DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)
26. september 1996 *

I sag C-287/94,

angående en anmodning, som Østre Landsret i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

A/S Richard Frederiksen & Co.

mod

Skatteministeriet,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 4, stk. 2, litra b), og artikel 10 i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405),

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C. N. Kakouris, og dommerne G. F. Mancini og H. Ragnemalm (refererende dommer),

generaladvokat: A. La Pergola
justitssekretær: ekspeditionssekretær H. A. Rühl,

* Processprog: dansk.

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— A/S Frederiksen & Co. ved advokat Peter Dyhr, København

— Skatteministeriet ved advokat Karsten Hagel-Sørensen, København

— den danske regering ved kontorchef Peter Biering, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget

— den belgiske regering ved directeur d'administration Jan Devadder, Udenrigsministeriets Service juridique, som befuldmægtiget

— den græske regering ved assisterende juridisk rådgiver Panagiotis Kamarineas, Statens Advokatkontor, og forskningsmedarbejder Sofia Chala, Udenrigsministeriets Særlige Juridiske Kontor for EF-Spørgsmål, som befuldmægtigede

— den italienske regering ved professor Umberto Leanza, chef for Udenrigsministeriets Servizio del contenzioso diplomatico, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato Maurizio Fiorilli

— Det Forenede Kongeriges regering ved Assistant Treasury Solicitor John E. Collins, som befuldmægtiget, bistået af Alan Moses, QC

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Anders C. Jessen og Hélène Michard, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at parterne har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 21. marts 1996,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 7. maj 1996,

afsagt følgende

Dom

1 Ved beslutning af 6. oktober 1994, indgået til Domstolen den 21. oktober 1994, har Østre Landsret i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 4, stk. 2, litra b), og artikel 10 i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405, herefter »direktivet«).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag, som føres af et dansk selskab, A/S Richard Frederiksen & Co., mod Skatteministeriet vedrørende indkomstbeskatning i forbindelse med et rentefrit lån fra selskabet til et af dets datterselskaber.

3 I direktivets artikel 4 opregnes de dispositioner, der skal være undergivet kapitaltilførselsafgift, og de dispositioner, som efter medlemsstaternes valg kan undergives kapitaltilførselsafgift. Til den sidstnævnte kategori af dispositioner henregnes efter artikel 4, stk. 2, litra 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«.

4 Direktivets artikel 10 har følgende ordlyd: »Bortset fra kapitaltilførselsafgiften opkræver medlemsstaterne af selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer med erhvervsformål ingen andre skatter eller afgifter af nogen art.«

5 A/S Richard Frederiksen & Co. (herefter »moderselskabet«) erhvervede samtlige aktier i Sydjysk Sten og Grus A/S (herefter »datterselskabet«) og ydede efter fire måneders forløb datterselskabet et rentefrit lån, som beløb sig til 8 519 285 DKR.

6 Det fremgår af forelæggelsesbeslutningen, at skattemyndighederne, i tilfælde hvor der sker en vilkårlig indkomstoverførsel, efter retspraksis i Danmark kan foretage en korrektion af selvangivelserne for så vidt angår aftaler mellem interesseforbundne parter, f.eks. selskaber i samme koncern. En sådan korrektion kan ske, hvor skattemyndighederne godtgør, at dispositionen efter sit indhold eller sin udformning er usædvanlig i forhold til en normal markedsbestemt disposition, og at det må antages, at de usædvanlige vilkår er et produkt af interessefællesskabet.

7 I henhold til den nævnte retspraksis foretog skattemyndighederne en korrektion af moderselskabets selvangivelser, således at selskabet blev beskattet af en indtægt svarende til renten, beregnet til 11%, af det gennemsnitlige udlån i hvert enkelt indkomstår. De sparede renteudgifter blev således medregnet i moderselskabets indkomst, mens datterselskabet havde fradragsret for samme rentebeløb.

8 De danske skattemyndigheder fandt anledning til at forhøje moderselskabets indkomst med 1 518 000 DKR for skatteåret 1986/87, med 1 948 061 DKR for skatteåret 1987/88 og med 898 621 DKR for skatteåret 1988/89.

9 Moderselskabet påklagede afgørelsen til Landsskatteretten, København, som stadfæstede den.

10 Sagen blev derefter indbragt for Østre Landsret, som besluttede at udsætte den, indtil Domstolen har truffet præjudiciel afgørelse om følgende to spørgsmål:

»1) Skal artikel 4, stk. 2, litra b), i Rådets direktiv af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (69/335/EØF) forstås således, at bestemmelsen omfatter den løbende værdi af et rentefrit lån?

2) Skal direktivets artikel 10 forstås således, at bestemmelsen udelukker indkomstbeskatning af et moderselskab af en fikseret rente på et rentefrit udlån til et datterselskab, såfremt rentebesparelsen anses som en kapitaltilførsel til datterselskabet i direktivets forstand?«

Spørgsmål 1

11 Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om direktivets artikel 4, stk. 2, litra b), i tilfælde hvor et selskab har modtaget et rentefrit lån, omfatter de sparede renteudgifter.

12 Det bemærkes, at ydelse af et rentefrit lån til et selskab giver selskabet adgang til at råde over kapital, uden at det skal afholde 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 (dom af 5.2.1991, sag C-249/89, Trave Schiffahrts-Gesellschaft, Sml. I, s. 257, præmis 12).

13 For så vidt som ydelse af et rentefrit lån giver selskabet adgang til at råde over kapital, uden at det skal bære omkostningerne herved, bidrager dette desuden til at styrke selskabets økonomiske kapacitet. En sådan disposition må derfor anses for at være egnet til at forøge selskabsandelenes værdi (dommen i sagen Trave Schiffahrts-Gesellschaft, jf. ovenfor, præmis 14).

14 Det første præjudicielle spørgsmål må herefter besvares med, at direktivets artikel 4, stk. 2, litra b), skal fortolkes således, at bestemmelsen, i tilfælde hvor et selskab har modtaget et rentefrit lån, omfatter de sparede renteudgifter.

Spørgsmål 2

15 Med dette spørgsmål ønsker den nationale ret oplyst, om direktivets artikel 10 er til hinder for, at et moderselskab, der har ydet et rentefrit lån til et af sine datterselskaber, indkomstbeskattes på grundlag af en fikseret rente.

16 Det følger af direktivets artikel 10, at direktivet, inden for grænserne af sit anvendelsesområde, tager sigte på at harmonisere skatter og afgifter på kapitaltilførsler ved hjælp af et forbud mod enhver beskatning ud over kapitaltilførselsafgiften. Der skal således tages stilling til, om indkomstbeskatning af selskaber falder ind under direktivets anvendelsesområde.

17 Indledningsvis bemærkes, at direktivet ifølge sin titel angår »kapitaltilførselsafgifter«.

18 Desuden hedder det i anden betragtning til direktivet, at »de afgifter, der i øjeblikket består i medlemsstaterne på kapitaltilførsel ... er årsag til forskelsbehandling, dobbeltbeskatning og uligheder, der hæmmer de frie kapitalbevægelser og derfor bør afskaffes ved en harmonisering«.

19 Endelig udtales det i sidste betragtning til direktivet, »at opretholdelse af andre afgifter med samme kendetegn som afgiften på kapitaltilførsler eller stempelafgiften på værdipapirer strider mod de mål, der forfølges med de i ... [direktivet] indeholdte forholdsregler; som følge deraf er det påkrævet at ophæve disse afgifter«.

20 Heraf fremgår det klart, at direktivet tager sigte på at ophæve andre afgifter — ud over kapitaltilførselsafgiften — som har samme kendetegn som denne. Denne begrænsning af direktivets anvendelsesområde til kun at omfatte indirekte beskatning (eksempelvis på fransk »impôts indirects« og på engelsk »indirect taxes«) fremgår i øvrigt af de forskellige sprogversioner, med undtagelse af den danske version, der ikke er tilsvarende præcis på dette punkt.

21 Det må herefter konstateres, at den med direktivet tilsigtede harmonisering ikke angår direkte skatter, der — som indkomstbeskatningen af selskaber — henhører under medlemsstaternes egen kompetence.

22 Herefter må det andet præjudicielle spørgsmål besvares med, at direktivets artikel 10 ikke er til hinder for, at et moderselskab, der har ydet et rentefrit lån til et af sine datterselskaber, indkomstbeskattes på grundlag af en fikseret rente.

Sagens omkostninger

23 De udgifter, der er afholdt af den danske, den belgiske, den græske og den italienske regering, af Det Forenede Kongeriges regering og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet 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 ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Østre Landsret ved beslutning af 6. oktober 1994, for ret:

1) **Artikel 4, stk. 2, litra b), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter skal fortolkes således, at bestemmelsen, i tilfælde hvor et selskab har modtaget et rentefrit lån, omfatter de sparede renteudgifter.**

2) **Artikel 10 i direktiv 69/335 er ikke til hinder for, at et moderselskab, der har ydet et rentefrit lån til et af sine datterselskaber, indkomstbeskattes på grundlag af en fikseret rente.**

Kakouris Mancini Ragnemalm

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 26. september 1996.

R. Grass C. N. Kakouris

Justitssekretær Formand for Sjette Afdeling