FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT M. POIARES MADURO föredraget den 21 juni 2007 [1]

1. Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Österrike) har till domstolen, för ett förhandsavgörande, hänskjutit två frågor beträffande tolkningen av direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning, [2] i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985. Målet vid den nationella domstolen gäller ett bolag som har flyttat platsen för den verkliga ledningen från en medlemsstat som inte tar ut skatt på kapitaltillskott till en medlemsstat som gör det. Den hänskjutande domstolen vill i huvudsak veta om bestämmelsemedlemsstaten enligt direktivet kan betrakta denna flytt som en transaktion som skall påföras skatt på kapitaltillskott. Domstolen behandlade nyligen ett nästan identiskt problem i domen i mål C-178/05, kommissionen mot Grekland. [3]

I — Bakgrund och tolkningsfrågorna

2. Den 9 september 1999 fördes ett bolag som hade bildats den 28 juli 1999 in i Republiken Österrikes bolagsregister under firman Bausoftware GmbH. Bolagets enda aktieägare var det publika aktiebolaget Nemetschek AG, som hade sitt stadgeenliga säte i München (Tyskland). Bausoftware GmbH:s verkliga ledning fanns i Tyskland, som inte tar ut skatt på kapitaltillskott inom sin jurisdiktion.

3. Den 16 september 1999 fick Bausoftware GmbH ett tillskott från Nemetschek AG på 102 000 000 ATS. Genom ett överlåtelseavtal av den 22 september 1999 förvärvade Bausoftware GmbH det oregistrerade enmansföretaget Ing. Auer "Die Bausoftware" med säte i Mondsee (Österrike).

4. Beslut om överlåtelsen fattades vid Bausoftware GmbH:s bolagsstämma den 22 sep-

1 — Originalspråk: portugisiska.

2 — EGT L 249, s. 25, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/98/EG av den 20 november 2006 om anpassning av vissa direktiv rörande beskattning, med anledning av Bulgariens och Rumäniens anslutning (EUT L 363, s. 129).

3 — Dom av den 7 juni 2007 i mål C-178/05, kommissionen mot Grekland (REG 2007, s. I-4185). Se även punkterna 34–52 i generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i det målet.

tember 1999. Vid samma bolagsstämma utsågs Hubert Auer, som var bosatt i Österrike, till extra direktör, och ett beslut antogs om hans särskilda rätt att leda verksamheten. Slutligen ändrades firman Bausoftware GmbH till Ing. Auer — Die Bausoftware GmbH.

5. Enligt § 2 femte stycket i den österrikiska lagen om skatt på kapitalrörelser (Kapitalverkehrsteuergesetz, nedan kallad KVG) [4] skall skatt på kapitaltillskott tas ut när ledningen för ett utländskt bolag flyttas till Österrike, om bolaget genom flytten blir en österrikisk kapitalassociation.

6. Efter en skattekontroll som utfördes av Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr meddelade de österrikiska skattemyndigheterna genom ett beslut av den 6 juni 2005 att Ing. Auer — Die Bausoftware GmbH (nedan kallat klaganden) skall betala skatt på kapitaltillskott motsvarande 104 680,20 euro, det vill säga 1 procent av värdet på andelarna i bolaget.

7. Klaganden överklagade beslutet vid Unabhängiger Finanzsenat, som hänsköt följande frågor till domstolen för förhandsavgörande:

"1. För det fall den verkliga ledningen för ett bolag, en sammanslutning eller en annan juridisk person flyttas från en medlemsstat, som innan bildandet hade avskaffat skatten på kapitaltillskott, till en annan medlemsstat, som tar ut skatt på kapitaltillskott i samband med flytten, skall då bolaget, sammanslutningen eller den juridiska personen i fråga undantas från att klassificeras som en kapitalassociation 'vad beträffar påförandet av skatt på kapitaltillskott' i den mening som avses i artikel 4.1 g i direktiv 69/335 ..., i dess lydelse enligt direktiv 85/303 ..., och artikel 4.3 b i direktiv 69/335 ..., i dess lydelse enligt direktiv 85/303 ..., på grund av att den förstnämnda medlemsstaten har avskaffat skatten på kapitaltillskott genom att upphäva den nationella rättsliga grunden för uppbörd av skatten i fråga?

2. Utgör artikel 7.2 i direktiv 69/335 ..., i dess lydelse enligt direktiv 85/303 ..., hinder för att den medlemsstat till vilken en kapitalassociation flyttar sin verkliga ledning i samband med flytten tar ut skatt på kapitaltillskott avseende de transaktioner som anges i artikel 4.1 a och g i direktiv 69/335 ..., i dess lydelse enligt direktiv 85/303 ..., om transaktionerna i fråga genomfördes vid en tidpunkt när kapitalassociationen hade sin verkliga ledning i en medlemsstat som innan kapitalassociationen bildades hade avskaffat skatten på kapitaltillskott genom att upphäva den nationella rättsliga grunden för uppbörd av skatten i fråga?"

4 — BGBl. 629/1994.

II — Bedömning

8. Medlemsstater som tar ut indirekta skatter på kapitalanskaffning måste tillämpa det gemensamma system som fastställs i direktiv 69/335. I den mån systemet gäller förevarande mål fungerar det på följande sätt.

9. I artikel 2 specificeras var beskattningen skall ske. Enligt artikel 2.1 gäller att "transaktioner som skall påföras skatt på kapitaltillskott [endast får] beskattas i den medlemsstat där [platsen] för den verkliga ledningen i kapitalassociationen är beläge[n]".

10. Innebörden av begreppet "kapitalassociation" förklaras i artikel 3. I artikel 3.1 a anges för varje medlemsstat vilket slag av bolag som betraktas som en kapitalassociation. Det anges till exempel att bolagsformen "Gesellschaft mit beschränkter Haftung" enligt österrikisk rätt är en kapitalassociation i den mening som avses i direktivet. I artikel 3.1 anges dessutom två ytterligare kategorier av kapitalassociationer. Enligt artikel 3.1 b utgör till exempel varje bolag vars kapital- eller förmögenhetsandelar är börsnoterade en kapitalassociation. I artikel 3.2 anges slutligen att i princip alla andra bolag som bedriver verksamhet i vinstsyfte skall betraktas som en kapitalassociation, men att "[e]n medlemsstat ... dock vid uppbörd av bolagsskatt [kan] låta bli att betrakta dem som sådana".

11. Det är möjligt för ett bolag som bildats enligt en medlemsstats rättsordning att ha sin verkliga ledning i en annan medlemsstat. Om bolaget i fråga omfattas av artikel 3.1 skall det i båda medlemsstaterna betraktas som en kapitalassociation i den mening som avses i direktivet. Om bolaget i fråga emellertid omfattas av artikel 3.2 är det möjligt att diskrepans uppstår, om bolaget i den ena medlemsstaten betraktas som en kapitalassociation, men inte i den andra. Det kan således hända att ett bolag bildas enligt rättsordningen i en medlemsstat som betraktar det som en kapitalassociation, men att bolaget i fråga inte behandlas som en sådan, om det har sin verkliga ledning i en annan medlemsstat som inte betraktar det som en kapitalassociation.

12. I artikel 4.1 förtecknas flera slag av transaktioner på vilka skatt på kapitaltillskott

tas ut. Det anges att skatt på kapitaltillskott tas ut vid bildandet av en kapitalassociation. Vidare anges i artikel 4.1 g att skatt på kapitaltillskott skall tas ut vid "flyttning från en medlemsstat till en annan av platsen för den verkliga ledningen för ett bolag ... som vad beträffar påförandet av skatt på kapitaltillskott anses som en kapitalassociation i denna senare medlemsstat men inte i den förra". Artikel 4.1 g är med andra ord tillämplig när ett bolag som har sin verkliga ledning i en medlemsstat som inte betraktar det som en kapitalassociation beslutar att flytta den verkliga ledningen till en annan medlemsstat där det betraktas som en kapitalassociation. I bestämmelsemedlemsstaten måste en sådan flytt behandlas som bildandet av en kapitalassociation inom dess egen jurisdiktion. Artikel 4.1 g är de facto avsedd att tillämpas vid den diskrepans som i samband med flyttning av ett bolags verkliga ledning från en medlemsstat till en annan kan uppkomma till följd av artikel 3.2.

13. Genom direktivet föreskrivs således ett gemensamt system för uttag av skatt på kapitaltillskott. Direktivet innebär emellertid inte en faktisk skyldighet för medlemsstaterna att ta ut skatt på kapitaltillskott. De flesta medlemsstaterna, inbegripet Tyskland, har avskaffat skatten på kapitalanskaffning. Enligt artikel 7.2 i direktivet ges medlemsstaterna den möjligheten. I skälen till direktiv 85/303 om ändring av direktiv 69/335 bekräftas att "de ekonomiska effekterna av skatt på kapitaltillskott är ogynnsamma för omstrukturering och utveckling av företagen" och att den bästa lösningen för att stimulera investeringar skulle vara att avskaffa denna skatt, men att "de intäktsförluster som en sådan åtgärd skulle innebära är oacceptabla för vissa medlemsstater". Följaktligen tar en del medlemsstater fortfarande ut skatt på kapitaltillskott i enlighet med det gemensamma system som fastställs i direktiv 69/335, medan andra medlemsstater har valt att inte ta ut någon skatt alls på kapitaltillskott. [5]

14. Det framgår av begäran om förhandsavgörande att det bolag som det nationella målet gäller omfattas av artikel 3.1 a i direktivet. Den fråga som den hänskjutande domstolen vill ha svar på är således egentligen följande: "Omfattar artikel 4.1 g i direktiv 69/335, i dess lydelse enligt direktiv 85/303, flyttning från en medlemsstat till en annan medlemsstat av den verkliga ledningen för ett bolag som vad beträffar påförandet av skatt på kapitaltillskott utgör en kapitalassociation i den mening som avses i artikel 3.1 a i det direktivet då den förstnämnda medlemsstaten har undantagit alla transaktioner från skatt på kapitaltillskott i enlighet med artikel 7.2 i direktivet?"

5 — Endast Grekland, Spanien, Cypern, Luxemburg, Österrike, Polen och Portugal fortsätter att ta ut skatt på kapitaltillskott. Se kommissionens pressmeddelande IP/06/1673 av den 4 december 2006.

15. Med beaktande av direktivet kan denna fråga endast besvaras nekande. Begreppet "kapitalassociation" i artikel 4.1 g definieras i artikel 3 i direktivet. Artikel 3.1 innehåller en uttömmande definition av vad som avses med "kapitalassociation". Enligt artikel 7.2 får medlemsstaterna undanta bolag som uppfyller denna definition från skatt på kapitaltillskott men, såsom domstolen klargjorde i domen i målet kommissionen mot Grekland [6], den omständigheten att en medlemsstat har valt att inte ta ut skatt på kapitaltillskott saknar betydelse för frågan huruvida ett bolag som har sin verkliga ledning i den medlemsstaten är en kapitalassociation i den mening som avses i artikel 3.1 i direktivet. [7] En kapitalassociation kan således befinna sig i den lyckosamma situationen att den är undantagen från skatt på kapitaltillskott, men ändå fortsättningsvis kan vara en kapitalassociation.

16. Analysen av det problem som den nationella domstolen lagt fram skall dock inte avslutas här, utan jag skall också behandla den österrikiska regeringens påpekanden om förhindrande av skatteflykt.

17. Direktivet innehåller inga särskilda bestämmelser som uttryckligen handlar om förhindrande av skatteflykt. I artikel 2.1 föreskrivs emellertid att transaktioner som skall påföras skatt på kapitaltillskott endast får beskattas i den medlemsstat där platsen för den verkliga ledningen i kapitalassociationen är belägen. Denna bestämmelse måste tolkas mot bakgrund av förbudet mot att missbruka gemenskapsrätten, vilket alltid fungerat som en allmän tolkningsprincip i domstolens rättspraxis. [8] Som domstolen slog fast i domen i målet Halifax "[kan t]illämpningen av gemenskapsbestämmelser ... inte utsträckas till att omfatta förfarandemissbruk från näringsidkares sida, det vill säga transaktioner som inte genomförs i samband med normala affärstransaktioner utan endast i syfte att genom missbruk erhålla förmåner som föreskrivs i gemenskapslagstiftningen". [9]

18. I domen i målet Cadbury Schweppes, [10] som gällde fördragets bestämmelser om etableringsfrihet, skiljde domstolen mellan faktiskt utövande av rätten till etableringsfrihet och etablering enbart i syfte att utnyttja ett mer förmånligt skattesystem i en annan medlemsstat. Domstolen påpekade att syftet med rätten till etableringsfrihet är att ge medborgare i gemenskapen en möjlighet att

6 — Mål C-178/05 (ovan fotnot 3).

7 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet kommissionen mot Grekland (ovan fotnot 3), punkterna 29–31. Se även, analogt, dom av den 12 januari 2006 i mål C-494/03, Senior Engineering Investments (REG 2006, s. I-525), punkt 43.

8 — Se mitt förslag till avgörande i mål C-255/02, Halifax m.fl. (REG 2006, s. I-1609), punkterna 64 och 71.

9 — Dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl. (REG 2006, s. I-1609), punkt 69. Se även punkt 57 i generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i mål C-321/05, Kofoed, för närvarande anhängigt vid domstolen.

10 — Dom av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes (REG 2006, s. I-7995).

stadigvarande och kontinuerligt delta i det ekonomiska livet i en annan medlemsstat än ursprungsstaten. [11] Begreppet etablering i artikel 43 EG avser således faktisk etablering i värdmedlemsstaten och drift av en faktisk ekonomisk verksamhet där, men omfattar inte "rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring". [12] Följaktligen "[får m]edborgarna i en medlemsstat ... inte utnyttja de möjligheter som instiftas genom fördraget för att på ett otillbörligt sätt försöka undandra sig den nationella lagstiftningen". [13]

19. Samma princip kan tillämpas när det gäller direktivet. Syftet med artikel 2 i direktivet är att garantera att en transaktion som kan påföras skatt på kapitaltillskott beskattas endast i en medlemsstat. Ett bolag får emellertid inte utnyttja den bestämmelsen för att otillbörligt kringgå den nationella lagstiftningen. Begreppet "platsen för den verkliga ledningen" i artikel 2.1 måste därför tolkas så att det inte omfattar omständigheter som skapats på konstlad väg enbart i syfte att erhålla en skattefördel. [14]

20. Det ankommer på den nationella domstolen att på grundval av objektiv bevisning pröva om det föreligger omständigheter som påvisar ett sådant missbruk i tvisten vid den nationella domstolen. [15]

11 — Se domen i målet Cadbury Schweppes (ovan fotnot 10), punkt 53. Se även dom av den 30 november 1995 i mål C-55/94, Gebhard (REG 1995, s. I-4165), punkt 25.

12 — Se domen i målet Cadbury Schweppes (ovan fotnot 10), punkt 55.

13 — Se domen i målet Cadbury Schweppes (ovan fotnot 10), punkt 35. Se även begreppet "dubbel neutralitet" i punkt 67 i mitt förslag till avgörande i mål C-446/03, Marks & Spencer (REG 2005, s. I-10837).

14 — Se, analogt, dom av den 14 december 2000 i mål C-110/99, Emsland-Stärke (REG 2000, s. I-11569), och av den 6 april 2006 i mål C-456/04, Agip Petroli (REG 2006, s. I-3395), punkt 22, samt domen i målet Halifax m.fl. (ovan fotnot 8), punkterna 82 och 86.

15 — Se domen i målet Agip Petroli (ovan fotnot 14), punkterna 21 och 24, och i målet Halifax m.fl. (ovan fotnot 8), punkt 86.

III — Förslag till avgörande

21. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att domstolen skall besvara den fråga som ställts av Unabhängiger Finanzsenat på följande sätt:

Artikel 4.1 g i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning, i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985, omfattar inte flyttning från en medlemsstat till en annan medlemsstat av platsen för den verkliga ledningen för ett bolag som är en kapitalassociation i den mening som avses i artikel 3.1 a i det direktivet. Det är i detta sammanhang oväsentligt huruvida den förstnämnda medlemsstaten har undantagit alla transaktioner från skatt på kapitaltillskott i enlighet med artikel 7.2 i direktivet.

Begreppet "platsen för den verkliga ledningen" i artikel 2.1 är, mot bakgrund av förbudet mot att missbruka gemenskapsrätten, inte tillämpligt på situationer som har skapats på konstlad väg enbart i syfte att erhålla en skattefördel. Det ankommer på den nationella domstolen att på grundval av objektiv bevisning pröva om det föreligger omständigheter som påvisar ett sådant missbruk i tvisten vid den nationella domstolen.