

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

8. juni 2000 *

I sag C-375/98,

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

Ministério Público,

Fazenda Pública

mod

Epson Europe BV,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 5, stk. 4, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 6),

* Processprog: portugisisk.

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, D.A.O. Edward, og dommerne L. Sevón, P.J.G. Kapteyn, P. Jann (refererende dommer) og M. Wathelet,

generaladvokat: G. Cosmas

justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Fazenda Pública ved jurist M. Aldina Moreira, Den Juridiske Tjeneste, Direktoratet for Beskatning, Finansministeriet, som befuldmægtiget

— Epson Europe BV ved advokat J. Carvalho Esteves, Porto

— den portugisiske regering ved direktør L. Fernandes og A. Seiça Neves, begge Juridisk Tjeneste, Direktoratet for EF-spørgsmål, Udenrigsministeriet, og juridisk konsulent M. Palha, Direktoratet for Beskatning, Finansministeriet, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved T. Figueira og H. Michard, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 16. december 1999 er afgivet mundtlige indlæg af Epson Europe BV ved advokat J. Carvalho Esteves, af den portugisiske regering ved jurist V.B. Guimarães, Direktoratet for Beskatning, Finansministeriet, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved T. Figueira,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 17. februar 2000,

afsagt følgende

Dom

Ved kendelse af 23. september 1998, indgået til Domstolen den 19. oktober 1998, har Supremo Tribunal Administrativo i henhold til EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 5, stk. 4, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990

om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 6, herefter »direktivet«).

- 2 Spørgsmålet er blevet rejst under en sag mellem Fazenda Pública og Epson Europe BV (herefter »Epson Europe«), et nederlandsk selskab, der har en kapitalandel på mere end 25% i det portugisiske selskab Epson Portugal SA (herefter »Epson Portugal«), vedrørende beskatning af udbytte udloddet af Epson Portugal til Epson Europe.

De fællesskabsretlige bestemmelser

- 3 Direktivets artikel 5 bestemmer:

»1. Det udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritages for kildeskat, i det mindste når moderselskabet har en kapitalandel i datterselskabet på mindst 25%.

...

4. Uanset stk. 1 kan Den Portugisiske Republik opkræve kildeskat af udbytte, som et datterselskab i Portugal udlodder til et moderselskab i en anden medlemsstat, indtil en dato, som ikke kan ligge senere end udgangen af det ottende år, der følger efter den dato, fra hvilken dette direktiv finder anvendelse [1.1.1992].

Med forbehold af eksisterende bilaterale overenskomster mellem Portugal og en anden medlemsstat kan satsen for denne skat ikke overstige 15% i de første fem år af dette tidsrum [1992 til 1996] og 10% i de sidste tre år [1997 til 1999].

Inden udgangen af det ottende år træffer Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen afgørelse om en eventuel forlængelse af gyldigheden af dette stykke.«

4 Direktivets artikel 2 bestemmer:

»Ved udtrykket 'selskab i en medlemsstat' forstås i dette direktiv ethvert selskab:

...

c) som desuden uden valgmulighed og uden fritagelse er omfattet af en af følgende former for skat:

...

— imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas [selskabsskat, herefter 'IRC'] i Portugal

...

eller enhver anden form for skat, der træder i stedet for en af disse former for skat.«

De nationale bestemmelser

- 5 Direktivet blev, for så vidt angår IRC, gennemført i portugisisk ret ved lovdekret nr. 123/92 af 2. juli 1992 (*Diário da República* I, Série A, nr. 150, s. 3148), hvorved artikel 69, stk. 2, litra c), i código do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (lov om selskabsskat) blev affattet således:

»Af indkomst oppebåret af selskaber, der hverken har hjemsted eller effektiv ledelse på portugisisk område, og dér ikke har et fast driftssted, hvortil indkomsten kan henføres, opkræves der 25% i selskabsskat, undtagen med hensyn til følgende indkomst:

...

- c) udbytte, som et selskab hjemmehørende på portugisisk område, der opfylder betingelserne i artikel 2 i direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990, godskrives til et selskab hjemmehørende i en anden medlemsstat, som opfylder de samme betingelser, og som har en direkte kapitalandel i førstnævnte selskab på mindst 25% i to på hinanden følgende år eller fra oprettelsen af datterselskabet, i sidstnævnte tilfælde på betingelse af, at kapitalandelen fortsat har været i besiddelse i den pågældende periode, hvor selskabsskattens

sats udgør 15% indtil den 31. december 1996, dog med forbehold af bestemmelser i gældende bilaterale overenskomster, og 10% fra den 1. januar 1997 til den 31. december 1999.«

6 Ved gennemførelsen af direktivet blev der imidlertid ikke foretaget nogen ændring af artikel 182 og 184 i código do imposto municipal da sisa e do imposto sobre as sucessões e doações (lov om kommuneskat af overdragelser og skat af arv og gave, herefter »CIMSISD«), der foreskriver en skat af arv og gave i forbindelse med vederlagsfri overdragelse af aktier i selskaber (herefter »ISD«), der ved enhver udlodning af udbytte rammer afkast, som udbetales af selskaber, der har hjemsted i Portugal.

7 Artikel 182 i CIMSISD bestemmer følgende:

»Skat af vederlagsfri overdragelse:

...

c) af aktier i selskaber med hjemsted i Portugal

forudbetales ved fradrag i udbytte af værdipapirer.

Eneste stykke

Skat af overdragelse af værdipapirer, der ikke giver ret til udbytte, opgøres og betales i henhold til gældende ret.«

- 8 Artikel 184 i CIMSISD, der har overskriften »Skattesatser. Kildeskat«, bestemmer:

»Det forudbetalte beløb udgør 5% af renter, afkast eller andet udbytte af værdipapirer, og det skal fradrages i udbyttet af de organer, der har pligt til at foretage den pågældende betaling.

...«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 9 Epson Portugal besluttede den 31. marts 1993 at udlodde et beløb på 80 000 000 PTE i afkast, eller 1 066,66 PTE pr. aktie. Udlodningen af afkast til Epson Europe udgjorde 40 795 733 PTE. Beløbet blev udbetalt efter fradrag af IRC på 15%, svarende til et beløb på 6 119 360 PTE, samt et beløb på 2 039 786 PTE som fradrag for ISD på 5%.

- 10 Da Epson Europe var af den opfattelse, at det med urette var blevet pålagt ISD, idet direktivet siden den 1. januar 1992 er til hinder for, at der opkræves mere end 15% i kildeskat af afkast, der udloddes af datterselskaber hjemmehørende i Portugal til moderselskaber i andre medlemsstater, anlagde Epson Europe sag ved Tribunal Tributário de Primeira instância do Porto for at få tilbagebetalt den uretmæssigt erlagte skat.
- 11 Denne ret tog Epson Europe's påstand til følge med den begrundelse, at det forudbetalte beløb, som Den Portugisiske Republik var berettiget til at indeholde efter undtagelsen i direktivets artikel 5, stk. 4, var nået med den kildeskat, som Epson Europe var blevet pålagt i form af IRC, og at yderligere pålæggelse af ISD ville fratage direktivet enhver effektiv rækkevidde.
- 12 Fazenda Pública appellerede denne dom til Supremo Tribunal Administrativo. Denne ret udtrykte tvivl om, hvorvidt direktivet også dækker ISD, og dermed, hvorvidt Den Portugisiske Republik har foretaget en fejlagtig gennemførelse af direktivet, for så vidt som den kun har taget hensyn til dets forskrifter med henblik på at pålægge udloddet udbytte IRC, men ikke med henblik på at pålægge sådant udbytte ISD. Beregningsgrundlaget for ISD er også indkomsten, da skatten opkræves i form af en kildeskat på 5% af afkast eller enhver anden form for udbytte af værdipapirer. Der var således også reelt tale om en indkomstskat sideløbende med IRC, uanset at den benævntes »skat af arv og gave«.
- 13 Det fremgår af sagen, at moder-datterselskabsforholdet mellem Epson Europe og Epson Portugal henhører under direktivets anvendelsesområde, idet alle betingelserne herom er opfyldt.

- 14 Under disse omstændigheder har Supremo Tribunal Administrativo besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 5, stk. 4, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, for så vidt som bestemmelsen fastsætter begrænsningerne i undtagelsen for Portugal til 15% og 10%, fortolkes således, at disse begrænsninger kun gælder for pålæggelse af selskabsskat (i Portugal), eller gælder bestemmelsen for enhver form for skat af aktieudbytte, som rammer afkast, uanset i hvilket retligt instrument beskatningen er fastsat?«

- 15 Med sit spørgsmål spørger den forelæggende ret nærmere bestemt, om direktivets artikel 5, stk. 4, for så vidt som bestemmelsen begrænser kildeskatten af udbytte fra datterselskaber hjemmehørende i Portugal til moderselskaber i andre medlemsstater til 15% og 10%, skal fortolkes således, at denne undtagelse kun vedrører IRC, eller om nævnte bestemmelse vedrører enhver beskatning, uanset art eller benævnelse, der har form af kildeskat af afkast udloddet af de nævnte datterselskaber.
- 16 Epson Europe og Kommissionen har anført, at ISD henhører under direktivets anvendelsesområde og følgelig skal tilsidesættes. Direktivets artikel 5, stk. 4, hvis ordlyd henviser til »kildeskat« og ikke kun til skat af indkomst eller udbytte som sådanne, vedrører kildebeskatning i hvilken som helst form af afkast udloddet af et datterselskab hjemmehørende i Portugal til et moderselskab i en anden medlemsstat. Under hensyn til dens kendetegn er ISD en egentlig skat på indkomst og ikke blot en skat på overdragelse af aktiver. Selv om ISD historisk har været berettiget på grund af den manglende mulighed for at beskatte overdragelse af værdipapirer, er en sådan substitutionsskat overflødig i vore dage og synes uden sammenhæng med selve det portugisiske skattesystem.

- 17 Kommissionen har tilføjet, at direktivet, i overensstemmelse med princippet om skattemæssig neutralitet, har til formål at undgå dobbeltbeskatning i forholdet mellem et moderselskab og dets datterselskab, når disse er hjemmehørende i to forskellige medlemsstater, således at virksomhederne har mulighed for at tilpasse sig det fælles markeds krav og lette sammenslutning af selskaber fra flere medlemsstater. Beskatning i form af ISD vil imidlertid kunne tilintetgøre dette formål og berøve direktivet enhver effektiv virkning.
- 18 Fazenda Pública og den portugisiske regering er derimod af den opfattelse, at direktivets artikel 5, stk. 1 og 4, ikke finder anvendelse på ISD. ISD udgør en særlig ordning, hvor opkrævningen er baseret på faktoren kapitalisering af afkast. Skatten rammer ikke udbyttet, men værdipapirets værdi. Beskatningen foretages ved hjælp af en kapitaliseringsfaktor, hvilket ikke svarer til beskatning af udbytte af værdipapirer. Den i hovedsagen omhandlede skat er derfor en skat på vederlagsfrie overdragelser af aktiver; den omstændighed, at skatten beregnes på grundlag af indkomster, er ikke ensbetydende med, at den ikke er en egentlig skat af arv og gave.
- 19 Den portugisiske regering har endvidere gjort gældende, at det fremgår af de forhandlinger, der førte til vedtagelsen af direktivet, at den i hovedsagen omhandlede skat blev anset for at falde uden for direktivets anvendelsesområde. Regeringen har påberåbt sig flere dokumenter, hvoraf det fremgår, at den portugisiske regering under direktivets forberedelsesprocedure viste sin vilje til at holde ISD uden for direktivets anvendelsesområde, hvilket skulle være blevet accepteret af Rådet.
- 20 Det bemærkes indledningsvis, at direktivet, som det især fremgår af tredje betragtning hertil, har til formål at fjerne forskelsbehandlingen mellem samarbejde mellem selskaber fra forskellige medlemsstater og samarbejde mellem selskaber fra samme medlemsstat ved indførelse af en fælles beskatningsordning og således at lette sammenslutning af selskaber på fællesskabsplan. For at undgå dobbeltbeskatning indeholder direktivets artikel 5, stk. 1, således en bestem-

melse, hvorefter der ved udlodning af udbytte sker fritagelse for kildeskat i den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende (dom af 17.10.1996, forenede sager C-283/94, C-291/94 og C-292/94, Denkvit m.fl., Sml. I, s. 5063, præmis 22).

- 21 Det bemærkes, at Den Portugisiske Republik i en overgangsperiode har haft fordel af en undtagelse til reglen i direktivets artikel 5, stk. 1, for så vidt som den i henhold til bestemmelsens stk. 4, har været berettiget til at opretholde en vis beskatning af udbytte, som et datterselskab i Portugal udlodder til et moderselskab i en anden medlemsstat, indtil den 31. december 1999, nemlig kildeskat på 15% for årene 1992 til 1996 og 10% for årene 1997 til 1999. Det fremgår af direktivets femte betragtning, at denne midlertidige undtagelse blev indført af budgetmæssige årsager. I direktivet findes ikke andre undtagelser, der vedrører Den Portugisiske Republik.
- 22 Ved vurderingen af, om beskatningen af udloddet afkast i form af ISD henhører under direktivets artikel 5, stk. 1, skal der navnlig henvises til denne bestemmelses ordlyd. Udtrykket »kildeskat«, som er anført heri, er ikke begrænset til bestemte nærmere præciserede former for beskatning. Navnlig opregner direktivets artikel 2, litra c), der angiver de selskaber i medlemsstaterne, som anses for henhørende under direktivets anvendelsesområde, de nationale skatter, som disse selskaber normalt er underlagt, heriblandt beskatningen i Portugal i form af »imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas«, dvs. IRC. Det kan imidlertid ikke udledes heraf, at andre former for beskatning, der har samme virkning, er tilladt, så meget mere som artikel 2 in fine, udtrykkeligt henviser til »enhver anden form for skat, der træder i stedet for en af disse former for skat«.
- 23 Det fremgår af forelæggelseskendelsen og af de indlæg, der er indgivet i henhold til artikel 20 i EF-statutten for Domstolen, at ISD udgør en kildebeskatning, hvis udløsende faktor er udbetalingen af afkast eller enhver anden form for udbytte af værdipapirer, samt at beregningsgrundlaget for denne skat er udbyttet af disse, og

at den skattepligtige er indehaveren af værdipapirerne. ISD har således den samme virkning som indkomstbeskatning. Det er herved uden betydning, at skatten benævnes »skat af arv og gave«, og at den opkræves sideløbende med IRC.

- 24 Under disse omstændigheder vil direktivets formål, der — som anført i denne doms præmis 20 — er at fremme samarbejdet mellem selskaber fra forskellige medlemsstater, blive bragt i fare, hvis medlemsstaterne forsætligt kunne fratage selskaber fra andre medlemsstater fordelene i henhold til direktivet og pålægge dem former for beskatning, der har samme virkning som indkomstskat, selv om deres benævnelse knytter dem til kategorien beskatning af aktiver.
- 25 Følgelig henhører ISD, for så vidt som den vedrører beskatning af afkast udloddet af datterselskaber hjemmehørende i Portugal til moderselskaber i andre medlemsstater, under direktivets anvendelsesområde. Det følger heraf, at Den Portugisiske Republik, hvis den er berettiget til at opretholde denne beskatning, eventuelt i forbindelse med IRC, kun kan gøre det inden for de grænser, der midlertidigt er fastsat i direktivets artikel 5, stk. 4, nemlig en skattesats, der ikke kan overstige 15% i årene 1992 til 1996 og 10% i årene 1997 til 1999. Hvis sådanne grænser ikke blev respekteret, ville Den Portugisiske Republik drage fordel af en yderligere undtagelse, som ikke er fastsat i direktivet.
- 26 Hvad angår den portugisiske regerings anbringende om, at det fremgår af forskellige dokumenter og særligt af en erklæring fra Rådet, at ISD er blevet udelukket fra anvendelsesområdet for direktivets artikel 5, stk. 1, skal det fastslås, at dette anbringende ikke finder støtte i direktivets ordlyd. I øvrigt

fremgår det af Domstolens faste praksis, at erklæringer, der er fremsat i forbindelse med det forberedende arbejde, der fører til vedtagelsen af et direktiv, ikke kan tjene som fortolkningsbidrag med hensyn til direktivet, når erklæringernes indhold ikke har fundet udtryk i den omtvistede bestemmelses ordlyd, og erklæringerne følgelig er uden retlig betydning (jf. dom af 26.2.1991, sag C-292/89, Antonissen, Sml. I, s. 745, præmis 18, og af 13.2.1996, forenede sager C-197/94 og C-252/94, Bautiaa og Société française maritime, Sml. I, s. 505, præmis 51).

- 27 Det følger heraf, at den forelæggende ret skal gives det svar, at direktivets artikel 5, stk. 4, for så vidt som den begrænser kildeskatten af udbytte fra datterselskaber hjemmehørende i Portugal til moderselskaber i andre medlemsstater til 15% og 10%, skal fortolkes således, at denne undtagelse ikke kun vedrører IRC, men at den ligeledes vedrører enhver beskatning, uanset art eller benævnelse, der har form af kildeskat af afkast udloddet af de nævnte datterselskaber.

Sagens omkostninger

- 28 De udgifter, der er afholdt af den portugisiske regering og 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 (Femte Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Supremo Tribunal Administrativo ved kendelse af 23. september 1998, for ret:

Artikel 5, stk 4, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater skal, for så vidt som den begrænser kildeskatten af udbytte fra datterselskaber hjemmehørende i Portugal til moderselskaber i andre medlemsstater til 15% og 10%, fortolkes således, at denne undtagelse ikke kun vedrører selskabsskatten, men at den ligeledes vedrører enhver beskatning, uanset art eller benævnelse, der har form af kildeskat af afkast udloddet af de nævnte datterselskaber.

Edward

Sevón

Kapteyn

Jann

Wathelet

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 8. juni 2000.

R. Grass

D.A.O. Edward

Justitssekretær

Formand for Femte Afdeling