DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

12. januar 2006 *

I sag C-494/03,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved dom af 21. november 2003, indgået til Domstolen den 24. november 2003, i sagen:

Senior Engineering Investments BV

mod

Staatssecretaris van Financiën

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann (refererende dommer), og dommerne N. Colneric, J.N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič og E. Levits,

* Processprog: nederlandsk.

generaladvokat: M. Poiares Maduro
justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 26. maj 2005,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Senior Engineering Investments BV ved belastingadviseurs H.T.P.M. van den Hurk og G. Weening

— den nederlandske regering ved H.G. Sevenster, J. van Bakel og M. de Grave, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og A. Weimar, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 14. juli 2005,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2 og 4 i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II,

s. 405), som ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985 (EFT L 156, s. 23, herefter »direktiv 69/335«), samt af EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF).

2 Anmodningen er indgivet i forbindelse med en sag mellem selskabet Senior Engineering Investments BV (herefter »Senior BV« eller »datterselskabet«) og Staatssecretaris van Financïen vedrørende opkrævning af kapitaltilførselsafgift i forbindelse med, at dets moderselskab, Senior Engineering Investments Ltd (herefter »Senior Ltd« eller »moder-moderselskabet«), indbetalte kapital på en »agio«-konto tilhørende dets datterselskab, Senior Engineering Trading Gesellschaft für Autozulieferteile mbH (herefter »Senior GmbH« eller »datter-datterselskabet«).

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Som det fremgår af første og anden betragtning til direktiv 69/335, har direktivet til formål at fremme de frie kapitalbevægelser, der betragtes som en af de væsentligste friheder for skabelsen af et indre marked. Direktivet har således til formål at fjerne skattemæssige hindringer for så vidt angår kapitaltilførselsafgifter, og navnlig med hensyn de kapitaltilførsler, som selskabsdeltagerne eller aktionærerne foretager til deres kapitalselskaber.

4 I den henseende er der i artikel 1-9 i direktiv 69/335 fastsat en harmoniseret opkrævning af afgiften på kapitaltilførsel til kapitalselskaber (herefter »kapitaltilførselsafgift«).

5 Ifølge sjette betragtning til direktiv 69/335 opkræves kapitaltilførselsafgiften én gang inden for Fællesskabet og på et niveau, der er lige højt i samtlige medlemsstater.

6 Det bestemmes således i direktivets artikel 2, stk. 1, at »[d]e dispositioner, der er undergivet kapitaltilførselsafgiften, alene [er] afgiftspligtig i den medlemsstat, hvor kapitalselskabets virkelige ledelse har sit sæde på det tidspunkt, hvor disse dispositioner finder sted«.

7 Artikel 4 i direktiv 69/335 indeholder en liste over de dispositioner, medlemsstaterne efter omstændighederne kan eller skal undergive kapitaltilførselsafgift (herefter »indskud i selskaber«).

8 Direktivets artikel 4, stk. 1, litra c), bestemmer således, at medlemsstaterne skal opkræve kapitaltilførselsafgift ved »udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art«.

9 I henhold til artikel 4, stk. 2, litra b), kan medlemsstaterne opkræve kapitaltilførselsafgift ved »udvidelse af selskabsformuen i et kapitalselskab ved ydelser fra en deltager [eller en aktionær], der ikke medfører nogen udvidelse af kapitalen, men modsvares af en ændring af selskabsrettighederne eller er egnet til at øge selskabsandelenes [eller aktiernes] værdi«.

10 Medlemsstaterne kan imidlertid i medfør af artikel 7, stk. 2, i direktiv 69/335 »[...] for alle andre dispositioner end de i stk. 1 nævnte [som altid er afgiftsfritaget] [...] indrømme fritagelse for kapitaltilførselsafgift [...]«.

Nationale bestemmelser

11 Artikel 32, stk. 1, i Wet op de belastingen van rechtsverkeer (lov om afgift på retshandler) af 24. december 1970 (Stb. 1970, 611), som ændret ved lov af 13. december 1996 (Stb. 1996, 652), under overskriften »kapitaalsbelasting«, bestemmer, at en afgift skal opkræves ved kapitaltilførsel af en i andele fordelt kapital til enheder hjemmehørende i Nederlandene.

12 I henhold til lovens artikel 34, litra c) og d), omfatter »tilførsel af en i andele fordelt kapital« »kapitaltilførsel mod tilkendelse af udbytteretsbeviser, stifterbeviser og lignende, som giver ret til en andel i udbyttet eller i provenuet ved selskabets opløsning eller likvidation«, såvel som »indskud af kapital fra en selskabsdeltager eller en indehaver af udbytteretsbeviser, stifterbeviser og lignende, uden udtrykkelig tilkendelse af de i litra c) omhandlede rettigheder«.

13 Artikel 63 i Algemene wet inzake rijksbelastingen (generel skatte- og afgiftslov) af 2. juli 1959 (Stb. 1959, 301) indeholder en generel undtagelsesbestemmelse om særligt byrdefulde situationer, hvorefter ministeren eller statssekretæren for finansielle anliggender i visse sager eller kategorier af sager kan afhjælpe uforholdsmæssigt byrdefulde resultater af lovens anvendelse.

Gennemførelsesbestemmelser

14 Den forelæggende ret har lagt til grund, at Kongeriget Nederlandene, på det for sagen relevante tidspunkt, fulgte en politik, i henhold til hvilken et moder-moderselskabs kapitalindbetaling til datter-datterselskabet i princippet blev

betragtet som afgiftspligtig for såvel datterselskabet som for datter-datterselskabet. Såfremt begge selskaber var hjemmehørende i Nederlandene, var det imidlertid kun datter-datterselskabet, der blev pålagt afgift i medfør af undtagelsesbestemmelsen.

15 Den nederlandske regering har imidlertid anført, at afgiftsmyndigheden, hvis der er tale om et datter-datterselskab hjemmehørende uden for Nederlandene, ligeledes kan undlade at opkræve kapitaltilførselsafgift af et datterselskab, når kapitaltilførselsafgiften allerede er opkrævet af datter-datterselskabet i udlandet.

16 Ifølge den nederlandske regering er formålet med den af Kongeriget Nederlandene førte politik — af billighedshensyn og med henblik på at undgå dobbeltbeskatning af koncerner — en afgiftsfritagelse af et datterselskab i de tilfælde, hvor datter-datterselskabet allerede er blevet pålagt afgift (i Nederlandene eller i udlandet), og ikke blot i de tilfælde, hvor sidstnævnte er hjemmehørende i Nederlandene. I begge tilfælde ville det i henhold til undtagelsesbestemmelsen være urimeligt at opkræve kapitaltilførselsafgift af datterselskabet.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

17 Senior BV er et nederlandsk anpartsselskab, hvis samtlige anparter ejes af det engelske selskab Senior Ltd. Senior BV ejer til gengæld alle anparter i det tyske selskab Senior GmbH.

18 Den 8. december 1997 indbetalte moder-moderselskabet, Senior Ltd, et beløb på 10 071 000 DEM (svarende til 11 349 000 NLG) til datter-datterselskabet, Senior GmbH.

19 Denne disposition gav ikke anledning til opkrævning af nogen form for afgift af Senior GmbH i Tyskland, idet denne medlemsstat i medfør af artikel 7, stk. 2, i direktiv 69/335 havde ophævet kapitaltilførselsafgiften med virkning fra den 1. januar 1992.

20 I Nederlandene blev Senior BV pålagt at betale 113 490 NLG i kapitaltilførselsafgift.

21 Senior BV anlagde herefter sag, hvormed selskabet anfægtede lovligheden af denne opkrævning. Sagen blev forkastet af såvel afgiftsmyndigheden som af Gerechtshof te's-Gravenhage, hvorefter Senior BV iværksatte kassationsanke af sidstnævntes afgørelse.

22 Da Hoge Raad der Nederlanden er i tvivl om, hvorvidt den nederlandske ordning er forenelig med fællesskabsretten, idet den pålægger et selskab (datterselskab) kapitaltilførselsafgift for kapitalindbetalinger fra moderselskabet (moder-moderselskabet) til dets datterselskab (datter-datter selskabet), hvorimod den fritager et selskab (datterselskab) for denne afgift, når dets datterselskab (datter-datterselskabet) ligeledes er hjemmehørende i Nederlandene, har retten besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er det i henhold til artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv [69/335] tilladt, at der opkræves kapitaltilførselsafgift af et selskab i forbindelse med en direkte, uformel kapitalindbetaling fra selskabets moderselskab til selskabets datterselskab, og hvilke omstændigheder er i bekræftende fald af betydning i denne sammenhæng? Har det navnlig betydning, om selskabet ud fra en økonomisk synsvinkel må anses for at være »det, der reelt drager fordel« af den direkte, uformelle kapitalindbetaling?

2) Indebærer den frie etableringsret i henhold til EF-traktatens artikel 52, sammenholdt med EF-traktatens artikel 58 (efter ændring nu artikel 48 EF), et forbud mod, at en medlemsstats afgiftsmyndigheder fører den politik, at der ikke pålægges et selskab kapitaltilførselsafgift i forbindelse med en direkte, uformel kapitalindbetaling fra selskabets moderselskab til et datterselskab af selskabet, men kun hvis datterselskabet er hjemmehørende i medlemsstaten, og har det i denne sammenhæng betydning — når det lægges til grund, at direktivet i et tilfælde som det foreliggende tillader, at der opkræves kapitaltilførselsafgift såvel af selskabet som af moderselskabet — om der på koncernniveau opkræves mere i kapitaltilførselsafgift, end det ville have været tilfældet, hvis både selskabet og dets datterselskab havde været hjemmehørende i Nederlandene?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål: kapitaltilførselsafgift [artikel 4, stk. 1, litra c), og artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335]

23 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om direktiv 69/335 under de omstændigheder, som foreligger i hovedsagen, er til hinder for, at en medlemsstat opkræver kapitaltilførselsafgift af et kapitalselskab (datterselskab) for kapitalindbetalinger fra moderselskabet (moder-moderselskabet) til dets datterselskab (datter-datterselskabet).

24 Det bemærkes herved, at der i artikel 1-9 i direktiv 69/335 er fastsat en harmoniseret opkrævning af kapitaltilførsel til kapitalselskaber.

25 Det følger af opbygningen og systematikken i direktiv 69/335, at kapitaltilførselsafgift skal opkræves af det kapitalselskab, der modtager det pågældende indskud, hvilket normalt er det selskab, som fysisk modtager de omhandlede midler eller ydelser. Det er kun undtagelsesvist, at det forholder sig anderledes, og at det er nødvendigt at identificere det selskab, der reelt drager fordel de omhandlede midler eller ydelser (jf. dom af 17.10.2002, sag C-339/99, ESTAG, Sml. I, s. 8837, præmis 44-47, vedrørende kapitalindbetaling fra det selskab, som har udvidet kapitalen, til dets datterselskaber).

26 Det fremgår endvidere af sjette betragtning til og artikel 2 i direktiv 69/335, at en kapitaltilførsel kun beskattes én gang (inden for Fællesskabet) (jf. i denne retning bl.a. dom af 20.4.1993, forenede sager C-71/91 og C-178/91, Ponente Carni og Cispadana Costruzioni, Sml. I, s. 1915, præmis 19, og af 17.12.1998, sag C-236/07, Codan, Sml. I, s. 8679, præmis 27).

27 Som det fremgår af de af den forelæggende ret beskrevne faktiske omstændigheder, blev de i hovedsagen omhandlede kapitalindbetalinger foretaget til datter-datterselskabet (Senior GmbH) i forbindelse med kapitaltilførsel til dette selskab. Der er derimod ingen holdepunkter for at antage, at der under de omstændigheder, som foreligger i hovedsagen, er tale om en usædvanlig situation, hvor et andet selskab, såsom datterselskabet (Senior BV), skal anses for at være »det selskab, der reelt drager fordel« af den omhandlede kapitalindbetaling.

28 Det må derfor undersøges, om den pågældende kapitalindbetaling i medfør af bestemmelserne i direktiv 69/335 er undergivet en kapitaltilførselsafgift, som skal betales af datter-datterselskabet (Senior GmbH). Forholder det sig således, kan et andet selskab ikke beskattes af denne indbetaling, hvilket i dette tilfælde vil sige datterselskabet (Senior BV).

29 I den henseende fastsætter artikel 4 i direktiv 69/335 de dispositioner, som medlemsstaterne efter omstændighederne kan eller skal pålægge kapitaltilførselsafgift (jf. i denne retning navnlig dom af 18.3.1993, sag C-280/91, Viessmann, Sml. I, s. 971, præmis 12, og af 27.10.1998, sag C-152/97, Agas, Sml. I, s. 6553, præmis 19 og 20).

30 Eftersom den i hovedsagen omhandlede disposition er en kapitalindbetaling fra et moder-moderselskab (Senior Ltd) til sit datter-datterselskab (Senior GmbH), kan indbetalingen i princippet undersøges i lyset af enten artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335 eller samme direktivs artikel 4, stk. 2, litra b).

31 Direktivets artikel 4, stk. 1, litra c), bestemmer således, at der opkræves kapitaltilførselsafgift i forbindelse med udvidelsen af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art.

32 I direktivets artikel 4, stk. 2, litra b), er det fastsat, at medlemsstaterne kan opkræve kapitaltilførselsafgift ved udvidelse af selskabsformuen i et kapitalselskab ved ydelser fra en deltager [eller en aktionær], der ikke medfører nogen udvidelse af kapitalen, men er egnet til at øge selskabsandelenes [eller aktiernes] værdi.

33 Sammenlignes disse to bestemmelser, bemærkes, som anført af den nederlandske regering, at »udvidelsen af kapitalen« som omhandlet i artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335 indebærer en formel udvidelse af selskabskapitalen enten gennem udstedelse af nye selskabsandele eller aktier eller ved en forøgelse af den nominelle værdi af de eksisterende selskabsandele eller aktier (jf. i denne retning om karakteren af selskabskapital dom af 15.7.1982, sag 270/81, Felicitas Rickmers-Linie, Sml. s. 2771, præmis 15, og af 2.2.1988, sag 36/86, Dansk Sparinvest, Sml. s. 409, præmis 13).

34 Defineres selskabsformuen derimod som de samlede aktiver, som selskabsdeltagerne har indskudt (jf. i denne retning dom af 28.3.1990, sag C-38/88, Siegen, Sml. I, s. 1447, præmis 12), omfatter »udvidelsen af formuen« som omhandlet i direktivets artikel 4, stk. 2, litra b), i princippet enhver form for udvidelse af selskabsformuen samt værditilvæksten heraf i et kapitalselskab. Domstolen har således kvalificeret en overskudsoverførsel (jf. dom af 13.10.1992, sag C-49/91, Weber Haus, Sml. I, s. 5207, præmis 10), et rentefrit lån (jf. navnlig dom af 17.9.2002, sag C-392/00, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, Sml. I, s. 7397, præmis 18), en overtagelse af tab (jf. Siegen-dommen, præmis 13) og en eftergivelse af en fordring (jf. dom af 5.2.1991, sag C-15/89, Deltakabel, Sml. I, s. 241, præmis 12) som »udvidelse af selskabsformuen« i denne bestemmelses forstand.

35 Den i hovedsagen omhandlede kapitalindbetaling er indbetalt på datter-datterselskabets (Senior GmbH's) »agio«-konto. Da en indbetaling på »agio«-kontoen ikke indebærer en »udvidelse af selskabskapitalen«, henhører denne indbetaling ikke under anvendelsesområdet for artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335.

36 Den omhandlede kapitalindbetaling henhører derimod under anvendelsesområdet for direktivets artikel 4, stk. 2, litra b).

37 For det første har den pågældende kapitalindbetaling »forøget selskabsformuen« i datter-datterselskabet (Senior GmbH).

38 For det andet var indbetalingen »egnet til at øge selskabsandelenes værdi« i dette selskab. Som følge af indbetalingen har selskabsandelene i datter-datterselskabet (Senior GmbH) de facto en forøget værdi.

39 For det tredje er den omhandlede indbetaling en »ydelse fra en deltager«. Det er korrekt, at indbetalingen ikke blev foretaget af en selskabsdeltager i Senior GmbH (Senior BV), men af sidstnævnte selskabs moderselskab (Senior Ltd) og dermed fra en selskabsdeltagers selskabsdeltager. Det bemærkes imidlertid, at Domstolen med hensyn til en kapitalindbetalings oprindelse har antaget en mere uformel vurdering af, hvem de omhandlede indskud reelt skal henregnes til (jf. i denne retning Weber Haus-dommen, præmis 11 og 13, ESTAG-dommen, præmis 37-39 og 41, samt dom af 17.10.2002, sag C-71/00, Develop, Sml. I, s. 8877, præmis 25-29). Eftersom den omhandlede indbetaling således blev foretaget af moder-moderselskabet (Senior Ltd) til datter-datterselskabet (Senior GmbH) med henblik på at forøge værdien af sidstnævntes selskabsandele, og eftersom forøgelsen fortrinsvis blev foretaget i Senior GmbH's eneste deltagers (Senior BV's) interesse, må denne indbetaling henføres til dette selskab, nemlig Senior BV. Der er dermed tale om »ydelser fra en deltager« som omhandlet i artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335.

40 Heraf følger, at den i hovedsagen omhandlede kapitalindbetaling i medfør af bestemmelserne i direktiv 69/335 er undergivet kapitaltilførselsafgift, som skal betales af datter-datterselskabet (Senior GmbH).

41 Eftersom en kapitaltilførsel i henhold til artikel 2, stk. 1, i direktiv 69/335, sammenholdt med sjette betragtning, kun kan beskattes én gang (inden for Fællesskabet), kan kapitalindbetalingen ikke tillige beskattes hos datterselskabet (Senior BV).

42 Det er derfor uden betydning, at den omhandlede kapitalindbetaling eventuelt også har forøget datterselskabets (Senior BV's) selskabsformue. Det bemærkes, som generaladvokaten har anført i punkt 21 i forslaget til afgørelse, at en sådan forøgelse blot udgør en automatisk og accessorisk økonomisk virkning af den kapitalindbeta-

ling, som er foretaget til fordel for datter-datterselskabet (Senior GmbH). Forøgelsen udgør således ikke en selvstændig kapitalindbetaling, som i sig selv kan beskattes.

43 Det er ligeledes uden betydning, at den medlemsstat, der i medfør af artikel 2, stk. 1, i direktiv 69/335 havde kompetence til at beskatte datter-datterselskabet (Senior GmbH), nemlig Forbundsrepublikken Tyskland, undlod at beskatte selskabet, idet Tyskland med virkning fra den 1. januar 1992 havde afskaffet kapitaltilførselsafgiften. Medlemsstaterne har i medfør af artikel 7, stk. 2, i direktiv 69/335 ret til at fritage indskud i selskaber for kapitaltilførselsafgift, uden at fritagelsen dermed medfører, at andre medlemsstater har ret til at opkræve afgift af disse indskud. Direktiv 69/335 fremmer og tilskynder derimod såvel specifikke fritagelser fra kapitaltilførselsafgift (artikel 7, stk. 1-3, 8 og 9) som fuldstændig afskaffelse heraf (artikel 7, stk. 2). Direktivet kan derfor ikke fortolkes således, at det giver en medlemsstat mulighed for at drage fordel af en anden medlemsstats mere moderate skattepolitik med henblik på at forøge sine egne skatteindtægter.

44 I betragtning af ovenstående skal det første spørgsmål derfor besvares med, at artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335, sammenholdt med artikel 2, stk. 1, og sjette betragtning til direktivet, under de omstændigheder, som foreligger i hovedsagen, er til hinder for, at en medlemsstat opkræver kapitaltilførselsafgift af et kapitalselskab (datterselskab) for kapitalindbetalinger fra moderselskabet (moder-moderselskabet) til dets datterselskab (datter-datterselskabet).

Det andet spørgsmål: etableringsretten (EF-traktatens artikel 52)

45 Under hensyn til besvarelsen af det første spørgsmål er det ufornødent at besvare det andet spørgsmål.

Sagens omkostninger

46 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 direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985, sammenholdt med artikel 2, stk. 1, og sjette betragtning til direktivet, er under de omstændigheder, som foreligger i hovedsagen, til hinder for, at en medlemsstat opkræver kapitaltilførselsafgift af et kapitalselskab (datterselskab) for kapitalindbetalinger fra moderselskabet (moder-moderselskabet) til dets datterselskab (datter-datterselskabet).

Underskrifter