolag enligt första stycket a anses inte... ombildande av en kapitalassociation till en kapitalassociation av annan typ".

7. I syfte att säkerställa en effektiv harmonisering på området och undvika dubbelbeskattningsfenomen föreskrivs i artikel 10 i direktivet att "medlemsstaterna, utöver skatten på kapitaltillskott, inte får påföra bolag, personsammanslutningar eller juridiska personer som bedriver verksamhet i vinstsyfte, någon annan skatt eller avgift, av vad slag det än må vara avseende

a) transaktioner som avses i artikel 4,

b) tillskott, lån eller tjänster som tillhandahålls som ett led i transaktioner som avses i artikel 4,

c) registrering eller någon annan formalitet som föregår utövandet av en verksamhet och som ett bolag, en personsammanslutning eller en juridisk person som bedriver verksamhet i vinstsyfte kan tvingas genomgå på grund av sin rättsliga form".

8. Det skall slutligen erinras om att det i artikel 6.1 i direktivet, till vilken det uttryckligen har hänvisats i beslutet om hänskjutande, vad gäller betalningen av skatten föreskrivs att "[a]lla medlemsstater från beskattningsunderlaget, som fastställs enligt artikel 5, får undanta kapitaltillskottsbelopp från en bolagsman som är obegränsat ansvarig för en kapitalassociations skyldigheter, samt en sådan bolagsmans andel i bolagets tillgångar". I artikel 6.2 anges därefter att om en medlemsstat uttnyttjar möjligheten enligt artikel 6.1, skall kapitaltillskottsskatt bland annat påföras "med anledning av varje transaktion varvid en bolagsmans ansvar begränsas till hans andel av bolagskapita-

let, särskilt när ansvarets begränsning inträder som en följd av ett ombildande av en kapitalassociation till en kapitalassociation av annan typ".

Nationella bestämmelser

9. Såsom framgår av beslutet om hänskjutande definierades kapitalassociationer, innan Österrike anslöt sig till gemenskapen, enligt 5 § i Kapitalverkehrsteuergesetz (nedan kallad KVG) som "aktiebolag, kommanditbolag med aktier, bolag med begränsat ansvar... och personsammanslutningar med vinstsyfte där alla medlemmar eller delägare endast svarar med sin andel för sammanslutningens skulder och kan överlåta sina andelar på tredje man".

10. I 33 § TP 16 första stycket punkt b i Gebührengesetz (nedan kallad GebG) föreskrevs, alltjämt innan Österrike anslöt sig till gemenskapen, en avgift på de rättsakter som vid fastställelse av bolagsförmögenheten krävdes för "bolagsavtal, med undantag för bolagsavtal avseende kapitalassociationer, i den mening som avses i Kapitalverkehrsteuergesetz, genom vilka två eller fler personer förbinder sig att driva näringsverksamhet i vinstsyfte". Beloppet till vilket denna skatt uppgick motsvarade 2 procent av värdet på kapitaltillskottet eller på det belopp med vilket bolagskapitalet ökades, med minst ett belopp om 800 ATS.

11. Genom Österrikes anslutning till gemenskapen infördes betydande förändringar på området. Det räcker här med att framhålla att skatten enligt 33 § TP 16 första stycket punkt b GebG avskaffades från och med den 1 januari 1995, och att definitionen av "kapitalassociation" ändrades. Enligt 4 § första stycket KVG, i dess från nämnda datum gällande lydelse, betecknas nämligen aktiebolag och bolag med begränsat ansvar som kapitalassociationer, vilka enligt 4 § andra stycket KVG likställs med "kommanditbolag" och "förenklade kommanditbolag" "i vilka en kapitalassociation är en personligt ansvarig bolagsman".

12. Det skall vad avser kapitaltillskottsskatt för kapitalassociationer såvitt här är aktuellt påpekas att enligt 2 § första stycket punkt 1 KVG (i dess från och med den 1 januari 1995 gällande lydelse) tas denna skatt ut på "den första förvärvarens förvärv av bolagsrättigheter i en inhemsk kapitalassociation". Österrike har för övrigt beträffande denna skatt utnyttjat möjligheten enligt artikel 6.1 i direktiv 69/335 att från

beskattningsunderlaget undanta kapitaltillskottsbelopp från en bolagsman som är obegränsat ansvarig för bolagets förpliktelser (5 § första stycket KVG).

De faktiska omständigheterna och förfarandet

13. Palais am Stadtpark Hotelbetriebs GmbH & Co KG (nedan kallat Palais) är ett bolag som år 1982 bildats enligt österrikisk rätt i form av ett "enkelt kommanditbolag" i syfte att driva en hotellrörelse. Då bolaget enligt då gällande lagstiftning inte var en kapitalassociation, belades det vid bildandet i enlighet med gällande regler med en avgift enligt 33 § TP 16 första stycket punkt b i GebG.

14. I mars 1994 ändrades bolagsformen för Palais till bolagsformen "förenklat kommanditbolag". Denna förändring har dock inte medfört att bolaget har ombildats till en kapitalassociation i den mening som avses i gällande nationell lagstiftning.

15. Genom avtal av den 17 maj 1996 har kommanditdelägarna i Palais successivt överlåtit sina bolagsandelar till ett bolag med begränsat ansvar, Rudolf Hinteregger GmbH, som därigenom har blivit den enda bolagsmannen som är personligt och obegränsat ansvarig för bolagets skyldigheter. Denna kapitalassociations inträde som bolagsman med obegränsat ansvar medförde att Palais från den tidpunkten betraktades på samma sätt som en kapitalassociation i den mening som avses i ovannämnda 4 § andra stycket KVG. Av denna anledning har Finanzamt (skattemyndigheten), genom preliminärt beslut av den 25 juli 1996, således funnit att kommanditdelägarna i Palais till följd av den beskrivna transaktionen för första gången har förvärvat bolagsrättigheter i en kapitalassociation och har följaktligen fastställt att en skatt skall uttas på deras kapitaltillskott enligt 2 § första stycket KVG.

16. Palais begärde den 26 augusti 1996 omprövning av detta beslut med invändningen att det var oförenligt med direktiv 69/335. Eftersom kommanditdelägarnas tillskott redan hade belagts med avgift i enlighet med 33 § TP 16 GebG innebar den nya skatten enligt dess uppfattning nämligen en form av dubbelbeskattning, som är förbjuden enligt artikel 10 i direktivet.

17. Genom beslut av den 23 september 1996 avslog Abgabenbehörde (avgiftsmyndigheten) i första instans begäran om omprövning med motiveringen att avgiften enligt 33 § TP 16 GebG inte kan likställas med kapitaltillskottsskatt och att antagandet om dubbelbeskattning således inte bekräftats i förevarande fall. Samma åsikt företräddes även av avgiftsmyndigheten i andra instans, som genom beslut av den 3 september 1997 avslog Palais överklagande med den ytterligare motiveringen att det i förevarande fall inte kunde vara fråga om sådan dubbelbeskattning som är förbjuden enligt direktivet, eftersom avgiften

enligt 33 § TP 16 GebG hade uttagits innan Österrike anslöt sig till gemenskapen.

18. Den 22 oktober 1997 överklagade Palais det sistnämnda beslutet hos Verwaltungsgerichtshof, som genom beslut av den 16 december 1999 har begärt att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i förevarande tolkningsfråga. I sitt beslut om hänskjutande har den nationella domstolen särskilt bekräftat att Rudolf Hinteregger GmbH:s inträde som komplementär i Palais har inneburit att Palais likställts med en kapitalassociation. På detta sätt har kommanditdelägarna i Palais, i den mening som avses i den nationella lagstiftningen, genomfört ett "första förvärv av bolagsrättigheter i en kapitalassociation" som kan beläggas med kapitaltillskottsskatt enligt 2 § första stycket punkt 1 KVG. Verwaltungsgerichtshof har emellertid framhållit att samma kapitaltillskott, redan när Palais bildades, hade belagts med en avgift enligt 33 § TP 16 GebG, som enligt dess uppfattning kan likställas med en kapitaltillskottsskatt, och således uttalat allvarliga tvivel om huruvida denna form av dubbelbeskattning är förenlig med direktiv 69/335. Beträffande det faktum att den första avgiften uttogs innan Österrike anslöt sig till gemenskapen har det i beslutet hävdats att det i förevarande fall inte är fråga om att tillämpa direktivet retroaktivt, utan snarare om att betrakta denna beskattning som en faktisk omständighet och undvika en andra beskattning på samma kapitaltillskott till följd av direktivets ikraftträdande. I syfte att skingra alla tvivel om huruvida den omtvistade beskattningen är förenlig med gemenskapsrätten har den österrikiska domstolen beslutat att i enlighet med artikel 234 EG vända sig till EG-domstolen med följande fråga:

"Skall bestämmelserna i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, 3.10.1969, s. 25), särskilt artikel 6, tolkas så, att en medlemsstat inte kan ta ut bolagsskatt på kommanditkapital i ett förenklat kommanditbolag när ett aktiebolag inträtt som komplementär, när det skattepliktiga bolagskapitalet redan har belagts med en sådan avgift som den som avses i 33 § TP 16 första stycket punkt b i Gebührengesetz (avgiftslagen) 1957 (BGBl. 267/1957) innan direktiv 69/335/EEG trädde i kraft."

19. Republiken Österrike och kommissionen har deltagit i förfarandet inför domstolen och föreslagit att frågan från Verwaltungsgerichtshof skall besvaras nekande. Båda anser att avgiften enligt 33 § TP 16 GebG, då den endast är tillämplig på personassociationer inte är en *skatt på tillskott till kapitalassociationer* och således inte ingår i tillämpningsområdet för direktiv 69/335. Den österrikiska regeringen har dessutom hävdat att då skatten i fråga har nära samband med upprättandet av rättsakter har den inte de karaktäristiska

egenskaper som utmärker en kapitaltillskottskatt och kan därför inte komma i fråga för förbudet mot dubbelbeskattning i artikel 10 i direktivet.

Rättslig bedömning

20. Med sin begäran att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande vill den nationella domstolen i praktiken få veta huruvida direktiv 69/335 gör det möjligt att ta ut kapitaltillskottsskatt när ett förenklat kommanditbolag omvandlas till en kapitalassociation (på grund av att en kapitalassociation inträder som komplementär), när detta bolag redan vid tidpunkten för dess bildande (innan direktivet trädde i kraft) belagts med den typ av avgift som föreskrivs i 33 § TP 16 GebG.

21. Det skall genast preciseras att även om det i frågan görs en "särskild" hänvisning till artikel 6 i direktivet, är det inte denna bestämmelse som i förevarande fall är relevant. Som jag tidigare har påpekat ger denna artikel nämligen varje medlemsstat möjlighet att från beskattningsunderlaget undanta kapitaltillskottsbelopp från en bolagsman som är obegränsat ansvarig för kapitalassociationens skyldigheter (artikel 6.1). I ett sådant fall skall medlemsstaten enligt artikeln i fråga ta ut kapitaltillskottsskatt på vissa transaktioner, däribland "varje transaktion varvid en bolagsmans ansvar begränsas till hans andel i bolagskapitalet" (artikel 6.2). Såsom kommissionen har påpekat avser tvisten i förevarande fall dock varken Republiken Österrikes beslut att utnyttja möjligheten enligt artikel 6.1, eller ett eventuellt genomförande av någon av de transaktioner som föreskrivs i artikel 6.2. Av beslutet om hänskjutande och av tolkningsfrågan framgår det däremot tydligt att det är det påstådda åsidosättandet av förbudet mot dubbelbeskattning enligt artikel 10 i direktivet som skall behandlas i förevarande fall. Vid bedömningen av denna fråga skall den sistnämnda bestämmelsen således beaktas.

22. Jag erinrar i detta avseende om att domstolen redan har fastställt att "[a]rtikel 10 i direktivet, tolkad mot bakgrund av sista övervägandet i ingressen till direktivet, innebär ett förbud mot indirekta skatter som har samma egenskaper som avgiften på kapitaltillskott. Således avses bland annat pålagor som utan hänsyn till strukturen skall betalas i samband med bildande av ett bolag med aktie- eller andelskapital och ökning av dess kapital (artikel 10 a) eller registrering eller varje annan formalitet som föregår utövandet av en verksamhet och som kan utkrävas av ett bolag på grund av dess juridiska form (artikel 10 c). Detta sistnämnda förbud är motiverat av att om pålagorna i fråga inte påförs kapitaltillskotten som sådana, uppbärs de ändå på grund av de formaliteter som har samband med bolagets rättsliga form, det vill säga det medel som används för att tillskjuta

kapital, varigenom deras bibehållande skulle kunna innebära en risk för att även de mål äventyras som eftersträvas med direktivet". [3]

23. I förevarande fall förefaller, som sagt, den nationella domstolen anse att den kapitaltillskottsskatt som uttogs när Palais ombildades till en kapitalassociation (på grund av inträdet av Rudolf Hinteregger GmbH som komplementär) är oförenlig med artikel 10 i direktivet, eftersom bolaget redan vid bildandet belades med en avgift enligt 33 § TP 16 GebG. Den nationella domstolen har utgått ifrån att de nödvändiga förutsättningarna för denna slutsats dels är att den sistnämnda avgiften, även om den är knuten till att en rättsakt upprättas, har de egenskaper som är kännetecknande för en kapitaltillskottsskatt [4], dels är att förbudet mot dubbelbeskattning enligt artikel 10 i direktivet är tillämpligt även om den första "skatten" har uttagits innan direktivet trädde i kraft.

24. Den lösning som den nationella domstolen framlagt är enligt min mening dock inte övertygande. Även om de två förutsättningarna som ligger till grund för denna antas vara riktiga, tror jag emellertid inte att det i förevarande fall kan fastställas att artikel 10 i direktivet har åsidosatts. Jag tror med andra ord att denna bestämmelse allmänt sett inte utgör hinder för uttag av kapitaltillskottsskatt när en personassociation ombildas till en kapitalassociation, när en motsvarande skatt redan har uttagits i samband med bildandet av personassociationen.

25. Jag noterar i detta avseende framför allt att det i artikel 4 i direktiv 69/335 bland de transaktioner som skall påföras kapitaltillskottsskatt uttryckligen anges "ombildande till en kapitalassociation av ett bolag, en personsammanslutning eller en juridisk person som inte utgör en kapitalassociation". Det kan således inte betvivlas att en transaktion, genom vilken ett sådant ombildande fastställs, i princip skall beläggas med kapitaltillskottsskatt i enlighet med artikel 4 i direktivet.

26. Sedan detta klargjorts kvarstår dock fortfarande frågan huruvida denna beskattning ändå inte, enligt artikel 10, skall uteslutas i fall där personassociationen vid bildandet redan har påförts en motsvarande skatt på kapitaltillskottet. För att besvara denna fråga måste man enligt min mening beakta att direktiv 69/335, såsom tydligt framgår av artikel 1 i direktivet, har till syfte att harmonisera "skatt[en] på kapitaltillskott till kapitalassociationer" genom att på gemenskapsnivå fastställa den struktur och de skattesatser som skall tillämpas. Till grund för valet att begränsa området för den gemenskapsrättsliga har-

3 — Domstolens dom den 2 december 1997 i mål C-188/95, Fantask (REG 1997, s. I-6783), punkt 21. För ett liknande resonemang se dom av den 11 juni 1996 i mål C-2/94, Denkavit International m.fl. (REG 1996, s. I-2827), punkt 23.

4 — Den nationella domstolen har i detta avseende nämnt domstolens dom av den 20 april 1993 i de förenade målen C-71/91 och C-178/91, Ponente Carni (REG 1993, s. I-1915), av den 2 december 1997 i det ovannämnda målet Fantask, och av den 5 mars 1998 i mål C-347/96, Solred (REG 1998, s. I-937).

moniseringen till en skatt på kapitaltillskotten *till kapitalassociationer* ligger förmodligen bedömningen att kapital som anskaffats inom sådana associationer lätt kan sättas i omlopp inom gemenskapen. Det är till dessa som man därför måste vända sig för att "främja den fria rörligheten för kapital" i syfte att "skapa en ekonomisk union med liknande egenskaper som en inre marknad" (första skälet i direktivet). Att detta är gemenskapslagstiftarens utgångspunkt bekräftas för övrigt av att begreppet kapitalassociation, i den mening som avses i direktivet, förutom de traditionella aktiebolagen, kommanditbolagen och bolagen med begränsat ansvar, omfattar associationsmodeller som i vart fall är avsedda att möjliggöra eller underlätta rörligheten för bolagsandelar, det vill säga

— "alla bolag, personsammanslutningar eller juridiska personer, vars andelar av bolagskapitalet eller av tillgångarna i bolaget kan omsättas på börsen" (artikel 3 b),

— och "alla bolag, personsammanslutningar eller juridiska personer med vinstsyfte, vars medlemmar eller delägare är berättigade att utan föregående godkännande överlåta sina andelar på tredje man, och vars medlemmar eller delägare endast är ansvariga för bolagets, personsammanslutningens eller den juridiska personens skulder med sin andel" (artikel 3 c).

27. Det är sant att tillämpningsområdet för direktivet (som begränsas till skatt på kapitaltillskott till kapitalassociationer) indirekt utvidgas genom artikel 3.2 enligt vilken "[v]id tillämpningen av detta direktiv... alla andra bolag, personsammanslutningar eller juridiska personer med vinstsyfte [skall] likställas med kapitalassociationer". Det är emellertid även sant att det i andra meningen i denna bestämmelse preciseras att "[e]n medlemsstat kan... underlåta att betrakta dem som kapitalassociationer avseende uttaget av kapitaltillskottsskatten". När en medlemsstat således beslutar att inte betrakta vissa bolag, personsammanslutningar eller juridiska personer som kapitalassociationer, ingår kapitaltillskottsskatten på sådana enheter inte i tillämpningsområdet för direktivet och kan därför regleras fritt på nationell nivå.

28. Om således skatten på kapitaltillskott till personassociationerna inte harmoniseras genom direktivet följer härav att de — såsom även kommissionen och den österrikiska regeringen har framhållit — inte kan ha någon betydelse vad gäller förbudet mot dubbelbeskattning i artikel 10. Jag har redan erinrat om att denna bestämmelse "innebär ett förbud mot indirekta skatter som har samma egenskaper som avgiften på kapitaltillskott", under förutsättning att "deras bibehållande skulle kunna innebära en risk för att... de mål äventyras som eftersträvas med direktivet". Syftet med bestämmelsen är med andra ord att förhindra att medlemsstaterna kringgår bestämmelserna om harmonisering av skatten på *kapitaltillskott till kapitalassociationer* genom att indirekt belägga *dessa kapitaltillskott* med andra avgifter med liknande egenskaper (vilket exempelvis kan innebära att den högsta tillämpliga skatte-

satsen väsentligt överskrids). Men om syftet med artikel 10 i direktivet är att säkerställa en harmonisering av skatten på kapitaltillskott till kapitalassociationer, är det uppenbart att förbudet enligt denna bestämmelse endast avser de skatter som, om än enbart indirekt, kan inverka på *kapitaltillskott till kapitalassociationer*. För förbudet mot dubbelbeskattning kan således skatten på *kapitaltillskott till personassociationer*, vilka som sagt inte regleras på gemenskapsnivå utan omfattas av medlemsstaternas behörighet, inte ha någon betydelse.

29. Härav följer, enligt min mening, såvitt här är av intresse, att när det i en medlemsstat har uttagits kapitaltillskottsavgift vid bildandet av en personassociation, innebär artikel 10 i direktivet inte ett förbud mot uttag av en ny skatt för det fall att denna association ombildas till en kapitalassociation. I det fallet sker nämligen inte någon form av dubbelbeskattning i den mening som avses i artikel 10 i direktivet, eftersom den avgift som uttagits när personassociationen bildats på intet sätt är av betydelse vad gäller denna artikel.

30. Indirekt bekräftas det ovan anförda för övrigt av det faktum att medan det i artikel 4.1 i direktivet föreskrivs att skatt på kapitaltillskott skall tas ut vid "ombildande till en kapitalassociation av ett bolag, en personsammanslutning eller en juridisk person som inte utgör en kapitalassociation", är det enligt artikel 4.3 uteslutet att "ombildandet av en kapitalassociation till en kapitalassociation av annan typ" kan innebära en beskattningsbar transaktion. Enligt min mening rättfärdigas detta uteslutande tydligt genom kravet att undvika en dubbelbeskattning i den mening som avses i artikel 10 i direktivet, eftersom skatt på kapitaltillskottet redan, med stöd av artikel 4.1, har uttagits när kapitalassociationen bildades. Samma krav föreligger däremot inte i det fall där en personassociation ombildas till en kapitalassociation, just eftersom skatten på kapitaltillskottet till personassociationen inte regleras av direktivet, och således inte är av betydelse för förbudet mot dubbelbeskattning enligt artikel 10.

31. Sedan detta preciserats på det allmänna planet är det enligt min mening nu lätt att dra konsekvenserna därav för förevarande fall, i synnerhet så att det kan konstateras att någon form av dubbelbeskattning, i den mening som avses i artikel 10 i direktivet, inte kan fastställas i förevarande fall.

32. Såsom har framgått bildades Palais nämligen år 1982 i form av kommanditbolag och således som personassociation enligt då gällande österrikisk lagstiftning. Det var å andra sidan just av detta skäl som avgiften enligt 33 § TP 16 GebG togs ut. Vid den tiden var det endast rättsakter som låg till grund för bildandet av personassociationer som, i fall av apport av medel, belades med denna avgift. Karaktären av personassociation gick inte förlorad för Palais till följd av bolagets ombildande till ett förenklat kommanditbolag i mars 1994, och inte heller till följd av Österrikes anslutning till gemenskapen, eftersom Österrike — i enlighet med artikel 3.2

sista meningen i direktivet — har beslutat att med kapitalassociationer endast likställa kommanditbolag och förenklade kommanditbolag i vilka en kapitalassociation är en personligt ansvarig bolagsman (4 § första stycket KVG). Det var först genom Rudolf Hinteregger GmbH:s inträde såsom enda komplementär som Palais ombildades till en kapitalassociation i den mening som avses i 4 § första stycket KVG, med därmed följande uttag av den omtvistade skatten.

33. Det är således uppenbart att Palais vid tiden för uttaget av avgiften enligt 33 § TP 16 GebG var en personassociation och att bolaget förblev en sådan även efter det att direktivet trädde i kraft. Av ovanstående skall följaktligen slutsatsen dras att det därefter följande uttaget av skatt på kapitaltillskott när bolaget ombildades till kapitalassociation inte kan ha givit upphov till någon form av dubbelbeskattning som är förbjuden enligt artikel 10 i direktivet.

Förslag till avgörande

34. Mot bakgrund av vad ovan anförts föreslår jag att domstolen skall besvara frågan från Verwaltungsgerichtshof på följande sätt:

Bestämmelserna i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning, särskilt artikel 10, skall tolkas så att en medlemsstat inte saknar rätt att beskatta kapitaltillskott från en komplementär i ett förenklat kommanditbolag när ett aktiebolag inträtt som komplementär, när det skattepliktiga bolagskapitalet redan har belagts med en sådan avgift som den som föreskrivs i 33 § TP 16 första stycket b i GebG 1957, BGBl. 267/1957, innan det nämnda direktivet trädde i kraft.