

ένιαία καί τά όποία έκφεύγουν τής επίδράσεως των έθνικών δικαίων. Άπό τά άνωτέρω συνάγεται ότι ή έρμηνεία του έν λόγω όρου στήν γενική έννοιά του δέν δύναται νά άφευθεί στήν διακριτική έξουσία κάθε Κράτους μέλους.

2. Τά έταιρικά μερίδια έχουν όνομαστική άξία κατά τήν έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 2, τής όδηγίας 69/335, έφ' όσον ή διάρθρωση από νομικής άπόψεως του είδους τής έταιρίας στό όποιο άνήκει ή έν λόγω έταιρία συνεπάγεται τήν ύπαρξη σταθερών χρηματικών ποσών πού έχουν ως σκοπό νά εκφράζουν άριθμητικώς τήν άξία τής συμμετοχής των έταίρων στήν συγκέντρωση κεφαλαίων τής έταιρίας αυτής καί νά χαρακτηρίζουν κατά τρόπο διαρκή τίς σχέσεις μεταξύ των έταίρων καί τής έταιρίας.

Ή εκτίμηση τόσο των εφαρμοστέων έθνικών διατάξεων όσο καί των όρων

τής συμβάσεως περί συστάσεως τής εταιρίας ή του καταστατικού τής, ή όποία άπαιτείται προκειμένου νά άποδειχθεί άν συντρέχει ή περίπτωση αυτή, εναπόκειται στό έθνικό δικαστήριο, τό όποιο πρέπει νά λάβει ύπ' όψη του τά έρμηνευτικά στοιχεία πού προσδιορίζει τό Δικαστήριο.

3. Σέ όλες τίς περιπτώσεις προσηκούσης εκτελέσεως όδηγιών, τά άποτελέσματα των όδηγιών έπηρεάζουν τους ιδιώτες μόνο μέσω των εκτελεστικών μέτρων πού λαμβάνουν τά Κράτη μέλη, χωρίς νά χρειάζεται νά έξετασθεί άν ή σχετική διάταξη συγκεντρώνει τίς προϋποθέσεις από τίς όποιες θά έξηρατό ή δυνατότης των ιδιωτών νά επικαλεσθούν τήν διάταξη αυτή ένώπιον των έθνικών δικαστηρίων σέ περίπτωση κατά τήν όποία ή όδηγία δέν θά είχε εκτελεσθεί προσηκόντως.

Στήν ύπόθεση 270/81,

πού έχει ως άντικείμενο αίτηση του Finanzgericht του Άμβούργου προς τό Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 τής συνθήκης ΕΟΚ, μέ τήν όποία ζητείται, στό πλαίσιο τής έκκρεμοδς ένώπιον του αίτουδντος δικαστηρίου διαφοράς μεταξύ

FELICITAS RICKMERS-LINIE KG & Co.

καί

FINANZAMT FÜR VERKEHRSTEUERN ΤΟΥ ΑΜΒΟΥΡΓΟΥ,

ή έκδοση προδικαστικής άποφάσεως ως προς τήν έρμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 2, τής όδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, τής 17ης Ίουλίου 1969, περί των έμμέσων φόρων των έπιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ είδ. έκδ. 09/001, σ. 20),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα)

συγκείμενο από τους Α. Touffait, πρόεδρο τμήματος, Mackenzie Stuart και U. Everling, δικαστές,

γενικός εισαγγελεύς: Sir Gordon Slynn
 γραμματεύς: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως

εκδίδει την ακόλουθη

ΑΠΟΦΑΣΗ

Περιστατικά

Τά πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως, η εξέλιξη της διαδικασίας και οι παρατηρήσεις που κατετέθησαν σύμφωνα με τό άρθρο 20 του Πρωτοκόλλου περί του Όργανισμου του Δικαστηρίου της ΕΟΚ έχουν συνοπτικώς ως εξής:

I — Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

1. Η οδηγία 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. 09/001, σ. 20) όρίζει ότι, όσον αφορά τίς κεφαλαιουχικές εταιρίες — στις όποιες κατατάσσει μεταξύ άλλων την άνώνυμη εταιρία και την εταιρία περιορισμένης ευθύνης — και, έφ' όσον τά Κράτη μέλη δέν όρίζουν τίποτε άλλο, τίς άλλες έπίσης εταιρίες που επιδιώκουν σκοπούς κερδοσκοπικούς, οι όποιες έξομοιώνονται προς τίς κεφαλαιουχικές, όρισμένες πράξεις υπόκεινται στον φόρο εισφοράς. Οι πράξεις αυτές αναφέρονται λεπτομερέστερα στό άρθρο 4 της οδηγίας.

Σύμφωνα με τό άρθρο 5, παράγραφος 1 β), της οδηγίας, ό φόρος έκκαθαρίζεται, σε περίπτωση μετατροπής σε κεφαλαιουχική εταιρία, «έπί της πραγματικής αξίας των κάθε φύσεως άγαθών, τά όποια άνήκουν στην εταιρία κατά την στιγμή της μετατροπής, αφού αφαιρεθούν οι ύποχρεώσεις και τά έξοδα που την έπιβαρύνουν την στιγμή εκείνη». Τό άρθρο 5, παράγραφος 2, όπως ίσχυε αρχικώς — τό άρθρο αυτό έτροποποιήθη κατόπιν από την οδηγία 74/553 του Συμβουλίου, της 7ης Νοεμβρίου 1974 (ΕΕ Ν 303, ειδ. έκδ. 09/001, σ. 42), της όποίας δέν τίθεται θέμα έφαρμογής έν προκειμένω — όριζε έπιπροσθέτως ότι στην περίπτωση αυτή τό ποσό επί του όποιου έκκαθαρίζεται ό φόρος δέν δύναται νά είναι μικρότερο «άπό την πραγματική αξία των εταιρικών μεριδίων, τά όποια έχουν δοθεί ή άνήκουν σε κάθε έταίρο, ή άκόμη από την όνομαστική αξία των εταιρικών αυτών μεριδίων, έν αυτή είναι μεγαλύτερα από την πραγματική αξία».

Σέ εκτέλεση της οδηγίας αυτής έξεδόθη στην Όμοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ό Kapitalverkehrsteuergesetz (νόμος

περί επιβολής φόρου επί της κινήσεως των κεφαλαίων) της 17ης Νοεμβρίου 1972 (BGBl. I σ. 2129). Σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 2, αριθμός 3 του νόμου αυτού, ως κεφαλαιουχικές εταιρίες κατά την έννοια του νόμου αυτού λογίζονται και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, εφ' όσον μεταξύ των όμορρυθμων εταιρων της καταλέγεται και μία κεφαλαιουχική εταιρία — σύμφωνα με τον νόμο, στίς κεφαλαιουχικές εταιρίες υπάγονται μεταξύ άλλων η ανώνυμη εταιρία και η εταιρία περιορισμένης ευθύνης — καθώς και οι λεγόμενες ετερόρρυθμες εταιρίες σε δύο επίπεδα, δηλαδή «οι ετερόρρυθμες εταιρίες, μεταξύ των όμορρυθμων εταιρων των οποίων περιλαμβάνεται και ετερόρρυθμη εταιρία που λογίζεται ως κεφαλαιουχική εταιρία».

Σε εκτέλεση του νόμου αυτού, οι φορολογικές αρχές και τα φορολογικά δικαστήρια θεωρούν με την πρακτική τους ως πράξη υποκειμένη στον φόρο το γεγονός, το οποίο χαρακτηρίζουν ως απόκτηση εταιρικών δικαιωμάτων, ότι μία λεγόμενη «ετερόρρυθμη εταιρία σε δύο επίπεδα» συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις της εξομοίωσης της με τίς κεφαλαιουχικές εταιρίες λόγω της εισόδου μιάς κεφαλαιουχικής εταιρίας με την ιδιότητα του όμορρυθμου εταιρου στην ετερόρρυθμη εταιρία, η οποία είναι η ίδια όμορρυθμος έταίρος της εν λόγω ετερόρρυθμης εταιρίας. Σύμφωνα με το άρθρο 8, παράγραφος 1, αριθμός 1, στοιχείο 6), σε συνδυασμό με το άρθρο 6 του γερμανικού νόμου περί επιβολής φόρου επί της κινήσεως των κεφαλαίων, στην περίπτωση αυτή ο φόρος εισφοράς επιβάλλεται βάσει της αξίας των εταιρικών δικαιωμάτων των ετερορρυθμων εταιρων. Το άρθρο 8 του γερμανικού νόμου συμπληρώνει την διάταξη αυτή ως εξής:

«Εφ' όσον τά εταιρικά δικαιώματα έχουν ονομαστική αξία, ως αξία των εταιρικών δικαιωμάτων λογίζεται ... τουλάχιστον η ονομαστική αξία μετά την αφαίρεση των όφειλομένων εισφορών.»

2. Όμορρυθμος έταίρος της προσφευγούσης στην κυρία δίκη, της ετερόρρυθμης εταιρίας Felicitas Rickmers-Linie KG & Co., είναι η ετερόρρυθμη εταιρία Rickmers-Linie

KG. Με σύμβαση της 10ης Απριλίου 1974 εισήλθε στην τελευταία αυτή εταιρία η Harag Lloyd AG ως όμορρυθμος έταίρος.

Κατά το χρονικό σημείο εκείνο υπήρχαν στην Felicitas Rickmers-Linie KG & Co. 26 ετερόρρυθμοι έταίροι που είχαν έξ ολοκλήρου καταβάλει τίς υποχρεωτικές εταιρικές εισφορές τους συνολικού ύψους 6 480 000 γερμανικών μάρκων (DM), οι οποίες κατεχωρήσθησαν στο διδύλο έμπόρων και έμπορικων εταιριών ως τό ποσό μέχρι το οποίο ευθύνοντο οι ετερόρρυθμοι έταίροι. Στόν ίσολογισμό της 31ης Δεκεμβρίου 1973 ανεγράφεται εταιρικό κεφάλαιο 7 200 000 DM, εκ των οποίων 6 480 000 DM εισφορές των ετερορρυθμων εταιρων, καθώς και λογαριασμοί μεταφοράς ζημιών των εταιρων ύψους 25 358 233,83 DM, εκ των οποίων 22 822 410,51 DM για τους ετερορρυθμους έταίρους. Η αξία των μερίδων συμμετοχής τόν Απρίλιο του 1974 ήταν αναμφισβητήτως, ακόμη και κατά την άποψη της έφορίας, μηδενική.

Με πράξη της 10ης Οκτωβρίου 1980 τό Finanzamt für Verkehrsteuern του Αμβούργου, καθ' ού, επέβαλε φόρο εισφοράς 64 800 DM. Σχετικώς τό καθ' ού έθεσε ως φορολογική βάση τίς μερίδες συμμετοχής των ετερορρυθμων εταιρων, ύψους 6 480 000 DM, τίς οποίες έθεώρησε ως ονομαστική αξία κατά την έννοια του άρθρου 8 του γερμανικού νόμου περί επιβολής φόρου επί της κινήσεως των κεφαλαίων.

3. Κατά της αποφάσεως αυτής η προσφεύγουσα στην κυρία δίκη προσέφυγε ενώπιον του Finanzgericht του Αμβούργου, ισχυριζόμενη ότι η αξία των μερίδων συμμετοχής ήταν μηδενική και ότι οι μερίδες συμμετοχής των ετερορρυθμων εταιρων δέν έχουν ονομαστική αξία κατά την έννοια του άρθρου 8 του γερμανικού νόμου.

Τό Finanzgericht του Αμβούργου έθεώρησε ότι η έπίλυση της διαφοράς δέν εξαρτάται αποκλειστικώς και μόνο από την έρμηνεία του γερμανικού δικαίου, αλλά και από την έρμηνεία του όρου «ονομαστική αξία» του άρθρου 5, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335/EOK. Η οδηγία αυτή αποτελεί άπ'

ευθείας εφαρμοστέο δικαίωμα, καθ' όσον δέν αφήνει περιθώρια στά Κράτη μέλη νά παρεκκλίνουν από τήν όνομαστική άξία τών εταιρικών μεριδίων ώς τήν έλαχίστη φορολογική βάση. Έκτός αυτού δέ, ό γερμανικός νόμος πρέπει νά έρμηνευείται σύμφωνα μέ τήν όδηγία, δεδομένου ότι πρόθεση του γερμανού νομοθέτου ήταν νά μεταφέρει τήν όδηγία στό γερμανικό δικαίωμα.

Η άποψη του Finanzgericht του Άμβούργου είναι ότι ή συμμετοχή σέ έτερορρυθμη εταιρία δέν έχει όνομαστική άξία. Σύμφωνα μέ τό γερμανικό δικαίωμα, στήν έτερορρυθμη εταιρία πρέπει νά γίνεται διάκριση μεταξύ τής μερίδος συμμετοχής έτερορρυθμού εταιρου («Kommanditanteil»), πού άποτελεί δικαίωμα συμμετοχής στήν εταιρία, του μεριδίου επί του κεφαλαίου («Kapitalanteil»), πού άποτελεί λογιστικό μέγεθος του ίσολογισμού, τής ύποχρεωτικής εταιρικής εισφοράς («Pflichteinlage»), πού εκφράζει τήν εισφορά σέ χρήμα ή είδος πού όφείλουν νά εισφέρουν οι έταίροι, και τής εισφοράς του έτερορρυθμού εταιρου («Haftungseinlage» ή «Haftungssumme»), πού αντίπροσωπεύει τό ποσό μέχρι τό όποιο εκτείνεται ή ευθύνη του έτερορρυθμού εταιρου έναντι τών πιστωτών. Από καμμιās άπόψεως, έπομένως, δέν δύναται νά γίνει λόγος για όνομαστική άξία τής μερίδος συμμετοχής του έτερορρυθμού εταιρου. Δέν λαμβάνεται δέ ίδίως ύπ' όψη σχετικώς, σύμφωνα μέ τήν έννοια και τόν σκοπό του φόρου εισφοράς, τό ποσό μέχρι τό όποιο ευθύνεται ό έτερορρυθμος έταίρος, επειδή τό ποσό αυτό δέν αντίστοιχεί πάντοτε και σέ ύφισταμένη ύποχρέωση εισφοράς κεφαλαίου πρós τήν εταιρία, όπως συμβαίνει παραδείγματος χάριν στήν άνώνυμη εταιρία λόγω τής άπαγορεύσεως εκδόσεως τών μετοχών κάτω τής όνομαστικής άξίας τους.

Έπειδή όμως ή άπάντηση στά έρωτήματα αυτά τελικώς άμφισβητείται, τό Finanzgericht του Άμβούργου, μέ διάταξη τής 17ης Σεπτεμβρίου 1981, ανέβαλε τήν δίκη και ζήτησε από τό Δικαστήριο, κατ' έφαρμογή του άρθρου 177 τής συνθήκης ΕΟΚ, προδικαστική άπόφαση επί τών άκολουθούν έρωτημάτων:

«1. Η διάταξη του άρθρου 5, παράγραφος 2, τής όδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, τής 17ης Ίουλίου 1969, περί τών έμμέσαν φόρων τών έπιβαλλομένων επί τών συγκεντρώσεων κεφαλαίων, πρέπει νά έρμηνευθεί υπό τήν έννοια ότι και οι μερίδες συμμετοχής σέ έτερορρυθμη εταιρία («Kommanditgesellschaft») έχουν όνομαστική άξία κατά τήν έννοια τής διατάξεως αυτής και, σέ περίπτωση καταφατικής άπάντησεως, πού στοιχείο τής έτερορρυθμού εταιρίας εκφράζει τήν όνομαστική άξία;

2. Η διάταξη του άρθρου 5, παράγραφος 2, τής όδηγίας 69/335/ΕΟΚ έχει άπ' ευθείας έφαρμογή υπό τήν έννοια ότι οι φορολογούμενοι δύναται νά επικαλούνται ένάπιον τών δικαστηρίων τό δικαίωμα νά φορολογούνται σύμφωνα μέ τήν όδηγία.»

4. Η διάταξη περί παραπομπής πρωτοκολλήθηκε στήν γραμματεία του Δικαστηρίου στις 6 Οκτωβρίου 1981.

Γραπτές παρατηρήσεις κατά τό άρθρο 20 του Πρωτοκόλλου περί του Όργανισμού του Δικαστηρίου τής ΕΟΚ κατέθεσαν ή Felicitas Rickmers-Linie & Co., εκπροσωπούμενη από τόν φορολογικό σύμβουλο Werner Petersen, κάτοικο Άμβούργου, τό Finanzamt für Verkehrssteuern του Άμβούργου, εκπροσωπούμενο από τόν Langloh, ή κυβέρνηση του Ήνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τόν R. N. Ricks του Treasury Solicitor's Department, και ή Έπιτροπή τών Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τόν νομικό σύμβουλό της Erich Zimmermann, επικουρούμενο από τόν Wolf-Dietrich Krause-Ablas, δικηγόρο Düsseldorf.

Κατόπιν εκθέσεως του εισηγητού δικαστού και μετ' άκρόαση του γενικού εισαγγελέως, τό Δικαστήριο άπεφάσισε τήν έναρξη τής προφορικής διαδικασίας χωρίς προηγουμένη διεξαγωγή άποδείξεων. Μέ διάταξη τής 17ης Φεβρουαρίου 1982, τό Δικαστήριο ανέθεσε, σύμφωνα μέ τό άρθρο 95, παράγραφος 1, του κανονισμού διαδικασίας, τήν εκδίκαση τής ύποθέσεως στό τρίτο τμήμα.

II — Γραπτές παρατηρήσεις που κατετέθησαν ενώπιον του Δικαστηρίου

1. *Παρατηρήσεις της προσφευγούσας της κυρίας δίκης*

Η προσφεύγουσα της κυρίας δίκης θεωρεί ότι μία προδικαστική απόφαση που θα ανέφερετο άφηρημένως μόνο στην έννοια «ονομαστική αξία των εταιρικών δικαιωμάτων» δεν θα έλυε το συγκεκριμένο πρόβλημα. Η απόφαση συνεπώς πρέπει κυρίως να ασχοληθεί με το ζήτημα αν και μέχρι ποίου σημείου η έννοια αυτή συμβιβάζεται στην συγκεκριμένη περίπτωση με τους βασικούς στόχους του δικαίου περί του φόρου εισφοράς, δηλαδή με την επιβολή φόρου εισφοράς επί των κεφαλαίων που εισφέρονται στις κεφαλαιουχικές εταιρίες, και αν επομένως υπόκεινται καθόλου στον φόρο εισφοράς πραγματικά περιστατικά, όπως η υπόθεση που εκκρεμεί ενώπιον του Finanzgericht του Άμβουργου.

Υφίστανται γενικώς αντιρρήσεις κατά της πρακτικής της γερμανικής φορολογικής δικαιοσύνης και διοικήσεως να επιβάλλει στην ετερόρρυθμη εταιρία, όμορρυθμος έταίρος της οποίας είναι μία άλλη ετερόρρυθμη εταιρία, στην οποία εισέρχεται μία κεφαλαιουχική εταιρία, φόρο εισφοράς κατά τον χρόνο της εισόδου της κεφαλαιουχικής εταιρίας. Ανακύπτει το ζήτημα αν είναι δυνατόν να υπόκειται σε φόρο μία πράξη που αποτελεί πλάσμα από της απόψεως του φόρου εισφοράς, δηλαδή ο χαρακτηρισμός μιας εταιρίας που εξακολουθεί να ύφίσταται ως ετερόρρυθμη εταιρία ως εταιρίας που εξομοιώνεται πλέον προς κεφαλαιουχική. Βάσει των σκοπών του φόρου εισφοράς που καθορίζονται στο άρθρο 1 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ, η επιβολή του φόρου εισφοράς προϋποθέτει αντίστοιχη ενέργεια των εταιρών από λόγους που ανάγονται στο δίκαιο των εταιριών ή στην ίδια την εταιρία. Για μία τέτοια ενέργεια δεν δύναται να γίνει λόγος σε περίπτωση μιας πράξεως που συντελείται εκτός της εταιρίας την οποία αφορά. Η πράξη αυτή, η οποία δεν μεταβάλλει ως προς την έν γένει νομική και οικονομική

κατάστασή της την εταιρία την οποία αφορά, δεν δύναται να χαρακτηριστεί ως περίπτωση φορολογουμένης μετατροπής κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1 β), της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ.

Αν παρ' όλα αυτά θεωρηθεί ότι η περίπτωση αυτή καλύπτεται από την οδηγία 69/335/ΕΟΚ, τότε όπωσδήποτε ανακύπτει ακόμη μία φορά και με ιδιαίτερη οξύτητα το πρόβλημα της ονομαστικής αξίας των μεριδών συμμετοχής των ετερόρρυθμων εταιρών. Κατά κανόνα, η ετερόρρυθμη εταιρία, που ύφίσταται επί πολύ ήδη χρόνο πριν από το χρονικό σημείο της μετατροπής της, από απόψεως φόρου εισφοράς, σε κεφαλαιουχική εταιρία, δεν πρόκειται να έχει πλέον κατά το χρονικό σημείο αυτό το αρχικό της κεφάλαιο, το οποίο είναι δυνατόν να έχει γίνει εν τω μεταξύ μεγαλύτερο ή μικρότερο ή μάλιστα — όπως εν προκειμένω — να έχει πλήρως άπολεσθεί. Αν όμως ο φόρος εισφοράς υπολογισθεί κατά σχηματικό τρόπο βάσει ορισμένης ονομαστικής αξίας των μεριδών συμμετοχής, αυτό θα είχε αποτελέσματα ασυμβίβαστα με τους φορολογικούς στόχους του δικαίου του φόρου εισφοράς.

2. *Παρατηρήσεις του Finanzamt für Verkehrsteuern*

Επί του πρώτου ερωτήματος το Finanzamt für Verkehrsteuern ισχυρίζεται ότι ο όρος «ονομαστική αξία» δεν περιορίζεται μόνο στην μετοχή ή στο εταιρικό μερίδιο της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, αλλά εφαρμόζεται και στις μερίδες συμμετοχής σε ετερόρρυθμη εταιρία. Ο γερμανικός νόμος περί επιβολής φόρου επί της κινήσεως κεφαλαίων αντιμετωπίζει, σε απόλυτη συμφωνία με την οδηγία 69/335/ΕΟΚ, τις ετερόρρυθμες εταιρίες στις οποίες συμμετέχουν εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και τις γνήσιες κεφαλαιουχικές εταιρίες κατά τον ίδιο τρόπο, πράγμα που σημαίνει ότι και οι εκφράσεις που προέρχονται από γλωσσικής απόψεως από την όρολογία και το λεξιλόγιο των γνησίων κεφαλαιουχικών εταιριών εφαρμόζονται ανάλογα με την έννοιά τους και στις ετερόρρυθμες εταιρίες στις οποίες συμμετέχουν εταιρίες περιορι-

σμένης εϋθύνης. Τό άρθρο 3, παράγραφος 1 γ), τής οδηγίας, σύμφωνα μέ τό όποιο κάθε εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο, πού επιδιώκουν σκοπούς κερδοσκοπικούς, των όποίων τά μέλη έχουν τό δικαίωμα νά εκχωροϋν άνευ προηγουμένης έγκρίσεως τά εταιρικά τους μερίδια σέ τρίτους καί δέν εϋθύνονται γιά τά χρέη τής εταιρίας, τής ένώσεως προσώπων ή τοϋ νομικού προσώπου παρά μόνο κατά τό μέτρο τής εισφοράς τους, νοείται ως κεφαλαιουχική εταιρία κατά τήν έννοια τής οδηγίας αυτής, υποχρεώνει τόν έθνικό νομοθέτη νά θεωρήσει καί τήν ετερόρρυθμη εταιρία, όμόρρυθμος έταίρος τής όποιας είναι εταιρία περιορισμένης εϋθύνης, ως κεφαλαιουχική εταιρία κατά τήν έννοια τοϋ γερμανικού νόμου. Η ρύθμιση αυτή τής οδηγίας κατ' ανάγκη προϋποθέτει τήν εφαρμογή καί στίς εταιρίες τοϋ άρθρου 3, παράγραφος 1 γ), όλων όσων ισχύουν γιά τήν φορολόγηση των κεφαλαιουχικών εταιριών, άρα καί τής ρυθμίσεως τοϋ άρθρου 5, παράγραφος 2, περί τής ονομαστικής άξίας. Αυτό έλήφθη υπ' όψη από τόν έθνικό νομοθέτη στό τελευταίο έδάφιο τοϋ άρθρου 8 τοϋ γερμανικού νόμου. Κατά συνέπεια, στό πρώτο έρώτημα τοϋ Finanzgericht τοϋ Άμβούργου πρέπει νά δοθεί καταφατική άπάντηση.

Έπί τοϋ *δευτέρου έρωτήματος* τό Finanzamt für Verkehrsteuern παρατηρεί ότι ό έθνικός νομοθέτης όφειλε νά μεταφέρει τήν οδηγία στό έθνικό δικαιο καί συνεπώς νά προσαρμόσει τό έθνικό δικαιο στήν οδηγία έναρμονίσεως. Αυτό έπραγματοποιήθη μέ τόν γερμανικό νόμο, ό όποιος άποτελεί από τότε γιά τούς φορολογουμένους καί τήν διοίκηση δικαιο πού έχει άπ' εϋθείας εφαρμογή. Η άρχική αυτή κατάσταση πρέπει νά ληφθεί υπ' όψη, προκειμένου νά δοθεί άπάντηση στό δεύτερο έρώτημα.

3. Παρατηρήσεις τής κυβερνήσεως τοϋ Ηνωμένου Βασιλείου

Έπί τοϋ *πρώτου έρωτήματος* ή κυβέρνηση τοϋ Ηνωμένου Βασιλείου παρατηρεί ότι στά δίκαια των Κρατών μελών υπάρχουν κεφαλαιουχικές εταιρίες τά εταιρικά

μερίδια των όποίων δέν έχουν ονομαστική άξια. Τό άρθρο 5, παράγραφος 2, τής οδηγίας 69/335/ΕΟΚ, σύμφωνα μέ τό όποιο ό φόρος εισφοράς επιβάλλεται επί τής ονομαστικής άξίας των εταιρικών μεριδιών, άν αυτή είναι μεγαλύτερη από τήν πραγματική άξια, δέν πρέπει νά ερμηνευθεί υπό τήν έννοια ότι σέ κάθε εταιρία στήν όποια εφαρμόζεται ή διάταξη αυτή τά εταιρικά μερίδια, άνεξαρτήτως τής νομικής φύσεώς τους, πρέπει πάντοτε νά έχουν ονομαστική άξια. Πράγματι, τό άρθρο αυτό εφαρμόζεται, μόνο έφ' όσον τά εταιρικά μερίδια έχουν κατά τό έθνικό δικαιο αναγνωρισμένη ονομαστική άξια. Όποιαδήποτε άλλη έρμηνεία θά είχε κατ' ανάγκη συνέπειες επί τοϋ οϋσιαστικού εταιρικού δικαίου των Κρατών μελών.

Σύμφωνα μέ τό δικαιο τοϋ Ηνωμένου Βασιλείου παραδείγματος χάριν, δέν είναι δυνατόν νά θεωρηθεί ότι ή μερίδα συμμετοχής σέ μία «limited partnership» έχει ονομαστική άξια. Πρός τήν ίδια άποψη εκκλινει καί τό γερμανικό δικαστήριο κατά τήν κυρία δίκη ως πρós τήν «Kommanditgesellschaft» τοϋ γερμανικού δικαίου. Έπί τοϋ δευτέρου συνεπώς μερους τοϋ πρώτου έρωτήματος, ή κυβέρνηση τοϋ Ηνωμένου Βασιλείου δέν δύναται νά εκφέρει γνώμη.

Έπί τοϋ *δευτέρου έρωτήματος* ή κυβέρνηση τοϋ Ηνωμένου Βασιλείου τονίζει ότι εν προκειμένω δέν ανακύπτει τό ζήτημα τής άπ' εϋθείας εφαρμογής τοϋ άρθρου 5, παράγραφος 2, διότι ό ενδιαφερόμενος φορολογούμενος δέν επικαλείται τήν διάταξη αυτή ένώπιον τοϋ έθνικού δικαστηρίου. Προφανώς τό παραπέμπον δικαστήριο έθεσε τό ζήτημα αυτό μέ δική του πρωτοβουλία. Τό ζήτημα τής άπ' εϋθείας εφαρμογής μιάς οδηγίας ανακύπτει, μόνο έφ' όσον ένα Κράτος μέλος δέν έξεπλήρωσε τήν υποχρέωση εκτελέσεως τής οδηγίας πού υπείχε καί ένας ιδιώτης στρέφεται κατά πράξεως τοϋ Κράτους μέλους επικαλούμενος τίς διατάξεις τής οδηγίας. Άλλωστε δυσκόλως θά ήταν δυνατόν νά νοηθεί μία κατάσταση στήν όποια ό φορολογούμενος θά έπεκαλειτο ένώπιον έθνικού δικαστηρίου τήν άπ' εϋθείας εφαρμογή τοϋ άρθρου 5, παρά-

γραφος 2, σκοπός του οποίου είναι να επιβάλει στα Κράτη μέλη την τήρηση μίας ελαχίστης βάσεως υπολογισμού του φόρου εισφοράς.

Τα Κράτη μέλη δέν δύνανται κατά την διαδικασία ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων τους να επικαλεσθούν την απ' ευθείας εφαρμογή του άρθρου 5, παράγραφος 2, αν θεωρούν παραδείγματος χάριν ότι οι νόμοι τους οποίους εξέδωσαν σέ εκτέλεση της οδηγίας είναι κατά κάποιο τρόπο ανεπαρκείς. Παράγματι, στην προκειμένη υπόθεση οι γερμανικές αρχές δέν έπεκαλέστησαν την απ' ευθείας εφαρμογή του άρθρου 5, παράγραφος 2, αλλά έπειδιωξαν άπλως να συναγάγουν από τό άρθρο 5, παράγραφος 2, μία ένδειξη περί του ότι κατά τό γερμανικό έθνικό δίκαιο οι μερίδες συμμετοχής στην ετερόρρυθμη εταιρία έχουν όνομαστική αξία. Τό Ένωμένο Βασίλειο θεωρεί ότι ή Όμοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, όρίζοντας ότι ό φόρος επιβάλλεται τουλάχιστον βάσει της όνομαστικής αξίας, έφ' όσον τά εταιρικά δικαιώματα έχουν όνομαστική αξία, έλαβε όλα τά αναγκαία εκτελεστικά μέτρα πού επιβάλλονται από την οδηγία 69/335/ΕΟΚ.

"Αν τό άρθρο 5, παράγραφος 2, έξετασθει σέ συσχετισμό με τίς υπόλοιπες διατάξεις της οδηγίας, καθίσταται σαφές ότι δέν πληροί τίς προϋποθέσεις πού έχει προσδιορίσει ή νομολογία για την απ' ευθείας εφαρμογή, δηλαδή την έλλειψη αιρέσεων και την έπαρκή ακρίβεια, άφου τό άρθρο 3, παράγραφος 2, τό άρθρο 4, παράγραφος 2, και τά άρθρα 6, 8 και 9 προβλέπουν ένα επί πλέον περιθώριο διακριτικής εύχереιας για τά Κράτη μέλη.

Κατά συνέπεια, στό δεύτερο προδικαστικό έρώτημα πρέπει να δοθει άρνητική απάντηση.

4. Παρατηρήσεις της Έπιτροπής

Έπί του πρώτου ερωτήματος ή Έπιτροπή τονίζει ότι ή ελαχίστη φορολόγηση βάσει

της όνομαστικής αξίας, σύμφωνα με τό άρθρο 5, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ, άποτελεί ένα απόλυτο ελάχιστο όριο. Αυτό επιβεβαιώνεται και από τό κείμενο της διατάξεως αυτής, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της από την οδηγία 74/553/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 7ης Νοεμβρίου 1974 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 42). Ό όρος «όνομαστική αξία» πρέπει να έρμηνευθει όμοιομόρφως για όλα τά Κράτη μέλη, άφου ό σκοπός της οδηγίας είναι ή έναρμόνιση του φόρου εισφοράς, τόσο από της άπόψεως της διαρθρώσεώς του όσο και από της άπόψεως των συντελεστών του.

Ό όρος «όνομαστική αξία» κατά την συνήθη χρήση του υποδηλώνει κυρίως τό χρηματικό ποσό πού είναι άποτυπωμένο επί των μετοχών, αξιογράφων ή μέσων πληρωμής, τό όποιο είναι δυνατόν να διαφέρει από την άγοραία ή τρέχουσα αξία των άνωτέρω. Η χρησιμοποίησή του όμως δέν περιορίζεται σέ δικαιώματα πού είναι ένσωματωμένα σέ έγγραφο. Έτσι γίνεται λόγος και για την όνομαστική αξία των εταιρικών μεριδιών της γερμανικής εταιρίας περιορισμένης εύθύνης. Υπάρχουν όμως εταιρίες στις όποιες κατά γενική παραδοχή δέν δύνανται να γίνει λόγος για όνομαστική αξία, όπως ή άστική εταιρία. Και για τίς εταιρίες αυτές, έφ' όσον επιδιώκουν κερδοσκοπικό σκοπό και τά Κράτη μέλη δέν όρίζουν τίποτε άλλο, τό άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ προβλέπει ότι έξομοιώνονται προς τίς κεφαλαιουχικές εταιρίες. Η χωρίς έξαίρεση όμως εφαρμογή του όρου «όνομαστική αξία» και στις εταιρίες αυτές δέν είναι δυνατή.

Για να διαπιστωθει άν ή συμμετοχή σέ μία εταιρία έχει όνομαστική αξία κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ πρέπει να ληφθει ως βάση τό γράμμα και τό πνεύμα της οδηγίας. Αντικείμενο της οδηγίας είναι ή φορολόγηση των συγκεντρώσεων κεφαλαίων. Τό άρθρο 5 προσδιορίζει τά αποφασιστικά κριτήρια για την εκτίμηση του συγκεντρωμένου κεφαλαίου, τό όποιο άποτελεί την βάση υπολογισμού του φόρου.

Σχετικώς ή όνομαστική άξία θεωρείται ώς τό κατώτατο όριο τής συγκεντρώσεως κεφαλαίου τής εταιρίας. Ό συλλογισμός όμως αυτός δικαιολογείται μόνο στην περίπτωση εταιρικών μεριδίων πού χαρακτηρίζονται από ένα ποσό, τό όποιο αντίπροσωπεύει τό συγκεντρωμένο κεφάλαιο. Αύτή είναι παραδείγματατος χάριν ή περίπτωση των εταιρικών μεριδίων τής γερμανικής εταιρίας περιορισμένης εϋθύνης, άν και ό νόμος δέν χρησιμοποιεί για αυτά τον όρο «όνομαστική άξία», επειδή οι έταίροι στην εταιρία αύτή δέν δύνανται νά απαλλαγούν από τήν ύποχρέωση παροχής τής άρχικης εισφοράς και δέν επιτρέπεται ή έκδοση των εταιρικών μεριδίων κάτω τής όνομαστικής άξιας τους.

Γιά τίς μερίδες συμμετοχής των έτερορϋθμων εταιρών ισχύουν τά έξής: Η εισφορά του έτερορϋθμου εταιρου χαρακτηρίζεται από τό ποσό πού καταχωρίζεται στο διβλίο έμπόρων και έμπορικων εταιριών, τό όποιο ποσό αποτελεί τό όριο τής εϋθύνης του έτερορϋθμου εταιρου έναντι των εταιρικών πιστωτών. Η συμφωνία περί απαλλαγής του έτερορϋθμου εταιρου από τήν ύποχρέωση καταβολής τής εισφοράς αύτης ή περί χορηγήσεως προδεσμίας για τήν καταβολή είναι άκυρη έναντι των πιστωτών. Αντιθέτως όμως επιτρέπεται νά προσδιορισθεί στην σύμβαση εταιρίας πραγματική εισφορά των έτερορϋθμων εταιρων στην εταιρία χαμηλότερη από τό ποσό μέχρι τό όποιο εϋθύνονται οι έτερορϋθμοι έταίροι και τό όποιο καταχωρίζεται στο διβλίο έμπόρων και έμπορικων εταιριών. Γίνεται λόγος για «Pflichteinlage» («ύποχρεωτική εισφορά») σέ αντίθεση πρós τό «Hafteinlage» (ποσό μέχρι τό όποιο εκτείνεται ή εϋθύνη του έτερορϋθμου εταιρου έναντι των πιστωτών). Στίς σχέσεις των εταιρων μεταξύ τους είναι δυνατή ή πραιίτηση από τήν απαιίτηση τής καταβολής τής εισφοράς ή ή απόδοση τής εισφοράς. Τό ποσό επομένως πού καταχωρίζεται στο διβλίο έμπόρων δέν ίσοϋται μέ τό κεφάλαιο πού πρέπει νά καταβληθεί. Κατά συνέπεια, τό ποσό αυτό δέν δύναται νά θεωρηθεί ώς όνομαστική άξία κατά τήν έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 2, τής οδηγίας 69/335/ΕΟΚ. Ούτε άλλωστε οι

άλλες έννοιες πού χρησιμοποιούνται στην πρακτική για τον προσδιορισμό τής μερίδος συμμετοχής του έτερορϋθμου εταιρου και πού αναφέρονται στην διάταξη περί παραπομπής, δηλαδή τό ποσό του μεριδίου επί του κεφαλαίου, τό όποιο αποτελεί λογιστικό μέγεθος του Ισολογισμού και ύπόκειται σέ συνεχείς αύξομειώσεις, καθώς και ή κατά τό εταιρικό δίκαιο ιδιότης του μέλους, έχουν όνομαστική άξία.

Στό πρώτο επομένως έρώτημα του Finanzgericht του Άμβούργου πρέπει νά δοθεί ή άπάντηση ότι οι μερίδες συμμετοχής των έτερορϋθμων εταιρων δέν έχουν όνομαστική άξία κατά τήν έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 2, τής οδηγίας 69/335/ΕΟΚ.

Έπί του *δευτέρου έρωτήματος* ή Έπιτροπή παρατηρεί κατ' άρχάς ότι, σύμφωνα μέ παγία νομολογία του Δικαστηρίου, και οι οδηγίες είναι δυνατόν νά παραγάγουν άμεσα άποτελέσματα για τους ιδιώτες. Αυτό συμβαίνει, όταν οι οδηγίες θεσπίζουν μία σαφή ύποχρέωση πού δέν ύπόκειται ούτε σέ επιφύλαξη ούτε σέ αίρεση και δέν αφήνει στά Κράτη μέλη περιθώρια άσκήσεως διακριτικής εϋχερείας.

Έφ' όσον τό άρθρο 5, παράγραφος 2, τής οδηγίας 69/335/ΕΟΚ όρίζει ότι τό φορολογητέο ποσό δέν δύναται νά είναι κατώτερο από τήν όνομαστική άξία των εταιρικών μεριδίων πού άνήκουν σέ κάθε έταίρο, πληροϋνται οι προϋποθέσεις αυτές, αφού αυτό αποτελεί μία σαφή και χωρίς αίρέσεις ύποχρέωση τηρήσεως ενός ελαχίστου όριου για τήν φορολόγηση. Για νά έξασφαλισθεί ή όμοιόμορφη φορολόγηση σέ όλα τά Κράτη μέλη, πράγμα πού επιδιώκεται μέ τήν οδηγία, ή φορολόγηση βάσει τής όνομαστικής άξιας κατά τό άρθρο 5, παράγραφος 2, πρέπει νά πραγματοποιείται, μόνο έφ' όσον ύφίστανται οι άνωτέρω έκτεθεισες προϋποθέσεις για τήν ύπαρξη όνομαστικής άξιας. Αν δέν ύπάρχει όνομαστική άξία, ή φορολόγηση δύναται νά πραγματοποιηθεί μόνο σύμφωνα μέ τίς άλλες φορολογικές βάσεις πού αναφέρονται στο άρθρο 5. Καί από τής άπόψεως αύτης συνεπώς ή οδηγία καθορίζει σαφώς και χωρίς επιφυλάξεις τά πλαίσια τής φορολόγησεως.

Κατά συνέπεια, στό δεύτερο ερώτημα πρέπει νά δοθεί ή απάντηση ότι ή διάταξη περί φορολογήσεως βάσει τής όνομαστικής αξίας κατά τό άρθρο 5, παράγραφος 2, τής όδηγίας 69/335/ΕΟΚ αποτελεί δικαιο πού έχει άπ' εϋθείας εφαρμογή και ότι οι φορολογούμενοι δύνανται νά επικαλούνται ενώπιον τών δικαστηρίων τών Κρατών μελών τό ότι δέν ύφίστανται οι προϋποθέσεις τής φορολογήσεως βάσει τής όνομαστικής αξίας κατά τό άρθρο 5, παράγραφος 2, τής όδηγίας και ότι συνεπώς ό φόρος πρέπει νά επιβληθεί επί του ποσού εκείνου, τό όποιο αποτελεί, έφ' όσον δέν ύπάρχει όνομαστική αξία, τήν φορολογική βάση κατά τό άρθρο 5.

III — Προφορική διαδικασία

Κατά τήν συνεδρίαση τής 6ης Μαΐου 1982 άνέπτυξαν προφορικώς τις παρατηρήσεις τους ή προσφεύγουσα στην κυρία δίκη, εκπροσωπούμενη από τόν φορολογικό σύμβουλο Herbert Beiser, κάτοικο Άμβούργου, τό Finanzamt für Verkehrsteuern του Άμβούργου, εκπροσωπούμενο από τόν Langlosh, ή κυβέρνηση του Ήνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τόν J. Rayner-James, Barrister, και ή Έπιτροπή, εκπροσωπούμενη από τόν W. D. Krause-Ablass, δικηγόρο Düsseldorf.

Ό γενικός εισαγγελεύς άνέπτυξε τις προτάσεις του κατά τήν συνεδρίαση τής 17ης Ίουνίου 1982.

Σκεπτικό

- 1 Μέ διάταξη τής 17ης Σεπτεμβρίου 1981, ή όποία περιήλθε στό Δικαστήριο στις 6 Οκτωβρίου 1981, τό Finanzgericht του Άμβούργου υπέβαλε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 τής συνθήκης ΕΟΚ, δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς τήν έρμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 2, τής όδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, τής 17ης Ίουλίου 1969, περί τών έμμέσων φόρων τών επιβαλλομένων επί τών συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ είδ. έκδ. 09/001, σ. 20), προκειμένου νά δυνηθεί νά αποφανθεί κατά πόσο οι μερίδες συμμετοχής τών ετερορρυθμων εταιρων τής κατά τό γερμανικό δικαιο ετερορρυθμου εταιρίας έχουν, όσον άφορά τήν έκκαθάριση του φόρου εισφοράς, όνομαστική αξία κατά τήν έννοια τής όδηγίας αυτής.
- 2 Τά ερωτήματα αυτά άνέκυψαν στό πλαίσιο διαφοράς μεταξύ τής ετερορρυθμου εταιρίας Felicitas Rickmers-Linie KG & Co. και τής γερμανικής δημοσιονομικής διοικήσεως, όταν ή τελευταία αυτή επέβαλε φόρο εισφοράς βάσει του Kapitalverkehrsteuergesetz (νόμου περί έπιβολής φόρου επί τής κινήσεως τών κεφαλαίων) τής 17ης Νοεμβρίου 1972, τόν όποιο έθέσπισε ή Όμοσπονδιακή Δημοκρατία τής Γερμανίας σέ έκτέλεση τής άνωτέρω όδηγίας. Η διαφορά άφορά τόν προσδιορισμό τής φορολογικής βάσεως επί τής όποίας πρέπει νά έκκαθαρισθεί ό φόρος εισφοράς έν προκειμένω.

- 3 Τό άρθρο 1 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ όρίζει ότι ό φόρος εισφοράς εισπράττεται επί τών εισφορών στις κεφαλαιουχικές εταιρίες πού προσδιορίζονται στό άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας. Σύμφωνα μέ τό άρθρο 3, παράγραφος 2, πρός τίς κεφαλαιουχικές εταιρίες εξομοιώνονται όλες οι άλλες εταιρίες, ενώσεις προσώπων ή νομικά πρόσωπα πού επιδιώκουν σκοπούς κερδοσκοπικούς, ένα Κράτος μέλος όμως δύναται νά μή τά θεωρεί ως κεφαλαιουχικές εταιρίες γιά τήν εισπραξη του φόρου εισφοράς. Όπως προκύπτει από τήν διάταξη περί παραπομπής, ό Kapitalverkehrsteuergesetz κάνει μέν γιά τήν κατά τό γερμανικό δίκαιο ετερόρρυθμη εταιρία χρήση της ευχερείας πού άπονέμεται από τό άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας ως πρός τήν εξαίρεση όρισμένων κατηγοριών εταιριών, ενώσεων προσώπων ή νομικών προσώπων από τόν φόρο εισφοράς, όρίζει όμως στό άρθρο 5, παράγραφος 2, αριθμός 3 ότι ό φόρος αυτός επιβάλλεται στις ετερόρρυθμες εταιρίες εκείνες, μεταξύ τών όμορρύθμων εταιριών τών όποιων καταλέγεται είτε μία καθαυτό κεφαλαιουχική εταιρία είτε μία άλλη ετερόρρυθμη εταιρία, όμορρύθμος έταίρος της όποίας είναι μία καθαυτό κεφαλαιουχική εταιρία.
- 4 Όσον άφορά τήν δάση μετρήσεως του φόρου εισφοράς, τό άρθρο 5, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ, όπως ίσχυε κατά τόν χρόνο τών επιδικών περιστατικών, όρίζει στό σημείο πού ενδιαφέρει έν προκειμένω ότι «τό ποσό επί του όποιου εκκαθαρίζεται ό φόρος δέν δύναται . . . νά είναι μικρότερο από τήν πραγματική άξία τών εταιρικών μεριδίων, τά όποια έχουν δοθεί ή τά όποια άνήκουν σέ κάθε έταίρο, ή άκόμη από τήν όνομαστική άξία τών εταιρικών αυτών μεριδίων, άν αυτή είναι μεγαλύτερα από τήν πραγματική άξία». Βάσει της διατάξεως αυτής, τό άρθρο 8 του Kapitalverkehrsteuergesetz όρίζει τά εξής: «Έφ' όσον τά εταιρικά δικαιώματα έχουν όνομαστική άξία, ως άξία τών εταιρικών δικαιωμάτων λογίζεται . . . τουλάχιστον ή όνομαστική άξία μετά τήν άφαίρεση τών όφειλομένων εισφορών».
- 5 Από τήν διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι ό φόρος εισφοράς έπεβλήθη στην Felicitas Rickmers-Linie KG & Co., επειδή ή εταιρία αυτή ένέλιπε στην κατηγορία τών εταιριών πού αναφέρονται στό άρθρο 5, παράγραφος 2, αριθμός 3 του Kapitalverkehrsteuergesetz, λόγω της εισόδου μιας άνανύμου εταιρίας μέ τήν ιδιότητα του όμορρύθμου έταίρου στην ετερόρρυθμη εταιρία πού είναι όμορρύθμος έταίρος στην Felicitas Rickmers-Linie KG & Co. Αυτό έθεωρήθη, σύμφωνα μέ τήν σχετική γερμανική νομολογία, ως άπόκτηση εκ μέρους τών ετερόρρυθμων έταίρων της Felicitas Rickmers-Linie KG & Co. εταιρικών μεριδίων σέ κεφαλαιουχική εταιρία και έπομένως ως πράξη ύποκειμένη στον φόρο εισφοράς δύναμει του Kapitalverkehrsteuergesetz.
- 6 Κατά τόν χρόνο της πράξεως αυτής ή άξία τών εταιρικών μεριδίων της Felicitas Rickmers KG & Co. ήταν άναμφισβητήτως μηδενική. Τό Finanzamt όμως

έθεώρησε τό ποσό τών 6 480 000 γερμανικών μάρκων πού είχε καταχωρισθεί στό βιβλίο έμπόρων καί έμπορικών εταιριών καί αντίπροσώπευε τίς μερίδες συμμετοχής τών έτερορρύθμων εταιρών ώς τήν όνομαστική άξία τών μερίδων αυτών καί συνεπώς καθόρισε τόν φόρο εισφοράς βάσει του ποσού αυτού. Η Felicitas Rickmers-Linie KG & Co. προσέφυγε κατά της άποφάσεως αυτής ένώπιον του Finanzgericht του Άμβούργου, ισχυρίζετο δέ ότι οι μερίδες συμμετοχής σε έτερορρυθμη εταιρία δέν έχουν όνομαστική άξία καί ότι ώς βάση ήδύνατο να ληφθεί μόνο ή πραγματική άξία, ή όποια στην συγκεκριμένη περίπτωση ήταν μηδενική.

7 Έπειδή τό Finanzgericht του Άμβούργου έθεώρησε ότι ή επίλυση της διαφοράς έξαρτάται από τήν έρμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ, υπέβαλε στό Δικαστήριο τά ακόλουθα προδικαστικά έρωτήματα:

«1. Η διάταξη του άρθρου 5, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί τών έμμέσων φόρων τών επιβαλλομένων επί τών συγκεντρώσεων κεφαλαίων, πρέπει να έρμηνευθεί υπό τήν έννοια ότι καί οι μερίδες συμμετοχής σε έτερορρυθμη εταιρία έχουν όνομαστική άξία κατά τήν έννοια της διατάξεως αυτής καί, σε περίπτωση καταφατικής άπαντήσεως, ποió στοιχείο της έτερορρύθμου εταιρίας εκφράζει τήν όνομαστική άξία;

2. Η διάταξη του άρθρου 5, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ έχει άπ' ευθείας έφαρμογή υπό τήν έννοια ότι οι φορολογούμενοι δύνανται να επικαλούνται ένώπιον τών δικαστηρίων τό δικαίωμα να φορολογούνται σύμφωνα μέ τήν οδηγία;»

8 Μέ τίς παρατηρήσεις της πού κατέθεσε στό Δικαστήριο, ή προσφεύγουσα υπεστήριξε ότι κατ' αρχάς πρέπει να δοθεί άπάντηση στό έρώτημα επί του όποιου βασίζεται τό έρώτημα του Finanzgericht του Άμβούργου, δηλαδή άν μία πράξη, όπως ή προκειμένη, πρέπει να θεωρηθεί ως πράξη υποκειμένη σε φόρο κατά τήν έννοια της οδηγίας παρά τό γεγονός ότι από της άπόψεως του φόρου εισφοράς άποτελεί καθαρό πλάσμα καί ούτε έπηρεάζει τήν ύπαρξη της εταιρίας ούτε μεταβάλλει τήν γενική διάρθρωσή της από νομικής καί οικονομικής άπόψεως.

9 Τό έρώτημα όμως αυτό, πού προϋποθέτει τήν έρμηνεία τών άρθρων 3 (παράγραφος 2) καί 4 της οδηγίας, δέν υπεβλήθη από τό Finanzgericht του Άμβούργου, τό όποιο δέν διατυπώνει στην διάταξη του περι παραπομπής άμφιβολίες ως προς τό άν μία πράξη, όπως ή προκειμένη, υπόκειται στον φόρο εισφοράς. Δέν χρειάζεται επομένως να δοθεί άπάντηση στό έρώτημα αυτό κατά τήν παρούσα προδικαστικής φύσεως διαδικασία.

Έπί του πρώτου ερωτήματος

- 10 Τό πρώτο ερώτημα του Finanzgericht του Άμβούργου αφορά την έρμηνεία του όρου «όνομαστική άξια» κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 2, τής οδηγίας 69/335/ΕΟΚ.
- 11 Άπό την από νομικής απόψεως διάρθρωση τής έτερορρύθμου έταιρίας, όπως προκύπτει από την σχετική γερμανική νομοθεσία, ή προσφεύγουσα στην κυρία δίκη και ή Έπιτροπή συνάγουν ότι οι μερίδες συμμετοχής σε έτερορρυθμη έταιρία δέν έχουν όνομαστική άξια κατά την άνωτέρω έννοια. Για νά ένισχύσουν δέ την άποψη τους, ισχυρίζονται ότι ή έταιρική αυτή μορφή χαρακτηρίζεται από τό ότι οι εισφορές των έτερορρυθμων έταίρων δέν έκφράζονται υποχρεωτικώς σε χρήμα, ότι τό μερίδιό τους επί του κεφαλαίου ένδεχομένως υπόκειται σε συνεχείς αύξομειώσεις και ότι τό ποσό πού έχει καταχωρισθεί για κάθε έτερορρυθμο έταίρο στό βιβλίο εμπόρων και έμπορικών έταιριών δέν έχει έννοια παρά μόνο έναντι των πιστωτών τής έταιρίας.
- 12 Ή γερμανική δημοσιονομική διοίκηση ισχυρίσθη με τίς γραπτές παρατηρήσεις τής ότι τό άρθρο 5, παράγραφος 2, τής οδηγίας 69/335/ΕΟΚ πρέπει νά ισχύει πλήρως για όλες τίς έταιρίες πού έξομοιώνονται προς τίς κεφαλαιουχικές εταιρίες, συμπεριλαμβανομένης και τής έτερορρύθμου έταιρίας του άρθρου 5, παράγραφος 2, αριθμός 3 του Kapitalverkehrsteuergesetz. Στην προφορική διαδικασία δέ προσέθεσε ότι οι μερίδες συμμετοχής σε έτερορρυθμη έταιρία έχουν όπωσδήποτε όνομαστική άξια, όταν πρόκειται για έταιρίες με διάρθρωση πού προσεγγίζει την διάρθρωση από νομικής απόψεως των καθαυτό κεφαλαιουχικών εταιριών, ιδίως όσον αφορά την συμμετοχή των έτερορρυθμων έταίρων στά κέρδη και στις ζημίες τής έταιρίας, καθώς και τίς υποχρεωτικές εισφορές τους και την εϋθύνη τους έναντι των τρίτων.
- 13 Τέλος, ή κυβέρνηση του Ήνωμένου Βασιλείου ύπεστήριξε με τίς γραπτές παρατηρήσεις τής την άποψη ότι ό όρος «όνομαστική άξια» κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 2, τής οδηγίας 69/335/ΕΟΚ εφαρμόζεται μόνο έφ' όσον τά εταιρικά μερίδια μιάς έταιρίας έχουν αναγνωρισμένη όνομαστική άξια. Αυτό συμβαίνει, όπως διευκρίνισε κατά την προφορική διαδικασία, όταν τά εταιρικά μερίδια κατά την κρίση του ένδικου δικαστηρίου χαρακτηρίζονται από όρισμένο ποσό πού άντιπροσωπεύει τό συγκεντρωμένο κεφάλαιο.

- 14 Πρέπει κατ' αρχάς νά τονισθεί ότι ό επίδικος όρος περιέχεται σέ διάταξη του κοινοτικού δικαίου, ή όποια δέν παραπέμπει στό δίκαιο τών Κρατών μελών γιά τόν προσδιορισμό τής έννοιας του καί τής έκτάσεως εφαρμογής του. Ή έναρμόνιση ενός φόρου — όπως ό φόρος εισφοράς, ό επιβαλλόμενος επί τών συγκεντρώσεων κεφαλαίων — όχι μόνο ως πρός τούς συντελεστές του, αλλά καί ως πρός τήν διάρθρωσή του, σημαίνει ότι ή φορολογική βάση προσδιορίζεται σέ κάθε Κράτος μέλος βάσει άντικειμενικών κριτηρίων, ή έκταση εφαρμογής τών όποιων έντός τής Κοινότητας είναι ένιαία καί τά όποια έκφεύγουν τής επίδράσεως τών έθνικών δικαίων. Από τά άνωτέρω συνάγεται ότι ή έρμηνεία του επίδικου όρου στήν γενική έννοια του δέν δύναται νά άφεθεί στήν διακριτική έξουσία κάθε Κράτους μέλους. Έπομένως, πρέπει νά δοθούν στό έθνικό δικαστήριο τά στοιχεία πού θά του επιτρέψουν νά άποφανθεί άν ή σχετική έταιρία άνταποκρίνεται στά κριτήρια τής κοινοτικής ρυθμίσεως.
- 15 Ή συνήθης έννοια τής έκφράσεως «όνομαστική άξία» άφορα ποσό έκφρασμένο σέ χρήμα, κατ' αρχήν άμετάδλητο καί πού είναι δυνατόν νά διαφέρει από τήν πραγματική οικονομική άξία. Σέ σχέση μέ τίς καθαυτό κεφαλαιουχικές έταιρίες, ό όρος αυτός χρησιμοποιείται γιά τήν άριθμητικώς έκφρασμένη άξία τής εισφοράς πού ό έταίρος έχει υποχρέωση νά καταβάλει, από τήν όποια υποχρέωση δέν δύναται νά άπαλλάξουν τόν έταίρο ούτε ή έταιρία ούτε οι άλλοι έταίροι, ή άξία αυτή δέ χαρακτηρίζει κατά τρόπο διαρκή τίς σχέσεις μεταξύ του έταίρου καί τής έταιρίας.
- 16 Όσον άφορα τήν χρήση του όρου αυτού στό άρθρο 5, παράγραφος 2, τής οδηγίας 69/335/ΕΟΚ, πρέπει επίσης νά παρατηρηθεί ότι, σύμφωνα μέ τίς άρχές στίς όποιες στηρίζεται ό έναρμονισμένος φόρος εισφοράς, στόν φόρο αυτό ύπόκεινται μόνο οι πράξεις πού συνιστούν τήν νομική έκφραση τών συγκεντρώσεων κεφαλαίων, καί μάλιστα μόνο έφ' όσον οι πράξεις αυτές συντελοούν στήν ένίσχυση του οικονομικού δυναμικού τής έταιρίας. Έν όψει του στόχου αυτού, ως «όνομαστική άξία» έταιρικών μεριδίων κατά τήν έννοια τής έν λόγω διατάξεως νοείται μόνο τό ποσό πού άντιστοιχεί στήν άξία, τήν όποια ό έταίρος όφείλει νά εισφέρει στήν κεφαλαιουχική έταιρία καί μέ τήν όποια ό έταίρος συντελεί στήν συγκέντρωση κεφαλαίου.
- 17 Από τά άνωτέρω συνάγεται ότι τά μερίδια τών έταίρων μιās έταιρίας έχουν όνομαστική άξία κατά τήν έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 2, έφ' όσον ή διάρθρωση τής έταιρίας από νομικής άπόψεως συνεπάγεται τήν ύπαρξη σταθερών χρηματικών ποσών πού έχουν ως σκοπό νά έκφράζουν άριθμητικώς τήν

άξια της συμμετοχής των εταίρων στην συγκέντρωση κεφαλαίων της εταιρίας αυτής και να χαρακτηρίζουν κατά τρόπο διαρκή τις σχέσεις μεταξύ των εταίρων και της εταιρίας.

- 18 Έν ὄψει της πολυμορφίας της διαρθρώσεως, από νομικής απόψεως, των εταιριών, των ενώσεων προσώπων και των νομικών προσώπων που ἔξομοιώνονται, σύμφωνα με τὸ ἄρθρο 3, παράγραφος 2, της ὁδηγίας, πρὸς τίς κεφαλαιουχικές εταιρίες, ὁ ὅρος «ὀνομαστική ἀξία» δὲν ἐφαρμόζεται αὐτομάτως σέ ὅλες τίς μορφές εταιριῶν, ἐνώσεων προσώπων ἢ νομικῶν προσώπων πού ἐμπίπτουν στήν διάταξη αὐτή, ὥστε νά θεωρεῖται ὅτι σέ ὅλες αὐτές ὑπάρχει κατ' ἀνάγκη ὀνομαστική ἀξία. Πρέπει λοιπόν νά ἐξετάζεται σέ κάθε μορφή εταιρίας, ἐνώσεως προσώπων ἢ νομικοῦ προσώπου ἂν ἡ διάρθρωσή του ἀπό νομικής ἀπόψεως, ὅπως προκύπτει ἀπό τήν σχετική ἐθνική νομοθεσία καί ἀπό τήν σύμβαση περὶ συστάσεως τῆς εταιρίας ἢ τὸ καταστατικό, ἐπιτρέπει τήν διαπίστωση τῆς ὑπάρξεως ὀνομαστικῆς ἀξίας.
- 19 Βάσει τῶν ἀνωτέρω κριτηρίων, πρέπει νά γίνει δεκτό ὅτι στήν ἑτερόρρυθμη εταιρία πού περιγράφει τὸ Finanzgericht τοῦ Ἀμβούργου, στήν ὁποία οἱ εἰσφορές τῶν ἑτερορρῦθμων εταίρων δὲν ἐκφράζονται ὑποχρεωτικῶς σέ χρήμα, τὸ μερίδιο ἐπὶ τοῦ κεφαλαίου εἶναι δυνατόν νά ὑπόκειται σέ συνεχεῖς ἀξιομειώσεις καί τὸ ποσό πού ἔχει καταχωρισθεῖ στό βιβλίο ἐμπόρων καί ἐμπορικῶν εταιριῶν γιά κάθε ἑτερόρρυθμο εταίρο ἔχει ὡς σκοπὸ τὸν περιορισμὸ καί μόνον τῆς εὐθύνης του ἔναντι τῶν πιστωτῶν τῆς εταιρίας, τὰ εταιρικά μερίδια δὲν ἔχουν ὀνομαστική ἀξία κατὰ τήν ἔννοια τῆς ἐπιδίκου διατάξεως.
- 20 Ἡ γερμανική δημοσιονομική διοίκηση ὁμως ἀμφισβήτησε τὸ ὅτι οἱ εταιρίες πού ἀναφέρονται στό ἄρθρο 5, παράγραφος 2, ἀριθμὸς 3 τοῦ Kapitalverkehrsteuergesetz, ἰδίως δέ ἡ προσφεύγουσα στήν κυρία δίκη, ἡ σύμβαση περὶ συστάσεως τῆς ὁποίας περιέχει εἰδικούς ὅρους, παρουσιάζουν πράγματι τὰ χαρακτηριστικά αὐτά.
- 21 Τὸ ζήτημα πάντως ἂν οἱ εταιρίες τοῦ τύπου πού ἀναφέρεται στό ἄρθρο 5, παράγραφος 2, ἀριθμὸς 3 τοῦ Kapitalverkehrsteuergesetz ἀποτελοῦν μορφή εταιρίας πού διαφέρει ἀπό τήν ἑτερόρρυθμη εταιρία γενικῶς καί ποιά εἶναι ἐνδεχομένως ἡ διάρθρωση ἀπό νομικής ἀπόψεως μιᾶς τέτοιας εταιρίας ἐμπίπτει στό ἐθνικὸ δίκαιο καί μόνον. Ἐναπόκειται ἐπομένως στό ἐθνικὸ δικαστήριον νά προσδιορίσει τήν μορφή τῆς εταιρίας στήν προκειμένη ὑπόθεση καί νά κρίνει τὰ χαρακτηριστικά τῆς βάσει τῶν κριτηρίων πού ἀπορρέουν ἀπό τήν κοινοτική ρύθμιση.

- 22 Κατά συνέπεια, η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι ότι τα εταιρικά μερίδια έχουν ονομαστική αξία κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335, εφ' όσον η διάρθρωση από νομικής απόψεως του είδους της εταιρίας στην οποία ανήκει ή εν λόγω εταιρία συνεπάγεται την ύπαρξη σταθερών χρηματικών ποσών που έχουν ως σκοπό να εκφράζουν αριθμητικώς την αξία της συμμετοχής των εταίρων στην συγκέντρωση κεφαλαίων της εταιρίας αυτής και να χαρακτηρίζουν κατά τρόπο διαρκή τις σχέσεις μεταξύ των εταίρων και της εταιρίας. Η εκτίμηση τόσο των εφαρμοστέων εθνικών διατάξεων όσο και των όρων της συμβάσεως περί συστάσεως της εταιρίας ή του καταστατικού της, ή οποία απαιτείται προκειμένου να αποδειχθεί αν συντρέχει ή περίπτωση αυτή, έναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο, το οποίο πρέπει να λάβει υπ' όψη του τα έρμηνευτικά στοιχεία που προσδιορίζει το Δικαστήριο.

Έπί του δευτέρου ερωτήματος

- 23 Το δεύτερο ερώτημα του Finanzgericht του Άμβούργου αφορά το ζήτημα αν οι φορολογούμενοι δύνανται να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων το άρθρο 5, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ, προκειμένου να επιτύχουν την εκκαθάριση του φόρου εισφοράς βάσει της οδηγίας αυτής.
- 24 Έπ' αυτού του σημείου πρέπει να παρατηρηθεί ότι σέ όλες τις περιπτώσεις προσηκούσης εκτελέσεως οδηγιών τα αποτελέσματα των οδηγιών επηρεάζουν τους ιδιώτες μόνο μέσω των εκτελεστικών μέτρων που λαμβάνει το σχετικό Κράτος μέλος.
- 25 Όπως προκύπτει από την διάταξη περί παραπομπής, στην Όμοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας εξεδόθη νομοθετική διάταξη προς εκτέλεση του άρθρου 5, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ. Το Finanzgericht του Άμβούργου έτόνισε περαιτέρω στην διάταξή του περί παραπομπής ότι η διάταξη αυτή του εθνικού δικαίου πρέπει να έρμηνευθεί σύμφωνα με την οδηγία, έπειδή ο γερμανός νομοθέτης θέλησε να μεταφέρει την οδηγία στο γερμανικό δίκαιο.

- 26 'Από τὰ ἀνωτέρω συνάγεται ὅτι τὰ ἀποτελέσματα τῆς ὁδηγίας ἐν προκειμένῳ δύνανται νά ἐπηρεάσουν τοὺς ἰδιώτες μέσω τῶν ἐκτελεστικῶν μέτρων πού ἔχει λάβει τὸ σχετικὸ Κράτος μέλος. Ἐπομένως, παρέλκει ἡ ἐξέταση τοῦ ζητήματος ἂν τὸ ἄρθρο 5, παράγραφος 2, συγκεντρώνει τίς προϋποθέσεις ἀπὸ τίς ὁποῖες θὰ ἐξηρτᾶτο ἡ δυνατότης τῶν ἰδιωτῶν νά ἐπικαλεσθοῦν τὴν διάταξη αὐτὴ ἐνώπιον τῶν ἐθνικῶν δικαστηρίων σέ περίπτωση κατὰ τὴν ὁποία ἡ ὁδηγία δὲν θὰ εἶχε ἐκτελεσθεῖ προσηκόντως.
- 27 Ὑπὸ τίς προϋποθέσεις αὐτές, παρέλκει ἡ ἀπάντηση στό δεύτερο ἐρώτημα τοῦ Finanzgericht τοῦ Ἀμβούργου.

Ἐπί τῶν δικαστικῶν ἐξόδων

- 28 Τὰ ἔξοδα στά ὁποῖα υπεβλήθησαν ἡ κυβέρνηση τοῦ Ἠνωμένου Βασιλείου καί ἡ Ἐπιτροπὴ τῶν Εὐρωπαϊκῶν Κοινοτήτων, πού κατέθεσαν παρατηρήσεις στό Δικαστήριο, δὲν ἀποδίδονται. Δεδομένου ὅτι ἡ παρούσα διαδικασία ἔχει ὡς πρὸς τοὺς διαδίκους τῆς κυρίας δίκης τὸν χαρακτήρα παρεμπίπτοντος, πού ἀνέκυψε ἐνώπιον τοῦ ἐθνικοῦ δικαστηρίου, σ' αὐτὸ ἐναπόκειται νά ἀποφανθεῖ ἐπὶ τῶν δικαστικῶν ἐξόδων.

Διὰ ταῦτα,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα)

κρίνοντας ἐπὶ τῶν ἐρωτημάτων πού τοῦ ὑπέβαλε μὲ διάταξη τῆς 17ης Σεπτεμβρίου 1981 τὸ Finanzgericht τοῦ Ἀμβούργου, ἀποφαίνεται:

- 1) Τὰ ἐταιρικά μερίδια ἔχουν ὀνομαστικὴ ἀξία κατὰ τὴν ἐννοια τοῦ ἁρθρου 5, παράγραφος 2, τῆς ὁδηγίας 69/335, ἐφ' ὅσον ἡ διάρθρωση ἀπὸ νομικῆς ἀπόψεως τοῦ εἴδους τῆς ἐταιρίας στό ὁποῖο ἀνήκει ἡ ἐν λόγω ἐταιρία συνεπάγεται τὴν ὑπαρξὴ σταθερῶν χρηματικῶν ποσῶν πού ἔχουν ὡς σκοπὸ νά ἐκφράζουν ἀριθμητικῶς τὴν ἀξία τῆς συμμετοχῆς τῶν ἐταίρων στή συγκέντρωση κεφαλαίων τῆς ἐταιρίας αὐτῆς καί νά χαρακτηρίζουν κατὰ τρόπο διαρκῆ τίς σχέσεις μεταξὺ τῶν ἐταίρων καί τῆς ἐταιρίας.
- 2) Ἡ ἐκτίμηση τόσο τῶν ἐφαρμοστέων ἐθνικῶν διατάξεων, ὅσο καί τῶν ὅρων τῆς συμβάσεως περὶ συστάσεως τῆς ἐταιρίας ἢ τοῦ καταστατικοῦ

της, ή οποία απαιτείται προκειμένου να αποδειχθεί αν συντρέχει ή περίπτωση αυτή, εναπόκειται στο έθνικό δικαστήριο, το οποίο πρέπει να λάβει υπόψη του τα έρμηνευτικά στοιχεία που προσδιορίζει το Δικαστήριο.

Touffait

Mackenzie Stuart

Everling

Έδημοσιεύθη σε δημοσία συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 15 Ιουλίου 1982.

Ό γραμματεύς
κ.ά.α.

Ό πρόεδρος του τρίτου τμήματος

J. A. Pompe

A. Touffait

Βοηθός γραμματεύς

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΩΣ
SIR GORDON SLYNN
ΠΟΥ ΑΝΕΠΤΥΧΘΗΣΑΝ ΣΤΙΣ 17 ΙΟΥΝΙΟΥ 1982¹

*Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,*

Η παρούσα υπόθεση αφορά τα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε στο Δικαστήριο το Finanzgericht του Άμβούργου ως προς την έρμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335 του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των έμμέσων φόρων των έπιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20).

Προσφεύγουσα είναι η Kommanditgesellschaft Felicitas Rickmers-Linie KG & Co. Η «Kommanditgesellschaft» (έτερόρρυθμη έταιρία) είναι η έταιρική μορφή στην οποία υπάρχουν ένας ή περισσότεροι όμόρρυθμοι έταίροι, ή εϋθύνη των όποιων είναι άπερίοριστη, και ένας ή περισσότεροι έτερόρρυθμοι έταίροι, ή εϋθύνη των όποιων περιο-

ρίζεται στο ποσό των εισφορών τους στην έταιρική περιουσία, όπως έχουν καταχωρισθεί στο διβλίο έμπόρων και έμπορικών έταιριών.

Καθ' όλο τον κρίσιμο χρόνο όμόρρυθμος έταίρος της προσφευγούσης ήταν μία άλλη έτερόρρυθμη έταιρία, ή Rickmers-Linie KG, την οποία στο έξής θά άποκαλώ «υπερκειμένη έτερόρρυθμη έταιρία». Καθ' οϋ είναι τό Finanzamt für Verkehrsteuern (Έφορία μεταβιβάσεως κεφαλαίων) του Άμβούργου.

Στις 10 Άπριλιου 1974 μία άνώνυμη έταιρία, ή Harag Lloyd AG, έγινε όμόρρυθμος έταίρος στην υπερκειμένη έτερόρρυθμη έταιρία. Τό καθ' οϋ έθεώρησε ότι αυτό άποτελούσε πράξη υποκειμένη στον φόρο εισφοράς, ό όποιος θά υπελογίζετο επί του κεφαλαίου της προσφευγούσης, δυνάμει του νόμου περί έπιβολής φόρου επί

1 — Μετάφραση από τά άγγλικά.