afgøre, om dette er tilfældet, skal foretages af den nationale domstol på baggrund af de fortolkningsbidrag, Domstolen har givet.

Touffait Mackenzie Stuart Everling

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 15. juli 1982.

For justitssekretæren

J. A. Pompe
Assisterende justitssekretær

A. Touffait
Formand for tredje afdeling

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT SIR GORDON SLYNN FREMSAT DEN 17. JUNI 1982 [1]

Høje Domstol.

Denne sag er forelagt Domstolen af Finanzgericht Hamburg med henblik på at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 5, stk. 2, i Rådets direktiv 69/335 af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405).

Sagsøgeren er kommanditselskabet Felicitas Rickmers-Linie KG & Co. Et »Kommanditgesellschaft« er en form for »limited partnership« (kommanditforhold), hvori der deltager en eller flere komplementarer, som hæfter ubegrænset, og en eller flere kommanditister, hvis hæftelse er begrænset til deres indskud i selskabet som anmeldt til handelsregisteret.

I hele det tidsrum, som har betydning for sagen, var et andet kommanditselskab, Rickmers-Linie KG, som jeg herefter vil benævne det »personligt hæftende kommanditselskab«, komplementar i selskabet. Sagsøgte er Finanzamt für Verkehrsteuern, Hamburg.

Den 10. april 1974 indtrådte et aktieselskab, Hapag Lloyd AG, som komplementar i det personligt hæftende kommanditselskab. Sagsøgte indtog det standpunkt, at denne disposition var afgiftspligtig med sagsøgerens selskabs-

1. — Oversat fra engelsk.

kapital som det afgiftspligtige beløb i medfør af den (tyske) lov om kapitalomsætningsafgift af 17. november 1972, BGBl. I, s. 2129, som, hvilket der under sagen er enighed om, er udstedt til gennemførelse af Rådets direktiv 69/335.

Ifølge lovens § 2, stk. 1, er erhvervelse af selskabsrettigheder i et indenlandsk kapitalselskab for den første, der erhverver rettighederne, en afgiftspligtig disposition. Ifølge lovens § 5, stk. 1, forstås ved kapitalselskaber i lovens forstand også aktieselskaber, og i § 5, stk. 2, nr. 3, bestemmes det, at et kommanditselskab skal betragtes som et kapitalselskab, hvis et kapitalselskab i stk. 1's forstand eller et kommanditselskab, der på sin side betragtes som et kapitalselskab, deltager som komplementar i selskabet.

Sagsøgte betragtede dispositionen således, at da Hapag Lloyd AG indtrådte i det personlig hæftende kommanditselskab, skulle sidstnævnte selskab betragtes som et kapitalselskab, og følgelig skulle det sagsøgende selskab fra samme tidspunkt betragtes som et kapitalselskab i medfør af lovens § 5, stk. 2, nr. 3. Kommanditisterne i det sagsøgende selskab erhvervede derfor på det nævnte tidspunkt rettigheder i et kapitalselskab, jf. § 2, stk. 1.

I lovens § 8 bestemmes det bl.a., at kapitaltilførselsafgiften beregnes i forhold til selskabsrettighederne, men at værdien af selskabsrettighederne — for så vidt rettighederne har en nominel værdi — skal antages mindst at svare til den nominelle værdi med fradrag af endnu ikke erlagte indskud. Efter det oplyste svarer lovens § 2, stk. 1, § 5, stk. 1, § 5, stk. 2, nr. 3, og § 8 til hhv. direktivets artikel 4, stk. 1, litra b), artikel 3, stk. 2, litra a), og artikel 5.

Den nationale domstol, der har forelagt spørgsmålene, har fastslået, at den reelle værdi af kommanditisternes selskabsandele på grund af tab, der var indtruffet i det pågældende tidsrum, var lig nul. Sagsøgte havde imidlertid pålagt kapitaltilførselsafgift med 1 % af den samlede værdi af de registrerede kommanditindskud i selskabet på det pågældende tidspunkt således at afgiften beløb sig til 64 800 DM.

Sagsøgeren indbragte afgiftsfastsættelsen for Finanzgericht, som hælder til den anskuelse, at der ikke skal pålægges afgift med værdien af kommanditindskuddene som afgiftsgrundlag, eftersom kommanditisters selskabsandele ikke har en nominel værdi i lovens § 8's forstand.

Som Finanzgericht har bemærket, synes forholdet umiddelbart at angå tysk ret. Finanzgericht har imidlertid indtaget det standpunkt, at det egentlige spørgsmål i sagen — eftersom direktivet er »umiddelbart anvendeligt«, og eftersom den tyske lov under alle omstændigheder er udstedt til gennemførelse af direktivet — drejer sig om betydningen af direktivet og specielt af direktivets artikel 5, stk. 2, som på det relevante tidspunkt bl.a. indeholdt følgende bestemmelse:

»... det afgiftspligtige beløb [må] dog ikke være lavere end den faktiske værdi af de selskabsandele, der er ydet den enkelte deltager eller som tilhører ham, eller end den nominelle værdi heraf, når denne er højere end den faktiske værdi.«

Sagsøgeren anførte under henvisning til direktivets artikel 4, stk. 1, sammenholdt med artikel 3, stk. 2, at der i dette tilfælde ikke forelå en disposition, som var afgiftspligtig i medfør af de nævnte artikler. Den omstændighed, at et kapitalselskab indtrådte i et kommanditsel-

skab, som er og på alle relevante tidspunkter har været komplementar i et andet kommanditselskab, kan efter sagsøgerens opfattelse ikke bevirke, at sidstnævnte selskab omdannes til et kapitalselskab. Finanzgericht fandt, at dette argument var i strid med en række afgørelser fra Bundesfinanzgericht, som Finanzgericht synes at have anerkendt som præjudikater. Dette indledende spørgsmål har Finanzgericht imidlertid ikke forelagt Domstolen, og det ville derfor ikke være på sin plads at kommentere det.

I stedet går Finanzgericht's første spørgsmål ud på, om en selskabsandel i et kommanditselskab har en nominel værdi i artikel 5, stk. 2's forstand, og hvilket element i et kommanditselskab der i givet fald udtrykker den nominelle værdi. Finanzgericht's andet spørgsmål går ud på, om direktivets artikel 5, stk. 2, er umiddelbart anvendelig ret i den forstand, at en afgiftspligtig for en domstol kan påstå sig beskattet i overensstemmelse med direktivet.

Hvis vi ser bort fra alle spørgsmål om den umiddelbare anvendelighed, forekommer det mig, at når det står fast, at loven blev udstedt til gennemførelse af direktivet og rent faktisk var en gennemførelse af direktivet, har den nationale domstol ret til at stille spørgsmål om den rette fortolkning af direktivet som et fællesskabsretligt spørgsmål. Som spørgsmålet er formuleret, forekommer det mig at angå såvel fællesskabsretlige spørgsmål som spørgsmål, som den nationale domstol skal afgøre, og det tilkommer naturligvis kun EF-Domstolen at besvare de førstnævnte.

Efter min opfattelse er definitionen af udtrykket »nominel værdi« i direktivets artikel 5, stk. 2, i det væsentlige et fællesskabsretligt spørgsmål, som i sidste instans skal løses af EF-Domstolen. Kriterierne herfor skal ikke fastlægges efter national ret, men efter fællesskabsretten (jf. f.eks. sag 161/78, Conradsen mod ministeriet for skatter og afgifter, Sml. 1979, s. 2221, specielt s. 2241 f.), idet der ellers ville være fare for, at der inden for Fællesskabet opstod uacceptable forskelle i den fremgangsmåde, der følges. Det må derimod påhvile de nationale domstole at bringe den definition, der gives i fællesskabsretten, i anvendelse. Når EF-Domstolen har fastlagt hovedbetydningen af »den nominelle værdi« i vendinger, som ikke beror på national ret, må det efter min opfattelse være den nationale domstol, som skal afgøre, som der i national ret tillægges andele i selskabsforhold, herunder kommanditselskaber, som er stiftet ifølge national ret, en sådan betydning.

Jeg mener ikke, at artikel 5, stk. 2, skal fortolkes således, at enhver form for samvirke, som falder ind under den vide definition af et »kapitalselskab«, har, eller skal behandles som om den har, andele med en »nominel værdi«. Den korrekte fortolkning af artikel 5, stk. 2, er efter min opfattelse, at den faktiske værdi af selskabsandelene skal lægges til grund, medmindre a) selskabsandelene har en nominel værdi, og b) den nominelle værdi er højere end andelens faktiske værdi. Der tages i loven om kapitalomsætningsafgift udtrykkeligt hensyn til, at selskabsandele eventuelt ikke har en nominel værdi (jf. ordene »i det omfang selskabsrettighederne har en nominel værdi« i § 8). Loven er i denne henseende en præcis gengivelse af direktivet.

Udgangspunktet er således, at andele i nogle kapitalselskaber ikke har en nominel værdi, mens de i andre har en nominel værdi.

Hvad der nærmere skal forstås ved »nominel værdi« i direktivets artikel 5, stk. 2's forstand, skal afgøres på

baggrund af direktivets formål og den sammenhæng, udtrykket indgår i. Som det fremgår af direktivets titel og af anden og sjette betragtning, er formålet at fremme de frie kapitalbevægelser ved at harmonisere reglerne om afgifter på kapitaltilførsler. Afgifter på kapitaltilførsel beskrives som »vedrørende kapital, der er samlet inden for et selskab«. Ifølge artikel 1 opkræver medlemsstaterne en i direktivets bestemmelser »harmoniseret afgift på kapitaltilførsel til kapitalselskaber«, benævnt »kapitaltilførselsafgift«.

Det er en betingelse for, at anden halvdel af artikel 5, stk. 2, finder anvendelse, at selskabsandelene (i betydningen »parts sociales« snarere end »actions« er »ydet« eller »tilhører« selskabsdetagerne. Selskabsandele, som »tilhører« en deltager, antager jeg skal betyde, at andele, som er ydet, er blevet overdraget. Der skal derfor foreligge en konstaterbar »ydelse« eller tildeling af en nærmere bestemt interesse i selskabet. Den nominelle værdi af en sådan interesse skal efter min opfattelse være udtrykt i penge, uanset om den finder udtryk som en andel eller anden enhed (henholdsvis et antal andele eller enheder) eller som en opgjort eller beregnelig del af selskabets kapital i form af et pengebeløb. En sådan nominel værdi skal være et fastsat beløb, som ikke vil ændre sig i takt med selskabets udvikling eller virke. Den skal derfor ikke opgøres i forhold til værdien af selskabets aktiver eller til selve realisationsværdien af deltagernes interesser i selskabet. Den skal heller ikke opgøres i forhold til selskabets hæftelse over for tredjemand eller i forhold til deltagernes hæftelse som sådan over for tredjemand. Det skal være et fastlagt beløb, som normalt vil være at finde i et selskabsdokument, såsom stiftelsesoverenskomsten, selskabets vedtægter, det dokument hvori selskabsandelene fordeles, eller i et handels- eller selskabsregister. Der kan eventuelt være tale om et beløb eller et mindstebeløb, som er fastlagt ved lov.

Normalt vil den nominelle værdi af deltagernes selskabsrettigheder være det beløb eller værdien af de formuegoder, som selskabsdeltagerne har indskudt på det tidspunkt, indskuddet foretages, herunder beløb, som en selskabsdeltager skal indskyde, men endnu ikke har indskudt; dette sidste må gælde, selv om medlemsstaterne ifølge artikel 5, stk. 1, litra a), er berettigede til først at opkræve afgiften, når indskud, som en selskabsdeltager skal foretage, faktisk præsteres.

Når jeg siger »normalt« er det fordi der ifølge direktivet er tre beløbstørrelser, der kan lægges til grund for afgiftsberegningen, og hver af disse beløb kan være højere end de to øvrige. Det første findes i artikel 5, stk. 1, litra a), som »den faktiske værdi af de indskud af enhver art, der er ydet eller skal ydes af deltagerne, med fradrag af den gæld og de forpligtelser, der pålægges selskabet i forbindelse med indskuddet«. Det andet er »den faktiske værdi af de selskabsandele der er ydet den enkelte deltager eller som tilhører ham«, og det det tredje er den nominelle værdi af de selskabsandele, der er ydet eller tilhører en selskabsdeltager. Disse beløb — udrykt i forhold til selskabsandelene, i penge — kan derfor, hvis den nationale lovgivning tillader det, adskille sig fra og være højere end nettoindskuddet (dvs. værdien af de formuegoder, der er indskudt, med de nævnte fradrag).

Det er den nationale domstol, som skal afgøre, om der i det selskab, der er oprettet efter landets lovgivning, er udstedt selskabsandele, som har en »nominel værdi«, og hvilken værdi der på grundlag af de anførte kriterier er tale om.

Jeg er fuldt klar over, at denne løsning gør det nødvendigt at foretage undersøgelser i de enkelte selskabers forhold for at afgøre, om de selskabsandele, der er ydet, har en »nominel værdi«, i alle de tilfælde, hvor selskaberne er oprettet i medfør af en national lovgigning, som giver dem mulighed for at være udformet på den måde, som netop er beskrevet, men som ikke tvinger dem til det. På baggrund af forskellene mellem medlemsstaternes selskabsretlige bestemmelser og hele den række forskelle, der findes i selskabsstrukturerne, selv inden for hver medlemsstat, mener jeg ikke, at det er muligt at undgå dette, hvis der skal anlægges en ensartet fortolkning af »den nominelle værdi« i hele Fællesskabet. Jeg mener derfor ikke, det er muligt, eller for den sags skyld korrekt på grundlag af de oplysninger, der foreligger for Domstolen, at udtale helt generalt, at der i alle kommanditselskaber finder eller ikke findes selskabsandele med en nominel værdi. Det er da også, hvis jeg har forstået det rigtigt, dette standpunkt sagsøgtes repræsentant sluttelig har indtaget, selv om sagsøgtes stilling oprindeligt blev formuleret i videre vendinger. Det er den nationale domstol, der skal foretage undersøgelser vedrørende det enkelte selskabs forhold.

Jeg mener ikke det andet spørgsmål opstår i dette tilfælde. Af de grunde, jeg har anført i mit forslag til afgørelse i sag 8/81, *Becker* mod *Finanzamt Münster-Innenstadt* (dom af 18. 11. 1982, endnu utrykt), skal der kun træffes afgørelse om et direktivs direkte virkning i tilfælde, hvor en privatperson eller en virksomhed vil påberåbe sig et direktiv, hvis bestemmelser er tilstækkelig klare og forbindende for en medlemsstat, over for en medlemsstat, som ikke har gennemført direktivet. Her er der imidlertid enighed om, at Forbundsrepublikken Tyskland har gennemført direktivet og på ingen måde har krænket sine forpligtelser. Det er berettiget at forelægge fortolkningen af artikel 5 i almindelighed for EF-Domstolen, eftersom den tyske lovgivning skal fortolkes på samme måde som direktivet. Sagsøgeren kan imidlertid påberåbe sig den tyske lovgivning, og har ikke brug for et direktiv som sådant. Selv om sagsøgeren i denne sag har anført, at artikel 5, stk. 2, har direkte virkning, et det i virkeligheden sagsøgte, som vil påberåbe sig direktivet eller i hvert det tyske lovbestemmelser, som direktivets bestemmelser er optaget i.

Jeg mener derfor, at det første spørgsmål bør besvares på grundlag af, at det er den tyske domstol, der skal afgøre, om det sagsøgende selskab i dette konkrete tilfælde har ydet deltagerne selskabsandele eller interesser i selskabet, som har en pålydende værdi, udtrykt i penge, som er fast og ikke varierer i forhold til selskabets aktiver eller i forhold til den til enhver tid værende realisationsværdi af andelene eller interesserne i selskabet.

Det andet spørgsmål opstår efter min opfattelse ikke.