DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

18. januar 2001 *

I sag C-113/99,

angående en anmodning, som Verwaltungsgerichtshof (Østrig) i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Herta Schmid som konkurskurator for P.P. Handels GmbH i likvidation

mod

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 10 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),

* Processprog: tysk.

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, V. Skouris, og dommerne R. Schintgen (refererende dommer) og N. Colneric,

generaladvokat: N. Fennelly
justitssekretær: R. Grass,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland ved K. Opl, som befuldmægtiget

— den østrigske regering ved C. Stix-Hackl, som befuldmægtiget

— den portugisiske regering ved L. Fernandes og A. Seiça Neves, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved H. Michard og A. Buschmann, som befuldmægtigede,

på grundlag af den refererende dommers rapport,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 21. september 2000,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 17. marts 1999, indgået til Domstolen den 6. april 1999, har Verwaltungsgerichtshof i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) stillet et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 10 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«).

2 Spørgsmålet er blevet rejst under en sag mellem Herta Schmid, som konkurskurator for P.P. Handels GmbH (herefter »Handelsgesellschaft«), og Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (herefter »Finanzlandesdirektion«) vedrørende betaling af en mindsteselskabsskat.

Fællesskabsbestemmelser

3 Som det følger af første betragtning til direktiv 69/335, har direktivet til formål at fremme de frie kapitalbevægelser, der betragtes som en af de væsentligste forudsætninger for tilvejebringelse af en økonomisk union med lignende egenskaber som et internt marked.

4 Ifølge sjette betragtning til direktiv 69/335 forudsætter et sådant mål for så vidt angår afgifter på kapitaltilførsler, at hidtil gældende afgifter i medlemsstaterne ophæves, og at der i stedet indføres en afgift, som kun opkræves én gang inden for det fælles marked, og som er lige høj i samtlige medlemsstater.

5 Artikel 4, stk. 1, i direktiv 69/335 har følgende ordlyd:

»1. Følgende dispositioner er undergivet kapitaltilførselsafgiften:

a) stiftelse af et kapitalselskab

b) omdannelse af et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person, der ikke er noget kapitalselskab, til et kapitalselskab

c) udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art

d) udvidelse af selskabsformuen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art, for hvilke der ikke indrømmes selskabsrettigheder, der repræsenterer nogen andel i kapitalen eller i selskabsformuen, men sådanne rettigheder, som indrømmes deltagere [...]

[...]«

6 Artikel 4, stk. 1, litra e)-h), i direktiv 69/335 bestemmer, at forlæggelse af sædet for den egentlige ledelse eller det vedtægtsmæssige hjemsted for et kapitalselskab fra et tredjeland eller fra en medlemsstat til en anden medlemsstat ligeledes er undergivet kapitaltilførselsafgiften.

7 Artikel 4, stk. 2, i direktiv 69/335 opregner de forskellige dispositioner, som kan undergives kapitaltilførselsafgift. Der er tale om:

»a) udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved omdannelse af overskud, reserver eller henlæggelser

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

c) et kapitalselskabs optagelse af lån, når långiveren har krav på andel i selskabsoverskuddene

d) et kapitalselskabs optagelse af lån hos en andelshaver, hos en deltagers ægtefælle eller barn samt optagelse af lån hos tredjemand, når en deltager stiller sikkerhed for et sådant lån; det er en forudsætning, at sådanne lån har samme funktion som en udvidelse af kapitalen.«

8 I overensstemmelse med den sidste betragtning til direktiv 69/335 bestemmer direktivet endvidere, at andre afgifter med samme kendetegn som afgiften på kapitaltilførsler eller stempelafgiften på værdipapirer, hvis opretholdelse strider imod de mål, der forfølges med de forholdsregler, som er indeholdt i det nævnte direktiv, skal ophæves. Disse afgifter, som det er forbudt at opkræve, er særligt opregnet i artikel 10 i direktiv 69/335. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

»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

c) indregistrering eller andre formaliteter, der går forud for udøvelse af en virksomhed, og som et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person med erhvervsformål kan underkastes på grund af deres juridiske karakter.«

9 Artikel 12, stk. 1, i direktiv 69/335 opstiller en udtømmende liste over andre skatter eller afgifter end kapitaltilførselsafgiften, som — uanset direktivets artikel 10 og 11 — kan pålægges kapitalselskaber i anledning af de dispositioner, der er nævnt i disse artikler (jf. dom af 2.2.1988, sag 36/86, Dansk Sparinvest, Sml. s. 409, præmis 9).

Nationale bestemmelser

10 I medfør af § 1 i Körperschaftsteuergesetz 1988 af 7. juli 1988 (den østrigske lov om selskabsskat, BGBl nr. 401/1988, herefter »KStG 1988«) er selskaber mv. (»Körperschaften«), der har hovedkontor eller hjemsted i indlandet, ubegrænset selskabsskattepligtige. Selskaber mv. i denne bestemmelses forstand er privatretlige juridiske personer, offentligretlige juridiske personers erhvervsdrivende virksomheder samt personsammenslutninger, anstalter, stiftelser og andre former for fonde, der ikke er juridiske personer.

11 I henhold til § 4, stk. 1, i KStG 1988 er privatretlige juridiske personer selskabsskattepligtige fra det tidspunkt, hvor den retsakt, der udgør deres retlige grundlag, herunder vedtægter mv. og stiftelsesdokumentet, foreligger, og selskabet for første gang optræder udadtil.

12 I henhold til § 7, stk. 1, i KStG 1988 lægges de ubegrænset skattepligtige selskabers årlige indkomst til grund for selskabsskatten. I henhold til § 22, stk. 1, i KStG 1988 udgør selskabsskatten 34%.

13 § 24, stk. 4, i KStG 1988 — i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for tvisten i hovedsagen (BGBl nr. 680/1994) — har følgende ordlyd:

»Ubegrænset skattepligtige kapitalselskaber — med undtagelse af fuldt kontrollerede selskaber (Organgesellschaften) som omhandlet i § 9, stk. 2 — skal for hvert hele kalenderkvartal, hvori den ubegrænsede skattepligt består, betale en mindsteskat på 3 750 ATS. Mindsteskatten skal, i det omfang den overstiger det faktiske selskabsskattetilsvar, modregnes som en forskudsbetaling som omhand-

let i § 45 i Einkommensteuergesetz 1988 inden for rammerne af et faktisk selskabsskattetilsvar, som opstår i skatteåret eller i de følgende syv skatteår, for så vidt som det faktiske selskabsskattetilsvar overstiger den mindsteskat, som i henhold til første punktum opstår for det pågældende skatteår.«

14 Ved en ændringslov (BGBl nr. 201/1996) blev mindsteskattebeløbet i 1996 forhøjet til 12 500 ATS for hvert hele kalenderkvartal, og begrænsningen til en modregning i de følgende syv skatteår bortfaldt. Ved en ny ændringslov (BGBl nr. 70/1997) blev den sidstnævnte foranstaltning udvidet til også at omfatte årene fra 1994 til 1996.

Hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

15 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at Finanzlandesdirektion har foretaget en skatteansættelse, hvorefter Handelsgesellschaft er blevet pålagt at betale et beløb på 15 000 ATS i mindsteselskabsskat for 1996, selv om selskabet ikke har haft nogen indkomst i 1996.

16 Sagsøgeren i hovedsagen, der den 19. marts 1996 blev valgt som kurator i Handelsgesellschaft's konkursbo, har over for Finanzlandesdirektion påklaget denne skatteansættelse. Klagen blev afvist, og sagsøgeren indbragte afgørelsen for Verfassungsgerichtshof, der erklærede sig inkompetent til at behandle sagen og henviste den til Verwaltungsgerichtshof. Sagsøgeren har over for denne ret bl.a. gjort gældende, at forpligtelsen til at betale mindsteskatten på kapitalselskaber er uforenelig med artikel 10 i direktiv 69/335.

17 Verwaltungsgerichtshof, der har fundet det tvivlsomt, om mindsteskatten på kapitalselskaber er forenelig med det nævnte direktiv, har besluttet at udsætte sagen og stille Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er artikel 10 i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter til hinder for, at der i 1996 opkræves en skat i henhold til bestemmelsen i § 24, stk. 4, i Körperschaftsteuergesetz 1988, som affattet ved forbundslov offentliggjort i Bundesgesetzblatt nr. 680/1994?«

Besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål

18 Med spørgsmålet anmoder den forelæggende ret nærmere bestemt om at få oplyst, om artikel 10 i direktiv 69/335 skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for, at der af kapitalselskaber, der er gået konkurs eller trådt i likvidation, og som ikke har nogen indkomst, eller hvis årlige indkomst ikke overskrider et bestemt beløb, opkræves en mindsteskat, som den i hovedsagen omhandlede, for hvert kalenderkvartal, hvori selskaberne er ubegrænset skattepligtige.

19 Det må indledningsvis konstateres, at de dispositioner, der omhandles i artikel 4 i direktiv 69/335, som artikel 10, litra a) og litra b), henviser til, dels er karakteriseret ved, at der sker en overførsel af kapital eller goder til et kapitalselskab i den medlemsstat, der opkræver afgiften, dels medfører en reel

udvidelse af selskabers kapital eller formue (dom af 27.10.1998, sag C-4/97, Nonwoven, Sml. I, s. 6469, præmis 20).

20 Det må imidlertid — på linje med, hvad generaladvokaten har udtalt i punkt 14 i forslaget til afgørelse — konstateres, at en mindsteselskabsskat, som den i hovedsagen omhandlede, opkræves for hvert kalenderkvartal, hvori et kapitalselskab er ubegrænset selskabsskattepligtigt. Skatten forudsætter ikke nogen disposition, der indebærer en bevægelse af kapital eller goder — hverken i form af overførsel eller i form af udvidelse — og den svarer således ikke til nogen af de afgiftspligtige dispositioner, der er opregnet i artikel 4 i direktiv 69/335.

21 Det skal endvidere bemærkes, at der, bortset fra kapitaltilførselsafgiften, ifølge direktivets artikel 10, litra c), gælder et forbud mod opkrævning af skatter eller afgifter ved indregistrering eller andre formaliteter, der går forud for udøvelse af en virksomhed, og som et selskab kan underkastes på grund af dets juridiske karakter. Dette forbud har sin berettigelse i det forhold, at de pågældende afgifter, selv om de ikke opkræves af kapitaltilførsler som sådanne, dog opkræves på grund af formaliteter, der skyldes selskabets juridiske karakter, dvs. på grund af dets egenskab af middel til at tilføre kapital, således at deres opretholdelse også kan bringe de formål i fare, der forfølges med direktiv 69/335 (jf. bl.a. dom af 21.9.2000, sag C-19/99, Modelo, Sml. I, s. 7213, præmis 24, og af 26.9.2000, sag C-134/99, IGI, Sml. I, s. 7717, præmis 22).

22 For det første står det fast, at mindsteskatten på kapitalselskaber ikke har nogen formel forbindelse med registreringen af de selskaber, der er underlagt skattepligten. Registreringen af et selskab i selskabsregistret er ikke betinget af

betalingen af den nævnte skat og manglende betaling af denne medfører ikke, at selskabet bliver slettet af selskabsregistret.

23 For det andet har mindsteskatten på kapitalselskaber ikke forbindelse med opfyldelsen af formelle krav, som går forud for udøvelsen af en virksomhed, og som disse selskaber kan være underlagt på grund af deres juridiske karakter.

24 Det skal endelig bemærkes, at direktivet ifølge sin titel kun angår »kapitaltilførselsafgifter«, og at den med direktiv 69/335 tilsigtede harmonisering ifølge Domstolens praksis ikke angår direkte skatter, der — som selskabsskatter — henhører under medlemsstaternes egen kompetence (jf. dom af 26.9.1996, sag C-287/94, Frederiksen, Sml. I, s. 4581, præmis 17 og 21).

25 Den forelæggende ret har anført, at den mindsteselskabsskat, som den for retten verserende sag angår, i visse tilfælde kan anses for at være en indirekte skat. Det bemærkes hertil, at det fremgår af Domstolens retspraksis, at det tilkommer Domstolen at kvalificere afgifter, gebyrer mv. i relation til fællesskabsretten efter deres objektive kendetegn, uden hensyn til, hvorledes de er betegnet i national ret (jf. bl.a. Nonwoven-dommen, præmis 19).

26 I den henseende må det konstateres, som generaladvokaten har udtalt i punkt 16 i forslaget til afgørelse, at mindsteskatten på kapitalselskaber følger direkte af et kapitalselskabs ubegrænsede selskabsskattepligt. Det fremgår desuden af den nævnte skats form, at der er tale om en forskudsbetaling i forbindelse med et

faktisk selskabsskattetilsvar for et bestemt skatteår. Som generaladvokaten har anført i punkt 17 i forslaget til afgørelse, er der derfor reelt ikke tale om en skat, der er uafhængig af indtægten, som den forelæggende ret har antaget.

27 Det følger af det anførte, at en mindsteskat på kapitalselskaber, som den i hovedsagen omhandlede, ikke har de samme kendetegn, som de skatter eller afgifter, der i henhold til artikel 10 i direktiv 69/335 ikke må opkræves.

28 Spørgsmålet skal herefter besvares med, at direktivets artikel 10 skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke er til hinder for, at der af kapitalselskaber, der er gået konkurs eller trådt i likvidation, og som ikke har nogen indkomst, eller hvis årlige indkomst ikke overstiger et bestemt beløb, opkræves en mindsteskat, som den i hovedsagen omhandlede, for hvert kalenderkvartal, hvori selskaberne er ubegrænset skattepligtige.

Sagens omkostninger

29 De udgifter, der er afholdt af den østrigske og af den portugisiske regering samt af Kommissionen, som 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 (Anden Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Verwaltungsgerichtshof ved kendelse af 17. marts 1999, for ret:

Artikel 10 i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985, skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke er til hinder for, at der af kapitalselskaber, der er gået konkurs eller trådt i likvidation, og som ikke har nogen indkomst, eller hvis årlige indkomst ikke overstiger et bestemt beløb, opkræves en mindsteskat, som den i hovedsagen omhandlede, for hvert kalenderkvartal, hvori selskaberne er ubegrænset skattepligtige.

Skouris Schintgen Colneric

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 18. januar 2001.

R. Grass V. Skouris

Justitssekretær Formand for Anden Afdeling