DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)
18. marts 1993 *

I sag C-280/91,

angående en anmodning, som Bundesfinanzhof i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Finanzamt Kassel-Goethestraße

mod

Viessmann KG,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 4 i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405),

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, G.C. Rodríguez Iglesias, og dommerne R. Joliet og D.A.O. Edward,

generaladvokat: F.G. Jacobs
justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved ledende juridisk konsulent Henri Étienne, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

* Processprog: tysk.

efter at der er afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 12. november 1992 af Kommanditgesellschaft Viessmann ved Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht Dr. E. Stehmann og af Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 17. december 1992,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 31. juli 1991 indgået til Domstolen den 31. oktober 1991 har Bundesfinanzhof i medfør af EØF-traktatens artikel 177 forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 4 i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405).

2 Spørgsmålet er blevet rejst under en sag, der føres mellem Finanzamt Kassel (herefter benævnt »Finanzamt«) og Viessmann GmbH & Co. KG (herefter benævnt »Viessmann«) vedrørende afgiftstilsvaret af en disposition, hvorved en selskabsandel i Viessmann blev overdraget.

3 Viessmann er et tysk kommanditselskab. Ifølge generaladvokatens sagsfremstilling, som der i øvrigt henvises til (punkt 6-9), har kommanditselskabet en kapital på 9,8 mio. DM, hvoraf der er svaret kapitaltilførselsafgift på det tidspunkt, hvor de til kapitalen svarende indskud blev foretaget. Det er desuden oplyst, at kommanditselskabet har to deltagere med ubegrænset hæftelse for selskabets forpligtelser (komplementarer), samt at én deltagers hæftelse er begrænset til denne deltagers indskud (kommanditist).

4 Den 8. juli 1983 overdrog V., som er en af de ubegrænset hæftende selskabsdeltagere, en del af sin selskabsandel til sin hustru og sine børn, som ifølge aftalen om overdragelsen blev selskabsdeltagere med begrænset hæftelse.

5 Finanzamt fandt, at de overførte selskabsandele havde skiftet karakter ved at overgå fra en ubegrænset hæftende selskabsdeltager til personer, hvis hæftelse var begrænset. På dette grundlag antog Finanzamt, at overdragelsen måtte sidestilles med en udstedelse af selskabsandele og derfor var afgiftspligtig i medfør af § 2, stk. 1, nr. 1, i Kapitalverkehrsteuergesetz (den tyske lov om kapitalomsætningsafgifter). I henhold til denne bestemmelse skal kapitaltilførselsafgift svares af »den første erhververs erhvervelse af selskabsrettigheder i et indenlandsk kapitalselskab«.

6 For Bundesfinanzhof opstod der spørgsmål om, hvorvidt den af Finanzamt anlagte fortolkning var i overensstemmelse med direktivet om kapitaltilførselsafgifter, og specielt hvorvidt en overdragelse af selskabsandele som den, der var foretaget i det konkrete tilfælde, var en afgiftspligtig disposition i henhold til direktivets artikel 4.

7 I direktivets artikel 4, stk. 1, opregnes de dispositioner, som medlemsstaterne skal underkaste kapitaltilførselsafgift. Herunder hører:

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

8 I artikel 4, stk. 2, opregnes de dispositioner, som medlemsstaterne kan undergive kapitaltilførselsafgift. I henhold til denne bestemmelse kan bl.a. følgende dispositioner undergives kapitaltilførselsafgift:

»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«.

9 På denne baggrund har Bundesfinanzhof besluttet at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Kan medlemsstaterne i henhold til artikel 4 i direktiv 69/335/EØF opkræve kapitaltilførselsafgift ved omdannelse af en del af en komplementarandel til en kommanditanpart i et allerede bestående GmbH & Co. KG?«

10 Hvad nærmere angår hovedsagens faktiske omstændigheder, retsforhandlingernes forløb og de skriftlige indlæg for Domstolen henvises til retsmøderapporten. Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende i det omfang, det er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.

11 Med spørgsmålet ønsker den nationale ret oplyst, om en disposition, hvorved en selskabsdeltager, der hæfter ubegrænset for et kapitalselskabs forpligtelser, overdrager en del af sin andel i selskabet til en selskabsdeltager, hvis hæftelse i selskabet er begrænset, kan undergives kapitaltilførselsafgift i medfør af direktivets artikel 4.

12 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål bemærkes, at der ved direktivet er foretaget en harmonisering af afgiftsstrukturen og afgiftssatserne for afgifter på

kapitaltilførsel inden for Fællesskabet, og at de dispositioner, medlemsstaterne kan eller skal undergive kapitaltilførselsafgift, er opregnet i direktivets artikel 4.

13 En disposition, hvorved en ubegrænset hæftende selskabsdeltager overdrager en del af sin andel i selskabet til en selskabsdeltager, hvis hæftelse i selskabet er begrænset, falder ikke ind under nogen af de kategorier, der er opregnet i direktivets artikel 4. Bl.a. indebærer en sådan disposition hverken en udvidelse af selskabskapitalen som omhandlet i direktivets artikel 4, stk. 1, litra c), eller en udvidelse af selskabsformuen som omhandlet i artikel 4, stk. 2, litra b), og dispositionen kan derfor ikke undergives den afgift, der er fastsat for de i disse bestemmelser nævnte kategorier.

14 Heraf følger, at en overdragelse af selskabsandele som den, der er tale om i det konkrete tilfælde, ikke udgør en disposition, der kan afgiftsbelægges i henhold til direktivets artikel 4.

15 Kommissionen har anmodet Domstolen om at tage stilling til, om overdragelsen af selskabsandelene kan undergives kapitaltilførselsafgift i medfør af direktivets artikel 6.

16 I artikel 6 bestemmes følgende for så vidt angår kommanditselskaber:

»1. Hver medlemsstat kan fra afgiftsgrundlaget ... 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 begrænsning indtræder som følge af omdannelse af det pågældende kapitalselskab til et kapitalselskab af anden art.

... «.

17 I denne forbindelse bemærkes, at det påhviler Domstolen at fortolke alle de bestemmelser i fællesskabsretten, som de nationale retter skal anvende for at træffe afgørelse i de for dem verserende tvister, også selv om disse bestemmelser ikke udtrykkeligt er omtalt i de præjudicielle spørgsmål, der forelægges Domstolen.

18 Med hensyn til bestemmelsen i direktivets artikel 6 bemærkes, at den — i de medlemsstater, hvor dette er relevant — bl.a. skal forhindre, at selskabsandele, hvoraf der ikke er betalt afgift, fordi de har svaret til indskud fra en ubegrænset hæftende selskabsdeltager, senere overføres til en selskabsdeltager, hvis hæftelse er begrænset, og dermed omdannes til selskabsandele, der indehaves af en sådan selskabsdeltager, uden at de undergives den kapitaltilførselsafgift, som skulle have været erlagt ved udstedelsen.

19 Som anført ovenfor i præmis 3, er der imidlertid betalt kapitaltilførselsafgift af alle de selskabsandele, der udgør Viessmann's kapital, på det tidspunkt, hvor de til selskabsandelene svarende indskud i selskabet blev foretaget.

20 Heraf følger, at en overdragelse af en selskabsandel som den, der er sket i hovedsagen, ikke kan underkastes kapitaltilførselsafgift i medfør af artikel 6 i direktivet om kapitaltilførselsafgifter.

21 Af disse grunde må det spørgsmål, den nationale ret har stillet, besvares med, at en disposition, hvorved en selskabsdeltager, der hæfter ubegrænset for et kapitalselskabs forpligtelser, overdrager en del af sin andel i selskabet til en selskabsdeltager, hvis hæftelse i selskabet er begrænset, ikke kan undergives kapitaltilførselsafgift i medfør af artikel 4 i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter. En sådan disposition kan heller ikke undergives kapitaltilførselsafgift i medfør af direktivets artikel 6 i de medlemsstater, der har valgt at fritage indskud fra ubegrænset hæftende selskabsdeltagere fra kapitaltilførselsafgift, når der allerede er svaret afgift af de overdragne selskabsandele på det tidspunkt, hvor de blev tilvejebragt.

Sagens omkostninger

22 De udgifter, der er afholdt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, 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 (Første Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 31. juli 1991, for ret:

En disposition, hvorved en selskabsdeltager, der hæfter ubegrænset for et kapitalselskabs forpligtelser, overdrager en del af sin andel i selskabet til en selskabsdeltager, hvis hæftelse i selskabet er begrænset, kan ikke undergives kapitaltilførselsafgift i medfør af artikel 4 i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter. En sådan disposition kan heller ikke undergives kapitaltilførselsafgift i medfør af direktivets artikel 6 i de medlemsstater, der har valgt at fritage indskud fra ubegrænset hæftende selskabsdeltagere fra kapitaltilførselsafgift, når der allerede er svaret afgift af de overdragne selskabsandele på det tidspunkt, hvor de blev tilvejebragt.

Rodríguez Iglesias Joliet Edward

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 18. marts 1993.

J.-G. Giraud
Justitssekretær

G.C. Rodríguez Iglesias
Formand for Første Afdeling