

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

17. september 2002 *

I sag C-392/00,

angående en anmodning, som Bundesfinanzhof (Tyskland) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Finanzamt Hannover-Nord

mod

Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 4, stk. 2, litra b), 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),

har

* Processprog: tysk.

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, F. Macken, og dommerne N. Colneric,
J.-P. Puissochet, R. Schintgen (refererende dommer) og V. Skouris,

generaladvokat: C. Stix-Hackl
justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- Finanzamt Hannover-Nord ved D. Niemeyer, som befuldmægtiget

- Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH ved Rechtsanwalt K. Kleine

- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved K. Gross og R. Lyal, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 6. december 2001 er afgivet mundtlige indlæg af Finanzamt Hannover-Nord, af Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH og af Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 17. januar 2002,

afsagt følgende

Dom

- 1 Ved kendelse af 9. august 2000, indgået til Domstolen den 25. oktober 2000, har Bundesfinanzhof i medfør af artikel 234 EF forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 4, stk. 2, litra b), 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 i en sag, der føres mellem Finanzamt Hannover-Nord (herefter »Finanzamt«) og Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH (herefter »Nord«) vedrørende opkrævning af kapitaltilførselsafgift af rentefrie lån, som er ydet til Nord fra dets selskabsdeltagere.

Relevante retsregler

Fællesskabsretlige bestemmelser

- 3 Som det fremgår af første betragtning til direktiv 69/335, har direktivet til formål at fremme de frie kapitalbevægelser, der anses for væsentlige for tilvejebringelsen af en økonomisk union med lignende egenskaber som et internt marked.

- 4 Ifølge sjette betragtning til direktiv 69/335 er det med hensyn til afgifter på kapitaltilførsler en forudsætning for at nå dette mål, at de afgifter, der indtil da bestod i medlemsstaterne, ophæves, og at der i stedet indføres en afgift, der kun opkræves én gang inden for det fælles marked og er lige høj i samtlige medlemsstater.

- 5 Artikel 4, stk. 2, i direktiv 69/335 bestemmer:

»Følgende dispositioner kan, for så vidt de den 1. juli 1984 var pålagt 1%-satsen, fortsat pålægges kapitaltilførselsafgift:

[...]

- 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 selskabsandelens værdi

[...]«

Nationale retsregler

- 6 I henhold til § 2, stk. 1, nr. 4, litra c), i Kapitalverkehrsteuergesetz (lov om kapitalomsætningsafgifter) af 17. november 1972 (BGBl. 1972 I, s. 2130, herefter »KVStG«) skal der svares kapitaltilførselsafgift af dispositioner, hvorved en selskabsdeltager overlader et tysk kapitalselskab goder mod en modydelse, der er af lavere værdi. Det er dog en betingelse, at ydelserne er egnet til at øge selskabsrettighedernes værdi.
- 7 Ifølge de tyske retters praksis udgør en selskabsdeltagers ydelse af et rentefrit lån til et kapitalselskab en »overladelse af goder« som omhandlet i den i præmis 6 nævnte bestemmelse i KVStG.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 8 Det fremgår af hovedsagens akter, at Nord er et tysk anpartsselskab, hvis selskabsdeltagere i 1990 var Preussen Elektra AG og Gemeinschaftswerke Weser

GmbH. I 1986 sluttede disse to selskabsdeltagere sig sammen for at stifte et civilt selskab (»Gesellschaft bürgerlichen Rechts«, herefter »GbR«) med henblik på deres fælles opræden inden for Nord.

- 9 Der havde siden den 1. januar 1987 bestået en beherskelses- og resultatoverførselsaftale mellem GbR og Nord, hvorefter sidstnævnte i sin erhvervsmæssige virksomhed udelukkende skulle handle efter GbR's bestemmelse og var forpligtet til at overføre overskud, der opstod i det tidsrum, hvori aftalen var gældende, til GbR. På sin side havde GbR forpligtet sig til at udligne ethvert tab ifølge årsregnskabet, som Nord måtte oparbejde i det tidsrum, hvori aftalen var gældende, i det omfang dette tab ikke kunne dækkes ved hjælp af de frie reserver. Selskabsdeltagerne var berettigede til at opsige denne aftale med en etårig opsigelsesfrist ved udløbet af hvert kalenderår. De kunne dog ikke gøre brug af denne mulighed inden den 31. december 1991. På sin side havde Nord givet afkald på sin opsigelsesret.
- 10 I løbet af 1990 ydede selskabsdeltagerne Nord rentefrie lån. Finanzamt fandt, at der skulle svares kapitaltilførselsafgift af denne ydelse, hvorfor det foretog en afgiftsansættelse over for Nord. Nord anlagde sag til prøvelse af afgiftsansættelsen ved Niedersächsisches Finanzgericht, der ved dom af 24. februar 1999 gav Nord medhold i sagen.
- 11 Finanzamt har med Niedersächsisches Finanzgerichts tilladelse indbragt afgørelsen for Bundesfinanzhof ved revisionsanke. Finanzamt har til støtte for anken gjort gældende, at afgørelsen er i strid med § 2, stk. 1, nr. 4, litra c), i KVStG, og har påstået Finanzgerichts dom ophævet og frifindelse i den af Nord anlagte sag.

- 12 Bundesfinanzhof anfører i sin forelæggelseskendelse, at hovedsagen på grund af det lån, der ligger til grund for sagen, har lighedspunkter med den sag, der gav anledning til dommen af 5. februar 1991, Trave Schiffahrts-Gesellschaft (sag C-249/89, Sml. I, s. 257). Hovedsagen adskiller sig imidlertid fra det tilfælde, der omhandles i nævnte dom, idet der mellem Nord og dets selskabsdeltagere er indgået en resultatoverførselsaftale, som er beslægtet med den, der var omhandlet i sagen, der gav anledning til dommen af 28. marts 1990, Siegen (sag C-38/88, Sml. I, s. 1447). Det er i øvrigt denne sidstnævnte dom, Niedersächsisches Finanzgericht har påberåbt sig til støtte for, at det i hovedsagen omhandlede rentefrie lån ikke har medført en forøgelse af selskabsrettighedernes værdi i det selskab, der har modtaget lånet.
- 13 Bundesfinanzhof anfører endvidere, at den ikke er overbevist om, at Niedersächsisches Finanzgerichts forståelse af Siegen-dommen er den, der nødvendigvis skal anlægges, idet denne doms præmisser kunne fortolkes således, at de kun tager sigte på den overtagelse af tab, der sker i henhold til en resultatoverførselsaftale, og ikke angår behandlingen af andre ydelser fra selskabsdeltagerne. I den forbindelse bemærker den forelæggende ret navnlig, at denne sag, der gav anledning til Siegen-dommen, ikke angik et rentefrit lån, at dommen frem for alt støttes på den opfattelse, som Bundesfinanzhof deler, at kapitaltilførselsafgiften, når henses til dens formål, omfatter dispositioner, hvorved der sker en styrkelse af selskabets økonomiske kapacitet ved kapitaltilførslen, og at Domstolens fortolkning i forbindelse med overtagelse af tab ikke nødvendigvis gælder for ydelse af rentefrie lån.
- 14 Endelig har Bundesfinanzhof anført, at det forhold, at der er en tidsmæssig forskydning mellem ydelsen af det rentefrie lån og overførslen af overskuddet, kun mister sin betydning i det tilfælde, hvor selskabet og selskabsdeltagerne, når der består en resultatoverførselsaftale, må betragtes som en økonomisk enhed, og fordelene for selskabet under denne synsvinkel opvejes af de ulemper, selskabsdeltagerne udsættes for. Denne synsvinkel er imidlertid fremmed for retsreglerne om kapitaltilførselsafgift og er til dato aldrig blevet fulgt af Domstolen.

- 15 Da Bundesfinanzhof under disse omstændigheder fandt, at afgørelsen af sagen afhænger af fortolkningen af direktiv 69/335, har Bundesfinanzhof besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er det foreneligt med artikel 4 i direktiv 69/335/EØF [...] at undergive en selskabsdeltagers ydelse af et rentefrit lån til selskabet kapitaltilførselsafgift, når der på tidspunktet for ydelsen af lånet bestod en aftale om resultatoverførsel mellem selskabet og selskabsdeltageren?«

Besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål

- 16 Med sit præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335 skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke er til hinder for opkrævning af kapitaltilførselsafgift af det rentebeløb, et selskab sparer ved, at dets selskabsdeltagere har ydet det et rentefrit lån, når selskabsdeltagerne og selskabet inden ydelsen af lånet har indgået en resultatoverførselsaftale.
- 17 Med henblik på at besvare det således omformulerede spørgsmål, skal det afgøres, om ydelse af et rentefrit lån i en situation, som den i forelæggelseskendelsen beskrevne, medfører en forøgelse af selskabsformuen i det selskab, der har modtaget lånet, og om ydelsen kan forøge værdien af selskabsandelene.
- 18 I den forbindelse bemærkes, at det er fast retspraksis, at ydelse af et rentefrit lån til et selskab giver selskabet adgang til at råde over kapital, uden at det skal

afholde omkostningerne derved, at de sparede renteudgifter vil resultere i en forøgelse af selskabsformuen, idet de sætter selskabet i stand til at undgå en udgift, det ellers ville have, og at fordelene ved et sådant lån, der sparer selskabet for denne udgift, bidrager til at styrke selskabets økonomiske kapacitet og derfor må anses for at være egnet til at forøge selskabsandelens værdi i det modtagende selskab (jf. Trave Schiffahrts-Gesellschaft-dommen, præmis 12 og 14, samt dom af 26.9.1996, sag C-287/94, Frederiksen, Sml. I, s. 4581, præmis 12 og 13).

- 19 Artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335 skal derfor fortolkes således, at kapitaltilførselsafgift, når et selskab har modtaget et rentefrit lån fra en af dets selskabsdeltagere, kan opkræves af værdien af lånet, dvs. de sparede renteudgifter (jf. i denne retning Trave Schiffahrts-Gesellschaft-dommen, præmis 17, og Frederiksen-dommen, præmis 14).
- 20 Det skal dog bemærkes, at det også følger af retspraksis, at selskabsformuen, som omhandlet i artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335, omfatter alle de aktiver, selskabsdeltagerne har indskudt, samt værditilvæksten heraf, og at et selskab, der overfører opnåede overskud til sine reserver, herved forøger selskabsformuen, mens selskabsformuen i et selskab, der lider tab, formindskes (jf. Siegen-dommen, præmis 12).
- 21 Domstolen har af denne definition af selskabsformuen udledt, at selv om en selskabsdeltagers overtagelse af et selskabs tab i princippet skal betragtes som en ydelse, der forøger selskabets formue, gælder dette dog ikke, når denne overtagelse beror på en resultatoverførselsaftale, der er indgået forud for, at tabene er opstået, idet denne forpligtelse indebærer, at tab, selskabet senere måtte lide, ikke har indvirkning på selskabsformuens størrelse (jf. Siegen-dommen, præmis 13).

- 22 Set ud fra et økonomisk synspunkt må det, der gælder for overtagelse af tab, i princippet også gælde for overførsel af overskud, eftersom det selskab, der opnår et overskud, men er bundet af en resultatoverførselsaftale med sine selskabsdeltagere, ikke kan lade overskuddet indgå i sine reserver, hvorfor selskabsformuen i princippet ikke bliver forøget.
- 23 Derfor kan en selskabsdeltagers ydelse — som et rentefrit lån — der kun indvirker på et bestemt regnskabsårs resultat, som inden for rammerne af en resultatoverførselsaftale, der er indgået inden opnåelsen af dette resultat, i sin helhed skal overføres til eller overtages af denne selskabsdeltager, i princippet ikke medføre en forøgelse af selskabsformuen.
- 24 Som Finanzamt har anført, og som det er blevet anerkendt af Nord og Kommissionen under den mundtlige forhandling, kan det dog ikke udelukkes, at en ydelse fra selskabsdeltagerne, selv om der er indgået en resultatoverførselsaftale mellem et selskab og dets selskabsdeltagere, kan forøge det modtagende selskabs formue, når ydelsen helt eller delvist forbliver selskabets ejendom. Dette vil bl.a. være tilfældet, når en del af det opnåede overskud skal indbetales til den lovpligtige reservefond, eller hvis resultatoverførselsaftalen ikke efterlevs. Det tilkommer den nationale ret, under hensyntagen til samtlige kendetegn ved den i hovedsagen omhandlede disposition, at undersøge, om, og i bekræftende fald, i hvilket omfang et rentefrit lån, der er ydet til et kapitalselskab af en af dets selskabsdeltagere, varigt har forøget selskabsformuen, eller om ydelsen på grund af en resultatoverførselsaftale, der er indgået inden ydelsen af lånet, ikke har haft nogen indvirkning på selskabsformuens størrelse.
- 25 Under disse omstændigheder skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335 skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke er til hinder for opkrævning af kapitaltilførselsafgift af det rentebeløb, et selskab sparer ved, at dets selskabsdeltagere har ydet det et rentefrit lån, når

selskabsdeltagerne og selskabet, inden ydelsen af lånet har indgået en resultatoverførselsaftale, såfremt de således sparede renter varigt har forøget selskabets formue. Det tilkommer den nationale ret under hensyntagen til samtlige kendetegn ved den omhandlede disposition at undersøge, om, og i bekræftende fald, i hvilket omfang de sparede renter faktisk har haft en sådan virkning.

Sagens omkostninger

- 26 De udgifter, der er afholdt 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 Bundesfinanzhof ved kendelse af 9. august 2000, for ret:

Artikel 4, stk. 2, litra b), 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 opkrævning af kapitaltilførselsafgift af det rentebeløb, et selskab sparer ved, at dets selskabsdeltagere har ydet det et rentefrit lån, når selskabsdeltagerne og selskabet, inden ydelsen af lånet, har indgået en resultatoverførselsaftale, såfremt de således sparede renter varigt har forøget selskabets formue. Det tilkommer den nationale ret under hensyntagen til samtlige kendetegn ved den omhandlede disposition at undersøge, om, og i bekræftende fald, i hvilket omfang de sparede renter faktisk har haft en sådan virkning.

Macken

Colneric

Puissochet

Schintgen

Skouris

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 17. september 2002.

R. Grass

F. Macken

Justitssekretær

Formand for Sjette Afdeling