

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

14. oktober 1999 *

I sag C-439/97,

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,

Sandoz GmbH

mod

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 73 B og 73 D (nu artikel 56 EF og 58 EF) og af artikel 1 og 4 i Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (EFT L 178, s. 5),

* Processprog: tysk.

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af formanden for Anden Afdeling, R. Schintgen, som fungerende formand for Sjette Afdeling, og dommerne P.J.G. Kapteyn (refererende dommer) og G. Hirsch,

generaladvokat: P. Léger

justitssekretær: ekspeditionssekretær D. Louterman-Hubeau,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- Sandoz GmbH ved advokat P. Csoklich, Wien
- den østrigske regering ved gesandt C. Stix-Hackl, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtiget
- den portugisiske regering ved direktør L. Fernandes, Juridisk Tjeneste, Direktoratet for EF-spørgsmål, Udenrigsministeriet, og konsulent M.C. Ramos, Juridisk Tjeneste, Banco de Portugal, som befuldmægtigede
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved H. Michard, Kommissionens Juridiske Tjeneste, og A. Buschmann, der er udstationeret som national ekspert ved Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 4. marts 1999 er afgivet mundtlige indlæg af Sandoz GmbH ved advokat P. Csoklich, af Finanzlandesdirektion für Wien, Nieder-

österreich und Burgenland ved Oberregierungsrätin H. Bavenek-Weber, som befuldmægtiget, af den østrigske regering ved C. Stix-Hackl og kontorchef G. Glega, Forbundsfinansministeriet, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved A. Buschmann,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 20. maj 1999,

afsagt følgende

Dom

- 1 Ved kendelse af 18. december 1997, indgået til Domstolen den 29. december 1997, har Verwaltungsgerichtshof i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) forelagt to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 73 B og 73 D (nu artikel 56 EF og 58 EF) og af artikel 1 og 4 i Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (EFT L 178, s. 5, herefter »direktivet«).
- 2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag mellem selskabet Sandoz GmbH (herefter »Sandoz«), Wien, og Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland angående foreneligheden med fællesskabsretten af en national lovgivning, hvorefter afgiftsmyndighederne kan opkræve en afgift på 0,8% af værdien af et lån, som en hjemmehørende låntager optager hos en ikke-hjemmehørende långiver.

Relevante fællesskabsbestemmelser

3 Traktatens artikel 73 B bestemmer følgende:

»1. Inden for rammerne af bestemmelserne i dette kapitel er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt.

2. Inden for rammerne af bestemmelserne i dette kapitel er alle restriktioner for betalinger mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt.«

4 Traktatens artikel 73 D lyder således:

»1. Bestemmelserne i artikel 73 B griber ikke ind i medlemsstaternes ret til:

- a) at anvende de relevante bestemmelser i deres skatte Lovgivning, som son drer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret
- b) at træffe de nødvendige foranstaltninger for at hindre overtrædelser af deres nationale ret og forskrifter, især på skatte- og afgiftsområdet og i forbindelse med tilsynet med finansielle institutioner, eller til af administrative eller statistiske hensyn at fastlægge procedurer for anmeldelse af kapitalbevæ-

gelses eller til at træffe foranstaltninger, der er begrundet i hensynet til den offentlige orden eller den offentlige sikkerhed.

2. Bestemmelserne i dette kapitel griber ikke ind i muligheden for at anvende sådanne restriktioner for etableringsretten, der er forenelige med denne traktat.

3. De foranstaltninger og fremgangsmåder, der er nævnt i stk. 1 og 2, må ikke udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger, som defineret i artikel 73 B.«

5 I direktivets artikel 1, stk. 1, hedder det:

»Medlemsstaterne ophæver de restriktioner for kapitalbevægelser, der finder sted mellem valutaindlændinge i medlemsstaterne, medmindre andet er fastsat i nedenstående bestemmelser. For at lette gennemførelsen af dette direktiv klassificeres kapitalbevægelserne efter nomenklaturen i bilag I.«

6 Direktivets artikel 4 bestemmer følgende:

»Bestemmelserne i dette direktiv er ikke til hinder for, at medlemsstaterne kan træffe foranstaltninger, der er tvingende nødvendige for at imødegå overtrædelser af deres love og forskrifter, især på skatteområdet eller inden for tilsynet med penge- og finansieringsinstitutter, og at de af administrative eller statistiske hensyn kan fastlægge procedurer for anmeldelse af kapitalbevægelser.

Iværksættelsen af sådanne foranstaltninger og procedurer må ikke resultere i, at kapitalbevægelser, der foretages i overensstemmelse med fællesskabsretlige bestemmelser, forhindres.«

- 7 Lån og kreditter ydet af valutaindlændinge til valutaudlændinge er kapitalbevægelser i henhold til kategori VIII med overskriften »Finanslån og -kreditter« i nomenklaturen i direktivets bilag I.

Den østrigske lovgivning

- 8 § 15, stk. 1, i den østrigske Gebührengesetz (BGBl. 1957, nr. 267, med senere ændringer, som offentliggjort i BGBl. 818/1993, herefter »GebG«) bestemmer følgende:

»Retshandler er kun afgiftspligtige, såfremt der oprettes et dokument herom, medmindre andet er bestemt i nærværende lov.«

- 9 For så vidt angår spørgsmålet om, hvornår afgiftspligten udløses, sondres der i § 16 i GebG mellem, om dokumentet er oprettet i udlandet eller i Østrig. Såfremt dokumentet er oprettet i Østrig, indtræder afgiftspligten i henhold til § 16, stk. 1, i GebG enten på tidspunktet for de to parter underskrivelse af dokumentet eller på det tidspunkt, hvor den part, der som den eneste skal underskrive dokumentet, udleverer eller fremsender dette.
- 10 Når der er tale om dokumenter oprettet i udlandet, indtræder afgiftspligten i henhold til § 16, stk. 2, nr. 1, i GebG på tidspunktet for indgåelsen af den

skriftlige aftale eller i henhold til § 16, stk. 2, nr. 2, litra b), på det tidspunkt, hvor dokumentet bringes til Østrig.

- 11 I henhold til § 33, Tarifpost (herefter »TP«) 8, stk. 1, i GebG pålægges lånekontrakter en stempelafgift på 0,8% af værdien af den lånte genstand. § 33, TP 8, stk. 4, 1. pkt., lyder således:

»Såfremt der i forbindelse med et lån fra en selskabsdeltager til selskabet eller et lån fra en långiver, der hverken har bopæl, sædvanligt ophold, hovedkontor eller hjemsted i indlandet, ikke er oprettet et dokument, der medfører afgiftspligt, betragtes de regnskaber og registre, som debitor i henhold til afgiftsbestemmelserne skal føre i indlandet, og hvori lånet er opført, som dokument.«

De faktiske omstændigheder og de præjudicielle spørgsmål

- 12 Den 20. januar 1995 optog Sandoz et lån på 220 mio. ATS hos selskabet Sandoz Management Services SA, Bruxelles. Der blev ikke oprettet noget dokument vedrørende lånet, men Sandoz opførte det i sine regnskaber.
- 13 Den 18. december 1995 besluttede Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland i medfør af § 33, TP 8, stk. 4, 1. pkt., i GebG, at

Sandoz skulle betale stempelafgift på 0,8% af lånebeløbet på grundlag af såkaldt »subsidiær dokumentation« (Ersatzbeurkundung).

- 14 Under den sag, Sandoz har anlagt ved Verwaltungsgerichtshof til prøvelse af denne afgørelse, gør selskabet bl.a. gældende, at den nævnte bestemmelse udgør en hindring for frie kapitalbevægelser mellem en låntager, der er hjemmehørende i inlandet, og en långiver, der har hjemsted i en anden medlemsstat, og kan afholde låntageren fra at henvende sig til en sådan långiver.
- 15 Forbundsfinansministeren, som repræsenterer den i hovedsagen sagsøgte afgiftsmyndighed, gør derimod gældende, at § 33, TP 8, stk. 4, 1. pkt., i GebG falder inden for anvendelsesområdet for traktatens artikel 73 B, stk. 1. Bestemmelsen medfører ikke en diskriminering af långivere, der har hjemsted i en anden medlemsstat end låntageren, men skal blot sikre, at lån til personer, der er hjemmehørende i Østrig, er undergivet den samme afgiftsbelastning, uanset om de ydes af långivere, der er hjemmehørende i Østrig eller i en anden medlemsstat. Det ville ellers i forbindelse med lån fra långivere, der ikke er hjemmehørende i Østrig, være muligt, at der ikke opstår afgiftspligt for låntageren i Østrig, fordi lånedokumentet oprettes i udlandet og forbliver hos långiver. Ud fra hensynet til en ensartet afgiftsbelastning af låntagere har man derfor indsat reglen om »subsidiær dokumentation« i GebG.
- 16 Verwaltungsgerichtshof har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Er EF-traktatens artikel 73 B, sammenholdt med artikel 73 D (særlig dennes stk. 3), og artikel 1, stk. 1, sammenholdt med artikel 4, i direktiv 88/361/EØF om kapitalbevægelser til hinder for en opretholdelse af reglen i § 33, TP 8, stk. 4, 1. pkt., i Gebührengesetz 1957 (som affattet i BGBl. 818/1993), som bestemmer, at såfremt der i forbindelse med et lån fra en långiver, der

hverken har bopæl, sædvanligt ophold, hovedkontor eller hjemsted i indlandet, ikke er blevet oprettet et dokument, der medfører afgiftspligt, betragtes de regnskaber og registre, som debitor i henhold til afgiftsbestemmelserne skal føre i indlandet, og hvori lånet er opført, som dokument?

- 2) Udgør beskatningen af lån (for så vidt som der herved sker en kapitalbevægelse fra en medlemsstat til en anden) i henhold til § 33, TP 8, stk. 1, i Gebührengesetz en vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger som defineret i traktatens artikel 73 B?«

Det andet spørgsmål

- 17 Med det andet spørgsmål, som skal besvares først, ønsker den nationale ret nærmere bestemt oplyst, om traktatens artikel 73 B, stk. 1, og artikel 73 D, stk. 1, litra b), samt artikel 73 D, stk. 3, skal fortolkes således, at de er til hinder for, at der i henhold til en regel som § 33, TP 8, stk. 1, i GebG lægges en afgift på lån, der er optaget i en anden medlemsstat.
- 18 Indledningsvis bemærkes, at forbuddet i traktatens artikel 73 B, stk. 1, gælder alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande.
- 19 Som anført af generaladvokaten i punkt 31 og 48 i forslaget til afgørelse, medfører en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, at personer, der er

hjemmehørende i en medlemsstat, fratages muligheden for at drage fordel af en manglende afgiftspligt, som måtte gælde for lån, der optages i udlandet. En sådan foranstaltning kan derfor afholde sådanne hjemmehørende fra at optage lån hos personer, der er etableret i andre medlemsstater (jf. dom af 14.11.1995, sag C-484/93, Svensson og Gustavsson, Sml. I, s. 3955, præmis 10).

- 20 Det følger heraf, at en sådan lovgivning udgør en restriktion for kapitalbevægelser, som omhandlet i traktatens artikel 73 B, stk. 1.

- 21 Det skal herefter undersøges, om en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede kan betragtes som en nødvendig foranstaltning, som omhandlet i traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra b).

- 22 Sandoz har gjort gældende, at formålet med § 33, TP 8, stk. 1, i GebG er at beskytte retssikkerheden i forbindelse med retshandlen. Bestemmelsen, hvorefter der skal svares stempelafgift af enhver lånekontrakt, uanset om den indgås i Østrig eller i en anden medlemsstat, er ikke i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet. I forbindelse med låneaftaler er det i Østrig normal praksis, at der ikke længere oprettes dokumenter, eller man vælger en anden fremgangsmåde, der ikke medfører afgiftspligt. Da reglen ikke længere er passende i forhold til det offentliges finansielle behov, er den ikke længere nødvendig, og den forringer retssikkerheden i strid med den forfulgte målsætning.

- 23 Den østrigske regering har derimod gjort gældende, at formålet med den nationale lovgivning er at indføre en indirekte indenlandsk skat, som med den nuværende delvise harmonisering på skatte- og afgiftsområdet henhører under medlemsstaternes kompetence. Det er ud fra princippet om en ensartet afgiftsbelastning af personer, der er hjemmehørende i Østrig, berettiget at lægge afgift

på lån, som hjemmehørende optager i udlandet, og for hvilke der oprettes et dokument. Foranstaltningen er således nødvendig for at hindre overtrædelser af landets nationale ret og forskrifter på skatte- og afgiftsområdet, som omhandlet i traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra b).

- 24 Som anført af generaladvokaten i punkt 73 og 74 i forslaget til afgørelse, er hovedformålet med en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der uden hensyn til de kontraherende parters nationalitet eller det sted, hvor lånekontrakten indgås, rammer enhver fysisk eller juridisk person, der er hjemmehørende i Østrig, og som indgår en sådan kontrakt, at sikre en ensartet afgiftsbelastning af disse personer. En sådan foranstaltning, der medfører, at de er tvunget til at betale afgiften, gør det muligt at forhindre, at de afgiftspligtige ved at udøve den ved traktatens artikel 73 B, stk. 1, sikrede ret til frie kapitalbevægelser kan unddrage sig de forpligtelser, der følger af nationale afgiftsbestemmelser. Det følger heraf, at en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede er nødvendig for at hindre overtrædelser af landets nationale ret og forskrifter på skatte- og afgiftsområdet, som omhandlet i traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra b).
- 25 Det skal endelig undersøges, om afgiftsbestemmelser som de i hovedsagen omhandlede udgør et middel til vilkårlig forskelsbehandling, som omhandlet i traktatens artikel 73 D, stk. 3.
- 26 Det skal i denne forbindelse blot bemærkes, at den ved § 33, TP 8, stk. 1, i GebG indførte afgift gælder uden forskel for alle låntagere, der er hjemmehørende i Østrig, uden hensyn til deres nationalitet eller det sted, hvor lånekontrakten er indgået.
- 27 Det andet spørgsmål skal herefter besvares med, at traktatens artikel 73 B, stk. 1, og artikel 73 D, stk. 1, litra b), samt artikel 73 D, stk. 3, skal fortolkes således, at

de ikke er til hinder for, at der i henhold til en national regel som § 33, TP 8, stk. 1, i GebG lægges en afgift på lån, der er optaget i en anden medlemsstat.

Det første spørgsmål

- 28 Med det første spørgsmål ønsker den nationale ret nærmere bestemt oplyst, om traktatens artikel 73 B, stk. 1, og artikel 73 D, stk. 3, samt direktivets artikel 1, stk. 1, og artikel 4 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national regel som § 33, TP 8, stk. 4, 1. pkt., i GebG.
- 29 Den nævnte regel går i det væsentlige ud på, at såfremt en fysisk eller juridisk person, der er hjemmehørende i Østrig, optager et lån i udlandet, og der ikke oprettes et dokument, idet lånet opføres i låntagerens regnskaber og registre, skal der betales afgift efter § 33, TP 8, stk. 1, i GebG.
- 30 Såfremt der optages et lån i Østrig, uden at der oprettes et dokument, skal lånet i henhold til den østrigske lovgivning opføres i regnskaberne. Som det fremgår af sagens akter og den østrigske regerings bemærkninger under retsmødet, skal der derimod ikke betales afgift efter § 33, TP 8, stk. 1, i GebG i forbindelse med et sådant lån.
- 31 Det følger heraf, at bestemmelsen indebærer en forskelsbehandling på grundlag af det sted, hvor lånekontrakten er indgået. En sådan forskelsbehandling kan

afholde hjemmehørende fra at optage lån hos personer med hjemsted i andre medlemsstater og udgør derfor en restriktion for kapitalbevægelserne, som omhandlet i traktatens artikel 73 B, stk. 1.

32 Det skal herefter undersøges, om en regel som § 33, TP 8, stk. 4, 1. pkt., i GebG kan være begrundet efter traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra b).

33 Den østrigske regering har i denne forbindelse gjort gældende, at § 33, TP 8, stk. 4, 1. pkt., har et dobbelt formål. For det første skal bestemmelsen sikre en ensartet afgiftsbelastning af personer, der er hjemmehørende i Østrig, uden hensyn til låntagernes nationalitet og det sted, hvor lånekontrakten indgås. For det andet skal bestemmelsen forhindre, at låntagere, der er hjemmehørende i Østrig, begår svig ved at fortie, at der findes et lån, for hvilket der er oprettet et dokument, idet en sådan form for svig befordres af de nationale afgiftsmyndigheders vanskeligheder med at godtgøre, at der er oprettet et dokument i en anden medlemsstat.

34 For så vidt angår det første argument skal det blot bemærkes, at den i hovedsagen omhandlede regel er i strid med den forfulgte målsætning om at sikre en ensartet afgiftsbelastning af fysiske og juridiske personer, der er hjemmehørende i Østrig, uden hensyn til det sted, hvor lånekontrakten indgås, idet reglen indebærer en forskellig behandling af personer, der er hjemmehørende i Østrig, alt efter om de, uden at oprette et dokument, optager et lån i Østrig eller i en anden medlemsstat.

35 I relation til det andet argument bemærkes, at den i hovedsagen omhandlede regel, som anført af generaladvokaten i punkt 94 i forslaget til afgørelse, ikke er

egnet til at forhindre den svig, der begås af låntagere, der er hjemmehørende i Østrig.

- 36 Det følger heraf, at en regel som § 33, TP 8, stk. 4, 1. pkt., i GebG ikke kan være begrundet efter traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra b).
- 37 Det er derfor ufornuddent at undersøge, om reglen opfylder kravene i traktatens artikel 73 D, stk. 3, og direktivets artikel 4, stk. 2.
- 38 Det første spørgsmål skal herefter besvares med, at traktatens artikel 73 B, stk. 1, og artikel 73 D, stk. 1, litra b), er til hinder for en national regel som § 33, TP 8, stk. 4, 1. pkt., i GebG.

Sagens omkostninger

- 39 De udgifter, der er afholdt af den østrigske og 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 (Sjette Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Verwaltungsgerichtshof ved kendelse af 18. december 1997, for ret:

- 1) EF-traktatens artikel 73 B, stk. 1, og artikel 73 D, stk. 1, litra b), samt artikel 73 D, stk. 3 (nu artikel 56, stk. 1, EF og artikel 58, stk. 1, litra b), samt artikel 58, stk. 3, EF), skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at der i henhold til en national regel som § 33, Tarifpost 8, stk. 1, i Gebührengesetz lægges en afgift på lån, der er optaget i en anden medlemsstat.
- 2) EF-traktatens artikel 73 B, stk. 1, og artikel 73 D, stk. 1, litra b), er til hinder for en national regel som § 33, Tarifpost 8, stk. 4, 1. pkt., i Gebührengesetz.

Schintgen

Kapteyn

Hirsch

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 14. oktober 1999.

R. Grass

J.C. Moitinho de Almeida

Justitssekretær

Formand for Sjette Afdeling