# DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)
den 18 januari 2001 *

I mål C-113/99,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från Verwaltungsgerichtshof (Österrike), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

**Herta Schmid,** i egenskap av konkursförvaltare för P.P. Handels GmbH, i konkurs,

och

**Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland,**

angående tolkningen av artikel 10 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),

* Rättegångsspråk: tyska.

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden V. Skouris samt domarna R. Schintgen (referent) och N. Colneric,

generaladvokat: N. Fennelly,
justitiesekreterare: R. Grass,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, genom K. Opl, Hofrat, i egenskap av ombud,

— Österrikes regering, genom C. Stix-Hackl, Gesandte, förbundsutrikesministeriet, i egenskap av ombud,

— Portugals regering, genom direktören L. Fernandes, Serviço Jurídico, direcçao-Geral das Comunidades Europeias, och Angelo Cortesão Seiça Neves, jurist vid samma avdelning, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom H. Michard, rättstjänsten, och A. Buschmann, nationell tjänsteman med förordnande vid samma avdelning, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till referentens rapport,

och efter att den 21 september 2000 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## Dom

1 Verwaltungsgerichtshof har genom beslut av den 17 mars 1999, som inkom till domstolens kansli den 6 april samma år, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt en fråga om tolkningen av artikel 10 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).

2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan Herta Schmid, i egenskap av konkursförvaltare för bolaget P.P. Handels GmbH (nedan kallat Handelsgesellschaft), och Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (finansmyndighet, nedan kallad Finanzlandesdirektion) beträffande betalningen av minimiskatt för bolag.

### Gemenskapsbestämmelserna

3 Såsom framgår av dess första övervägande, är syftet med direktiv 69/335 att främja den fria rörligheten för kapital, som anses vara en väsentlig förutsättning för skapandet av en ekonomisk union som har liknande egenskaper som en inre marknad.

4 Enligt sjätte övervägandet i direktiv 69/335 kan, såvitt avser skatten på kapitalanskaffning, ett sådant mål endast uppnås om de indirekta skatter som hittills varit gällande i medlemsstaterna avskaffas och ersätts med en skatt som inom den gemensamma marknaden tas ut endast en gång och som är lika hög i alla medlemsstaterna.

5 Artikel 4.1 i direktiv 69/335 har följande lydelse:

"Skatt på kapitaltillskott skall uttas vid följande transaktioner:

a) bildande av en kapitalassociation,

b) ombildande till en kapitalassociation av ett bolag, en sammanslutning eller en juridisk person som inte utgör en kapitalassociation,

c) ökning av kapitalet i en kapitalassociation genom tillskott av egendom av vad slag det än må vara,

d) ökning av tillgångarna i en kapitalassociation genom tillskott av vad slag det än må vara, som inte ersätts med andelar av kapitalet eller tillgångar i associationen utan med rättigheter av samma slag som för delägarna...

..."

6 Enligt artikel 4.1 e—h i direktiv 69/335 skall skatt på kapitaltillskott tas ut även när en kapitalassociations centrala förvaltning eller säte flyttas från ett tredje land till en medlemsstat eller medlemsstaterna emellan.

7 I artikel 4.2 i direktiv 69/335 anges de olika transaktioner på vilka skatt på kapitaltillskott får tas ut. Det handlar om följande transaktioner:

"a) ökning av kapitalet i en kapitalassociation genom överföring av vinster, reserver eller avsättningar,

b) ökning av tillgångarna i en kapitalassociation genom sådana ägartillskott som inte innebär en ökning av kapitalet, men som motsvaras av en ändring av rättigheterna enligt bolagsordningen eller som kan öka värdet av bolagsandelarna,

c) lån som en kapitalassociation upptar, om långivaren har rätt till en andel i associationens vinst,

d) lån som en kapitalassociation upptar av delägare, make, maka eller barn till en delägare, samt lån från tredje man om en delägare ställer säkerhet för sistnämnda lån, under förutsättning att dessa lån fyller samma funktion som en ökning av kapitalet."

8 I sista övervägandet i ingressen till direktiv 69/335 föreskrivs även att andra indirekta skatter med samma egenskaper som skatten på kapitaltillskott eller stämpelskatten — vars bibehållande skulle innebära en risk för att de mål som eftersträvas med de föreskrivna åtgärderna äventyras — skall avskaffas. Dessa skatter, vars uttag är förbjudet, räknas särskilt upp i artikel 10 i direktiv 69/335, som har följande innehåll:

"Medlemsstaterna får, utöver skatten på kapitaltillskott, inte påföra bolag, sammanslutningar eller juridiska personer som bedriver verksamhet i vinstsyfte, någon annan skatt eller avgift, av vad slag det än må vara, avseende

a) transaktioner som avses i artikel 4,

b) tillskott, lån eller tjänster som tillhandahålls som ett led i transaktioner som avses i artikel 4,

c) registrering eller någon annan formalitet som föregår utövandet av en verksamhet och som ett bolag, en sammanslutning eller en juridisk person som bedriver verksamhet i vinstsyfte kan tvingas genomgå på grund av sin rättsliga form."

9 Artikel 12.1 i direktiv 69/335 innehåller en uttömmande uppräkning av andra skatter och avgifter än skatten på kapitaltillskott vilka, med avvikelse från förbudet i artiklarna 10 och 11, kan påföras kapitalassociationerna med anledning av de transaktioner som avses i dessa sistnämnda bestämmelser (se dom av den 2 februari 1988 i mål 36/86, Dansk Sparinvest, REG 1988, s. 409, punkt 9).

## Den nationella lagstiftningen

10 Enligt 1 § i 1988 års Körperschaftsteuergesetz (lag om bolagsskatt) av den 7 juli 1988 (*BGBl* nr 401/1988, nedan kallad 1988 års KStG), har bolag vars centrala förvaltning eller säte ligger inom det nationella territoriet en obegränsad skyldighet att erlägga bolagsskatt. Begreppet bolag omfattar, i den mening som avses i bestämmelsen, privaträttsliga juridiska personer, offentliga företag som bedriver näringsverksamhet, sammanslutningar som inte är juridiska personer samt stiftelser.

11 Enligt 4 § första stycket i 1988 års KStG inträder skattskyldigheten för privaträttsliga juridiska personer från den tidpunkten då den handling genom vilken de bildas — såsom stadgan, bolagsordningen, stiftelseurkunden eller en liknande handling — upprättas och den juridiska personen för första gången framträder utåt.

12 Enligt 7 § första stycket i 1988 års KStG skall bolagsskatten beräknas på det obegränsat skattskyldiga bolagets årsinkomst. Enligt 22 § första stycket i 1988 års KStG uppgår bolagsskatten till 34 procent av inkomsten.

13 I 24 § fjärde stycket i 1988 års KStG, enligt den lydelse som var gällande vid tidpunkten för omständigheterna i målet (*BGBl* nr 680/1994), föreskrivs följande:

"Obegränsat skattskyldiga kapitalassociationer — med undantag för fullt kontrollerade bolag i den mening som avses i 9 § andra stycket — skall för varje helt kvartal under vilket den obegränsade skattskyldigheten består betala en minimiskatt om 3 750 ATS. Detta minsta skattebelopp skall i den utsträckning

som det överstiger den faktiska skatteskulden dras av såsom en förskottsbetalning — i den mening som avses i 45 § i 1988 års Einkommensteuergesetz — från den skatteskuld som faktiskt uppkommer under innevarande beskattningsår eller under de följande sju beskattningsåren."

14 Genom en lagändring (*BGBl* nr 201/1996) år 1996 höjdes det minsta skattebelopp som skulle betalas varje kvartal till 12 500 ATS, och den begränsningen att nämnda skatt kunde dras av endast under de följande sju beskattningsåren avskaffades. På grundval av en ny lagändring (*BGBl* nr 70/1997) utvidgades denna sistnämnda åtgärd till åren 1994—1996.

## Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

15 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att Finanzlandesdirektion skickade Handelsgesellschaft ett skattebesked i vilket bolaget påfördes 15 000 ATS såsom minimibolagsskatt för år 1996, trots att Handelsgesellschaft under detta år inte hade haft någon inkomst.

16 Sökanden i målet vid den nationella domstolen, som den 19 mars 1996 utsågs till konkursförvaltare för Handelsgesellschaft, överklagade nämnda skattebesked till Finanzlandesdirektion. Efter avslag överklagade sökanden beslutet till Verfassungsgerichtshof, som överlämnade målet till Verwaltungsgerichtshof. Vid denna domstol gjorde sökanden i målet vid den nationella domstolen framför allt gällande att skyldigheten för kapitalassociationer att betala minimiskatten inte är förenlig med artikel 10 i direktiv 69/335.

17 Då Verwaltungsgerichtshof var osäker på om minimiskatten för kapitalassociationer är förenlig med nämnda direktiv, beslutade den att förklara målet vilande och att ställa följande fråga till domstolen:

"Utgör artikel 10 i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning hinder mot att för år 1996 ta ut sådan skatt som föreskrivs i 24 § fjärde stycket i Körperschaftssteuergesetz 1988 (1988 års lag om bolagsskatt), i dess lydelse enligt förbundslagen som offentliggjorts i Bundesgesetzblatt nr 680/1994?"

## Tolkningsfrågan

18 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artikel 10 i direktiv 69/335 skall tolkas så, att den utgör hinder mot att ta ut en minimiskatt — såsom den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilken avser bolagsskatt som varje kvartal skall betalas av obegränsat skattskyldiga kapitalassociationer — hos kapitalassociationer som har gått i konkurs eller trätt i likvidation och som inte har någon inkomst eller vars årsinkomst inte överstiger ett visst belopp.

19 I detta hänseende vill domstolen inledningsvis slå fast att de transaktioner som avses i artikel 4 i direktiv 69/335, till vilken artikel 10 a och b i samma direktiv hänvisar, kännetecknas av att kapital eller tillgångar överförs till en kapitalassociation i den medlemsstat där beskattningen äger rum eller medför att bolagens

kapital eller tillgångar verkligen ökar (dom av den 27 oktober 1998 i mål C-4/97, Nonwoven, REG 1998, s. I-6469, punkt 20).

20 Såsom generaladvokaten har konstaterat i punkt 14 i sitt förslag till avgörande, tas en minimibolagsskatt, såsom den i målet vid den nationella domstolen, ut varje kvartal hos obegränsat skattskyldiga kapitalassociationer. Skatten förutsätter inte att det föreligger en transaktion som innebär en kapitalrörelse eller förflyttning av tillgångar — vare sig i form av en överföring eller i form av en ökning — och motsvarar således inte någon av de beskattningsbara transaktioner som räknas upp i artikel 4 i direktiv 69/335.

21 I artikel 10 c i nämnda direktiv återfinns vidare ett förbud mot skatter och avgifter — förutom skatten på kapitaltillskott — som avser registrering eller varje annan formalitet som föregår utövandet av en verksamhet och som ett bolag kan tvingas genomgå på grund av sin rättsliga form. Detta förbud är motiverat av att pålagorna i fråga, även om de inte påförs kapitaltillskotten som sådana, ändå påförs på grund av formaliteter som har samband med bolagets rättsliga form, det vill säga det medel som används för att tillskjuta kapital, så att deras bibehållande skulle kunna innebära en risk för att de mål som eftersträvas med direktiv 69/335 äventyras (se dom av den 21 september 2000 i mål C-19/99, Modelo, REG 2000, s. I-7213, punkt 24, och av den 26 september 2000 i mål C-134/99, IGI, REG 2000, s. I-7717, punkt 22).

22 Det står klart att minimiskatten för kapitalassociationer inte har något formellt samband med registreringen av de skattskyldiga bolagen. Inskrivningen av ett

bolag i bolagsregistret förutsätter nämligen inte betalning av nämnda skatt, och utebliven betalning av denna leder inte till att bolaget stryks ur nämnda register.

23 Minimiskatten för kapitalassociationer är inte heller knuten till några formaliteter som föregår utövandet av en verksamhet och som dessa bolag kan tvingas genomgå på grund av deras rättsliga form.

24 Det skall slutligen erinras om att direktivet, såsom framgår av rubriken, endast avser "indirekta skatter på kapitalanskaffning" samt att den i direktiv 69/335 föreskrivna harmoniseringen, enligt domstolens fasta rättspraxis, inte omfattar direkta skatter, vilka — såsom bolagsskatter — omfattas av medlemsstaternas egen behörighet (dom av den 26 september 1996 i mål C-287/94, Frederiksen, REG 1996, s. I-4581, punkterna 17 och 21).

25 Den hänskjutande domstolen anser att den minimibolagsskatt som målet i fråga rör i vissa fall skulle kunna anses som en indirekt skatt. Det skall i detta hänseende påpekas att domstolen i fast rättspraxis har förklarat att det ankommer på domstolen att på grundval av pålagans objektiva kännetecken — och utan hänsyn till hur pålagan betecknats i nationell rätt — fastställa huruvida det i gemenskapsrättsligt hänseende rör sig om en skatt, avgift, tull eller annan pålaga (se domen i det ovannämnda målet Nonwoven, punkt 19).

26 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 16 i sitt förslag till avgörande, är minimiskatten på kapitalassociationer en direkt följd av att en kapitalassociation är obegränsat skattskyldig vad gäller bolagsskatten. Nämnda skatt är dessutom utformad som en förskottsbetalning på bolagets faktiska bolagsskatteskuld under

en viss beskattningsperiod. Till skillnad från vad den hänskjutande domstolen anser är det därför, såsom generaladvokaten har framfört i punkt 17 i sitt förslag till avgörande, inte fråga om en skatt som är oberoende av inkomsten.

27 Av det ovan anförda följer att en minimiskatt för kapitalassociationer, såsom den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, inte uppvisar samma kännetecken som de skatter och avgifter som är förbjudna enligt artikel 10 i direktiv 69/335.

28 Tolkningsfrågan skall alltså besvaras på följande sätt. Artikel 10 i direktivet skall tolkas så, att den inte utgör hinder mot att ta ut en minimiskatt — såsom den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilken avser bolagsskatt som varje kvartal skall betalas av obegränsat skattskyldiga kapitalassociationer — hos kapitalassociationer som har gått i konkurs eller trätt i likvidation och som inte har någon inkomst eller vars årsinkomst inte överstiger ett visst belopp.

## Rättegångskostnader

29 De kostnader som har förorsakats den österrikiska och den portugisiska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. 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.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

— angående den fråga som genom beslut av den 17 mars 1999 har ställts av Verwaltungsgerichtshof — följande dom:

**Artikel 10 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 skall tolkas så, att den inte utgör hinder mot att ta ut en minimiskatt — såsom den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilken avser bolagsskatt som varje kvartal skall betalas av obegränsat skattskyldiga kapitalassociationer — hos kapitalassociationer som har gått i konkurs eller trätt i likvidation och som inte har någon inkomst eller vars årsinkomst inte överstiger ett visst belopp.**

Skouris Schintgen Colneric

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 18 januari 2001.

R. Grass V. Skouris

Justitiesekreterare Ordförande på andra avdelningen