DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)
5. februar 1991*

I sag C-249/89,

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

Trave Schiffahrts-Gesellschaft mbH & Co. KG

mod

Finanzamt Kiel-Nord

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 4, stk. 2, litra b), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405),

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J. C. Moitinho de Almeida, og dommerne G. C. Rodríguez Iglesias, Sir Gordon Slynn, R. Joliet og F. Grévisse,

generaladvokat: M. Darmon
justitssekretær: ekspedtionssekretær H. A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— den nederlandske regering ved secretaris-generaal B. R. Bot, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget,

* Processprog: tysk.

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent H. Étienne som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der afgivet mundtligt indlæg af Kommissionen i retsmødet den 24. oktober 1990,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 13. november 1990,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 28. juni 1989, indgået til Domstolen den 7. august 1989, har Bundesfinanzhof i medfør af EØF-Traktatens artikel 177 forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 4, stk. 2, litra b), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405).

2 Spørgsmålet er blevet rejst under en retssag, der føres mellem Trave Schiffahrts-Gesellschaft mbH & Co. KG (herefter benævnt »Trave GmbH«) og Finanzamt Kiel-Nord. Sagen drejer sig om, hvorvidt der skal opkræves kapitaltilførselsafgift af et rentefrit lån, som selskabsdeltagerne i Trave GmbH har ydet selskabet.

3 Trave GmbH blev stiftet ved overenskomst af 27. juni 1975 med henblik på at dække de risici, en af selskabsdeltagerne havde påtaget sig i forbindelse med et større byggeprojekt. I årene fra 1977 til 1983 modtog Trave GmbH, der led betydelige tab, rentefrie lån på 131 mio. DM fra selskabsdeltagerne.

4 Ved afgørelse af 7. december 1984 pålagde Finanzamt Kiel-Nord Trave GmbH at betale en kapitaltilførselsafgift på 361 335 DM i henhold til § 2, stk. 1, nr. 4, litra c), i Kapitalverkehrsteuergesetz (den tyske lov om kapitalomsætningsafgifter). I henhold til denne bestemmelse svares der kapitaltilførselsafgift af dispositioner, hvorved en selskabsdeltager overlader et tysk kapitalselskab goder (Gegenstände) mod en modydelse, der er af lavere værdi. Det er dog en betingelse, at ydelserne er egnet til at øge selskabsrettighedernes værdi.

5 Ved den tyske lov om kapitalomsætningsafgifter blev artikel 4, stk. 2, litra b), i Rådets direktiv 69/335 gennemført i Forbundsrepublikken Tyskland. Direktivbestemmelsen går ud på, at medlemsstaterne kan bestemme, at der skal svares 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«.

6 Trave GmbH indbragte afgørelsen for domstolene, men fik ikke medhold i de første instanser, og selskabet har derfor indgivet revisionsanke for Bundesfinanzhof.

7 I forelæggelseskendelsen har Bundesfinanzhof anført, at dispositioner, hvorved der ydes et bidrag til en virksomheds resultater (»Erfolgsbeiträge«), efter Bundesfinanzhof's faste praksis må betragtes som en ydelse, som omhandlet i artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335, selv om forøgelsen af selskabsformuen først sker i takt med benyttelsen af det lånte beløb og de dermed forbundne sparede udgifter. Bundesfinanzhof har dog gjort opmærksom på, at nogle forfattere har kritiseret denne praksis med den begrundelse, at den »udvidelse af selskabsformuen«, som kræves i direktivbestemmelsen, forudsætter, at der sker en forøgelse af selskabets nettoaktivmasse.

8 På denne baggrund har Bundesfinanzhof fundet, at afgørelsen i sagen må bero på fortolkningen af artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335, og retten har derfor udsat sagen på Domstolens besvarelse af følgende præjudicielle spørgsmål:

»Giver artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335/EØF medlemsstaterne adgang til at undergive et rentefrit lån, som en selskabsdeltager yder et kapitalselskab med en

betydelig negativ egenkapital, kapitaltilførselsafgift af lånets værdi for selskabet (de sparede renteudgifter)?«

9 Vedrørende hovedsagens faktiske omstændigheder, retsforhandlingernes forløb og de for Domstolen indgivne skriftlige indlæg henvises i øvrigt til retsmøderapporten. Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende i det omfang, det er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.

10 Med den præjudicielle forelæggelse søger den nationale domstol i det væsentlige oplyst, om en selskabsdeltagers ydelse af et rentefrit lån til et kapitalselskab med en betydelig negativ egenkapital er en disposition, som kan undergives kapitaltilførselsafgift i henhold til artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335, og — i bekræftende fald — om det afgiftspligtige beløb da er lånets værdi for selskabet, dvs. de sparede renteudgifter.

11 Med henblik på at afgøre, om ydelse af et rentefrit lån er en disposition, som er omfattet af artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335, må der tages stilling til, om dispositionen indebærer en udvidelse af selskabsformuen i det selskab, lånet ydes til, og om den er egnet til at øge selskabsandelenes værdi.

12 Med hensyn til den første betingelse — at der sker en udvidelse af selskabsformuen — bemærkes, at ydelse af et rentefrit lån giver selskabet adgang til at råde over kapital, uden at det skal bære omkostningerne derved. De sparede renteudgifter vil resultere i en forøgelse af selskabsformuen, idet de sætter selskabet i stand til at undgå en udgift, det ellers ville have.

13 Med hensyn til den anden betingelse — at selskabsandelenes værdi forøges — kan der henvises til Domstolens dom af 15. juli 1982 (sag 270/81, Felicitas, Sml. s. 2771), hvori det udtales, at »det følger af de principper, den harmoniserede kapitaltilførselsafgift beror på, at afgiften kun skal svares af dispositioner, som retligt set er udtryk for en tilførsel af kapital, og kun i det omfang, hvori dispositionerne bidrager til at styrke selskabets økonomiske kapacitet«, jf. også formuleringen i præamblen til Rådets direktiv 74/553/EØF af 7. november 1974 om ændring af

artikel 5, stk. 2, i direktiv 69/335/EØF om kapitaltilførselsafgifter (EFT L 303, s. 9). Heraf følger, at det afgørende kriterium for, om en disposition, hvorved der tilføres kapital, kan pålægges kapitaltilførselsafgift, er styrkelsen af selskabets økonomiske kapacitet.

14 Herefter må det antages, at ydelse af et rentefrit lån, for så vidt som dette giver selskabet adgang til at råde over kapital, uden at det skal bære omkostningerne herved, bidrager til at styrke selskabets økonomiske kapacitet. En sådan disposition må derfor anses for at være egnet til at forøge selskabsandelenes værdi.

15 Det må således fastslås, at en selskabsdeltagers ydelse af et rentefrit lån til selskabet er en disposition, der kan undergives kapitaltilførselsafgift i henhold til artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335.

16 Med hensyn til fastsættelsen af det afgiftspligtige beløb bemærkes, at kapitaltilførselsafgiften i henhold til direktivets artikel 5, stk. 1, litra d), i tilfælde af »udvidelse af selskabsformuen i henhold til artikel 4, stk. 2, litra b)« opkræves »af den faktiske værdi af de indbragte ydelser med fradrag af den gæld og de forpligtelser, der pålægges selskabet i forbindelse med disse ydelser«.

17 Da der ikke pålægges selskabet forpligtelser i forbindelse med ydelserne, må kapitaltilførselsafgiften i henhold til den citerede bestemmelse opkræves på grundlag af de renteudgifter, selskabet sparer, således som disse opgøres af den nationale retsinstans.

18 Det præjudicielle spørgsmål må herefter besvares således:

»Artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335/EØF giver medlemsstaterne adgang til at undergive et rentefrit lån, som en selskabsdeltager yder et kapitalselskab med en betydelig negativ egenkapital, kapitaltilførselsafgift beregnet på grundlag af lånets værdi for selskabet, dvs. de sparede renteudgifter, således som disse opgøres af den nationale retsinstans.«

Sagens omkostninger

19 De udgifter, der er afholdt af den nederlandske regering og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har indgivet 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 domstol, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 28. juni 1989, for ret:

Artikel 4, stk. 2, litra b), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter giver medlemsstaterne adgang til at undergive et rentefrit lån, som en selskabsdeltager yder et kapitalselskab med en betydelig negativ egenkapital, kapitaltilførselsafgift beregnet på grundlag af lånets værdi for selskabet, dvs. de sparede renteudgifter, således som disse opgøres af den nationale retsinstans.

Moitinho de Almeida Rodríguez Iglesias

Slynn Joliet Grévisse

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 5. februar 1991.

J.-G. Giraud
Justitssekretær

J. C. Moitinho de Almeida
Formand for Femte Afdeling