1. 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 direktiv 69/335 om kapitaltilførselsafgifter.

2. 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 6 i direktiv 69/335 om kapitaltilførselsafgifter 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.

RETSMØDERAPPORT
i sag C-280/91 *

I — Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger

A — *Faktiske omstændigheder og retlig baggrund*

Viessmann GmbH & Co. KG (herefter benævnt »Viessmann«) er et tysk kommanditselskab. En af selskabsdeltagerne er en kommanditist, som ikke deltager i selskabets drift, og som kun hæfter med sit indskud. Endvidere har selskabet to komplementarer, som hæfter ubegrænset og personligt, og som deltager i selskabets drift.

Den 8. juli 1983 overdrog en af komplementarerne, V., en del af sin andel i Viessmann KG til sin hustru og sine børn. Da disse ikke deltager i selskabets drift, fik de ved modtagelsen af selskabsandelene stilling som kommanditister.

Finanzamt Kassel-Goethestraße (herefter benævnt »Finanzamt«) fandt, at der skulle svares kapitaltilførselsafgift af dispositionen. De overdragne selskabsandele var nemlig blevet omdannet, da de var overgået fra en ubegrænset hæftende selskabsdeltager til en selskabsdeltager med begrænset hæftelse. Denne omdannelse havde haft til følge, at V.'s ægtefælles og hans fem børns erhvervelse af selskabsandele i virkeligheden var en førstegangserhvervelse, og en sådan erhvervelse af andele i et kapitalselskab er afgiftspligtig i henhold til § 2, stk. 1, i Kapitalverkehrsteuer-

* Processprog: tysk.

gesetz (den tyske lov om kapitalomsætningsafgifter). I henhold til denne bestemmelse skal kapitaltilførselsafgift svares af

»den første erhververs erhvervelse af selskabsrettigheder i et indenlandsk kapitalselskab«.

Tvisten blev indbragt for Bundesfinanzhof, som rejste spørgsmål om, hvorvidt den fortolkning af den tyske lov, der lå til grund for Finanzamt's afgørelse, var i overensstemmelse med Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405, herefter benævnt »direktiv 69/335/EØF«).

Under henvisning til direktivets artikel 4, stk. 1, litra c), hvorefter udvidelse af et selskabs kapital kan undergives kapitaltilførselsafgift, fandt Bundesfinanzhof, at en formålsbestemt fortolkning kunne afgive hjemmel for Finanzamt's opfattelse, hvis man ved et kommanditselskabs kapital kun forstår kommanditisternes indskud, men ikke de personligt hæftende selskabsdeltageres indskud. I så fald var Viessmann's kapital blevet udvidet, da den overdragelse af selskabsandele, der var foretaget, havde ført til en forøgelse af kommanditisternes selskabsandele.

B — *Det præjudicielle spørgsmål*

På denne baggrund udsatte Bundesfinanzhof sagen og forelagde ved kendelse af 31. juli 1991 følgende præjudicielle spørgsmål for Domstolen.

»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?«

C — *Retsforhandlingerne for Domstolen*

Bundesfinanzhof's kendelse er registreret på Domstolens Justitskontor den 9. september 1991.

I medfør af artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for EØF-Domstolen er der den 5. februar 1992 indgivet skriftlige indlæg af Kommissionen ved ledende juridisk konsulent Henri Étienne, som befuldmægtiget.

På grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt generaladvokaten har Domstolen besluttet at indlede den mundtlige forhandling uden forudgående bevisoptagelse.

II — Skriftlige indlæg for Domstolen

Kommissionen har anført, at en overdragelse af selskabsandele fra en komplementar til en kommanditist ikke er nævnt i opregningen i artikel 4 i direktiv 69/335 af de dispositioner,

medlemsstaterne kan undergive kapitaltilførselsafgift.

Efter Kommissionens opfattelse følger besvarelsen af det spørgsmål, den nationale ret har forelagt, i øvrigt af artikel 6 — og ikke af artikel 4 — i direktiv 69/335.

Direktivets artikel 6, stk. 1, bestemmer følgende:

»Hver medlemsstat kan fra afgiftsgrundlaget ... udtage beløb, der er ydet som indskud af en andelshaver, der hæfter ubegrænset for et kapitalselskabs forpligtelser, samt en sådan deltagers andel i selskabsformuen.«

I direktivets artikel 6, stk. 2, tredje led, bestemmes det endvidere — for det tilfælde, at en medlemsstat har valgt at gøre brug af den i stk. 1 fastsatte ordning — at kapitaltilførselsafgift skal svares af

»... 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«.

Kommissionen har i denne forbindelse gjort opmærksom på, at Tyskland har benyttet sig af bestemmelsen i artikel 6, stk. 1, ved at beslutte ikke at opkræve afgift af indskud fra en komplementar. Som følge heraf bør man i Tyskland i medfør af artikel 6, stk. 2, tredje led, opkræve kapitaltilførselsafgift af enhver disposition, hvorved en komplementar begrænser sin hæftelse til sin andel af selskabets kapital. Efter Kommissionens opfattelse foreligger der en sådan afgiftspligtig disposition, såfremt en komplementar overdrager en del af sin selskabsandel til en kommanditist.

R. Joliet

Refererende dommer