FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT M. POIARES MADURO fremsat den 21. juni 2007 [1]

1. Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Østrig), har forelagt to spørgsmål til præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter [2], som ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985. Hovedsagen vedrører et selskab, der har forlagt sædet for sin egentlige ledelse fra en medlemsstat, der ikke opkræver kapitaltilførselsafgift, til en medlemsstat, der opkræver denne afgift. Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om bestemmelsesmedlemsstaten i henhold til direktivet kan behandle nævnte forlæggelse som en disposition, der er undergivet kapitaltilførselsafgift. Domstolen har for nylig taget stilling til et næsten identisk problem i sag C-178/05, Kommissionen mod Grækenland [3].

I — De faktiske omstændigheder og anmodningen om præjudiciel afgørelse

2. Den 9. september 1999 blev et selskab, hvis stiftelse var blevet indberettet den 28. juli 1999, registreret i selskabsregistret for Republikken Østrig under navnet »Bausoftware GmbH«. Den eneste selskabsdeltager var aktieselskabet Nemetschek AG, der havde registreret hjemsted i München (Tyskland). Sædet for Bausoftware GmbH's egentlige ledelse befandt sig i Tyskland, hvor der ikke opkræves kapitaltilførselsafgift.

3. Den 16. september 1999 indskød Nemetschek AG 102 000 000 ATS i Bausoftware GmbH. Ved overtagelsesaftale af 22. september 1999 erhvervede Bausoftware GmbH enkeltmandsvirksomheden »Ing. Auer »Die Bausoftware««, der ikke var registreret i selskabsregistret, og som var beliggende i Mondsee (Østrig).

4. Overtagelsen blev besluttet på Bausoftware GmbH's generalforsamling den 22.

1 — Originalsprog: portugisisk.

2 — EFT 1969 II, s. 405, *senest ændret ved* Rådets direktiv 2006/98/EF af 20.11.2006 om tilpasning af visse direktiver vedrørende beskatning på grund af Bulgariens og Rumæniens tiltrædelse (EUT L 363, s. 129).

3 — Dom af 7.6.2007, Sml. I, s. 4185. Se også punkt 34-52 i generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse i denne sag.

september 1999. På samme generalforsamling blev Hubert Auer, som var bosiddende i Østrig, udnævnt til meddirektør, og der blev truffet beslutning om, at han skulle have en særlig ledelsesret (»Sonderrecht auf Geschäftsführung«). Endelig ændredes Bausoftware GmbH's navn til »Ing. Auer — Die Bausoftware GmbH«.

5. I henhold til § 2, nr. 5, i den østrigske Kapitalverkehrsteuergesetz (lov om afgift på kapitalbevægelser, »KVG«) [4] pålægges der kapitaltilførselsafgift ved forlæggelse af sædet for ledelsen af et udenlandsk kapitalselskab til Østrig, såfremt selskabet ved forlæggelsen bliver et østrigsk kapitalselskab.

6. Ved afgørelse af 6. juni 2005 pålagde de østrigske skattemyndigheder efter en virksomhedskontrol, der blev udført af Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, »Ing. Auer — Die Bausoftware GmbH« (herefter »sagsøgeren«) at betale 104 680,20 EUR i kapitaltilførselsafgift, hvilket svarer til 1% af værdien af selskabsrettighederne.

7. Sagsøgeren anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse for Unabhängiger Finanzsenat, som har besluttet at forelægge Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1) Såfremt sædet for den egentlige ledelse af et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person forlægges fra en medlemsstat, der har afskaffet kapitaltilførselsafgiften inden dets stiftelse, til en anden medlemsstat, der på dette tidspunkt opkræver kapitaltilførselsafgift, er det da til hinder for kvalificeringen af sådanne selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer som kapitalselskaber »med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgift« i henhold til artikel 4, stk. 1, litra g), i direktiv 69/335 [...], som affattet ved direktiv 85/303 [...], og artikel 4, stk. 3, litra b), i direktiv 69/335 [...], som affattet ved direktiv 85/303 [...], at førstnævnte medlemsstat har givet afkald på opkrævning af kapitaltilførselsafgift, idet den har ophævet det relevante nationale retsgrundlag?

2) Forbyder artikel 7, stk. 2, i direktiv 69/335 [...], som affattet ved direktiv 85/303 [...], at en medlemsstat, hvortil et kapitalselskab forlægger sædet for sin egentlige ledelse, at der opkræves kapitaltilførselsafgift i anledning af forlæggelse af sædet for den egentlige ledelse af de i artikel 4, stk. 1, litra a) og g), i direktiv 69/335 [...], som affattet ved direktiv 85/303 [...], anførte dispositioner, såfremt disse fandt sted på et tidspunkt, hvor sædet for kapitalselskabets egentlige ledelse befandt sig i en medlemsstat, der inden kapitalselskabets stiftelse har givet afkald på opkrævning af kapitaltilførselsafgift, idet den har ophævet det relevante nationale retsgrundlag?«

4 — BGBl. 629/1994.

II — Bedømmelse

8. Medlemsstater, der opkræver kapitaltilførselsafgift, skal gøre det i overensstemmelse med den fælles ordning, som er fastsat i direktiv 69/335. Denne ordning fungerer, for så vidt som det er relevant her, som følger.

9. Artikel 2 fastsætter stedet for afgiftspålæggelsen. Artikel 2, stk. 1, bestemmer: »De dispositioner, der er undergivet kapitaltilførselsafgiften, er alene afgiftspligtige i den medlemsstat, hvor kapitalselskabets [egentlige] ledelse har sit sæde på det tidspunkt, hvor disse dispositioner finder sted.«

10. I artikel 3 er det beskrevet, hvad der skal forstås ved »kapitalselskab«. I artikel 3, stk. 1, litra a), er det for hver enkelt medlemsstat angivet, hvilke selskabsformer der skal anses for kapitalselskaber. Det fremgår eksempelvis, at selskaber i henhold til østrigsk ret med benævnelsen »Gesellschaft mit beschränkter Haftung« er kapitalselskaber i direktivets forstand. Herudover er der i artikel 3, stk. 1, angivet yderligere to kategorier af kapitalselskaber. Eksempelvis er ethvert selskab, hvis kapital- eller formueandele er omsættelige på børsen i en af medlemsstaterne, i henhold til artikel 3, stk. 1, litra b), et kapitalselskab. Endelig bestemmer artikel 3, stk. 2, at alle andre selskaber, der har et erhvervsformål, principielt er ligestillet med kapitalselskaber, men at »en medlemsstat kan undlade at betragte dem som kapitalselskaber med hensyn til opkrævning af kapitaltilførsels[afgiften]«.

11. Det er muligt for et selskab, der er stiftet i henhold til lovgivningen i én medlemsstat, at have sædet for sin egentlige ledelse i en anden medlemsstat. Hvis dette selskab er omfattet af artikel 3, stk. 1, skal begge medlemsstater betragte det som et »kapitalselskab« i direktivets forstand. Hvis selskabet er omfattet af artikel 3, stk. 2, kan der imidlertid blive tale om en manglende overensstemmelse, hvis den ene medlemsstat betragter det som et »kapitalselskab«, men den anden ikke. Således er det muligt, at et selskab er stiftet i henhold til lovgivningen i en medlemsstat, hvor det betragtes som et »kapitalselskab«, hvorimod dette selskab ikke vil blive behandlet som et sådant, hvis det har sædet for sin egentlige ledelse i en anden medlemsstat, hvor det ikke betragtes som et »kapitalselskab«.

12. I artikel 4, stk. 1, er opregnet en række former for dispositioner, der er undergivet

kapitaltilførselsafgift. Denne opregning omfatter stiftelse af et kapitalselskab. Den omfatter også, jf. artikel 4, stk. 1, litra g), »forlæggelse fra en medlemsstat til en anden medlemsstat af sædet for den egentlige ledelse for et selskab [...] når vedkommende selskab med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgift i sidstnævnte stat anses som et kapitalselskab, men derimod ikke anses som et kapitalselskab i førstnævnte medlemsstat«. Med andre ord finder artikel 4, stk. 1, litra g), anvendelse, når sædet for et selskabs egentlige ledelse befinder sig i en medlemsstat, hvor selskabet ikke betragtes som et »kapitalselskab«, og selskabet beslutter at forlægge sædet for sin egentlige ledelse til en anden medlemsstat, hvor selskabet betragtes som et »kapitalselskab«. Bestemmelsesmedlemsstaten skal behandle en sådan forlæggelse på samme måde, som den ville behandle stiftelsen af et kapitalselskab på sit eget område. I forbindelse med en forlæggelse af sædet for et selskabs egentlige ledelse fra en medlemsstat til en anden gør artikel 4, stk. 1, litra g), i realiteten op med den manglende overensstemmelse, der kan være et resultat af artikel 3, stk. 2.

13. Direktivet fastsætter således en fælles ordning for opkrævning af kapitaltilførselsafgift. Det forpligter imidlertid ikke medlemsstaterne til at opkræve kapitaltilførselsafgift. De fleste medlemsstater, herunder Tyskland, har afskaffet kapitaltilførselsafgiften. Dette er tilladt medlemsstaterne i medfør af direktivets artikel 7, stk. 2. Af præamblen til direktiv 85/303 om ændring af direktiv 69/335 fremgår det således, at »de økonomiske virkninger af kapitaltilførselsafgiften hæmmer virksomhedsomgrupperinger og virksomhedernes udvikling«, og at den bedste løsning med henblik på at fremme investeringer »ville være at ophæve kapitaltilførselsafgiften«, men at »de indtægtstab, som en sådan foranstaltning ville indebære, forekommer [...] at være uacceptable for visse medlemsstater«. Følgelig opkræver nogle medlemsstater fortsat kapitaltilførselsafgift i overensstemmelse med den fælles ordning, der er fastsat i direktiv 69/335, mens andre medlemsstater har valgt slet ikke at opkræve kapitaltilførselsafgift [5].

14. Det fremgår klart af forelæggelseskendelsen, at det i hovedsagen omhandlede selskab er omfattet af direktivets artikel 3, stk. 1, litra a). Den forelæggende ret stiller således i det væsentlige følgende spørgsmål: »Omfatter artikel 4, stk. 1, litra g), i direktiv 69/335, som ændret ved direktiv 85/303, forlæggelse fra en medlemsstat til en anden medlemsstat af sædet for et selskabs egentlige ledelse, når vedkommende selskab udgør et kapitalselskab i henhold til samme direktivs artikel 3, stk. 1, litra a), og førstnævnte medlemsstat har fritaget alle dispositioner for kapitaltilførselsafgift i medfør af direktivets artikel 7, stk. 2?«

5 — Kun Grækenland, Spanien, Cypern, Luxembourg, Østrig, Polen og Portugal opkræver fortsat kapitaltilførselsafgift. Se Kommissionens pressemeddelelse IP/06/1673 af 4.12.2006.

15. Dette spørgsmål kan i henhold til direktivet kun besvares benægtende. Begrebet »kapitalselskab« i artikel 4, stk. 1, litra g), er defineret i direktivets artikel 3. Artikel 3, stk. 1, indeholder en omfattende definition af, hvad der skal forstås ved »kapitalselskab«. Medlemsstaterne kan i henhold til artikel 7, stk. 2, indrømme selskaber, som opfylder denne definition, fritagelse for kapitaltilførselsafgift, men den omstændighed, at en medlemsstat har besluttet at benytte sig af muligheden for ikke at opkræve kapitaltilførselsafgift, har — som Domstolen fastslog i dommen i sagen Kommissionen mod Grækenland [6] — ingen betydning for spørgsmålet, om et selskab, når sædet for dets egentlige ledelse befinder sig i denne medlemsstat, er et kapitalselskab i henhold til direktivets artikel 3, stk. 1 [7]. Et kapitalselskab kan således være i den heldige situation at være fritaget for kapitaltilførselsafgift, men dette betyder ikke, at det ophører med at være et kapitalselskab.

16. Analysen af det problem, som den nationale ret er stillet over for, bør dog ikke slutte her, uden at der tages stilling til de betænkeligheder med hensyn til skatteunddragelse, som den østrigske regering har gjort gældende.

17. Direktivet indeholder ikke specifikke bestemmelser, der udtrykkeligt omhandler undgåelse af skatteunddragelse. I artikel 2, stk. 1, er det imidlertid fastsat, at de dispositioner, der er undergivet kapitaltilførselsafgiften, alene er afgiftspligtige i den medlemsstat, hvor kapitalselskabets egentlige ledelse har sit sæde. Denne bestemmelse skal læses i lyset af forbuddet mod misbrug af fællesskabsretten, der gælder som almindeligt fortolkningsprincip i Domstolens praksis [8]. Som Domstolen fastslog i Halifax-dommen, »kan anvendelsesområdet for fællesskabsretten ikke udvides til at dække erhvervsdrivendes retsstridige transaktioner, dvs. transaktioner, som ikke har fundet sted som led i almindelige kommercielle transaktioner, men alene har haft til formål retsstridigt at opnå fordele hjemlet i fællesskabsretten« [9].

18. Tilsvarende sondrede Domstolen i Cadbury Schweppes-dommen [10], som vedrørte traktatens bestemmelser om etableringsfriheden, mellem reel udøvelse af etableringsfriheden og udøvelse af etableringsfriheden udelukkende med henblik på at drage fordel af en mere fordelagtig skatteordning i en anden medlemsstat. Domstolen bemærkede, at etableringsfriheden har til formål at give

6 — Nævnt ovenfor i fodnote 3.

7 — Jf. i denne retning dommens præmis 29-31. Jf. tillige — analogt — dom af 12.1.2006, sag C-494/03, Senior Engineering Investments, Sml. I, s. 525, præmis 43.

8 — Jf. punkt 64 og 71 i mit forslag til afgørelse i sagen Halifax m.fl., dom af 21.2.2006, sag C-255/02, Sml. I, s. 1609.

9 — Dommen nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 69. Se tillige punkt 57 i generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse i sag C-321/05, Kofoed, der stadig verserer for Domstolen.

10 — Dom af 12.9.2006, sag C-196/04, Sml. I, s. 7995.

en fællesskabsborger mulighed for på stabil og vedvarende måde at kunne deltage i det økonomiske liv i en anden medlemsstat end sin egen [11]. Begrebet etablering i artikel 43 EF forudsætter således, at det pågældende selskab reelt er etableret i værtsmedlemsstaten, og at der faktisk udøves erhvervsmæssig virksomhed i denne, men det omfatter ikke »rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet« [12]. Følgelig »kan en medlemsstats statsborgere ikke gennem misbrug af de ved traktaten indrømmede muligheder forsøge at unddrage sig deres egen nationale lovgivning« [13].

19. Det samme princip kan anvendes med hensyn til direktivet. Formålet med direktivets artikel 2 er at sikre, at en disposition, som kan undergives kapitaltilførselsafgift, kun udgør en afgiftspligtig disposition i én medlemsstat. Medlemsstaterne må imidlertid ikke under dække af denne bestemmelse uretmæssigt omgå deres nationale lovgivning. Begrebet »sædet for den [egentlige] ledelse« i artikel 2, stk. 1, skal derfor fortolkes således, at det ikke omfatter situationer, der er tilvejebragt kunstigt alene med henblik på at opnå en afgiftsfordel [14].

20. Det tilkommer imidlertid den forelæggende ret at efterprøve, hvorvidt der i tvisten i hovedsagen foreligger faktiske omstændigheder, der udgør et misbrug [15].

11 — Cadbury Schweppes-dommen, præmis 53. Jf. tillige dom af 30.1.1995, sag C-55/94, Gebhard, Sml. I, s. 4165, præmis 25.

12 — Cadbury Schweppes-dommen, præmis 55.

13 — Cadbury Schweppes-dommen, præmis 35. Jf. tillige begrebet »dobbelt neutralitet« i punkt 67 i mit forslag til afgørelse i sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837.

14 — Jf. analogt dom af 14.12.2000, sag C-110/99, Emsland-Stärke, Sml. I, s. 11569, og af 6.4.2006, sag C-456/04, Agip Petroli, Sml. I, s. 3395, præmis 22, samt dommen i sagen Halifax m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 82 og 86.

15 — Agip Petroli-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 14, præmis 21 og 24, og dommen i sagen Halifax m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 86.

III — Forslag til afgørelse

21. På ovenstående baggrund foreslår jeg Domstolen at besvare Unabhängiger Finanzsenats spørgsmål således:

»Artikel 4, stk. 1, litra g), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985, omfatter ikke forlæggelse fra en medlemsstat til en anden medlemsstat af sædet for et selskabs egentlige ledelse, når vedkommende selskab er et kapitalselskab i henhold til direktivets artikel 3, stk. 1, litra a). Det er i denne henseende uden betydning, om førstnævnte medlemsstat har fritaget alle dispositioner for kapitaltilførselsafgift i medfør af direktivets artikel 7, stk. 2.

Begrebet »sædet for den [egentlige] ledelse« i artikel 2, stk. 1, omfatter — henset til forbuddet mod misbrug af fællesskabsretten — ikke situationer, der er tilvejebragt kunstigt alene med henblik på at opnå en afgiftsfordel. Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, hvorvidt der i tvisten i hovedsagen foreligger faktiske omstændigheder, der udgør et misbrug.«