

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

1. december 2011 \*

I sag C-492/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Østrig), ved afgørelse af 6. oktober 2010, indgået til Domstolen den 14. oktober 2010, i sagen:

**Immobilien Linz GmbH & Co. KG**

mod

**Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaahr,**

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne M. Safjan, A. Borg Barthet (refererende dommer), E. Levits og J.-J. Kasel,

generaladvokat: P. Mengozzi  
justitssekretær: fuldmægtig A. Impellizzeri,

\* Processprog: tysk.

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 8. september 2011,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Immobilien Linz GmbH & Co. KG ved Rechtsanwalt J. Mitterer
  
- Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr ved G. Wöss, som befuldmægtiget
  
- den østrigske regering ved C. Pesendorfer og F. Koppensteiner, som befuldmægtigede
  
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. Aiello
  
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og W. Mölls, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

## Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 4, stk. 2, litra b), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969, s. 405), som ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985 (EFT L 156, s. 23, herefter »direktiv 69/335«).
  
- 2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Immobilien Linz GmbH & Co. KG (herefter »Immobilien Linz«), tidligere Immobilien Linz GmbH & Co. KEG (herefter »Immobilien Linz KEG«), og Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (skattemyndigheden i Freistadt Rohrbach Urfahr, herefter »Finanzamt«) vedrørende opkrævning af kapitaltilførselsafgift på transaktionen med overtagelse af det tab, som selskabet led i 2006, der blev gennemført af byen Linz (Østrig), der er den eneste deltager i selskabet.

## Retsforskrifter

### *EU-retlige forskrifter*

- 3 Artikel 1 i direktiv 69/335 bestemmer:

»Medlemsstaterne opkræver en i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 2-9 harmoniseret afgift på kapitaltilførsel til kapitalselskaber, der i det følgende betegnes som kapitaltilførselsafgift.«

- 4 Direktivets artikel 3 definerer, hvad der i direktivet skal forstås ved kapitalselskaber. Artiklens stk. 2 bestemmer:

»Ved anvendelsen af dette direktiv er alle andre selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer, der har et erhvervsformål, ligestillet med kapitalselskaber. En medlemsstat kan dog undlade at betragte dem som kapitalselskaber med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsskatten.«

- 5 Samme direktivs artikel 4, stk. 2, bestemmer:

»Følgende dispositioner kan, for så vidt de den 1. juli 1984 var pålagt 1 %-satsen, fortsat pålægges kapitaltilførselsafgift:

[...]

- b) 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:

[...]«

### *Den østrigske lovgivning*

- 6 § 2, nr. 2 og 4, i Kapitalverkehrsteuergesetz (lov om afgift på kapitalbevægelser) i den affattelse, som finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (BGBl. I, 52/2009, herefter »KVG«), bestemmer:

»Kapitaltilførselsafgiften pålægges:

2. Ydelser, der erlægges af deltagerne i et indenlandsk kapitalselskab på grundlag af en forpligtelse, der beror på selskabsforholdet (eksempelvis yderligere indbetalinger, efterfølgende indskud). Hvis selskabet dækker en deltagers forpligtelse med egne midler, sidestilles det med en ydelse fra en deltager.

[...]

4. Følgende frivillige ydelser fra en deltager til et indenlandsk kapitalselskab, når ydelsen er egnet til at øge selskabsrettighedernes værdi:

a) bidrag

[...]«

7 KVG's § 4, der har overskriften »Kapitalselskaber«, fastsætter i stk. 2:

»For kapitalselskaber i henhold til denne lov anses ligeledes:

1. kommanditselskaber (»Kommanditgesellschaften«, »KG«), som blandt sine komplementarer omfatter et kapitalselskab
2. erhvervsdrivende kommanditselskaber (»Kommandit-Erwerbgesellschaften«, »KEG«), som blandt sine komplementarer omfatter et kapitalselskab.

[...]«

## Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 8 Kommunalbestyrelsen for byen Linz vedtog på sit møde den 16. december 2004 at udskille byens aktiver i form af fast ejendom og at overdrage de løbende opgaver i forbindelse med administration og salg af aktiver til selskabet Immobilien Linz GmbH og til selskabet Immobilien Linz KEG, nu Immobilien Linz. På dette møde blev det ligeledes besluttet, at byen Linz fra regnskabsåret 2005 yder de to ejendomsselskaber et årligt deltagerbidrag svarende til det beløb, der er afsat hertil i det enkelte budgetforslag.
  
- 9 Ved stiftende overenskomst af 22. april 2005 blev Immobilien Linz KEG stiftet. Immobilien Linz GmbH, hvis eneste selskabsdeltager er byen Linz, er ubegrænset hæftende deltager. Byen Linz er endvidere den eneste kommanditist i Immobilien Linz.
  
- 10 Den 21. december 2005 godkendte Immobilien Linz' bestyrelse en driftsplan for 2006. Byen Linz, repræsenteret ved byens borgmester, gav samme dag selskabet tilsagn om et deltagerbidrag af den fornødne størrelse til dækning af tab, dog højst et beløb på 11 862 000 EUR som fastsat i driftsplanen. Bidraget blev tildelt på grundlag af kommunalbestyrelsens beslutning af 16. december 2004.
  
- 11 Det bidrag, som byen Linz faktisk ydede Immobilien Linz for 2006, var på 11 645 290,17 EUR.

- 12 Ved afgørelse af 29. januar 2008 fastsatte Finanzamt kapitaltilførselsafgiften til 116 452,90 EUR, svarende til 1 % af det faktisk ydede bidrag. Afgørelsen er begrundet som følger:

»Ifølge fast retspraksis pålægges ydelser, som deltagerer erlægges til fordel for deres selskab, kapitaltilførselsafgift. Kun overtagelse af tab inden for rammerne af en langsigtet resultatoverførselsaftale er ikke undergivet kapitaltilførselsafgift. Når en deltager giver tilsagn om finansiering på grundlag af en detaljeret finansieringsplan, er de følgende ydelser ikke pligtige ydelser i henhold til KVG's § 2, nr. 2. Der er tale om frivillige ydelser fra en deltager, der er undergivet kapitaltilførselsafgift i henhold til KVG's § 2, nr. 4, litra a).«

- 13 Immobilen Linz anlagde sag til prøvelse af Finanzamts afgørelse ved den forelæggende ret med påstand om, at byen Linz i sin egenskab af selskabsdeltager, i kraft af kommunalbestyrelsens beslutning af 16. december 2004 og af kommunalbestyrelsens generelle beslutning om dækning af tab i forbindelse med administrationen af byen Linz' faste ejendom over for Immobilen Linz, har indgået en forpligtelse til dækning af tab, der beror på selskabsforholdet.
- 14 Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt de juridiske foranstaltninger, der ligger til grund for selskabsdeltagerens forpligtelse til at dække selskabets fremtidige tab, er afgørende for, om der foreligger en udvidelse af selskabsformuen som omhandlet i artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335. På den ene side lægger den østrigske skattemyndighed og de nationale domstole til grund, at det kun er, når overtagelsen af tab sker på grundlag af en resultatoverførselsaftale, at overtagelsen ikke fører til en udvidelse af selskabsformuen. På den anden side har Domstolen i dom af 28. marts 1990, Siegen (sag C-38/88, Sml. I, s. 1447), kun lagt et enkelt kriterium til grund med henblik på at fastslå, om der foreligger en udvidelse af selskabsformuen, nemlig om der på forhånd foreligger en forpligtelse for deltageren til at dække tab, hvilket indebærer, at tab, selskabet senere måtte lide, ikke har indvirkning på selskabsformuens størrelse.



- 15 Den forelæggende ret har anført, at den vedtagelse af særlige forpligtelser i forhold til Immobilien Linz, som er sket før det enkelte regnskabsårs begyndelse, til at dække tab svarende til det beløb, som selskabet har afsat hertil i budgetforslaget eller driftsplanen, giver Immobilien Linz en ret, som selskabet kan påberåbe sig for domstolene. Det samme gør sig gældende med hensyn til den forpligtelse, som borgmesteren i Linz påtog sig den 21. december 2005.
- 16 Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Sker der en udvidelse af et selskabs formue som omhandlet i artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335/EØF [...], når dette selskabs tab overtages af den eneste selskabsdeltager, en offentlig myndighed, hvis repræsentant af det kompetente organ er blevet pålagt at yde et årligt deltagerbidrag til dækning af tab svarende til det beløb, der forud for regnskabsårets begyndelse er afsat hertil i det budgetforslag eller den driftsplan, der er vedtaget af selskabet?«

### **Om det præjudicielle spørgsmål**

- 17 Med det præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om det kun er en selskabsdeltagers overtagelse af et selskabs tab, som beror på en resultatoverførselsaftale, der er indgået forud for, at tabene er opstået, der skal anses for ikke at udvide dette selskabs selskabsformue som omhandlet i artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335, eller om dette ligeledes er tilfældet i en situation, hvor overtagelsen af tabene beror på en forpligtelse, som selskabsdeltageren forudgående har påtaget sig, og som udelukkende har til formål at sikre dækningen af dette selskabs fremtidige tab.

- 18 Indledningsvis bemærkes, at ydelser fra en deltager, som gør det muligt for et kapital-selskab at udvide sin selskabsformue, uden at kapitalen herved udvides, og som er egnet til at øge selskabsandelens værdi, i henhold til artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335 kan pålægges kapitaltilførselsafgift.
- 19 Hvad angår den første betingelse om udvidelsen af selskabsformuen bemærkes, at for så vidt som selskabsformuen defineres som de samlede aktiver, som selskabsdel-tagerne har indskudt, samt værditilvæksten heraf, omfatter udvidelse af selskabsfor-muen i princippet enhver form for udvidelse af selskabsformuen i et kapital-selskab (dom af 30.3.2006, sag C-46/04, Aro Tubi Trafilerie, Sml. I, s. 3009, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis). Domstolen har endvidere fastslået, at en selskabsdeltagers overtagelse af selskabets tab udgør en ydelse, der udvider dette selskabs formue, for så vidt som den igen bringer selskabsformuen op på det niveau, den lå på, før tabet opstod (Siegen-dommen, præmis 13).
- 20 Hvad angår den anden betingelse om forøgelse af selskabsandelens værdi bemær-kes, at for så vidt som en selskabsdeltagers overtagelse af selskabets tab igen brin-ger selskabsformuen op på det niveau, den lå på, før tabet opstod, bidrager denne transaktion til at styrke selskabets økonomiske kapacitet. En sådan overtagelse må derfor antages at have været egnet til at øge selskabsandelens værdi som omhandlet i artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335 (jf. i denne retning dom af 5.2.1991, sag C-15/89, Deltakabel, Sml. I, s. 241, præmis 13, og af 5.2.1991, sag C-249/89, Trave-Schiffahrtsgesellschaft, Sml. I, s. 257, præmis 13).
- 21 Heraf følger, at en selskabsdeltagers overtagelse af selskabets tab udvider selskabets selskabsformue som omhandlet i artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335.

- 22 Domstolen har imidlertid i Siegen-dommens præmis 13 og 14 fastslået, at selv om en selskabsdeltagers overtagelse af et selskabs tab skal betragtes som en ydelse, der forøger selskabets formue, gælder dette dog ikke, når denne overtagelse beror på en resultatoverførselsaftale, der er indgået forud for, at tabene er opstået, idet denne forpligtelse indebærer, at tab, selskabet senere måtte lide, ikke har indvirkning på selskabsformuens størrelse.
- 23 Det fremgår af Siegen-dommen, at Domstolen har fastslået, at der gælder en undtagelse, når selskabsdeltageren overtager tabene i medfør af en forpligtelse, som han har påtaget sig forud for, at tabene er opstået, idet denne forpligtelse indebærer, at tab, selskabet senere måtte lide, ikke har indvirkning på selskabsformuens størrelse. Den fortolkning, der blev anlagt i Siegen-dommen, er bekræftet ved dom af 17. september 2002, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken (sag C-392/00, Sml. I, s. 7397, præmis 21).
- 24 Denne undtagelse er begrundet i den omstændighed, at i medfør af den forpligtelse, som en selskabsdeltager forudgående har påtaget sig, kan det selskab, som forpligtelsen er indgået til fordel for — uanset resultaterne af selskabets virksomhed — ikke bogføre noget tab, idet tabene automatisk overføres til selskabsdeltageren. I det særlige tilfælde som det i hovedsagen omhandlede, hvor en sådan forpligtelse er indgået forud for, at selskabets tab er konstateret, står det følgelig fast, at resultaterne af selskabets virksomhed ikke ændrer på selskabets økonomiske kapacitet.
- 25 Under disse omstændigheder er opkrævning af kapitaltilførselsafgift på en transaktion, hvorved en selskabsdeltager overtager selskabets tab, ikke begrundet, idet den ikke udvider selskabsformuen.

- 26 Det forelagte spørgsmål skal herefter besvares med, at artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335 skal fortolkes således, at en selskabsdeltagers overtagelse af et selskabs tab, der beror på en forpligtelse, som deltageren har påtaget sig forud for, at tabene er opstået, og som udelukkende har til formål at sikre dækningen af tabene, ikke udvider selskabets selskabsformue.

### Sagens omkostninger

- 27 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

**Artikel 4, stk. 2, litra b), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985, skal fortolkes således, at en selskabsdeltagers overtagelse af et selskabs tab, der beror på en forpligtelse, som deltageren har påtaget sig forud for, at tabene er opstået, og som udelukkende har til formål at sikre dækningen af tabene, ikke udvider selskabets selskabsformue.**

Underskrifter