FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT ANTONIO LA PERGOLA

fremsat den 7. maj 1996 *

I — Indledning

1. De foreliggende præjudicielle spørgsmål vedrører fortolkningen af direktiv 69/335/EØF [1] om kapitaltilførselsafgifter. Formålet med spørgsmålene er navnlig at få afklaret, om et moderselskabs rentefrie udlån til et datterselskab er omfattet af de i direktivet omhandlede tilfælde, og om pålæggelse af kapitaltilførselsafgift af den rentebesparelse, datterselskabet opnår ved dette lån, indebærer, at det er udelukket at indkomstbeskatte det således overførte beløb hos moderselskabet.

II — De faktiske omstændigheder

2. Sagsøgeren i hovedsagen, A/S Richard Frederiksen & Co., besidder samtlige aktier i Sydjysk Sten og Grus A/S (herefter »datterselskabet«).

Sagsøgeren ydede i 1984 datterselskabet et rentefrit lån. De kompetente danske skattemyndigheder antog ved skatteansættelsen, at det omhandlede lån indbragte en rente svarende til 11% af det gennemsnitlige beløb, og foretog derfor en korrektion af sagsøgerens selvangivelser for skatteårene 1986/87, 1987/88 og 1988/89. Skattemyndighederne begrundede korrektionen med, at det rentefrie lån ikke var en normal forretningsmæssig disposition, men udelukkende var et udslag af interessefællesskabet mellem de to selskaber. Sagsøgeren blev derfor indkomstbeskattet af en fikseret rente af det rentefrie udlån til datterselskabet, hvorved det beløb, der var overført til datterselskabet, og som bestod i rentebesparelsen, blev undergivet beskatning. Skattemyndighederne antog desuden, at den fikserede rente af det rentefrie lån udgjorde et skattepligtigt tilskud til datterselskabet, men dette havde dog fradragsret for beløbet. Den korrektion, skattemyndighederne foretog, var derfor i virkeligheden skattemæssigt »neutral« for datterselskabet.

3. De danske skattemyndigheders kendelse blev påklaget til Landsskatteretten i København, som stadfæstede kendelsen. Sagsøgeren indbragte herefter afgørelsen for Østre Landsret, som, for at sagen kunne få det rette

* Originalsprog: italiensk.

1 — Rådets direktiv 69/335/EØF af 17.7.1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405).

udfald, fandt det nødvendigt at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 4, stk. 2, litra b), i Rådets direktiv af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (69/335/EØF) forstås således, at bestemmelsen omfatter den løbende værdi af et rentefrit lån?

2) Skal direktivets artikel 10 forstås således, at bestemmelsen udelukker indkomstbeskatning af et moderselskab af en fikseret rente på et rentefrit udlån til et datterselskab, såfremt rentebesparelsen anses som en kapitaltilførsel til datterselskabet i direktivets forstand?«

III — De retsregler, der finder anvendelse i sagen

4. Artikel 4, stk. 2, i direktiv 69/335 bestemmer følgende:

»Nedenstående dispositioner kan undergives kapitaltilførselsafgift:

...

b) udvidelse af selskabsformuen i et kapitalselskab ved ydelser fra en deltager, der ikke medfører nogen udvidelse af kapitalen, men modsvares af en ændring af selskabsrettighederne eller er egnet til at øge selskabsandelenes værdi

...«

5. Artikel 10 i direktiv 69/335 bestemmer følgende:

»Bortset fra kapitaltilførselsafgiften opkræver medlemsstaterne af selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer med erhvervsformål ingen andre skatter eller afgifter af nogen art på:

a) de i artikel 4 nævnte dispositioner

b) indskud, lån eller ydelser i forbindelse med de i artikel 4 nævnte dispositioner

...«

IV — Stillingtagen til sagen

Det første præjudicielle spørgsmål

6. I overensstemmelse med Domstolens praksis [2] finder jeg, at den forelæggende rets første spørgsmål må besvares bekræftende. Begrebet »den løbende værdi af et rentefrit lån«, som retsinstansen *a quo* har henvist til i det præjudicielle spørgsmål, bør dog her præciseres nærmere. Udtrykket skal nemlig i relation til artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335 forstås som det rentebeløb, som datterselskabet efter markedsrenten skulle have betalt moderselskabet. Dette beløb ligger nemlig til grund for (*donandi causa*) den formuefordel, som datterselskabet har opnået, og som direktivet sidestiller med en kapitaltilførsel.

Det andet præjudicielle spørgsmål

7. Formålet med den forelæggende rets andet spørgsmål er i det væsentlige at få fastslået, om artikel 10 i direktiv 69/335 udelukker, at medlemsstaterne kan betragte en kapitaltilførsel, der hidrører fra et rentefrit lån, som beskatningsgrundlag med henblik på indkomstbeskatning af det selskab, der tilfører kapitalen.

8. Sagsøgeren i hovedsagen har anført, at den forelæggende rets andet spørgsmål skal besvares bekræftende. Den brede formulering af artikel 10 i direktiv 69/335 (»ingen andre skatter eller afgifter af nogen art«) taler nemlig for at udelukke, at den kapitaltilførsel, der er sket ved hjælp af det rentefrie lån, kan beskattes på anden måde end den, der er fastsat i selve direktivet. Sagsøgeren har dernæst anført, at det i den danske version af direktivet ikke i titlen præciseres, at kapitaltilførselsafgifter er *indirekte* skatter, således som det derimod sker i de andre sproglige versioner. Sagsøgeren gør endelig under henvisning til bestemmelserne i direktivets artikel 12 — der opstiller en liste, som Domstolen har anset for udtømmende [3], over de skatter og andre afgifter, der kan pålægges de dispositioner, der er undergivet kapitaltilførselsafgiften — gældende, at andre mulige former for skatteopkrævning derfor er udelukket. Denne fortolkning er endvidere ifølge sagsøgeren i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst om dobbeltbeskatning, navnlig overenskomstens artikel 2 og 24.

9. Sagsøgte i hovedsagen, de medlemsstater, som har indgivet indlæg, og Kommissionen er af den opfattelse, at det andet spørgsmål må besvares benægtende. De har fremført forskellige argumenter til støtte herfor.

2 — Jf. dom af 5.2.1991, sag C-249/89, Trave Schiffahrts-Gesellschaft, Sml. I, s. 257.

3 — Dom af 2.2.1988, sag 36/86, Dansk Sparinvest, Sml. s. 409.

Direktivet, anfører de, tilsigter at harmonisere de indirekte skatter, mens det ikke indeholder bestemmelser om direkte skatter. Det sagsøgte ministerium, og med dette medlemsstaterne og Kommissionen, har anført, at det retssubjekt, der er forpligtet til at betale i tilfælde af beskatning af kapitaltilførslen (det *modtagende* selskab (*accipiens*)) er forskelligt fra det, som forpligtelsen til at betale indkomstskat påhviler (det *ydende* selskab (*donans*)). Endelig er reglerne om direkte skatter efter fællesskabsretten omfattet af medlemsstaternes kompetence, mens direktivet blot harmoniserer beskatningen af kapitaltilførsler for at lette den frie bevægelighed for den kapital, der skal anvendes hertil.

10. Svaret på den forelæggende rets andet spørgsmål afhænger efter min opfattelse af, hvad fællesskabslovgiver må antages at have villet bestemme med direktiv 69/335, og af, hvilket anvendelsesområde der må gives direktivet.

Jeg vil begynde med det sidste punkt, som forekommer mig at være afgørende. Hvilken type skatter, afgifter mv. har det været hensigten at harmonisere? Foruden af selve direktivets titel (som — til forskel fra den danske version — i alle de sproglige versioner, hvori det oprindelig er vedtaget, henviser til *indirekte skatter*) fremgår fællesskabslovgivers hensigt i denne henseende fuldkommen klart af sidste betragtning til direktivet. Her præciseres det nemlig, at »opretholdelse af andre afgifter med samme kendetegn som afgiften på kapitaltilførsler eller stempelafgiften på værdipapirer strider mod de mål, der forfølges med de i dette direktiv indeholdte forholdsregler; som følge deraf er det påkrævet at ophæve disse afgifter«.

11. Det bemærkes i øvrigt — i forbindelse med, hvad jeg allerede har nævnt — at forbuddet i direktivets artikel 10 mod at undergive de angivne dispositioner andre skatter eller afgifter *af nogen art* vedrører dispositioner af finansiel karakter, som indebærer en overførsel af økonomiske ressourcer fra et retssubjekt til et andet. Den i sagen omhandlede skat, som efter de danske lovbestemmelser opkræves af det afkast, moderselskabet ville have haft i form af rente af lånet, vedrører imidlertid et helt andet tidspunkt i relation til den enhed, som er undergivet beskatningen, nemlig det tidspunkt, hvor indkomsten opstår. Denne forudsætning for beskatningen er nemlig nødvendigvis — også i tid — forskellig fra overførslen af formuegoder. Den pågældende indtægt skal derfor undergives indkomstbeskatning i overensstemmelse med de retningslinjer og betingelser, der er fastsat i den skattelovgivning, der finder anvendelse. Direktivet indeholder i øvrigt intet om beskatningen i forbindelse med indtægtens opståen — som er omfattet af medlemsstaternes egen kompetence — men regulerer de måder, hvorpå selskabsformuen kan forøges ved overførsel af formuegoder, ved at harmonisere beskatningsformerne.

12. At fortolke direktivets artikel 10 således, at de dér omhandlede dispositioner også er fritaget for direkte beskatning, er dernæst ensbetydende med at opmuntre til eventuelle

skatteunddragelser. Konsekvensen af en sådan fortolkning af direktivet ville nemlig være at tilskynde til dispositioner bestående i kapitaltilførsel eller hermed sidestillede finansielle dispositioner, som — navnlig hvis de fandt sted på internationalt plan — på den måde ville blive unddraget direkte beskatning. En sådan praksis ville igen føre til forvridninger på kapitalmarkederne i de medlemsstater, som beskatter de dér hjemmehørende selskabers fortjeneste hårdere. Dette ville have alvorlig indvirkning på disse selskabers muligheder for at få tilført kapital. En sådan tilstand ville faktisk føre til resultater, der var i modstrid med fællesskabslovgiverens formål.

V — Forslag til afgørelse

13. Sammenfattende skal jeg foreslå Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål, der er forelagt af Østre Landsret, København, som følger:

— Artikel 4, stk. 2, litra b), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 omfatter modværdien af de renter, som et moderselskabs rentefrie udlån til et datterselskab ville have indbragt på normale markedsvilkår, selv om der ved lånets oprettelse ikke er aftalt rentebetaling.

— Artikel 10 i direktiv 69/335 vedrører ikke de direkte indkomstskatter, som kan pålægges beløb, der overføres fra et moderselskab til et datterselskab ved et rentefrit lån.