DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 12 januari 2006 *

I mål C-494/03,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna), genom beslut av den 21 november 2003 som inkom till domstolen den 24 november 2003, i målet

Senior Engineering Investments BV

mot

Staatssecretaris van Financiën

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann (referent) samt domarna N. Colneric, J.N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič och E. Levits,

* Rättegångsspråk: nederländska.

generaladvokat: M. Poiares Maduro,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 26 maj 2005,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Senior Engineering Investments BV, genom H.T.P.M. van den Hurk och G. Weening, belastingadviseurs,

— Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster, J. van Bakel och M. de Grave, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och A. Weimar, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 14 juli 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2 och 4 i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning

(EGT L 249, s. 25), i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 (EGT L 156, s. 23) (nedan kallat direktiv 69/335), samt artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan bolaget Senior Engineering Investments BV (nedan kallat Senior BV eller dotterbolaget) och Staatssecretaris van Financïen i fråga om en skatt på kapitalanskaffning som tagits ut för ett kapitaltillskott som det erhållit från sitt moderbolag Senior Engineering Investments Ltd (nedan kallat Senior Ltd eller modermoderbolaget) på agiot i dess dotterbolag, Senior Engineering Trading Gesellschaft für Autozulieferteile mbH (nedan kallat Senior GmbH eller dotterdotterbolaget).

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 Som framgår av första och andra skälen i direktiv 69/335 är detta avsett att främja fri rörlighet för kapital — en frihet som anses grundläggande för upprättandet av en inre marknad. Direktivets uppgift är därför att undanröja skattemässiga hinder på området för kapitalanskaffning, varmed bland annat avses tillskott från bolagsmän eller delägare till deras kapitalassociationer.

4 I artiklarna 1–9 i direktiv 69/335 föreskrivs därför att en harmoniserad skatt skall tas ut på tillskott till kapitalassociationer (nedan kallad skatt på kapitaltillskott).

5 Enligt sjätte skälet i direktiv 69/335 skall denna skatt tas ut en enda gång inom gemenskapen och då på en nivå som är densamma i alla medlemsstater.

6 Enligt artikel 2.1 i detta direktiv gäller att "transaktioner som skall påföras skatt på kapitaltillskott [endast får] beskattas i den medlemsstat där sätet för den verkliga ledningen i kapitalassociationen är beläget när dessa transaktioner äger rum".

7 I artikel 4 i direktiv 69/335 fastställs en förteckning över transaktioner som medlemsstaterna efter omständigheterna kan eller skall påföra skatt på kapitaltillskott (nedan kallat kapitaltillskott till bolag).

8 I artikel 4.1c i detta direktiv föreskrivs sålunda att medlemsstaterna skall ta ut skatt på kapitaltillskott på "ökning av bolagskapitalet i en kapitalassociation som sker i form av tillskott av tillgångar av slag det vara månde".

9 Enligt punkt 2b i samma bestämmelse föreskrivs att medlemsstaterna får ta ut skatt på kapitaltillskott på "ökning av tillgångarna i en kapitalassociation genom sådana ägartillskott som inte innebär en ökning av bolagskapitalet, men som motsvaras av en ändring av rättigheterna enligt bolagsordningen eller som kan öka värdet på bolagsandelarna [eller aktierna]".

10 Enligt artikel 7.2 i direktiv 69/335 gäller emellertid att "medlemsstaterna får ... från skatten på kapitaltillskott undanta alla andra transaktioner än de som avses i punkt 1 [vilka alltid är undantagna] ...".

Den nationella lagstiftningen

11 I artikel 32.1 i Wet op de belastingen van rechtsverkeer (lag om beskattning av rättsliga transaktioner) av den 24 december 1970 (Stb. 1970, n° 611), i dess lydelse enligt lag av den 13 december 1996 (Stb. 1996, n° 652), föreskrivs att såsom "kapitalbelasting" (skatt på kapitaltillskott) uppbärs skatt på kapitalanskaffning som fördelas på aktierna i rättssubjekt i Nederländerna.

12 Enligt artikel 34c och d i denna lag förstås med "kapitalanskaffning fördelat på aktierna" "anskaffning av kapital i utbyte mot aktier vars sammanlagda utdelning överstiger inköpspriset, stiftaraktierna eller andra andelar, vilka ger rätt till en del av vinsten eller överskottet vid upplösning eller likvidation" samt "betalning av kapitaltillskott från en aktieägare eller en innehavare av aktier vars sammanlagda utdelning överstiger inköpspriset eller av stiftaraktierna eller andra andelar, utan att de rättigheter som avses under c uttryckligen beviljas".

13 Artikel 63 i Algemene wet inzake rijksbelastingen (allmän lag om skatter) av den 2 juli 1959 (Stb. 1959 n°301) innehåller en så kallad hardshipklausul enligt vilken finansministern eller statssekreteraren i vissa situationer eller i vissa kategorier av situationer kan rätta till oproportionerliga orättvisor som kan uppstå vid tillämpningen av lagen om skatter.

Åtgärderna för tillämpning

14 Den hänskjutande domstolen har konstaterat att Konungariket Nederländerna vid tidpunkten för de relevanta omständigheterna förde en politik som innebar att ett tillskott från ett modermoderbolag till dess dotterdotterbolag i princip ansågs utgöra

en skattepliktig transaktion såväl på dotter- som på dotterdotterbolagsnivå. Om båda bolagen var hemmahörande i Nederländerna beskattades emellertid med stöd av hardshipklausulen endast dotterdotterbolaget.

15 Den nederländska regeringen har dock påpekat att skattemyndigheten när det gäller dotterdotterbolag belägna utanför Nederländerna också kan avstå från att ta ut skatten på kapitaltillskott hos ett dotterbolag om skatt på kapitaltillskott redan har uppburits i utlandet på dotterdotterbolagsnivå.

16 Enligt den nederländska regeringen består den av Konungariket Nederländerna förda politiken alltså snarast i att ett dotterbolag undantas från skatten i alla de fall där dotterdotterbolaget redan har beskattats (i Nederländerna eller i utlandet) och inte endast i det fallet där sistnämnda bolag är hemmahörande i Nederländerna. Denna politik förs av billighetsskäl och för att undvika dubbelbeskattning inom en bolagskoncern. I båda de nämnda fallen är nämligen uttaget av skatt på kapitaltillskott på dotterbolagsnivå obilligt i den mening som avses i hardshipklausulen.

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

17 Senior BV är ett bolag i vilket delägarna är begränsat ansvariga för bolagets skulder. Bolaget har bildats enligt nederländsk rätt och samtliga andelar innehas av det enligt engelsk rätt bildade bolaget Senior Ltd. Senior BV innehar i sin tur samtliga bolagsandelar i det enligt tysk rätt bildade bolaget Senior GmbH.

18 Den 8 december 1997 betalade modermoderbolaget Senior Ltd ett kapitaltillskott på 10 071 000 DEM (eller 11 349 000 NLG) till sitt dotterdotterbolag, Senior GmbH.

19 Tyskland beskattade inte Senior GmbH för denna transaktion då denna stat med hänvisning till artikel 7.2 i direktiv 69/335 hade avskaffat skatt på kapitaltillskott från och med den 1 januari 1992.

20 Senior BV påfördes i Nederländerna skatt på kapitaltillskott med ett belopp på 113 490 NLG.

21 Senior BV väckte till följd härav talan och hävdade att det saknades grund för beskattningen. Talan föranledde inte någon ändring hos skattemyndigheten eller hos Gerechtshof te 's Gravenhage varför Senior BV väckte kassationstalan avseende avgörandet från Gerechtshof te 's Gravenhage.

22 Hoge Raad der Nederlanden har funnit det vara oklart huruvida gemenskapsrätten tillåter en sådan lagstiftning som den nederländska, enligt vilken bolag (dotterbolag) påförs skatt på kapitaltillskott när tillskott lämnas av dess moderbolag (modermoderbolag) till dess dotterbolag (dotterdotterbolag), medan denna skatt inte påförs ett bolag (dotterbolag) när även dess dotterbolag (dotterdotterbolag) är hemmahörande i Nederländerna, och nämnda domstol har därför beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1. Är det enligt artikel 4.2 b i direktiv [69/335] tillåtet att skatt på kapitaltillskott tas ut från ett bolag på ett direkt formlöst ägartillskott från bolagets moderbolag till ett dotterbolag till bolaget, och om svaret är jakande, vilka omständigheter är därvidlag av betydelse och är det i synnerhet av betydelse om bolaget i ekonomiskt hänseende skall anses vara den verkliga mottagaren av det direkta formlösa kapitaltillskottet?

2. Utgör etableringsfriheten enligt artikel 52 i [EG-fördraget] jämförd med artikel 58 [i EG-fördraget (nu artikel 48 EG i ändrad lydelse)] hinder för att skattemyndigheterna i en medlemsstat tillämpar en praxis som innebär att ingen skatt på kapitaltillskott tas ut från ett bolag på ett direkt formlöst ägartillskott från bolagets moderbolag till ett dotterbolag till bolaget, såvida dotterbolaget är hemmahörande i medlemsstaten, och är det därvidlag av betydelse — under förutsättning att det enligt direktivet är tillåtet att i ett fall som det förevarande ta ut skatt på kapitaltillskott såväl från bolaget som från dess dotterbolag — huruvida det på multinationell nivå tas ut mer skatt på kapitaltillskott eller inte jämfört med vad som skulle ha varit fallet om såväl bolaget som dess dotterbolag hade varit hemmahörande i Nederländerna?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan: Skatt på kapitaltillskott (artikel 4.1c och 4.2b i direktiv 69/335)

23 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida direktiv 69/335 under sådana förutsättningar som dem som gäller i målet vid den nationella domstolen utgör hinder för en medlemsstat att såsom skatt på kapitaltillskott påföra en kapitalassociation (dotterbolag) skatt när dess moderbolag (modermoderbolag) betalar ett tillskott till dess dotterbolag (dotterdotterbolag).

24 Det skall i detta hänseende erinras om att det i artiklarna 1–9 i direktiv 69/335 föreskrivs att en harmoniserad skatt på kapitaltillskott skall tas ut på kapitaltillskott till bolag.

25 Enligt dispositionen och systematiken i direktiv 69/335 skall denna skatt på kapitaltillskott tas ut hos den kapitalassociation som är mottagare av det ifrågavarande tillskottet. Detta är normalt det bolag till vilket de ifrågavarande medlen eller tillskotten fysiskt överförs. Endast undantagsvis kan beskattningen ske på annat sätt och då hos "den verkliga mottagaren" av medlen eller tillskotten (se, bland annat, i fråga om ett kapitaltillskott till dotterbolag till det bolag som ökat sitt bolagskapital, dom av den 17 oktober 2002 i mål C-339/99, ESTAG, REG 2002, s. I-8837, punkterna 44–47).

26 Det följer dessutom av sjätte skälet och av artikel 2 i direktiv 69/335 att ett kapitaltillskott till bolag beskattas en enda gång (inom gemenskapen) (se, för ett liknande resonemang, domarna av den 20 april 1993 i de förenade målen C-71/91 och C-178/91, Ponente Carni och Cispadana Costruzioni, REG 1993, s. I-1915, punkt 19, och av den 17 december 1998 i mål C-236/97, Codan, REG 1998, s. I-8679, punkt 27).

27 Det framgår i målet vid den nationella domstolen av de omständigheter som beskrivits av denna att det ifrågavarande tillskottet betalades till dotterdotterbolaget (Senior GmbH) inom ramen för ett kapitaltillskott till dess förmån. Däremot finns inget i dessa omständigheter som bevisar att det i målet vid den nationella domstolen skulle vara fråga om en exceptionell situation där ett annat bolag, såsom exempelvis dotterbolaget (Senior BV), skall anses utgöra den "verkliga mottagaren" av detta tillskott.

28 Det skall alltså prövas huruvida det ifrågavarande tillskottet enligt bestämmelserna i direktiv 69/335 skall påföras skatt på kapitaltillskott hos dotterdotterbolaget (Senior GmbH). Om så är fallet kan nämligen detta tillskott inte längre beskattas hos ett annat bolag, i förevarande fall hos dotterbolaget (Senior BV).

29 I artikel 4 i direktiv 69/335 definieras i detta avseende de transaktioner som medlemsstaterna i det enskilda fallet får eller skall påföra en skatt på kapitaltillskott (se, för ett liknande resonemang, domarna av den 18 mars 1993 i mål C-280/91, Viessmann, REG 1993, s. I-971, punkt 12, och av den 27 oktober 1998 i mål C-152/97, Agas, REG 1998, s. I-6553, punkterna 19 och 20).

30 Den transaktion som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör ett kapitaltillskott som betalats från ett modermoderbolag (Senior Ltd) till ett dotterdotterbolag (Senior GmbH), och transaktionen kan i princip bedömas antingen utifrån artikel 4.1c i direktiv 69/335 eller utifrån artikel 4.2b i det direktivet.

31 I artikel 4.1c i nämnda direktiv föreskrivs sålunda att en skatt på kapitaltillskott skall tas ut på tillskott av slag det vara må som lämnas till ökning av kapitalet i en kapitalassociation.

32 I artikel 4.2b i samma direktiv föreskrivs att medlemsstaterna får ta ut en skatt på kapitaltillskott på en ökning av tillgångarna i en kapitalassociation som sker i form av sådana tillskott från bolagsmän (eller aktieägare) som inte innebär en ökning av kapitalet, men som kan öka värdet av bolagsandelarna (eller aktierna).

33 Jämförs dessa bestämmelser med varandra konstaterar domstolen dock i likhet med den nederländska regeringen att "ökning av bolagskapitalet" i den mening som avses i artikel 4.1c i direktiv 69/335 avser en formell ökning av bolagskapitalet, antingen genom en emission av nya bolagsandelar eller aktier, eller genom en ökning av det nominella värdet på befintliga bolagsandelar eller aktier (se, för ett liknande resonemang, när det gäller karaktären på bolagskapitalet, domarna av den 15 juli 1982 i mål 270/81, Felicitas Rickmers-Linie, REG 1982, s. 2771, punkt 15, svensk specialutgåva, volym 8, s. 389, och av den 2 februari 1988 i mål 36/86, Dansk Sparinvest, REG 1988, s. 409, punkt 13).

34 Däremot gäller, i den mån som bolagets tillgångar definieras som de samlade tillgångar som bolagsmännen lagt ihop med sina ökningar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 mars 1990 i mål C-38/88, Siegen, REG 1990, s. I-1447, punkt 12), att "ökningen av tillgångarna" i den mening som avses i artikel 4.2b i nämnda direktiv i princip omfattar alla former av ökningar av förmögenheten i en kapitalassociation. Domstolen har sålunda slagit fast att med "ökning av tillgångarna" i den mening som avses i nämnda bestämmelse skall avses exempelvis en vinstöverföring (se dom av den 13 oktober 1992 i mål C-49/91, Weber Haus, REG 1992, s. I-5207, punkt 10), ett räntefritt lån (se, bland annat, dom av den 17 september 2002 i mål C-392/00, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, REG 2002, s. I-7397, punkt 18), övertagande av skulder (se domen i det ovannämnda målet Siegen, punkt 13), avstående av fordran (se dom av den 5 februari 1991 i mål C-15/89, Deltakabel, REG 1991, s. I-241, punkt 12).

35 I målet vid den nationella domstolen betalades det ifrågavarande tillskottet ut på agiot i dotterdotterbolaget (Senior GmbH). I den mån utbetalningen på agio inte innebär någon "ökning av bolagskapitalet" omfattas detta tillskott emellertid inte av artikel 4.1c i direktiv 69/335.

36 Det ifrågavarande tillskottet omfattas emellertid av tillämpningsområdet för artikel 4.2b i detta direktiv.

37 För det första innebar nämligen utbetalningen av det ifrågavarande kapitaltillskottet en "ökning av tillgångarna" i dotterdotterbolaget (Senior GmbH).

38 För det andra kunde detta tillskott "öka värdet på bolagsandelarna" i nämnda bolag. Genom detta tillskott ökade andelarna i dotterdotterbolaget (Senior GmbH) de facto i värde.

39 För det tredje utgör det ifrågavarande tillskottet ett "ägartillskott". Det stämmer nämligen att tillskottet inte lämnades av ägaren till Senior GmbH (Senior BV) utan av moderbolaget till Senior BV (Senior Ltd), det vill säga av den som äger ägaren. Det skall emellertid erinras om att domstolen med avseende på kapitaltillskott har intagit ett synsätt som inte är formellt och som grundas på vem tillskotten egentligen skall tillskrivas (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Weber Haus, punkterna 11 och 13, och ESTAG, punkterna 37–39 och 41, samt dom av den 17 oktober 2002 i mål C-71/00, Develop, REG 2002, s. I-8877, punkterna 25–29). Då emellertid det ifrågavarande tillskottet betalades ut av modermoderbolaget (Senior Ltd) till dotterdotterbolaget (Senior GmbH) för att öka värdet på bolagsandelarna i sistnämnda bolag, och då denna ökning framför allt skedde i dess enda ägares — det vill säga Senior BV:s — intresse, konstaterar domstolen att nämnda tillskott skall tillskrivas sistnämnda bolag, det vill säga Senior BV. Det är alltså fråga om ett "ägartillskott" i den mening som avses i artikel 4.2b i direktiv 69/335.

40 Härav följer att enligt bestämmelserna i direktiv 69/335 är det ifrågavarande tillskottet i målet vid den nationella domstolen skattepliktigt hos dotterdotterbolaget (Senior GmbH).

41 Med hänsyn till att ett kapitaltillskott till bolag i enlighet med artikel 2.1 i direktiv 69/335 jämförd med sjätte skälet i samma direktiv bara får beskattas en gång (inom gemenskapen), får nämnda tillskott inte bli föremål för en andra beskattning, denna gång hos dotterbolaget (Senior BV).

42 I detta hänseende saknar det betydelse att det ifrågavarande tillskottet eventuellt också har ökat tillgångarna i dotterbolaget (Senior BV). Domstolen konstaterar nämligen i likhet med vad generaladvokaten kom fram till i punkt 21 i sitt förslag till avgörande, att en sådan ökning endast kan utgöra en automatisk och underordnad

ekonomisk effekt av att tillskottet lämnas till dotterdotterbolaget (Senior GmbH). Ökningen beror alltså inte på ett andra särskilt tillskott som i sig skulle kunna beskattas.

43 Det saknar också betydelse att den medlemsstat som enligt artikel 2.1 i direktiv 69/335 är behörig att beskatta dotterdotterbolaget (Senior GmbH), det vill säga Förbundsrepubliken Tyskland, i realiteten inte har beskattat detta bolag då skatten på kapitaltillskott avskaffats där från och med den 1 januari 1992. Enligt artikel 7.2 i direktiv 69/335 står det nämligen medlemsstaterna fritt att från skatt på kapitaltillskott undanta kapitaltillskott till bolag, utan att detta undantag innebär att en annan medlemsstat får beskatta tillskotten. Däremot gynnar och främjar direktiv 69/335 såväl punktvisa undantag från skatt på kapitaltillskott (artikel 7.1 och 7.3 samt artiklarna 8 och 9) som fullständigt avskaffande av skatten (artikel 7.2). Detta direktiv får alltså inte tolkas så, att en medlemsstat får utnyttja en annan medlemsstats skattemässiga återhållsamhet för att öka sina egna skatteintäkter.

44 Med hänsyn till vad som anförts ovan skall den första tolkningsfrågan således besvaras så, att under sådana förutsättningar som de som gäller i målet vid den nationella domstolen utgör artikel 4.2b i direktiv 69/335 jämförd med artikel 2.1 och sjätte skälet i samma direktiv hinder för en medlemsstat att såsom skatt på kapitaltillskott påföra en kapitalassociation (dotterbolag) skatt när dess moderbolag (modermoderbolag) betalar ett tillskott till dess dotterbolag (dotterdotterbolag).

Den andra tolkningsfrågan: Rätten till etableringsfrihet (artikel 52 i EG-fördraget)

45 Med hänsyn till svaret på den första frågan, saknas det anledning att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

46 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttranden till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Under sådana förutsättningar som de som gäller i målet vid den nationella domstolen utgör artikel 4.2b 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, jämförd med artikel 2.1 och sjätte skälet i samma direktiv hinder för en medlemsstat att såsom skatt på kapitaltillskott påföra en kapitalassociation (dotterbolag) skatt när dess moderbolag (modermoderbolag) betalar ett tillskott till dess dotterbolag (dotterdotterbolag).

Underskrifter