1. 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 περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων.

2. Η εκχώρηση, εκ μέρους εταίρου ευθυνομένου για το σύνολο των υποχρεώσεων κεφαλαιουχικής εταιρίας, μέρους της μερίδας του σε εταίρο του οποίου η ευθύνη στο πλαίσιο της συγκεκριμένης εταιρίας είναι περιορισμένη δεν μπορεί να υποβληθεί σε φόρο κατ' εφαρμογή του άρθρου 6 της οδηγίας 69/335, περί των εμμέσων φόρων που πλήττουν τις συγκεντρώσεις κεφαλαίων, 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.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΚΡΟΑΤΗΡΙΟΥ
στην υπόθεση C-280/91 *

I — Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

A — *Πραγματικά περιστατικά και κανονιστικό πλαίσιο*

Η Viessmann GmbH & Co. KG (στο εξής: Viessmann) είναι ετερόρρυθμος εταιρία του γερμανικού δικαίου. Η εταιρία αυτή έχει έναν ετερόρρυθμο εταίρο, ο οποίος δεν μετέχει στη διοίκηση της επιχειρήσεως και του οποίου η ευθύνη περιορίζεται στο κεφάλαιο που εισέφερε. Η εταιρία έχει, εξάλλου, δύο ομόρρυθμους εταίρους, οι οποίοι διοικούν την εταιρία και είναι υπεύθυνοι για το σύνολο των οφειλών της.

Στις 8 Ιουλίου 1983 ο ένας από τους ομόρρυθμους εταίρους, ο V., μεταβίβασε στη σύζυγό του και σε καθένα από τα τέκνα του τμήμα των μεριδίων του στην εταιρία Viessmann· εφόσον δεν μετείχαν στη διοίκηση της εταιρίας, η σύζυγος και τα τέκνα του κατέστησαν, αποκτώντας αυτά τα μερίδια, ετερόρρυθμοι εταίροι.

Το Finanzamt Kassel-Goethestraße (στο εξής: Finanzamt) έκρινε ότι η πράξη αυτή όφειλε να υποβληθεί σε φόρο εισφοράς. Πράγματι, έκρινε ότι τα μεταβιβασθέντα μερίδια υπέστησαν μεταλλαγή, καθόσον μεταβιβάσθηκαν από εταίρο απεριορίστως υπεύθυνο σε εταίρο περιορισμένης ευθύνης. Συνέπεια αυτής της μεταλλαγής, κατά τη γνώμη του, ήταν ότι τα μερίδια που απέκτησαν η σύζυγος του V. και τα πέντε του τέκνα, αποτελούσαν στην πραγματικότητα νέα μερίδια. Το Finanzamt υποστήριξε, κατά συνέπεια, ότι η κτήση νέων μεριδίων κεφαλαιουχικής εταιρίας υπόκειται σε φόρο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 2, παράγραφος 1, σημείο 1, του

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γερμανικού νόμου περί συγκεντρώσεως κεφαλαίων (Kapitalverkehrsteuergesetz)· κατά τη διάταξη αυτή οφείλεται φόρος εισφοράς

«σε περίπτωση κτήσεως εταιρικών μεριδίων ημεδαπής κεφαλαιουχικής εταιρίας από πρώτο κύριο».

Επιληφθέν της διαφοράς το Bundesfinanzhof εξέτασε αν η ερμηνεία του γερμανικού νόμου βάσει του οποίου εκδόθηκε η απόφαση του Finanzamt είναι σύμφωνη προς την οδηγία 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, στο εξής: οδηγία 69/335/ΕΟΚ).

Υπενθύμισε ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής προβλέπει ότι μπορεί να επιβληθεί φόρος εισφοράς επί της αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου μιας εταιρίας. Κατά την άποψή του, η διάταξη αυτή, όπως κατά τη γνώμη του πρέπει να ερμηνευθεί, μπορεί να στηρίξει νομικώς τον συλλογισμό του Finanzamt, εάν ληφθεί υπόψη ότι το κεφάλαιο μιας ετερόρρυθμης εταιρίας αποτελείται αποκλειστικώς από τις εισφορές των ετερορρύθμων εταίρων, αποκλειομένων των εισφορών των ομορρύθμων εταίρων. Σε μια τέτοια περίπτωση, κατά το Bundesfinanzhof, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι το κεφάλαιο της εταιρίας Viessmann αυξήθηκε, καθόσον με τη συγκεκριμένη μεταβίβαση μεριδίων, αυξήθηκε ο αριθμός των ετερορρύθμων εταίρων.

Β — *Το προδικαστικό ερώτημα*

Υπό τις συνθήκες αυτές το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει, με Διάταξη της 31ης Ιουλίου 1991, 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;»

Γ — *Διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου*

Η Διάταξη του Bundesfinanzhof πρωτοκολλήθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 9 Σεπτεμβρίου 1991.

Κατά το άρθρο 20 του Πρωτοκόλλου περί του Οργανισμού ΕΟΚ του Δικαστηρίου, κατέθεσε γραπτές παρατηρήσεις, στις 5 Φεβρουαρίου 1992, η Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον Henri Étienne, κύριο νομικό σύμβουλο.

Κατόπιν εκθέσεως του εισηγητή δικαστή και αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, το Δικαστήριο αποφάσισε να προχωρήσει στην προφορική διαδικασία χωρίς προηγούμενη διεξαγωγή αποδείξεων.

II — Γραπτές παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο

Η Επιτροπή παρατηρεί ότι η μεταβίβαση σε ετερόρρυθμο εταίρο εταιρικών μεριδίων που κατέχει ομόρρυθμος εταίρος δεν μνημονεύεται στον κατάλογο του άρθρου 4, της οδηγίας 69/335, όπου απαριθμούνται οι

πράξεις επί των οποίων τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλουν φόρο εισφοράς.

Εξάλλου, φρονεί ότι η απάντηση στο ερώτημα που υπέβαλε το εθνικό δικαστήριο προκύπτει από το άρθρο 6 — και όχι από το άρθρο 4 — της οδηγίας 69/335.

Στην παράγραφο 1 του εν λόγω άρθρου 6 ορίζεται ότι:

«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».

Στην παράγραφο 2, τρίτη περίπτωση, της διατάξεως αυτής ορίζεται ότι στην περίπτωση που κράτος μέλος κάνει χρήση της ευχερείας που προβλέπεται στην παράγραφο 1, υπόκειται σε φόρο εισφοράς

«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».

Η Επιτροπή υπογραμμίζει σχετικώς ότι εφόσον χρησιμοποίησε τη δυνατότητα της ανωτέρω παραγράφου 1, η Γερμανία αποφάσισε να μην υποβάλει σε φόρο την εισφορά ενός ομόρρυθμου εταίρου στην εταιρία του. Συνεπώς, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 2, τρίτη περίπτωση, που επίσης προαναφέρθηκε, η εν λόγω χώρα οφείλει να επιβάλει φόρο εισφοράς επί κάθε πράξεως με την οποία ομόρρυθμος εταίρος περιορίζει την ευθύνη του στα όρια της συμμετοχής του στο εταιρικό κεφάλαιο. Κατά την Επιτροπή, συνιστά μια τέτοια πράξη και πρέπει, κατά συνέπεια, να υποβληθεί σε φόρο εισφοράς, η πράξη με την οποία ομόρρυθμος εταίρος εκχωρεί σε ετερόρρυθμο εταίρο τμήμα του μεριδίου που κατέχει στην εταιρία.

R. Joliet

εισηγητής δικαστής