FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT ANTONIO TIZZANO

fremsat den 7. februar 2002 [1]

1. Ved kendelser af 17. februar 1999 og 30. marts 2000 har Verwaltungsgerichtshof i medfør af artikel 234 EF forelagt to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405, herefter »direktivet«). Domstolen er nærmere bestemt blevet anmodet om at oplyse, om visse indbragte ydelser ved erhvervelse af udbyttebeviser udstedt af et kapitalselskab er underlagt kapitaltilførselsafgift.

Relevante retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelserne

2. Som det fremgår af første betragtning til direktivet, har det til formål at fremme de frie kapitalbevægelser med henblik på at tilvejebringe en økonomisk union med lignende egenskaber som et internt marked. Forfølgelsen af et sådant formål forudsætter navnlig, at afgiften på kapitaltilførsler »vedrørende 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 foretager som følge heraf en harmonisering af denne afgift, både med hensyn til dens struktur og med hensyn til dens satser (syvende betragtning).

3. Som led i denne harmonisering er de dispositioner, som er undergivet kapitaltilførselsafgift, udtrykkeligt opregnet i direktivets artikel 4. Relevant for denne sag er det især i bestemmelsens stk. 1 præciseret, at følgende dispositioner er undergivet afgiften:

»[...]

d) udvidelse af selskabsformuen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art, for hvilke der ikke indrømmes selskabsrettigheder, der repræsenterer

1 — Originalsprog: italiensk.

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

[...]«

4. Med hensyn til beregningsgrundlaget er det i artikel 5, stk. 1, bestemt, at »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.

[...]«

National lovgivning

5. Som det fremgår af forelæggelseskendelsen, er kapitaltilførselsafgiften i Østrig reguleret ved Kapitalverkehrsteuergesetz (herefter »KVG«). I denne sag skal det særligt bemærkes, at kapitaltilførselsafgiften i henhold til KVG's § 2 »opkræves [...]:

1. ved den første erhververs erhvervelse af selskabsrettigheder i et indenlandsk kapitalselskab

[...]«.

6. Ifølge KVG's § 5, stk. 1, »anses især udbytterettigheder inden for et kapitalselskab for selskabsrettigheder«. Ifølge bestemmelsens stk. 2 »ligestilles indehavere af udbytterettigheder som beskrevet i stk. 1 med deltagere i [...] kapitalselskaber [...]«.

7. Med hensyn til beregningsgrundlaget er det i KVG's § 7 fastsat, at »beregningsgrundlaget udgøres:

1. ved erhvervelse af selskabsrettigheder (§ 2, stk. 1):

a) når en modydelse skal erlægges af modydelsens værdi. Modydelsen omfatter også de omkostninger til selskabsstiftelse eller kapitaludvidelse, som overtages fra selskabsdeltagerne, men ikke den kapitaltilførselsafgift, der skal betales ved erhvervelsen af selskabsrettigheder

[...]«.

Faktiske omstændigheder og hovedsagen i sag C-71/00

8. I december 1995 erhvervede RLB Beteiligungs- und Treuhandverwaltungs GmbH (herefter »RLB-BT«) udbyttebeviser, der var udstedt af Develop Baudurchführungs- und Stadtentwicklungs GmbH (herefter »Develop«), til en samlet pålydende værdi af 1 615 000 ATS.

9. Parterne er enige om, at de pågældende udbyttebeviser gav ret til andel i selskabets løbende overskud, selskabets værdi i øvrigt (herunder inklusive alle skjulte reserver), goodwill samt likvidationsprovenu. Disse udbyttebeviser tillagde i øvrigt indehaverne en ret til tilbagebetaling af den pålydende værdi forhøjet med eventuelle supplerende betalinger. Ved opsigelse af udbytteretten havde indehaverne af udbyttebeviserne krav på et beløb svarende til deres forholdsmæssige andel af selskabets værdi på opsigelsestidspunktet, dog mindst den pålydende værdi af deres udbyttebeviser plus eventuelle supplerende betalinger.

10. I øvrigt var det i tegningsretten udtrykkeligt fastsat, at der ikke var knyttet nogen selskabsrettigheder til erhvervelsen af udbyttebeviserne: Indehaverne af udbyttebeviserne havde således ingen rettigheder som deltagere, såsom stemmeret eller ret til at deltage i generalforsamlinger, til at stille spørgsmål herunder, eller til at anfægte beslutningerne.

11. Som modydelse til udstedelsen af udbyttebeviserne havde Develop udover den pålydende værdi modtaget en supplerende ydelse på 312 385 000 ATS (kaldet »Großmutterzuschuß«) (bedstemodersel-

skabsindskud) fra RLB-BT's moderselskab, RLB Immobilienprojektentwicklungs- und Beteiligungs GmbH (herefter »RLB-IB«).

12. I sin erklæring om udstedelse af udbyttebeviserne anmodede Develop udtrykkeligt om, at dette finansielle supplement, som hidrørte fra Develops moderselskab, ikke blev medtaget i grundlaget for beregningen af kapitaltilførselsafgiften ved den konkrete disposition. Den kompetente afgiftsmyndighed (Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland) afviste imidlertid denne anmodning og fastsatte ved afgørelse af 29. maj 1996 det afgiftspligtige beløb til 323 000 000 ATS.

13. Den klage, der blev indgivet til Finanzlandesdirektion, blev også afvist. Develop indbragte denne afgørelse for Verwaltungsgerichtshof og gjorde gældende, at opkrævning af kapitaltilførselsafgift for en ydelse betalt af et moderselskab ikke er i overensstemmelse med direktivets artikel 4, stk. 1, litra d). Verwaltungsgerichtshof besluttede herefter i henhold til artikel 234 EF at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er ydelser, som en erhverver af ret til udbytte i et kapitalselskab ikke erlægger selv, men gennem sit moderselskab, »indskud af enhver art« i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i artikel 4, stk. 1, litra d), i direktiv 69/335 [...]?«

14. Develop, den østrigske og den nederlandske regering samt Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Ingen af dem ønskede at afgive indlæg i retsmødet.

Faktiske omstændigheder og hovedsagen i sag C-138/00

15. Det andet præjudicielle spørgsmål er blevet forelagt Domstolen i to sager, som Verwaltungsgerichtshof har forenet, med bl.a. Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH (herefter »Solida«) og Tech Gate Vienna Wissenschafts- und Technologiepark GmbH (herefter »Tech«) på den ene side, og afgiftsmyndighederne på den anden side.

Solida-sagen

16. Solida udstedte den 10. marts 1995 udbyttebeviser til et samlet pålydende

beløb af 465 000 ATS. De blev erhvervet af Pelias Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH (herefter »Pelias«). Ordlyden af den for sagen relevante aftale, som parterne indgik som følge heraf, er i det væsentlige den samme som den i punkt 9 gengivne.

17. Som modydelse til udbyttebeviserne betalte Raiffeisen Landesbank Tirol reg. Gen.mbH, Pelias' moderselskab (herefter »RLB«), den 24. marts 1995 en supplerende ydelse (kaldet »Großmutterzuschuß« eller et såkaldt »bedstemoderselskabsindskud«) til Solida på 92 565 000 ATS.

18. Da den kompetente afgiftsmyndighed (Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern i Wien) fandt, at der ved beregningen af kapitaltilførselsafgiften ikke skulle sondres mellem den betaling, der blev foretaget i medfør af den pålydende værdi af udbyttebeviserne, og den supplerende ydelse, opkrævede den ved afgørelse af 29. januar 1997 afgiften for transaktionen med udgangspunkt i et beregningsgrundlag på i alt 93 030 000 ATS.

19. Solida-selskabet påklagede denne afgørelse til Finanzlandesdirektion og gjorde herunder især gældende, at de bidrag, der ydes af andre end selskabet ved erhvervelsen af udbyttebeviser, ikke kan underlægges kapitaltilførselsafgift i henhold til direktivet. Den kompetente myndighed afviste klagen, og denne afvisning blev indbragt for Verwaltungsgerichtshof med påstand om, at direktivet er blevet tilsidesat.

Tech-sagen

20. Den 30. juni 1998 og den 12. oktober 1998 udstedte Tech udbyttebeviser til en samlet pålydende værdi af 2 000 000 ATS og 1 000 000 ATS, som blev erhvervet af henholdsvis Wirtschaftsparkentwicklungs GmbH (herefter »WEG«) og Wiener Hafen GmbH (herefter »WHG«). Også i denne sag var ordlyden af den for sagen relevante aftale, som parterne indgik, i det væsentlige den samme som den i punkt 9 gengivne.

21. Ved afgørelser af 15. oktober 1998 og 11. december 1998 opgjorde den kompetente skattemyndighed (Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern i Wien) kapitaltilførselsafgiften af denne transaktion på grundlag af et afgiftspligtigt beløb på henholdsvis 2 000 000 ATS og 1 000 000 ATS, dvs. udbyttebevisernes pålydende værdi.

22. Herefter meddelte Tech den 18. juni 1999 Finanzamt, at der var blevet indbetalt supplerende finansielle ydelser i forbindelse med udstedelsen af de pågældende udbyttebeviser, herunder

— en ydelse på 68 000 000 ATS betalt den 6. august 1998 af »Gesellschaft des Bundes für Industriepolitische Massnahmen« som følge af udbyttebeviser udstedt til WEG, og

— en ydelse på 69 000 000 ATS betalt den 12. oktober 1998 af Wien Kommune som følge af udbyttebeviser udstedt til WHG.

23. Da Finanzlandesdirektion i den konkrete sag fandt, at der også skulle betales kapitaltilførselsafgift af disse ydelser, ophævede myndigheden de to tidligere afgørelser med det formål at lade også disse ydelser indgå i beregningsgrundlaget. Tech indbragte afgørelserne herom for Verwaltungsgerichtshof med påstand om, at direktivets bestemmelser var til hinder for opkrævningen af kapitaltilførselsafgift af finansielle bidrag fra andre end selskabet for erhvervelse af udbyttebeviser.

Forelæggelseskendelsen og retsforhandlingerne for Domstolen

24. Da de to sager var blevet forenet af den forelæggende ret på grund af deres konneksitet, besluttede den i henhold til artikel 234 EF at forelægge De Europæiske Fællesskabers Domstol følgende yderligere spørgsmål som supplement til dem, som allerede var blevet forelagt vedrørende lignende forhold i sag C-339/99 (Energie Steiermark) og sag C-71/00 (Develop). Det præjudicielle spørgsmål er følgende:

»Er ydelser, som erlægges til et kapitalselskab af en ikke-selskabsdeltager for erhvervelse af udbytterettigheder, 'indskud af enhver art, der er ydet eller skal ydes af deltagerne' i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335 [...]?«

25. I denne sag har Solida, Republikken Østrig såvel som Kommissionen indgivet skriftlige indlæg og afgivet mundtlige indlæg i retsmødet, som blev afholdt den 26. september 2001.

Retlig vurdering

Indledende bemærkning

26. Den omstændighed, at de for Domstolen forelagte fortolkningsspørgsmål klart er beslægtet med hinanden, kræver efter min opfattelse, at de skal behandles samlet. Domstolen er således i de to sager blevet anmodet om at oplyse, om der kan opkræves kapitaltilførselsafgift af ydelser betalt til et kapitalselskab for erhvervelsen af udbyttebeviser: I sag C-71/00 (Develop) ønskes det særligt oplyst, om afgiften finder anvendelse på indskud foretaget af erhververen via et moderselskab. I sag C-138/00 (Solida/Tech), er Domstolen derimod i mere generelle vendinger blevet anmodet om at oplyse, om indskud (direkte eller indirekte) kan undergives afgiften, når de foretages af andre end det selskab, som udsteder udbyttebeviserne.

27. Forskellen i ordlyden af de for Domstolen forelagte spørgsmål beror i det væsentlige på forskellen i de anbringender, som er blevet fremført for den nationale domstol. I Develop-sagen er det ikke opkrævningen af afgift på indskud foretaget af erhververen af udbyttebeviserne (svarende til den pålydende værdi), der bestrides, men derimod alene den omstændighed, at der af den supplerende ydelse, som er indbetalt af moderselskabet, opkræves afgift. I Solida- og Tech-sagerne har sagsøgerne derimod anfægtet anvendelsen af afgiften på *alle de ydelser*, der er betalt for erhvervelsen af udbyttebeviser, med den begrundelse, at erhververne ikke var selskabsdeltagere.

28. Besvarelsen af de for Domstolen forelagte spørgsmål kræver følgelig, at der først og fremmest i mere generelle vendinger foretages en vurdering af, om det skal være udelukket at opkræve afgiften, såfremt udbyttebeviserne ikke er erhvervet af selskabsdeltagere (Solida/Tech-spørgsmålet). Når dette spørgsmål er blevet afklaret, vil det være muligt at få fastslået, om de indirekte ydelser, som erhververne af udbyttebeviser indbetaler via et moderselskab, skal undergives afgift (Develop-spørgsmålet). Indledningsvis finder jeg det relevant at bemærke, at det sidste spørgsmål rejser lignende retlige spørgsmål som dem, Verwaltungsgerichtshof allerede har forelagt Domstolen til afgørelse i sag C-339/99 (Energie Steiermark), hvor jeg fremsætter forslag til afgørelse i dag. Det ræsonnement, som anlægges ved disse spørgsmål, vil således i det mindste delvist svare til det, som blev fulgt i den føromtalte sag.

Det præjudicielle spørgsmål i Solida/Tech-sagen

29. For så vidt først angår det spørgsmål, som er blevet forelagt i Solida/Tech-sagen, skal jeg minde om, at det må præciseres,

hvorvidt det skal være udelukket at opkræve afgiften, såfremt udbyttebeviserne ikke er blevet erhvervet af de selskaber, som udsteder dem.

30. I den henseende skal jeg først bemærke, at det klart fremgår af forelæggelseskendelsen, hvilket i øvrigt ikke er bestridt af parterne, at udbyttebeviserne tillægger formuerettigheder, som svarer til dem, der anerkendes for selskabsdeltagere, selv om der ikke etableres et forhold af selskabsretlig karakter. Der er derfor ingen tvivl om, at erhvervelsen af udbyttebeviser som hovedregel anses for at være en disposition, som er afgiftspligtig i henhold til direktivets artikel 4, stk. 1, litra d), idet der foretages en »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«.

31. Som det imidlertid allerede er blevet præciseret, har Solida- og Tech-selskaberne bestridt opkrævningen af afgiften i de ikke sjældne tilfælde, hvor erhververne ikke er deltagere i de selskaber, som udsteder udbyttebeviserne. Til støtte herfor har de især påberåbt sig direktivets artikel 5, stk. 1, litra a) (som udtrykkeligt er nævnt i det præjudicielle spørgsmål), hvori det hedder, at »ved stiftelse af et kapitalselskab, udvidelse af kapitalen eller af selskabsformuen i henhold til artikel 4, stk. 1, litra a), c) og d)«, opkræves afgiften »af den faktiske værdi af de indskud af enhver art, *der er ydet eller skal ydes af deltagerne*« [2]. I det omfang, som det allerede er blevet bemærket, der ved erhvervelsen af udbyttebeviser ikke indrømmes rettigheder som »deltager«, har sagsøgerne som følge heraf gjort gældende, at afgiften kun kan opkræves, når det er deltagerne, som optræder som erhververe af de omtalte udbyttebeviser. Develop har i det væsentlige nedlagt samme påstand i det for Domstolen indgivne skriftlige indlæg.

32. I modsætning hertil har den østrigske regering såvel som Kommissionen gjort gældende, at henvisningen til begrebet »deltagere« i direktivets artikel 5, stk. 1, litra a), skal forstås på en »ikke-teknisk« og »uformel« måde, således at dette begreb ligeledes omfatter indehavere af »sådanne rettigheder, som indrømmes deltagere«, i artikel 4, stk. 1, litra d)'s betydning.

33. Jeg foretrækker denne fortolkning. På samme måde som tilhængerne af denne fortolkning fastholder jeg således, at den forskellige fortolkning, som forfægtes af Solida, Tech og Develop, er overdrevent formalistisk, og i det væsentlige fører til en udhuling af artikel 4, stk. 1, litra d). Fortolkningen ville faktisk føre til, at der i denne bestemmelse indføjes en (særdeles

2 — Min fremhævelse.

streng) betingelse, som ikke er fastsat heri, da dette ville føre til opkrævning af afgift i tilfælde af »udvidelse af selskabsformuen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art, for hvilke der [...] indrømmes [...] sådanne rettigheder, som indrømmes deltagere« *på betingelse af, at det drejer sig om indskud foretaget af deltagere.*

34. Derudover holder den anfægtede fortolkning ikke stik, idet, som dens modstandere har givet udtryk for, artikel 4 og artikel 5's respektive roller i direktivets opbygning byttes om uden nogen begrundelse. Det er således artikel 4, som opregner de transaktioner, der er undergivet afgift, herunder netop udvidelse af selskabskapitalen ved indskud med »sådanne rettigheder som deltagere« [artikel 4, stk. 1, litra d)]. Artikel 5 derimod angiver det beregningsgrundlag, der skal tages i betragtning ved fastsættelsen af den afgift, der skal opkræves ved de forskellige transaktioner, som kan undergives afgift i artikel 4's forstand.

35. Til støtte herfor skal jeg i øvrigt bemærke, at når fællesskabslovgiver har ønsket, at der kun opkræves afgift af *transaktioner, der er foretaget af deltagerne,* er denne begrænsning udtrykkeligt nævnt i de bestemmelser, der regulerer opkrævningen af afgift på disse transaktioner (ubi voluit dixit). Det er således udtrykkeligt bestemt i artikel 4, stk. 2, litra b), at medlemsstaterne kan opkræve kapitaltilførselsafgift af »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« [3]. At der ikke i direktivets artikel 4, stk. 1, litra d), er fastsat en sådan betingelse, indebærer efter min mening, at den ikke skal være opfyldt, for at der kan opkræves kapitaltilførselsafgift af de i bestemmelsen nævnte transaktioner.

36. Disse bemærkninger får mig derfor til at foretrække en vid og »ikke-teknisk« fortolkning af henvisningen til begrebet deltagere i direktivets artikel 5, stk. 1, litra a), derved, at dens anvendelsesområde udvides til også at omfatte indehavere af »sådanne rettigheder, som indrømmes deltagere«, i artikel 4, stk. 1, litra d)'s betydning. Jeg slutter herefter, at det i Solida/Tech-sagen forelagte spørgsmål skal besvares med, at direktivets artikel 5, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at ydelser, der indbringes af en deltager til et kapitalselskab som modydelse for erhvervelsen af udbyttebeviser, skal betragtes som »indskud af enhver art, der er ydet eller skal ydes af deltagerne«, i den forstand, hvori udtrykket anvendes i bestemmelsen.

3 — Min fremhævelse.

Det præjudicielle spørgsmål i Develop-sagen

37. Med det i Develop-sagen forelagte spørgsmål ønsker Verwaltungsgerichtshof oplyst, om der i de i artikel 4, stk. 1, litra d), omhandlede tilfælde kan opkræves afgift af de indskud, som erhververen af udbyttebeviser ikke foretager direkte, men via sit moderselskab. Da det er slået fast, at der af indskud foretaget af indehavere af »sådanne rettigheder, som indrømmes deltagere« i de i bestemmelsen omhandlede tilfælde, skal opkræves afgift, skal der på dette stadium tages stilling til, om der ligeledes skal opkræves afgift af indskud, der foretages via moderselskaber i artikel 5, stk. 1, litra a)'s forstand.

38. I tråd med den østrigske og den nederlandske regering, såvel som Kommissionen, mener jeg, at spørgsmålet skal besvares bekræftende. I den foreliggende sag er indskuddene, selv om de foretages indirekte og via moderselskabet, alligevel i det væsentlige foretaget af personer, som erhverver »sådanne rettigheder, som indrømmes deltagere«. Som det også fremgår af forelæggelseskendelsen, er det således ikke i hovedsagen bestridt, at den supplerende ydelse fra moderselskabet (RLB/IEB) blev erlagt for datterselskabets (RLB/BT) regning, til hvem betalingen materielt skal henregnes. Hvis det forholder sig sådan, er jeg herefter af den opfattelse, at den omstændighed, at indskuddene formelt er blevet foretaget af moderselskabet, er uden betydning for, om afgiften skal opkræves.

39. Denne »materielle« tilgang, som jeg her slår til lyd for, og hvorefter der også skal opkræves afgift af indirekte ydelser, er i øvrigt lejlighedsvis blevet bestyrket af Fællesskabets retsinstansers praksis. Domstolen har som fremhævet af Kommissionen og den nederlandske regering allerede haft lejlighed til at afklare — for så vidt angår de transaktioner, der er fastsat i direktivets artikel 4, stk. 2, litra b) — at »en overskudsoverførsel mellem to selskaber, som kontrolleres af en fælles selskabsdeltager, må betragtes som en ydelse fra en selskabsdeltager i den nævnte direktivbestemmelses forstand, når det af omstændighederne i det konkrete tilfælde klart fremgår, at den udgør en betaling fra den fælles selskabsdeltager til det ene selskab gennem det andet« [4]. Domstolen fastslog således i denne dom, at indskud, der foretages via et kontrolleret selskab, skal betragtes som betalinger foretaget af en deltager i direktivets forstand, idet den udtalte, at der — ud over det formelle aspekt — skal foretages en vurdering af, hvem de omhandlede indskud reelt skulle henregnes til. På lignende vis, men omvendt, skal betalinger foretaget indirekte af personer, som erhverver »sådanne rettigheder som indrømmes deltagere«, via betalinger (for deres regning) fra moderselskabet, betragtes som indskud fra disse personer.

4 — Dom af 13.10.1992, sag C-49/91, Weber Haus, Sml. I, s. 5207, præmis 11.

40. Herudover skal jeg tilføje, at denne fortolkning ligeledes er at foretrække, idet den gør det muligt at sikre direktivets effektive virkning og at undgå, at den harmoniserede afgift let kan omgås. Rækkevidden af artikel 4, stk. 1, litra d), ville således blive betydeligt indskrænket, om end ikke fuldstændig ophævet, hvis de selskaber, der tilhører en koncern, nemt kunne unddrage sig afgiften ved at lade andre af koncernens selskaber foretage de indskud, der skal foretages for erhvervelsen af udbyttebeviser.

41. Jeg mener herefter, at det i Develop-sagen forelagte spørgsmål skal besvares med, at direktivets artikel 4, stk. 1, litra d), skal fortolkes således, at betalinger, som en erhverver af udbyttebeviser ikke foretager direkte, men via et moderselskab, udgør indskud af enhver art i bestemmelsens forstand.

Forslag til afgørelse

42. Henset til ovenstående bemærkninger foreslår jeg Domstolen at besvare Verwaltungsgerichtshofs spørgsmål på følgende måde:

— i sag C-138/00 (Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH og Tech Gate Vienna Wissenschafts- und Technologiepark GmbH) skal »artikel 5, stk. 1, litra a), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter fortolkes således, at ydelser, der indbringes af en deltager til et kapitalselskab som modydelse for erhvervelsen af udbyttebeviser, betragtes som 'indskud af enhver art, der er ydet eller skal ydes af deltagerne' i den forstand, hvori udtrykket anvendes i bestemmelsen«

— i sag C-71/00 (Develop Baudurchführungs- und Stadtentwicklungs GmbH) skal »artikel 4, stk. 1, litra d), i direktivet fortolkes således, at betalinger, som en erhverver af udbyttebeviser ikke foretager direkte, men via et moderselskab, udgør 'indskud af enhver art' i bestemmelsens forstand«.