FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT ANTONIO LA PERGOLA

föredraget den 7 mars 1996 *

I — Inledning

1. De förevarande tolkningsfrågorna rör tolkningen av direktiv 69/335/EEG [1] om beskattning av kapitalanskaffning. Frågorna syftar närmare bestämt till att skapa klarhet i om ett räntefritt lån från ett moderbolag till dess dotterbolag tillhör de fall som regleras av det ovan nämnda direktivet, och om den omständigheten att skatt på kapitaltillskott tas ut på den räntebesparing som dotterbolaget gör på ett sådant lån utesluter att det sålunda beräknade beloppet inkomstbeskattas hos moderbolaget.

II — Bakgrund

2. A/S Richard Frederiksen & Co. (nedan kallat Frederiksen), klagande i målet vid den nationella domstolen, äger samtliga aktier i Sydjysk Sten og Grus A/S (nedan kallat dotterbolaget).

Klaganden beviljade år 1984 dotterbolaget ett räntefritt lån. Den behöriga danska skattemyndigheten ansåg att lånet i fråga i skattehänseende skulle anses ge upphov till en årlig inkomst om elva procent av det genomsnittliga lånebeloppet och beslöt därför att korrigera klagandens skattedeklarationer för inkomståren 1986/87, 1987/88 och 1988/89. Den av skattemyndigheten vidtagna korrigeringen motiverades med att det räntefria lånet inte var en normal transaktion utan hade beviljats uteslutande på grund av de båda bolagens intressegemenskap. Klaganden inkomstbeskattades därför för den uppskattade inkomsten som ansågs härröra från det räntefria lån som hade beviljats dotterbolaget. Detta skedde genom att det kapital som hade överförts till dotterbolaget i form av en räntebesparing beskattades. Skattemyndigheten ansåg vidare att den uppskattade inkomsten av det räntefria lånet utgjorde ett beskattningsbart stöd till dotterbolaget, som dock hade rätt att göra skatteavdrag för det beloppet. Den korrigering som skattemyndigheten vidtog framstår således för dotterbolagets del som i praktiken "neutral" i skattehänseende.

3. Klaganden överklagade därefter den danska skattemyndighetens beslut till Landsskatteretten i Köpenhamn, som fastställde beslutet. Klaganden överklagade då den sistnämnda myndighetens beslut till Østre Landsret, som ansåg att den för att kunna

* Originalspråk: italienska.

1 — Rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT nr L 249, s. 25).

döma i saken var tvungen att begära ett förhandsavgörande av domstolen beträffande följande frågor:

"1) Skall artikel 4.2 b i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning förstås så, att bestämmelsen är tillämplig på det löpande värdet av ett räntefritt lån?

2) Skall artikel 10 i direktivet förstås så, att bestämmelsen innebär att ett moderbolag inte kan inkomstbeskattas för en i efterhand fastställd ränta på ett räntefritt lån till ett dotterbolag, såvida räntebesparingen anses som ett kapitaltillskott till dotterbolaget i den mening som avses i direktivet?"

III — I tvisten tillämpliga bestämmelser

4. I artikel 4.2 i direktiv 69/335/EEG föreskrivs följande:

"Skatt på kapitaltillskott kan tas ut på följande transaktioner:

...

b) ökning av tillgångarna i ett aktiebolag genom sådana aktieägartillskott som inte innebär en ökning av aktiekapitalet, men som motsvaras av en ändring av rättigheterna enligt bolagsordningen eller som kan öka värdet av bolagsandelarna,

..."

5. I artikel 10 i direktiv 69/335/EEG föreskrivs följande:

"Förutom skatt på kapitaltillskott får medlemsstaterna av sådana bolag, föreningar eller juridiska personer som drivs i vinstsyfte inte ta ut någon annan skatt eller avgift i någon form på

a) sådana transaktioner som avses i artikel 4,

b) tillskott, lån eller bidrag som sker i samband med de transaktioner som avses i artikel 4,

..."

IV — Bedömning av tvisten

Den första tolkningsfrågan

6. Jag anser, i överensstämmelse med domstolens rättspraxis [2], att den hänskjutande domstolens första fråga skall besvaras jakande. Begreppet "det löpande värdet av ett räntefritt lån", som den nationella domstolen har använt i sin tolkningsfråga, förtjänar dock att förtydligas. Med detta uttryck bör nämligen enligt artikel 4.2 b i direktiv 69/335/EEG förstås det räntebelopp som dotterbolaget med hänsyn till marknadsräntorna borde ha erlagt till moderbolaget. Det beloppet utgör nämligen en ökning av dotterbolagets förmögenhet donandi causa [genom den benefika transaktionen] som i direktivet jämställs med ett kapitaltillskott.

Den andra tolkningsfrågan

7. Den hänskjutande domstolen önskar genom sin andra fråga i huvudsak få klarhet i om artikel 10 i direktiv 69/335/EEG innebär att medlemsstaterna inte kan betrakta ett kapitaltillskott som härrör från ett räntefritt lån som beskattningsunderlag vid inkomstbeskattningen av det tillskjutande bolaget.

8. Klaganden i målet vid den nationella domstolen anser att den hänskjutande domstolens andra fråga skall besvaras jakande. Den vida formulering som använts i artikel 10 i direktiv 69/335/EEG ("inte ... någon annan skatt i någon form") innebär att det kapitaltillskott som genomförts genom det räntefria lånet inte kan beskattas på något annat sätt än på de som föreskrivs i själva direktivet. Klaganden gör vidare gällande att det i den danska språkversionen av direktivet inte framgår av titeln att det är *indirekta* skatter på kapitalanskaffning som avses, vilket dock framgår av övriga språkversioner. Klaganden stöder sig slutligen på artikel 12 i direktivet i fråga, i vilken det finns en förteckning — som av domstolen [3] bedömts vara uttömmande — över de skatter och avgifter som kan tas ut på de transaktioner som omfattas av skatt på kapitaltillskott, vilket således innebär att inga andra former av beskattning är tillåtna. En sådan tolkning skulle enligt klaganden dessutom överensstämma med OECD: s modellavtal för dubbelbeskattning, i synnerhet med artiklarna 2 och 24 i avtalet.

9. Motparten i målet vid den nationella domstolen, de medlemsstater som har inkommit med yttranden samt kommissionen anser att den andra frågan skall besvaras nekande. Åtskilliga argument har framförts

2 — Se dom av den 5 februari 1991, Trave Schiffahrts-Gesellschaft (C-249/89, Rec. s. I-257).

3 — Dom av den 2 februari 1988, Dansk Sparinvest (36/86, Rec. s. 409).

till stöd för detta. De hävdar att syftet med direktivet är att harmonisera indirekta skatter, medan det inte föreskrivs något i direktivet om direkta skatter. Motparten har liksom medlemsstaterna och kommissionen påpekat att kretsen av personer som är skyldiga att betala skatt på kapitaltillskott (de *mottagande* bolagen (accipiens)) skiljer sig från kretsen av personer som är skyldiga att betala inkomstskatt (de *tillskjutande* bolagen (donans)). Enligt dessa hör slutligen regleringen av direkta skatter till medlemsstaternas behörighet, medan direktivet är begränsat till att enbart harmonisera beskattningen av kapitaltillskott för att underlätta den fria rörligheten för kapital som skall användas för det ändamålet.

10. Hur den hänskjutande domstolens andra fråga skall besvaras beror enligt min mening på gemenskapslagstiftarens avsikt med direktiv 69/335/EEG och på det tillämpningsområde som denna gemenskapsrättsakt skall ges.

Jag skall börja med den sista punkten, som förefaller mig vara avgörande. Vilka slags skatter och avgifter syftar direktivet till att harmonisera? Förutom av direktivets titel (som i samtliga de språkversioner som fanns då direktivet antogs hänvisar till *indirekta skatter*, till skillnad från den danska versionen) framgår gemenskapslagstiftarens avsikt i detta avseende med fullständig tydlighet av det sista övervägandet i ingressen till direktivet. Där förtydligas nämligen att "bibehållandet av andra indirekta skatter med samma kännetecken som skatt på kapitaltillskott och stämpelskatt på värdepapper riskerar att äventyra de mål som eftersträvas med de åtgärder som föreskrivs i detta direktiv. Det är därför nödvändigt att avskaffa sådana skatter och avgifter".

11. Det bör i anslutning till det ovan anförda dessutom anmärkas att förbudet i artikel 10 i direktivet mot att ta ut andra skatter *i någon form* på de angivna transaktionerna avser transaktioner av finansiell art som ger upphov till en överföring av ekonomiska tillgångar från ett företag till ett annat. Den i målet aktuella skatten, som enligt den danska lagstiftningen skall tas ut på den årliga inkomst som låneräntorna skulle ha inneburit för moderbolaget, avser en annan och helt annorlunda del av det skattskyldiga bolagets verksamhet, nämligen dess inkomstskapande verksamhet. Denna förutsättning för beskattning skiljer sig nämligen med nödvändighet — även i tidshänseende — från en förmögenhetsöverföring. På inkomsten i fråga skall således tas ut inkomstskatt, på de sätt och de villkor som föreskrivs i den tillämpliga skattelagstiftningen. Det aktuella direktivet innehåller för övrigt inte något om beskattning av inkomstskapande verksamhet — vilken tillhör medlemsstaternas egen kompetens — utan reglerar, genom en harmonisering av beskattningsformerna, de möjliga sätten att vidta en ökning av bolagstillgångarna genom förmögenhetsöverföring.

12. Att tolka artikel 10 i direktivet på så sätt att de transaktioner som där anges skulle vara undantagna även från direkt beskatt-

ning, skulle dessutom innebära att eventuell skatteplanering uppmuntrades. En sådan tolkning av den nämnda artikeln skulle nämligen innebära att det fanns skäl att göra kapitaltillskott, eller därmed jämförbara finansiella transaktioner, i synnerhet om dessa genomfördes på transnationell nivå, vilka således skulle vara undandragna från direkt beskattning. Sådana förfaranden skulle i sin tur ge upphov till snedvridande effekter på finansmarknaderna i de medlemsstater som har en strängare beskattning av vinster i bolag som är etablerade där. Detta skulle få allvarliga återverkningar på just möjligheterna till kapitalanskaffning för dessa bolag. En sådan situation skulle de facto ge upphov till verkningar som står i strid med det syfte som gemenskapslagstiftaren har eftersträvat.

V — Förslag till avgörande

13. På grund av vad som ovan har anförts föreslår jag att domstolen skall besvara de av Østre Landsret i Köpenhamn ställda tolkningsfrågorna på följande sätt:

— Artikel 4.2 b i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 omfattar även de räntebetalningar som ett lån från ett moderbolag till dess dotterbolag skulle ha kunnat ge upphov till under normala marknadsförhållanden, när lånet har avtalats utan att det har bestämts att ränta skall betalas.

— Artikel 10 i direktiv 69/335/EEG avser inte sådana direkta inkomstskatter som kan tas ut på belopp som genom ett räntefritt lån överförs från ett moderbolag till dess dotterbolag.