ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 18ης Μαρτίου 1993 *

Στην υπόθεση C-280/91,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Bundesfinanzhof προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Finanzamt Kassel-Goethestraße

και

Viessmann KG,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 4 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους G. C. Rodríguez Iglesias, πρόεδρο τμήματος, R. Joliet και D. A. O. Edward, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: F. G. Jacobs
γραμματέας: L. Hewlett, υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσε η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Henri Étienne, κύριο νομικό σύμβουλο,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Kommanditgesellschaft Viessmann, εκπροσωπούμενης από τον δικηγόρο E. Stehmann, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, και της Επιτροπής, κατά τη συνεδρίαση της 12ης Νοεμβρίου 1992,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 17ης Δεκεμβρίου 1992,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 31ης Ιουλίου 1991, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 31 Οκτωβρίου 1991, το Bundesfinanzhof υπέβαλε στο Δικαστήριο, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 4 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20).

2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Finanzamt Kassel (στο εξής: Finanzamt) και της εταιρίας Viessmann GmbH & Co. KG (στο εξής: Viessmann) σχετικά με τη φορολόγηση εκχωρήσεως μερίδας του κεφαλαίου της εν λόγω εταιρίας.

3 Η εταιρία Viessmann είναι ομόρρυθμος εταιρία του γερμανικού δικαίου. Σύμφωνα με τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα, στις οποίες το Δικαστήριο παραπέμπει για περισσότερα στοιχεία (παράγραφοι 6 έως 9), το κεφάλαιο της εταιρίας αυτής ανερχόμενο σε 9,8 εκατομμύρια γερμανικά μάρκα (DM) υποβλήθηκε σε φόρο συγκεντρώσεως κεφαλαίων όταν πραγματοποιήθηκαν οι εισφορές που αντιστοιχούν στο κεφάλαιο αυτό. Η εταιρία έχει δύο εταίρους που ευθύνονται για το σύνολο των εταιρικών υποχρεώσεων (ομόρρυθμοι εταίροι) και έναν εταίρο του οποίου η ευθύνη περιορίζεται στο ύψος της εισφοράς του (ετερόρρυθμος εταίρος).

4 Στις 8 Ιουλίου 1983, ο V., ο οποίος είναι ο απεριορίστως ευθυνόμενος εταίρος, εκχώρησε τμήμα της μερίδας του στη σύζυγό του και τα τέκνα του που κατέστησαν, κατά τους όρους της συμβάσεως μεταβιβάσεως, εταίροι περιορισμένης ευθύνης της εν λόγω εταιρίας.

5 Το Finanzamt έκρινε ότι τα μεταβιβασθέντα μερίδια μετέβαλαν χαρακτήρα μεταβιβαζόμενα από απεριορίστως ευθυνόμενο εταίρο σε πρόσωπα περιορισμένης ευθύνης και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η εκχώρηση αυτή εξομοιούται με έκδοση εταιρικών μεριδίων υποκείμενη, κατά συνέπεια, σε φόρο εισφοράς, κατ' εφαρμογή του άρθρου 2, παράγραφος 1, σημείο 1, του Kapitalverkehrsteuergesetz (γερμανικού νόμου περί συγκεντρώσεων κεφαλαίων), κατά το οποίο οφείλεται φόρος «σε περίπτωση κτήσεως εταιρικών μεριδίων ημεδαπής κεφαλαιουχικής εταιρίας από πρώτο κύριο».

6 Το Bundesfinanzhof είχε αμφιβολίες ως προς το αν η ερμηνεία του Finanzamt ήταν σύμφωνη προς την οδηγία περί συγκεντρώσεων κεφαλαίων και, ειδικότερα, αν η εκχώρηση μερίδας, όπως αυτή της προκειμένης υποθέσεως, αποτελεί πράξη υποκείμενη σε φόρο κατά το άρθρο 4 της οδηγίας.

7 Στην παράγραφο 1 αυτής της διατάξεως απαριθμούνται οι πράξεις στις οποίες πρέπει να επιβάλλεται φόρος εισφοράς από τα κράτη μέλη. Μεταξύ των πράξεων αυτών περιλαμβάνεται:

«γ) η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας δι' εισφορών σε είδος οποιασδήποτε μορφής».

8 Στην παράγραφο 2 απαριθμούνται οι πράξεις τις οποίες τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να υποβάλουν σε φόρο εισφοράς. Ειδικότερα, κατ' εφαρμογή αυτής της διατάξεως υπόκειται σε φόρο:

«β) η αύξηση της εταιρικής περιουσίας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας διά παροχών πραγματοποιουμένων από έναν εταίρο, οι οποίες δεν επιφέρουν αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, αλλά έχουν ως αντιπαροχή μεταβολή των εταιρικών δικαιωμάτων ή δύνανται να επιφέρουν αύξηση της αξίας των εταιρικών μεριδίων».

9 Σ' αυτό το πλαίσιο το Bundesfinanzhof αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Επιτρέπει το άρθρο 4 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ στα κράτη μέλη να επιβάλλουν φόρο επί της μετατροπής τμήματος της μερίδας ομορρύθμου εταίρου σε μερίδα ετερορρύθμου εταίρου στο πλαίσιο μιας ήδη υφιστάμενης GmbH & Co. KG;»

10 Στην έκθεση ακροατηρίου αναπτύσσονται διεξοδικώς τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης, η εξέλιξη της διαδικασίας και οι γραπτές παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο. Τα στοιχεία αυτά της δικογραφίας δεν επαναλαμβάνονται κατωτέρω παρά μόνο καθόσον απαιτείται για τη συλλογιστική του Δικαστηρίου.

11 Με το ερώτημά του το εθνικό δικαστήριο ζητεί να πληροφορηθεί αν η εκχώρηση, εκ μέρους εταίρου που ευθύνεται για το σύνολο των υποχρεώσεων μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας, τμήματος της μερίδας του σε εταίρο ο οποίος ευθύνεται για τις υποχρεώσεις της εταιρίας περιορισμένως μπορεί να υποβληθεί σε φόρο εισφοράς, κατ' εφαρμογή του άρθρου 4 της προαναφερθείσας οδηγίας.

12 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό πρέπει να υπομνηστεί ότι με την προαναφερθείσα οδηγία εναρμονίζονται η διάρθρωση και ο συντελε-

στής των εμμέσων φόρων που πλήττουν τις συγκεντρώσεις κεφαλαίων εντός της Κοινότητας και ότι στο άρθρο 4 της οδηγίας αυτής απαριθμούνται οι πράξεις που τα κράτη μέλη μπορούν ή οφείλουν, ανάλογα με την περίπτωση, να υποβάλουν σε φόρο εισφοράς.

13 Δεν εμπίπτει σε καμία από τις απαριθμούμενες στη διάταξη αυτή κατηγορίες η πράξη με την οποία ο απεριορίστως ευθυνόμενος εταίρος εκχωρεί τμήμα της εταιρικής του μερίδας σε εταίρο η ευθύνη του οποίου είναι περιορισμένη. Η πράξη αυτή δεν επιφέρει, ειδικότερα, ούτε αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας, ούτε αύξηση της εταιρικής περιουσίας, κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, στοιχείο β', οπότε δεν μπορεί να υποβληθεί στον φόρο που προβλέπεται για τις κατηγορίες που απαριθμούνται στις εν λόγω διατάξεις.

14 Συνεπώς, εκχώρηση μεριδίων, όπως αυτή της παρούσας υποθέσεως, δεν συνιστά πράξη δυνάμενη να υποβληθεί σε φόρο, κατά το άρθρο 4 της οδηγίας.

15 Η Επιτροπή ζήτησε από το Δικαστήριο να εξετάσει αν η εκχώρηση μεριδίων μπορεί να υποβληθεί σε φόρο εισφοράς κατ' εφαρμογή του άρθρου 6 της οδηγίας.

16 Η διάταξη αυτή προβλέπει, αναφορικά με τις ομόρρυθμες εταιρίες, ότι:

«1. Κάθε κράτος μέλος δύναται να εξαιρέσει από τη φορολογητέα βάση (...) το ποσό της εισφοράς, το οποίο καταβάλλει εταίρος, ο οποίος φέρει απεριόριστη ευθύνη, για τις υποχρεώσεις μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας, καθώς επίσης και το ποσοστό συμμετοχής του εταίρου αυτού στην εταιρική περιουσία.

2. Αν κράτος μέλος κάνει χρήση της ευχερείας, της προβλεπομένης από την παράγραφο 1, σε φόρο εισφοράς υπόκεινται:

— (...)

— (...)

— κάθε πράξη διά της οποίας η ευθύνη ενός εταίρου περιορίζεται στη συμμετοχή του στο εταιρικό κεφάλαιο, ιδίως όταν ο περιορισμός της ευθύνης προκύπτει από μια μετατροπή της κεφαλαιουχικής εταιρίας σε κεφαλαιουχική εταιρία διαφορετικού τύπου.

(...).»

17 Επιβάλλεται σχετικώς να τονιστεί ότι αποστολή του Δικαστηρίου είναι να ερμηνεύει όλες τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου που έχουν ανάγκη τα εθνικά δικαστήρια προκειμένου να αποφανθούν επί των διαφορών των οποίων έχουν επιληφθεί, ακόμα και όταν οι διατάξεις αυτές δεν αναφέρονται ρητώς στα ερωτήματα που του υποβάλλουν τα εθνικά δικαστήρια.

18 Όσον αφορά το άρθρο 6 της οδηγίας, επιβάλλεται να τονιστεί ότι σκοπός της διατάξεως αυτής είναι, κυρίως, να αποτραπεί το ενδεχόμενο, στα οικεία κράτη μέλη, μερίδια που δεν φορολογήθηκαν επειδή αντιπροσώπευαν εισφορά απεριορίστως ευθυνομένου εταίρου να μεταβιβαστούν κατόπιν σε περιορισμένως ευθυνόμενο εταίρο, μετατρεπόμενα σε μερίδια αυτού του τύπου εταιρικής συμμετοχής, χωρίς να υποβληθούν, κατά την έκδοσή τους, στον προσήκοντα φόρο εισφοράς.

19 Όπως τονίστηκε στην ανωτέρω σκέψη 3, το σύνολο των μεριδίων που αντιπροσωπεύουν το κεφάλαιο της εταιρίας Viessmann υποβλήθηκε σε φόρο όταν πραγματοποιήθηκαν οι εισφορές που αντιστοιχούν στα μερίδια αυτά.

20 Συνεπώς, εκχώρηση μεριδίου, όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, δεν μπορεί να υποβληθεί σε φόρο εισφοράς κατ' εφαρμογή του άρθρου 6 της οδηγίας περί συγκεντρώσεων κεφαλαίων.

21 Για τους λόγους αυτούς, στο ερώτημα που υπέβαλε το εθνικό δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η εκχώρηση, εκ μέρους εταίρου ευθυνομένου για το σύνολο των υποχρεώσεων κεφαλαιουχικής εταιρίας, τμήματος της μερίδας του σε εταίρο του οποίου η ευθύνη στο πλαίσιο της συγκεκριμένης εταιρίας είναι περιορισμένη δεν μπορεί να υποβληθεί σε φόρο εισφοράς κατ' εφαρμογή του άρθρου 4 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων. Η πράξη αυτή δεν μπορεί, επίσης, να υποβληθεί σε φόρο κατ' εφαρμογή του άρθρου 6 της εν λόγω οδηγίας, σε εκείνα τα κράτη μέλη τα οποία επέλεξαν να απαλλάξουν από τον φόρο τις εκ μέρους των απεριορίστως ευθυνομένων εταίρων εισφορές, όταν τα μεταβιβαζόμενα μερίδια έχουν ήδη υποβληθεί σε φόρο εισφοράς κατά τη σύστασή τους.

Επί των δικαστικών εξόδων

22 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, η οποία κατέθεσε παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα)

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με διάταξη της 31ης Ιουλίου 1992 το Bundesfinanzhof, αποφαίνεται:

Η εκχώρηση, εκ μέρους εταίρου ευθυνομένου για το σύνολο των υποχρεώσεων κεφαλαιουχικής εταιρίας, τμήματος της μερίδας του σε εταίρο του οποίου η ευθύνη στο πλαίσιο της συγκεκριμένης εταιρίας είναι περιορισμένη δεν μπορεί να υποβληθεί σε φόρο εισφοράς κατ' εφαρμογή του άρθρου 4 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων. Η πράξη αυτή δεν μπορεί, επίσης, να υποβληθεί σε φόρο κατ' εφαρμογή του άρθρου 6 της εν λόγω οδηγίας σε εκείνα τα κράτη μέλη τα οποία επέλεξαν να απαλλάξουν από τον φόρο τις εκ μέρους των απεριορίστως ευθυνομένων εταίρων εισφορές, όταν τα μεταβιβαζόμενα μερίδια έχουν ήδη υποβληθεί σε φόρο εισφοράς κατά τη σύστασή τους.

Rodríguez Iglesias Joliet Edward

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 18 Μαρτίου 1993.

Ο Γραμματέας

J.-G. Giraud

Ο Πρόεδρος του πρώτου τμήματος

G. C. Rodríguez Iglesias