DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)
13. december 1991 *

I sag C-164/90,

angående en anmodning, som Nederlandenes Hoge Raad i medfør af EØF-Traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen, for i den for nævnte ret verserende sag,

Muwi Bouwgroep BV

mod

Staatssecretaris van Financiën,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 7, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 69/335/EØF om kapitaltilførselsafgifter,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, Sir Gordon Slynn, og dommerne R. Joliet og G. C. Rodríguez Iglesias,

generaladvokat: F. G. Jacobs
justitssekretær: ekspeditionssekretær D. Louterman,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— den nederlandske regering ved secretaris-generaal a. i. H. J. Heinemann, Udenrigsministeriet, senere ved secretaris-generaal B. R. Bot, Udenrigsministeriet, som befuldmægtigede

* Processprog: nederlandsk.

— den danske regering ved juridisk rådgiver J. Molde, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Calleja og B. J. Drijber, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at Kommissionen har afgivet mundtligt indlæg i retsmødet den 24. september 1991,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 24. oktober 1991,

afsagt følgende

Dom

1 Ved dom af 23. maj 1990, indgået til Domstolen den 31. maj 1990, har Nederlandenes Hoge Raad i medfør af EØF-Traktatens artikel 177 forelagt to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 7, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405, herefter benævnt »direktivet«), som ændret ved Rådets direktiv 73/79/EØF af 9. april 1973 (EFT L 103, s. 13), Rådets direktiv 73/80/EØF af 9. april 1973 (EFT L 103, s. 15) samt Rådets direktiv 74/553/EØF af 7. november 1974 (EFT L 303, s. 9).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag, som Muwi Bouwgroep BV (herefter benævnt »Muwi Bouwgroep«) har anlagt mod Staatssecretaris van Financiën vedrørende afgiftstilsvaret af den disposition, hvorved selskabskapitalen blev tilvejebragt.

3 Det fremgår af forelæggelsesdommen, at byggeselskabet Van der Vorm Beheer BV (herefter benævnt »Van der Vorm«) havde indgået aftale med et andet selskab, Nederhorst Beheer BV (herefter benævnt »Nederhorst«) om, at Van der Vorm skulle overtage Nederhorst's datterselskaber eller lade dem overtage af selskaber, som Van der Vorm oprettede.

4 Med henblik på gennemførelsen af aftalen oprettede Van der Vorm fire selskaber: Bouw- en Aannemingsbedrijf Nedu BV (herefter benævnt »Nedu«), Architectenbureau Multi ontwerp BV (herefter benævnt »Multi ontwerp«), Muijs' & De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf BV (herefter benævnt »Muwi Rotterdam«) og Muijs' & De Winter's Betonbouw BV (herefter benævnt »Muwi Geleen«). Anpartskapitalen i disse selskaber udgjorde henholdsvis 50 000 HFL, 100 000 HFL, 3 200 000 HFL og 6 500 000 HFL.

5 Kapitalen i de tre første selskaber — Nedu, Multi ontwerp og Muwi Rotterdam — blev fuldt indbetalt i form af kontantindskud. Ved stiftelsen af det fjerde selskab — Muwi Geleen — foretog Van der Vorm kapitalindskuddet ved overførsel af alle de anparter, Van der Vorm ejede i Nedu, samt ved kontant indbetaling af restbeløbet. Den afgift, der skulle svares af kapitaltilførslen til disse selskaber, blev betalt.

6 Med henblik på at lade de virksomheder, der skulle erhverves, indgå i en særskilt organisatorisk enhed oprettede moderselskabet Van der Vorm desuden et »mellemholdingselskab«, Muwi Bouwgroep, som er sagsøgeren i hovedsagen. Den tegnede kapital i dette selskab, som udgjorde 10 000 000 HFL, blev fuldt indbetalt den 30. oktober 1979 ved indskud af alle de anparter, moderselskabet Van der Vorm ejede i de tre datterselskaber, Multi ontwerp, Muwi Geleen og Muwi Rotterdam. Disse anparter repræsenterede en værdi af 9 800 000 HFL, og restbeløbet, 200 000 HFL, blev indbetalt i kontanter.

7 De nederlandske afgiftsmyndigheder opkrævede kapitaltilførselsafgift med 88 867,01 HFL af den disposition, hvorved Muvi Bouwgroep's kapital blev tilvejebragt. Afgiftsmyndighederne nåede frem til dette beløb på grundlag af artikel 12, stk. 1, litra a), i Uitvoeringsbesluit van de Wet belastingen op rechtsverkeer (ne-

derlandsk bekendtgørelse, der indeholder gennemførelsesbestemmelser til den nederlandske lov om afgift på forskellige transaktioner vedrørende fast ejendom, om forsikringsafgift, kapitaltilførselsafgift og børsomsætningsafgift). De fandt herved at måtte anvende den anden af de i lovens artikel 35, stk. 4, angivne beregningsmetoder og lagde den i lovens artikel 36 anførte afgiftssats til grund.

8 Den nederlandske lovs artikel 35, stk. 4, indeholder følgende bestemmelse:

»I tilfælde af fusion eller intern reorganisation beregnes der, på vilkår som fastsættes ved bekendtgørelse, afgift af den pålydende værdi af de kapitalandele, der tilkendes i den erhvervende juridiske person, med fradrag af den pålydende værdi af de indskudte kapitalandele i den erhvervede juridiske person, eller — hvis der indskydes andre værdier end sådanne kapitalandele — en til disse værdier svarende del af den pålydende værdi af kapitalandelene i den indskydende juridiske person.«

9 Den nederlandske bekendtgørelse bestemmer i artikel 12, stk. 1:

»Den i lovens artikel 35, stk. 4, angivne afgiftsberegning skal i tilfælde af intern reorganisation kun gælde:

a) såfremt en juridisk person, hvis kapital er opdelt i kapitalandele, opretter en anden juridisk person, hvis kapital er opdelt i kapitalandele, og deri udelukkende indskyder hele sin virksomhed eller en selvstændig del af sin virksomhed mod erhvervelse af alle eller næsten alle kapitalandele i den sidstnævnte juridiske person

b) såfremt juridiske personer, der hører til samme koncern, udelukkende indskyder driftsmidler af samme art i en og samme juridiske person i koncernen

c) såfremt en juridisk person, hvis kapital er opdelt i kapitalandele, og som hører til en koncern, udelukkende indskyder hele sin virksomhed eller en selvstændig del af sin virksomhed i en anden juridisk person i koncernen.«

10 I henhold til den nederlandske lovs artikel 36 udgør kapitaltilførselsafgiften 1%. Der er ikke hjemmel for en nedsat afgiftssats.

11 Muwi Bouwgroep indbragte afgiftsansættelsen for de nederlandske domstole. For Gerechtshof ændrede de nederlandske afgiftsmyndigheder standpunkt. De gjorde nu gældende, at dispositionen måtte henføres under en anden lovbestemmelse, nemlig artikel 35, stk. 1, og at kapitaltilførselsafgiften derfor måtte opkræves med 98 000 HFL.

12 I lovens artikel 35, stk. 1, bestemmes det, at afgiften beregnes af værdien af indskuddet — efter fradrag af de forpligtelser, den juridiske person påtager sig — eller af kapitalandelenes pålydende værdi, hvis denne er højere.

13 Efter at Gerechtshof havde givet afgiftsmyndigheden medhold, indankede Muwi Bouwgroep afgørelsen for Hoge Raad til kassation. I forelæggelsesdommen har Hoge Raad udtalt, at det følger af bekendtgørelsens artikel 12, stk. 1, litra a), at den anden af de beregningsmetoder, der angives i lovens artikel 35, stk. 4, skal anvendes. Som følge heraf nedsatte Hoge Raad afgiftsbeløbet til 84 849,84 HFL.

14 For Hoge Raad gjorde Muwi Bouwgroep gældende, at dispositionen måtte henføres under direktivets artikel 7, stk. 1, litra b), og at der derfor ikke kunne opkræves et højere beløb end 50 000 HFL i kapitaltilførselsafgift. Muwi Bouwgroep gjorde mere generelt gældende, at de nederlandske lovbestemmelser i det hele måtte antages at være i strid med direktivet, da afgiftssatsen og reglerne om den afgiftspligtige værdi adskilte sig fra, hvad der var fastsat i fællesskabsretten.

15 I direktivets artikel 7, stk. 1, litra a), som ændret, fastsættes den normale afgiftssats til 1%. I henhold til artikel 7, stk. 1, litra b), skal medlemsstaterne imidlertid nedsætte kapitaltilførselsafgiften til en sats, der udgør fra 0% til 0,5%, »når et

eller flere kapitalselskaber indskyder deres samlede selskabsformue eller en eller flere dele af deres virksomhed i et eller flere kapitalselskaber, som er under stiftelse eller allerede består«. Nedsættelsen er dog afhængig af, at »der alene ydes selskabsandele for indskuddene, idet medlemsstaterne kan udstrække nedsættelsen til tilfælde, i hvilke der for indskuddene ydes selskabsandele og en kontant betaling, der ikke udgør over 10% af deres pålydende værdi«.

16 I direktivets artikel 5, stk. 1, litra a), som vedrører afgiftsberegningen, bestemmes det, at kapitaltilførselsafgiften i så fald opkræves »af den faktiske værdi af de indskud af enhver art, der er ydet eller skal ydes af deltagerne, med fradrag af den gæld og de forpligtelser, der pålægges selskabet i forbindelse med indskuddet«. I henhold til direktivets artikel 5, stk. 2, kan medlemsstaterne endvidere fastsætte det beløb, af hvilket der skal svares kapitaltilførselsafgift, på grundlag af den faktiske værdi af de selskabsandele, der er tillagt eller tilhører den enkelte deltager. Dette gælder dog ikke i tilfælde, hvor der alene skal tilføres kontanter. Det afgiftspligtige beløb kan aldrig være mindre end den nominelle værdi af de selskabsandele, som er tillagt eller tilhører den enkelte deltager.

17 På denne baggrund har Hoge Raad besluttet at udsætte sagens behandling, indtil Domstolen har besvaret følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Såfremt et kapitalselskab besidder en beholdning af kapitalandele, som repræsenterer 100% af kapitalandelene i et andet kapitalselskab, kan denne beholdning da anses for at udgøre 'en del af' holdingselskabets virksomhed, jf. artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335/EØF af 7. juli 1969, også i tilfælde hvor datterselskabets formue foreløbig kun består af likvide midler?

2) Følger det i bekræftende fald af direktivet, at der i det foreliggende tilfælde ikke må opkræves mere i kapitaltilførselsafgift end 0,5% af 10 000 000 HFL, dvs. ikke over 50 000 HFL, eller kan den afgiftspligtige alligevel afkræves et beløb på 84 849,84 HFL med den begrundelse, at bestemmelserne i artikel 35,

stk. 4, i Wet op belastingen van rechtsverkeer, sammenholdt med artikel 12, stk. 1, i bekendtgørelsen om gennemførelsen af loven, betragtet i sin helhed er i overensstemmelse med direktivet?«

18 Vedrørende hovedsagens faktiske omstændigheder, retsforhandlingernes forløb og de skriftlige indlæg for Domstolen henvises i øvrigt til retsmøderapporten. Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende i det omfang, det er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.

Spørgsmål 1

19 Med det første præjudicielle spørgsmål ønsker Hoge Raad klarlagt, om et indskud af en beholdning af kapitalandele, som et selskab besidder i et andet selskab, og som repræsenterer 100% af sidstnævnte selskabs kapital, udgør et indskud af en del af førstnævnte selskabs virksomhed, som omhandlet i direktivets artikel 7, stk. 1, litra b).

20 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål må den pågældende bestemmelse betragtes i den sammenhæng, den indgår i.

21 Mens direktivets artikel 7, stk. 1, litra b), pålægger medlemsstaterne en forpligtelse til at nedsætte kapitaltilførselsafgiften i tilfælde, hvor et selskab indskyder sin samlede selskabsformue eller en del af sin virksomhed i et andet selskab, giver direktivets artikel 7, stk. 1, litra b)a, medlemsstaterne adgang til at nedsætte afgiften,

»når et kapitalselskab, der er under stiftelse eller som allerede består, opnår andele, som repræsenterer mindst 75% af et andet kapitalselskabs tidligere udbudte selskabskapital«.

22 Det fremgår klart af ordlyden af artikel 7, stk. 1, litra b), og særlig af henvisningen til selskabsformuen, at bestemmelsen tager sigte på det tilfælde, at et selskab i et andet selskab indskyder forskellige bestanddele, som — hvad enten der er tale om hele selskabsformuen eller kun en del deraf — udgør en helhed, som er i stand til at fungere selvstændigt.

23 Bestemmelsen i direktivets artikel 7, stk. 1, litra b)a, blev på sin side — som det fremgår af præamblen til ændringsdirektiv 73/79 — indføjet for at give medlemsstaterne mulighed for også at bringe den nedsatte sats i anvendelse på dispositioner med henblik på omstrukturering af selskaber, som rent økonomisk har virkninger, der må ligestilles med de omstruktureringsdispositioner, der omhandles i artikel 7, stk. 1, litra b), men som retligt set gennemføres efter en anden fremgangsmåde, idet der er tale om tilfælde, hvor et selskab »til gengæld for de selskabsandele, som det udbyder, opnår et så stort antal af andele i et andet selskab, at det har fuld beslutningsdygtighed i dette sidstnævnte selskab«.

24 Da dispositioner, hvorved der sker et indskud af kapitalandele, er reguleret i en særlig bestemmelse, kan sådanne dispositioner ikke samtidig henføres under direktivets artikel 7, stk. 1, litra b). Det kan herved ikke tillægges betydning, at indskuddet består af kapitalandele, som repræsenterer 100% af den tegnede kapital, idet der ikke i artikel 7, stk. 1, litra b)a, er truffet bestemmelse om en sådan sondring.

25 Herefter skal det præjudicielle spørgsmål besvares med, at et indskud af en beholdning af kapitalandele, som et selskab besidder i et andet selskab, og som udgør 100% af sidstnævnte selskabs kapital, ikke udgør et indskud af en del af førstnævnte selskabs virksomhed, som omhandlet i artikel 7, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som ændret ved Rådets direktiver 73/79/EØF og 73/80/EØF af 9. april 1973.

Spørgsmål 2

26 Under hensyn til besvarelsen af det første spørgsmål er det ikke påkrævet at besvare det andet præjudicielle spørgsmål.

Sagens omkostninger

27 De udgifter, der er afholdt af den nederlandske regering, den danske regering samt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, der 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 (Første Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Nederlandenes Hoge Raad ved dom af 23. maj 1990, for ret:

Et indskud af en beholdning af kapitalandele, som et selskab besidder i et andet selskab, og som repræsenterer 100% af sidstnævnte selskabs kapital, udgør ikke et indskud af en del af førstnævnte selskabs virksomhed, som omhandlet i artikel 7, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som ændret ved Rådets direktiver 73/79/EØF og 73/80/EØF af 9. april 1973.

Slynn Joliet Rodríguez Iglesias

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 13. december 1991.

J.-G. Giraud
Justitssekretær

Gordon Slynn
Formand for Første Afdeling