DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)
17. oktober 2002 *

I sag C-339/99,

angående en anmodning, som Verwaltungsgerichtshof (Østrig) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Energie Steiermark Holding AG

mod

Finanzlandesdirektion für Steiermark,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 4, stk. 1, litra c), og artikel 5, stk. 1, litra a), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405), som ændret ved akten vedrørende vilkårene for Republikken Østrigs, Republikken Finlands og Kongeriget Sveriges

* Processprog: tysk.

tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union (EFT 1994 C 241, s. 21, og EFT 1995 L 1, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.-P. Puissochet, og dommerne R. Schintgen (refererende dommer), V. Skouris, F. Macken og J.N. Cunha Rodrigues,

generaladvokat: A. Tizzano
justitssekretær: kontorchef D. Louterman-Hubeau,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Energie Steiermark Holding AG ved Rechtsanwalt P. Csoklich

— den østrigske regering ved C. Stix-Hackl, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og K. Gross, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 26. september 2001 er afgivet mundtlige indlæg af Energie Steiermark Holding AG ved advokat P. Csoklich, af Finanzlandesdirektion für Steiermark ved H. Bavenek-Weber, som befuldmægtiget, af den østrigske regering ved H. Dossi, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved K. Gross,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 7. februar 2002,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 1. september 1999, indgået til Domstolen den 13. september 1999, har Verwaltungsgerichtshof i medfør af artikel 234 EF forelagt fire præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 4, stk. 1, litra c), og artikel 5, stk. 1, litra a), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405), som ændret ved akten vedrørende vilkårene for Republikken Østrigs, Republikken Finlands og Kongeriget Sveriges tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union (EFT 1994 C 241, s. 21, og EFT 1995 L 1, s. 1, herefter »direktiv 69/335«).

2 Spørgsmålene er rejst under en sag mellem Energie Steiermark Holding AG (herefter »ESTAG«) og Finanzlandesdirektion für Steiermark (delstaten Steiermarks finansforvaltning, herefter »Finanzlandesdirektion«) vedrørende opkrævningen af kapitaltilførselsafgift i forbindelse med udvidelse af aktiekapitalen i et

kapitalselskab, som er sket ved udstedelse af nye aktier og ved, at moderselskabet til den nye deltager i det pågældende selskab har indbetalt forskellige bidrag.

Relevante retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Som det fremgår af første betragtning til direktiv 69/335, har direktivet til formål at fremme de frie kapitalbevægelser, som er en af de væsentlige forudsætninger for tilvejebringelse af en økonomisk union med lignende egenskaber som et internt marked.

4 Ifølge sjette betragtning til direktiv 69/335 forudsætter forfølgelsen af et sådant formål, at de afgifter på kapitaltilførsel, der indtil da var i kraft i medlemsstaterne, skal ophæves, og at der i stedet skal anvendes en afgift, der kun opkræves én gang inden for det fælles marked, og som er lige høj i samtlige medlemsstater.

5 Artikel 4, stk. 1, i direktiv 69/335 bestemmer:

»Følgende dispositioner er undergivet kapitaltilførselsafgiften:

[...]

c) udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art

d) udvidelse af selskabsformuen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art, for hvilke der ikke indrømmes selskabsrettigheder, der repræsenterer nogen andel i kapitalen eller i selskabsformuen, men sådanne rettigheder, som indrømmes deltagere, som f.eks. stemmeret, ret til andel i overskuddet eller til likvidationsprovenu

[...]«

6 Artikel 4, stk. 2, i direktiv 69/335 bestemmer:

»Følgende dispositioner kan, for så vidt de den 1. juli 1984 var pålagt 1%-satsen, fortsat pålægges kapitaltilførselsafgift:

a) udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved omdannelse af overskud, reserver eller henlæggelser

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

c) et kapitalselskabs optagelse af lån, når långiveren har krav på andel i selskabsoverskuddene

d) et kapitalselskabs optagelse af lån hos en andelshaver, hos en deltagers ægtefælle eller barn samt optagelse af lån hos tredjemand, når en deltager stiller sikkerhed for et sådant lån; det er en forudsætning, at sådanne lån har samme funktion som en udvidelse af kapitalen

[...]«

7 Artikel 5 i direktiv 69/335 bestemmer:

»1. Afgiften opkræves:

a) ved stiftelse af et kapitalselskab, udvidelse af kapitalen eller af selskabsformuen i henhold til artikel 4, stk. 1, litra a), c) og d): af den faktiske værdi af de indskud af enhver art, der er ydet eller skal ydes af deltagerne, med fradrag af den gæld og de forpligtelser, der pålægges selskabet i forbindelse med indskuddet; medlemsstaterne er berettigede til først at opkræve kapitaltilførselsskatten, når indskuddene faktisk præsteres

[...]

d) ved udvidelse af selskabsformuen i henhold til artikel 4, stk. 2, litra b): af den faktiske værdi af de indbragte ydelser med fradrag af den gæld og de forpligtelser, der pålægges selskabet i forbindelse med disse ydelser

[...]

2. I de tilfælde, som er nævnt i stk. 1, litra a) og b), kan medlemsstaterne fastsætte det beløb, af hvilket der skal svares kapitaltilførselsafgift, på grundlag af den faktiske værdi af de selskabsandele, der er tillagt eller tilhører den enkelte deltager; det anførte gælder ikke i tilfælde, hvor der alene skal tilføres kontanter. Det afgiftspligtige beløb kan aldrig være mindre end den nominelle værdi af de selskabsandele, som er tillagt eller tilhører den enkelte deltager.

[...]«

National lovgivning

8 Ifølge § 2, stk. 1, nr. 1, i Kapitalverkehrsteuergesetz (lov om afgifter af kapitalbevægelser) af 16. oktober 1934 (DRGBl 1934 I, s. 1058, i den ændrede version heraf, som er offentliggjort i BGBl 1995 I, s. 21, herefter »KVG«) opkræves der kapitaltilførselsafgift af »den første erhververs erhvervelse af selskabsrettigheder i et indenlandsk kapitalselskab«.

9 Ifølge KVG's § 7, stk. 1, litra a), udgøres beregningsgrundlaget ved en sådan erhvervelse af værdien af modydelsen, inklusive de omkostninger til selskabsstiftelse eller kapitaludvidelse, som overtages fra selskabsdeltagerne, men eksklusive den kapitaltilførselsafgift, der skal betales ved erhvervelsen af selskabsrettighederne.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10 ESTAG er et aktieselskab, hvis samlede aktiekapital før den i hovedsagen omhandlede transaktion udgjorde 500 000 000 ATS. Selskabets eneaktionær var delstaten Steiermark (herefter »delstaten«). ESTAG ejer 98,8% af aktierne i Steirische Wasserkraft- und Elektrizitäts-Aktiengesellschaft, 99,994% af aktierne i Steirische Ferngas-Aktiengesellschaft og 99,996% af aktierne i Steirische Fernwärme GmbH. Tilsammen udgør ESTAG og dets tre datterselskaber »ESTAG-koncernen«.

11 Den 22. og 27. januar 1998 oprettede delstaten og Électricité de France International SA (herefter »EDFI«), der er et datterselskab af Électricité de France (herefter »EDF«), en overenskomst om virksomhedsdeltagelse (»Unternehmensbeteiligungsvertrag«), hvis formål var, at EDFI blev medejer af ESTAG ved, at dennes aktiekapital blev udvidet ved udstedelse af nye aktier.

12 Som det fremgår af forelæggelseskendelsen, forpligtede delstaten sig til at foretage en udvidelse af ESTAG's aktiekapital til en pålydende værdi på 166 668 000 ATS ved udstedelse af 166 668 aktier til en pålydende værdi på hver 1 000 ATS. Endvidere skulle delstaten give afkald på sin fortegningsret og give EDFI eneret til at tegne de nye aktier.

13 EDFI forpligtede sig for sit vedkommende til for det første at tegne alle de nye aktier og betale et beløb på 166 668 000 ATS på en konto tilhørende ESTAG, som var benævnt »kapitaludvidelse 1998«. Ved denne kapitaludvidelse skulle EDFI opnå en aktieandel på 25% samt en af aktierne i ESTAG's nye aktiekapital.

14 EDFI skulle endvidere, samtidig med indbetalingen af emissionsbeløbet for de nye aktier, indbetale et beløb på 5 083 332 000 ATS i »aktionærbidrag«, som ikke skulle tilbagebetales. Dette beløb skulle indbetales på en befuldmægtiget tredjemands konto, som var forpligtet til at overføre det, tillige med renter, som bidrag til ESTAG og/eller en af dennes tre ovenfor nævnte datterselskaber. Det var aftalt, at mellemmanden, hvis ikke han inden to uger efter udstedelsen af de nye aktier havde fået en enslydende besked fra begge parter, skulle overføre beløbet til ESTAG inklusive renter. EDFI kunne helt eller delvis overføre dette indskud til EDF.

15 Endelig forpligtede EDFI sig til at betale et beløb på 350 000 000 ATS på en anden af mellemmandens konti, der var benævnt »garantikonto«. Denne konto skulle bestå i højst to år, hvorunder EDFI på visse betingelser havde ret til at få tilbagebetalt ethvert beløb på kontoen. Efter en bestemt periode skulle det samlede beløb eller saldoen på garantikontoen betales til ESTAG eller dettes datterselskaber som »aktionærbidrag«, der ikke skulle tilbagebetales.

16 Beslutningen om udvidelsen af aktiekapitalen blev truffet den 16. april 1998 under en ekstraordinær generalforsamling i ESTAG. Delstatens repræsentant på generalforsamlingen havde fuldmagt fra delstaten til at godkende beretningen fra ESTAG's bestyrelse om en kapitaltilførsel fra EDFI på 5 600 000 000 ATS.

17 Som det fremgår af akterne i hovedsagen, indbetalte EDFI og EDF beløbene på henholdsvis 166 668 000 ATS og 5 433 332 000 ATS til de i overenskomsten om virksomhedsdeltagelse nævnte personer.

18 Ved afgørelse af 11. maj 1998 pålagde Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern (afgiftsmyndighederne) i Graz (Østrig) ESTAG en kapitaltilførselsafgift på grundlag af et afgiftspligtigt beløb på 5 600 000 000 ATS.

19 ESTAG påklagede denne afgørelse til Finanzlandesdirektion under henvisning til, at der kun skulle betales kapitaltilførselsafgift af det af EDFI, men ikke det af EDF betalte beløb, som var et »bedstemoderselskabsindskud« (»Großmutterzuschüsse«).

20 Finanzlandesdirektion afviste klagen med den begrundelse, at det afgiftspligtige beløb ifølge artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335 er den faktiske værdi af de indskud af enhver art, der er ydet eller skal ydes af deltagerne.

21 ESTAG indbragte denne afgørelse til prøvelse for Verwaltungsgerichtshof. Til støtte herfor anførte selskabet navnlig, at der ikke ifølge direktiv 69/335 skal betales kapitaltilførselsafgift af indskud, som ikke udvider selskabets aktiekapital, af indskud, som ikke er forbundet med nogen aktionærrettigheder eller aktionærlignende rettigheder, eller af indskud, der indbetales af andre end deltagerne i det kapitalselskab, som drager fordel deraf. Denne fortolkning støttes

endvidere af, at disse indskud ikke betales til det selskab, som udvider sin kapital, men til dettes datterselskaber, at beløbet på den skyldige kapitaltilførselsafgift skal fradrages i beregningsgrundlaget, og at de endnu ikke ydede indskud ikke skal medregnes i beregningsgrundlaget.

22 Verwaltungsgerichtshof har anført i forelæggelseskendelsen, at de indskud, der er foretaget eller som skal foretages af en ny aktionær for at få andel — eventuelt indirekte — i et selskabs aktiekapital, dvs. enten via moderselskabet eller ved betalinger til datterselskaber af det selskab, som den pågældende bliver aktionær af, udgør modydelser, som der skal tages hensyn til ved beregningen af kapitaltilførselsafgiften, når betalingen af disse indskud er en betingelse for, at aktionæren bliver medejer af selskabet, således som det er tilfældet i hovedsagen.

23 Den forelæggende ret har endvidere anført, at begrebet »indskud af enhver art« i artikel 4, stk. 1, litra c) og d), og i artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335 giver mulighed for ikke blot at sondre mellem penge- og naturalieindskud, men også mellem direkte og indirekte indskud. Når der er en årsagssammenhæng mellem et indskud og udvidelsen af et kapitalselskabs nominelle kapital, er dette indskud undergivet kapitaltilførselsafgift ifølge artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335.

24 Efter Verwaltungsgerichtshofs opfattelse kan det dog ikke udelukkes, at der ifølge Domstolens praksis, navnlig dommen af 27. oktober 1998 i Nonwoven-sagen (sag C-4/97, Sml. I, s. 6469), bør anlægges en bogstavelig fortolkning af artikel 4, stk. 1, litra c) og d), og artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335.

25 Det er på denne baggrund, at Verwaltungsgerichtshof har besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er ydelser, som en tegningsberettiget ny aktionær ikke erlægger selv, men gennem sit moderselskab i forbindelse med en udvidelse af kapitalen (uden fortrinsstilling for de hidtidige aktionærer) med henblik på erhvervelse af nye andele, »indskud af enhver art« i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 4, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 69/335 [...]?

2) Er ydelser, som en tegningsberettiget ny aktionær ikke erlægger til det kapitaludvidende selskab, men til dets datterselskaber i forbindelse med en udvidelse af kapitalen (uden fortrinsstilling for de hidtidige aktionærer) med henblik på erhvervelse af nye andele, »indskud af enhver art« i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 4, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 69/335 [...]?

3) Er endnu ikke erlagte ydelser »indskud af enhver art« i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 4, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 69/335 [...]?

4) Er den kapitaltilførselsafgift, som selskabet skal erlægge, en »gæld« henholdsvis en »forpligtelse«, som kan fradrages beregningsgrundlaget ifølge artikel 5, stk. 1, litra a), i Rådets direktiv 69/335 [...]?«

De præjudicielle spørgsmål

26 Indledningsvis må det for det første konstateres, at de indskud, som den forelæggende ret omtaler i sine spørgsmål, er indskud, der er indbetalt af moderselskabet til erhververen af de udstedte aktier, som kun har betalt de beløb, som svarer til de erhvervede aktiers nominelle værdi. For det andet bemærkes, at den forelæggende ret har fastslået, at de i hovedsagen omhandlede indskud er blevet anvendt til at finansiere erhvervelsen af de nyudstedte aktier og var en betingelse for, at den nye aktionær kunne blive medejer af det aktieudstedende selskabs aktiekapital.

Første spørgsmål

27 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335 skal fortolkes således, at det heri indeholdte begreb »indskud af enhver art« omfatter finansielle bidrag, som et moderselskab yder til et kapitalselskab, der udvider sin aktiekapital ved udstedelse af nye aktier, som moderselskabets datterselskab derved får mulighed for at erhverve.

28 For at kunne besvare det således omformulerede spørgsmål, må det for det første afgøres, om finansielle bidrag, som ydes ved udvidelse af et kapitalselskabs aktiekapital, men hvis størrelse overstiger udvidelsens nominelle værdi, hvilket er en betingelse for udvidelsen, omfattes af artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335.

29 Herom bemærkes, at ifølge artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335 er udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art undergivet kapitaltilførselsafgift.

30 Når det i forbindelse med en kapitaludvidelse er en betingelse for at erhverve en kapitalandel, at prisen er højere end kapitalandelens nominelle værdi, således som ESTAG har erkendt, at det er tilfældet i hovedsagen, må de forskellige ydelser, der betales for at nå op på denne pris, anses for det indskud, som giver ret til kapitaldeltagelsen, og som dermed omfattes af artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335.

31 Denne fortolkning støttes af samme direktivs artikel 5, stk. 1, litra a), hvorefter kapitaltilførselsafgiften skal fastsættes på grundlag af den faktiske værdi af de indskud, som ydes til finansiering af den pågældende transaktion.

32 I forbindelse med en transaktion som den i hovedsagen omhandlede svarer den faktiske værdi af de indskud, der ydes ved udvidelsen af et kapitalselskabs aktiekapital, til de udstedte aktiers nominelle værdi plus værdien af de øvrige finansielle bidrag, som ydes.

33 Følgelig er finansielle bidrag som de i hovedsagen omhandlede omfattet af artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335, selv om beløbet herfor overstiger den nominelle værdi af den foretagne kapitaludvidelse.

34 For det andet skal det undersøges, om sådanne bidrag omfattes af bestemmelsen, selv om de ikke er ydet af den nye deltager selv, men af dennes moderselskab.

35 I så henseende har ESTAG gjort gældende, at ifølge ordlyden af artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335 skal der kun opkræves kapitaltilførselsafgift af de indskud, som foretages af de direkte medejere af det kapitalselskab, som modtager indskuddene. Da bidrag som de i hovedsagen omhandlede ikke opfylder denne betingelse, omfattes de ikke af direktivets artikel 4, stk. 1, litra c).

36 Denne fortolkning kan ikke lægges til grund.

37 Ved afgørelsen af, om en transaktion er omfattet af artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335, bør der, som det fremgår af præmis 11 af 13. oktober 1992 i sagen Weber Haus (sag C-49/91, Sml. I, s. 5207), anlægges en økonomisk og ikke en formel synsvinkel udelukkende ud fra, hvem indskuddene hidrører fra.

38 Ud fra en analogi bør det ved afgørelsen af, om indskud omfattes af artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335, undersøges, hvem betalingen heraf er tillagt, og ikke blot, hvem de formelt hidrører fra.

39 I en situation som den i hovedsagen omhandlede, som er kendetegnet ved, dels at det selskab, der kontraktligt har forpligtet sig til at betale visse finansielle bidrag for at opnå andel i et andet selskab, er datterselskab af det selskab, som i sidste

ende har betalt bidragene, dels at denne betaling havde frigørende virkning for datterselskabet, må betalingen anses for at være foretaget af datterselskabet i dettes egenskab af deltager i det selskab, som har udvidet sin aktiekapital.

40 Desuden bemærkes, som generaladvokaten har anført i punkt 32 i sit forslag til afgørelse, at såfremt man antog den fortolkning af direktiv 69/335, som ESTAG har gjort gældende, ville det bringe direktivets effektive virkning i fare, da et selskab, som tilhører en koncern, i så fald kunne foretage en transaktion, der i princippet omfattes af direktivets anvendelsesområde, uden at skulle betale kapitaltilførselsafgift.

41 På grundlag af de anførte betragtninger må det første spørgsmål besvares med, at artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335 skal fortolkes således, at det heri indeholdte begreb »indskud af enhver art« omfatter de finansielle bidrag, som et moderselskab foretager til fordel for et kapitalselskab, der udvider sin aktiekapital ved udstedelse af nye aktier, som moderselskabets datterselskab derved får mulighed for at erhverve.

Andet spørgsmål

42 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335 skal fortolkes således, at det heri indeholdte begreb, »indskud af enhver art«, omfatter supplerende finansielle bidrag, som betales til datterselskaber af et kapitalselskab, der udvider sin aktiekapital ved udstedelse af nye aktier.

43 Herom har ESTAG gjort gældende, at antagelsen om, at der skal betales kapitaltilførselsafgift af sådanne bidrag, ikke har noget retsgrundlag, da de bidrag, som er ydet dets datterselskaber, ikke er blevet modsvaret af aktieandele i disses kapital. Heroverfor har den østrigske regering og Kommissionen gjort gældende, at ESTAG indirekte er den, som drager fordel af disse bidrag, da selskabet på det nærmeste er eneaktionær i sine datterselskaber, hvorfor de omfattes af anvendelsesområdet for direktiv 69/335.

44 Denne sidste opfattelse må tages til følge. Ved afgørelsen af, om en transaktion omfattes af direktiv 69/335's anvendelsesområde, må det ikke blot efterprøves, om den hører til de transaktioner, der er opregnet i direktivets artikel 4, men der må også tages hensyn til den sammenhæng, hvori den udføres, således som det fremgår ovenfor af præmis 37 og 38.

45 Begrebet »indskud af enhver art« i artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335 må derfor antages at omfatte ethvert bidrag, som en ny deltager i et kapitalselskab, der udvider sin aktiekapital ved udstedelse af nye aktier, har betalt til dettes datterselskab, når det klart fremgår af omstændighederne i sagen, at det er dette selskab, som ud fra en økonomisk betragtning er den, som reelt drager fordel af bidragene.

46 I en situation som i hovedsagen, hvor næsten hele aktiekapitalen i de selskaber, som oppebærer de finansielle bidrag, indehaves af ét selskab, og hvor dette desuden, som det fremgår af forelæggelseskendelsen, ikke blot giver instruks om at betale bidragene, men også frit kan bestemme størrelsen af dem, som skal betales til hver af datterselskaberne og endog bestemme, at kun ét af dem skal modtage bidrag, må dette selskab ud fra en økonomisk betragtning anses for at være den, som reelt drager fordel af bidragene.

47 Det andet spørgsmål må herefter besvares med, at artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335 skal fortolkes således, at det heri indeholdte begreb, »indskud af enhver art«, omfatter supplerende finansielle bidrag, som en ny deltager ikke betaler til det, men til det kapitalselskab, som udvider sin aktiekapital, men til kapitalselskabets datterselskaber, når det klart fremgår af sagens omstændigheder, at det er dette selskab, som ud fra en økonomisk betragtning er den, som reelt drager fordel af bidragene.

Tredje spørgsmål

48 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om de indskud, der foretages, forudsat en suspensiv betingelse opfyldes, er indskud i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335.

49 Herom bemærkes, at tidspunktet for kapitaltilførselsafgiftens indtræden ikke er fastlagt i artikel 4, stk. 1, litra c), og artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335.

50 Som generaladvokaten imidlertid har fremhævet i punkt 39 i sit forslag til afgørelse, fremgår det af artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335, at der også opkræves kapitaltilførselsafgift af indskud, som skal ydes. Følgelig må indskud, som en fysisk eller juridisk person er forpligtet til at yde, og som har en vis sikker karakter, antages at være omfattet af denne bestemmelse.

51 Når indskuddet imidlertid indbetales på en tredjemandskonto, som det er tilfældet i hovedsagen, men det på grund af en suspensiv betingelse ikke er sikkert, at det faktisk skal erlægges, bliver deltagerens forpligtelse til at yde indskuddet først sikker på det tidspunkt, da denne betingelse opfyldes. Først fra dette tidspunkt kan indskuddet derfor anses for et indskud i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335.

52 Herefter må det tredje spørgsmål besvares med, at indskud, der ydes, forudsat en suspensiv betingelse opfyldes, først udgør indskud i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335, når denne betingelse er opfyldt.

Fjerde spørgsmål

53 Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om kapitaltilførselsafgiften udgør en »gæld« eller en »forpligtelse« i den forstand, hvori disse udtryk anvendes i artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335.

54 Herom bemærkes, at Domstolen i præmis 17 i dommen af 5. februar 1991 i sagen Trave-Schiffahrtsgesellschaft (sag C-249/89, Sml. I, s. 257) har fastslået, at når der ikke er særlige forpligtelser knyttet til opnåelsen af et rentefrit lån, som en

selskabsdeltager yder selskabet, er det afgiftspligtige beløb, som ifølge artikel 5, stk. 1, litra d), i direktiv 69/335 skal lægges til grund for beregningen af kapitaltilførselsafgiften, de renteudgifter, som det pågældende selskab har sparet.

55 Det fremgår klart af denne praksis, som må anvendes analogt på artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335, at der ikke skal tages hensyn til kapitaltilførselsafgiften ved fastsættelsen af det afgiftspligtige beløb, og at dette følgelig ikke udgør en »gæld« eller en »forpligtelse« ifølge artikel 5, stk. 1, i direktiv 69/335.

56 Det fjerde spørgsmål må derfor besvares med, at kapitaltilførselsafgift ikke udgør en »gæld« eller en »forpligtelse« ifølge artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335.

Sagens omkostninger

57 De udgifter, der er afholdt af den østrigske regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Verwaltungsgerichtshof ved kendelse af 1. september 1999, for ret:

1) **Artikel 4, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som ændret ved akten vedrørende vilkårene for Republikken Østrigs, Republikken Finlands og Kongeriget Sveriges tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union, skal fortolkes således, at det heri indeholdte begreb, »indskud af enhver art«, omfatter de finansielle bidrag, som et moderselskab foretager til fordel for et kapitalselskab, der udvider sin aktiekapital ved udstedelse af nye aktier, som moderselskabets datterselskab derved får mulighed for at erhverve.**

2) **Artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335, som ændret ved tiltrædelsesakten, skal fortolkes således, at det heri indeholdte begreb, »indskud af enhver art«, omfatter supplerende finansielle bidrag, som en ny deltager ikke betaler til det kapitalselskab, som udvider sin aktiekapital, men til kapitalselskabets datterselskaber, når det klart fremgår af sagens omstændigheder, at det er dette selskab, som ud fra en økonomisk betragtning er den, som reelt drager fordel af bidragene.**

3) Indskud, der ydes, forudsat en suspensiv betingelse opfyldes, udgør først indskud i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335, som ændret ved tiltrædelsesakten, når denne betingelse er opfyldt.

4) Kapitaltilførselsafgift udgør ikke en »gæld« eller en »forpligtelse« ifølge artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335, som ændret ved tiltrædelsesakten.

Puissochet Schintgen Skouris

Macken Cunha Rodrigues

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 17. oktober 2002.

R. Grass

Justitssekretær

F. Macken

Formand for Sjette Afdeling