

Mål C-251/06

Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH

mot

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr

(begäran om förhandsavgörande från

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz)

”Indirekta skatter – Kapitalanskaffning – Flyttning av ett bolags säte – Avskaffande av skatt på kapitaltillskott som påförs ett bolag”

Förslag till avgörande av generaladvokat M. Poiares Maduro föredraget den 21 juni 2007

Domstolens dom (fjärde avdelningen) av den 8 november 2007

Sammanfattning av domen

Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Indirekta skatter på kapitalanskaffning – Skatt på kapitaltillskott som påförs kapitalassociationer

(Rådets direktiv 69/335, artiklarna 3.1 a, 4.1 g, 4.3 b och 7.2)

Artikel 4.1 g och 4.3 b i direktiv 69/335 om indirekta skatter på kapitalanskaffning, i dess lydelse enligt direktiv 85/303 och enligt akten om villkoren för Republiken Österrikes, Republiken Finlands och Konungariket Sveriges anslutning till de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen och om anpassning av fördragen, skall tolkas så, att det förhållandet att en medlemsstat avstår från att påföra skatt på kapitaltillskott inte utgör hinder för att ett bolag som hör till en av de kategorier som anges i artikel 3.1 a i direktivet klassificeras som en kapitalassociation vad beträffar påförandet av skatt på kapitaltillskott i den mening som avses i artikel 4.1 g i direktivet, när bolaget flyttar sin verkliga ledning från denna medlemsstat till en annan medlemsstat där denna skatt fortfarande påförs.

I artikel 3.1 i direktiv 69/335 fastställs på ett tvingande och för samtliga medlemsstater enhetligt sätt vilka bolag som skall anses utgöra kapitalassociationer i den mening som avses i direktivet. När ett bolag har antagit någon av de juridiska former som anges i artikel 3.1 i direktiv 69/335 skall det följaktligen anses utgöra en kapitalassociation i den mening som avses i direktivet. Bolaget kan därför inte vara skyldigt att erlagga skatt på kapitaltillskott när dess verkliga ledning flyttas från en medlemsstat till en annan på grund av att det inte anses utgöra en kapitalassociation i ursprungsmedlemsstaten. Det förhållandet att en medlemsstat har utnyttjat den möjlighet som föreskrivs i artikel 7.2 i direktivet, genom att avskaffa skatten på kapitaltillskott, innebär således inte att, när den verkliga ledningen för en kapitalassociation flyttas från denna medlemsstat till en annan medlemsstat, den sistnämnda medlemsstaten automatiskt kan påföra denna transaktion sådan skatt.

En sådan tolkning får dock inte leda till att ett handlande, som kännetecknas av fiktiva upplägg som endast har till syfte att erhålla en skattelättnad, gynnas. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva huruvida det i målet vid den nationella domstolen finns objektiva

omständigheter som påvisar ett sådant missbruk.

(se punkterna 21, 28, 29, 35 och 45–47 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 8 november 2007 (*)

”Indirekta skatter – Kapitalanskaffning – Flyttning av ett bolags säte – Avskaffande av skatt på kapitaltillskott som påförs ett bolag”

I mål C-251/06,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Österrike) genom beslut av den 31 maj 2006, som inkom till domstolen den 6 juni 2006, i målet

Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH

mot

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna G. Arestis, R. Silva de Lapuerta (referent), E. Juhász och T. von Danwitz,

generaladvokat: M. Poiares Maduro,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 29 mars 2007,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH, genom J. Wiedlroither och G. Aigner, Rechtsanwälte,
- Österrikes regering, genom C. Pesendorfer, G. Glega och J. Bauer, samtliga i egenskap av ombud,
- Greklands regering, genom I. Pouli och M. Tassopoulou, båda i egenskap av ombud,
- Spaniens regering, genom M. Muñoz Pérez, i egenskap av ombud,

- Polens regering, genom E. O?niecka-Tamecka, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom M. Afonso och W. Mölls, båda i egenskap av ombud

och efter att den 21 juni 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 4.1 g, 4.3 b och 7.2 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) och enligt akten om villkoren för Republiken Österrikes, Republiken Finlands och Konungariket Sveriges anslutning till de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen och om anpassning av fördragen (EGT C 241, 1994, s. 21, och EGT L 1, 1995, s. 1) (nedan kallat direktiv 69/335).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH (nedan kallat ING. AUER – Die Bausoftware) och Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (skattekontoret i Freistadt Rohrbach Urfahr) angående skattekontorets krav på betalning av 104 680,20 euro i skatt på kapitaltillskott.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 I artikel 2.1 och 2.2 i direktiv 69/335 föreskrivs följande:

”1. Transaktioner som skall påföras skatt på kapitaltillskott får endast beskattas i den medlemsstat där kapitalassociationen har sin verkliga ledning när dessa transaktioner äger rum.

2. Om en kapitalassociation har sin verkliga ledning i ett tredjeland och dess säte enligt bolagsordningen eller stadgan är beläget i en medlemsstat får transaktioner som skall påföras skatt på kapitaltillskott beskattas i den medlemsstat där sätet är beläget.”

4 I artikel 3 i direktiv 69/335 föreskrivs följande:

”1. Med kapitalassociation avses i detta direktiv följande:

a) Bolag som bildats enligt belgisk, dansk, tysk, spansk, fransk, grekisk, italiensk, irländsk, luxemburgsk, nederländsk, portugisisk och Förenade kungarikets rätt, med någon av följande beteckningar:

...

– société de personnes à responsabilité limitée/ personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, sociedad de responsabilidad limitada, société à responsabilité limitée, ??????? ?????????????????? ???????, società a responsabilità limitata, société à responsabilité limitée, sociedade por quotas.

Bolag som bildats enligt österrikisk rätt, med någon av följande beteckningar:

- Aktiengesellschaft,
- Gesellschaft mit beschränkter Haftung,

...

2. Med kapitalassociationer likställs vid tillämpningen av detta direktiv alla andra bolag, sammanslutningar eller juridiska personer som bedriver verksamhet i vinstsyfte. En medlemsstat kan dock vad beträffar påförandet av skatt på kapitaltillskott avstå från att betrakta dem som sådana.”

5 I artikel 4.1 och 4.3 i direktiv 69/335 föreskrivs följande:

”1. Följande transaktioner är skattepliktiga för skatt på kapitaltillskott:

a) Bildande av en kapitalassociation.

...

c) Ökning av bolagskapitalet i en kapitalassociation genom tillskott av tillgångar av vilket slag det än må vara.

...

g) Flyttning från en medlemsstat till en annan av den verkliga ledningen för ett bolag, en sammanslutning eller en annan juridisk person som vad beträffar påförandet av skatt på kapitaltillskott anses utgöra en kapitalassociation i den senare medlemsstaten men inte i den förra.

...

3. Inte alla ändringar av en kapitalassociations stiftelseurkund, bolagsordning eller stadga skall anses utgöra bildande av en kapitalassociation i den mening som avses i punkt 1 a, i synnerhet inte

...

b) flyttning från en medlemsstat till en annan av den verkliga ledningen eller sätet enligt bolagsordningen eller stadgan för ett bolag, en sammanslutning eller en annan juridisk person som vad beträffar påförandet av skatt på kapitaltillskott anses utgöra en kapitalassociation i båda dessa medlemsstater.

...”

6 I artikel 7.1 och 7.2 i direktiv 69/335 föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna skall beträffande andra transaktioner än dem som avses i artikel 9 från skatt på kapitaltillskott undanta de transaktioner som per den 1 juli 1984 var undantagna från skatteplikt eller som då beskattades enligt en skattesats på högst 0,50 procent.

...

2. Medlemsstaterna får beträffande andra transaktioner än dem som avses i punkt 1 antingen undanta transaktionerna från skatt på kapitaltillskott eller beskatta dem efter en enhetlig skattesats på högst 1 procent.”

De nationella lagstiftningarna

Den österrikiska lagstiftningen

7 Del I i lag om skatt på kapitalrörelser (Kapitalverkehrsteuergesetz) av den 16 oktober 1934 (deutsches RGBL. I. S 1058/1934), i dess lydelse enligt lag av den 12 januari 1999 (BGBl. I, 28/1999) (nedan kallad KVG), utgör den rättsliga grunden för påförande av skatt på kapitaltillskott i Österrike.

8 2 § KVG har följande lydelse:

”Skatt på kapitaltillskott skall påföras

...

5. om en utländsk kapitalassociation flyttar sin ledning eller sitt säte enligt bolagsordningen eller stadgan till Österrike, om den genom denna flyttning blir en österrikisk kapitalassociation; detta gäller inte när kapitalassociationen före flyttningen av ledningen eller sätet var att anse som en kapitalassociation vad beträffar påförandet av skatt på kapitaltillskott i en av Europeiska unionens medlemsstater,

...”

9 I 4 § 1 och 2 KVG anges de kapitalassociationer och de bolag som anses vara kapitalassociationer vad beträffar påförandet av skatt på kapitaltillskott. Enligt 4 § 1 punkt 2 KVG anses bland annat bolag med begränsat ansvar för delägarna (Gesellschaften mit beschränkter Haftung) utgöra kapitalassociationer.

Den tyska lagstiftningen

10 Genom 4 § 1 punkt 2 lagen om förbättring av de allmänna förhållandena på finansmarknaderna (lagen om främjande av finansmarknaderna) (Gesetz zur Verbesserung der Rahmenbedingungen der Finanzmärkte (Finanzmarktförderungsgesetz)) av den 22 februari 1990 (BGBl. 1990 I, s. 266) upphävdes lagen om skatt på kapitalrörelser (Kapitalverkehrsteuergesetz) av den 17 november 1972 (BGBl. 1972 I, s. 2130). Följaktligen avskaffades skatten på kapitaltillskott med verkan från och med den 1 januari 1992.

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 Den 9 september 1999 fördes ett bolag som hade bildats den 28 juli 1999 in i Republiken Österrikes bolagsregister under firman Bausoftware GmbH (nedan kallat Bausoftware). Ensam ägare till bolaget var Nemetschek AG (nedan kallat Nemetschek), ett bolag bildat enligt tysk rätt. Bausoftwares verkliga ledning fanns i Tyskland.

12 Den 16 september 1999 gjorde Nemetschek en betalning på 102 miljoner ATS till Bausoftware. Genom ett avtal om ägartillskott av den 22 september 1999 övertog Bausoftware driften av det oregistrerade enmansföretaget Ing. Auer ”Die Bausoftware”, med säte i Mondsee (Republiken Österrike).

13 Ägartillskottet godkändes vid Bausoftwares bolagsstämma som hölls samma dag.

14 Vid samma bolagsstämma utsågs Hubert Auer, som var bosatt i Österrike, att ingå i Bausoftwares gemensamma styrelse, och han gavs en särskild rätt att leda verksamheten. Slutligen ändrades bolagets firma till ING. AUER – Die Bausoftware.

15 Efter en kontroll i bolaget beslutade Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr den 6 juni 2005 att ING. AUER – Die Bausoftware skulle betala 104 680,20 euro i skatt på kapitaltillskott, motsvarande 1 procent av värdet på andelarna i bolaget, på grund av att den verkliga ledningen hade flyttats från Tyskland till Österrike, i enlighet med bestämmelserna i KVG.

16 ING. AUER – Die Bausoftware överklagade beslutet till Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (självständig skattedomstol, avdelningskontor Linz), vilken beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) För det fall den verkliga ledningen för ett bolag, en sammanslutning eller en annan juridisk person flyttas från en medlemsstat, som före bildandet hade avskaffat skatten på kapitaltillskott, till en annan medlemsstat, som tar ut skatt på kapitaltillskott vid denna tidpunkt, utgör det då ett hinder för att klassificera bolaget, sammanslutningen eller den juridiska personen i fråga som en kapitalassociation 'vad beträffar påförandet av skatt på kapitaltillskott' i den mening som avses i artikel 4.1 g och 4.3 b i [direktiv 69/335] att den förstnämnda medlemsstaten har avskaffat skatten på kapitaltillskott genom att upphäva den nationella rättsliga grunden för uppbörd av skatten i fråga?

2) Utgör artikel 7.2 i direktiv 69/335 ... hinder för att den medlemsstat till vilken en kapitalassociation flyttar sin verkliga ledning i samband med flytten tar ut skatt på kapitaltillskott avseende de transaktioner som anges i artikel 4.1 a och g i direktiv 69/335 ..., om transaktionerna i fråga genomfördes vid en tidpunkt då kapitalassociationen hade sin verkliga ledning i en medlemsstat som innan kapitalassociationen bildades hade avskaffat skatten på kapitaltillskott genom att upphäva den nationella rättsliga grunden för uppbörd av skatten i fråga?”

Prövning av tolkningsfrågorna

17 Den nationella domstolen har ställt dessa tolkningsfrågor, vilka skall prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida det förhållandet att en medlemsstat avstår från att påföra skatt på kapitaltillskott utgör hinder för att ett bolag klassificeras som en kapitalassociation "vad beträffar påförandet av skatt på kapitaltillskott" i den mening som avses i artikel 4.1 g i direktiv 69/335, när bolaget flyttar sin verkliga ledning från denna medlemsstat till en annan medlemsstat där denna skatt fortfarande påförs.

18 Det skall inledningsvis påpekas att domstolens prövning inte avser frågan huruvida införandet av bolaget Bausoftware i Republiken Österrikes bolagsregister den 9 september 1999 och Nemetscheks betalning på 102 miljoner ATS till bolaget den 16 september 1999 kan anses utgöra bildande av en kapitalassociation eller ökning av bolagskapitalet i en kapitalassociation, och som sådan omfattas av skatt på kapitaltillskott enligt artikel 4.1 a eller 4.1 c i direktiv 69/335.

19 Det framgår vidare av fast rättspraxis att i ett förfarande enligt artikel 234 EG, som grundar sig på en tydlig funktionsfördelning mellan de nationella domstolarna och EG-domstolen, är det endast den nationella domstolen som är behörig att bedöma de faktiska omständigheterna i målet (dom av den 15 november 1979 i mål 36/79, Denkavit Futtermittel, REG 1979, s. 3439, punkt 12, och av den 15 maj 2003 i mål C-282/00, RAR, REG 2003, s. I-4741, punkt 46). Domstolens prövning grundar sig därför på den nationella domstolens bedömning att de sakförhållanden som

angetts i punkterna 11–14 i förevarande dom utgör en flyttning av den verkliga ledningen från en medlemsstat till en annan.

20 Det framgår av beslutet om hänskjutande att det bolag som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör ett enligt österrikisk rätt bildat bolag med begränsat ansvar för delägarna.

21 I artikel 3.1 i direktiv 69/335, vars lydelse återgetts i punkt 4 ovan, fastställs på ett tvingande och för samtliga medlemsstater enhetligt sätt vilka bolag som utgör kapitalassociationer i den mening som avses i direktiv 69/335.

22 Vidare fastställs i artikel 4.1 i detta direktiv vilka transaktioner som omfattas av skatteplikt för skatt på kapitaltillskott.

23 Vad beträffar flyttning av den verkliga ledningen föreskrivs i artikel 4.1 g i direktiv 69/335 att skatteplikt för skatt på kapitaltillskott föreligger bland annat vid "[f]lyttning från en medlemsstat till en annan av den verkliga ledningen för ett bolag, en sammanslutning eller en annan juridisk person som vad beträffar påförandet av skatt på kapitaltillskott anses utgöra en kapitalassociation i den senare medlemsstaten men inte i den förra".

24 Enligt artikel 4.3 b i detta direktiv skall däremot "flyttning från en medlemsstat till en annan av den verkliga ledningen eller sätet enligt bolagsordningen eller stadgan för ett bolag, en sammanslutning eller en annan juridisk person som vad beträffar påförandet av skatt på kapitaltillskott anses utgöra en kapitalassociation i båda dessa medlemsstater" inte anses utgöra bildande av en kapitalassociation i den mening som avses i artikel 4.1 a.

25 Härav följer att det, för att en transaktion av detta slag skall kunna påföras skatt på kapitaltillskott i destinationsmedlemsstaten, krävs att det aktuella bolaget, vad beträffar påförandet av denna skatt, inte anses utgöra en kapitalassociation i ursprungsmedlemsstaten.

26 De medlemsstater som har inkommit med yttranden till domstolen har hävdats att när ett bolag inte har påförts skatt på kapitaltillskott i ursprungsmedlemsstaten på grund av att denna medlemsstat har avskaffat skatten, kan bolaget, vad beträffar påförandet av skatt på kapitaltillskott, inte anses utgöra en kapitalassociation i denna stat, varmed villkoren i artikel 4.1 g i direktiv 69/335 således är uppfyllda.

27 Denna analys kan dock inte godtas, eftersom det skulle medföra att klassificeringen som kapitalassociation enligt nationell rätt gavs företräde framför den klassificering som följer av direktiv 69/335.

28 Som angetts i punkt 21 i förevarande dom fastställs i artikel 3.1 i direktiv 69/335 på ett tvingande och för samtliga medlemsstater enhetligt sätt vilka bolag som skall anses utgöra kapitalassociationer i den mening som avses i direktivet.

29 När ett bolag har antagit någon av de juridiska former som anges i artikel 3.1 i direktiv 69/335 skall det följaktligen anses utgöra en kapitalassociation i den mening som avses i direktivet. Bolaget kan därför inte vara skyldigt att erlagga skatt på kapitaltillskott när dess verkliga ledning flyttas från en medlemsstat till en annan på grund av att det inte anses utgöra en kapitalassociation i ursprungsmedlemsstaten.

30 Det skall tilläggas att en sådan skillnad i fråga om klassificeringen, vilken medför att artikel 4.1 g i direktiv 69/335 är tillämplig, däremot är möjlig när det är fråga om sådana bolag som avses i artikel 3.2 i direktivet.

31 Även om det i artikel 3.2 föreskrivs att "[m]ed kapitalassociationer likställs vid tillämpningen av [direktiv 69/335] alla andra bolag, sammanslutningar eller juridiska personer som bedriver verksamhet i vinstsyfte", är det enligt denna bestämmelse likväl tillåtet för medlemsstaterna att vad beträffar påförandet av skatt på kapitaltillskott avstå från att betrakta ett därmed likställt bolag, sammanslutning eller juridisk person som en kapitalassociation.

32 Det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna därigenom har getts, vilket inte föreligger i fråga om de bolag som avses i artikel 3.1, kan således leda till att en viss association klassificeras som kapitalassociation i en medlemsstat, men inte i en annan medlemsstat. Vid en sådan skillnad i fråga om klassificeringen omfattas flyttningen av en associations verkliga ledning av tillämpningsområdet för artikel 4.1 g i direktiv 69/335.

33 Domstolen har för övrigt redan slagit fast att det strider mot bestämmelserna i direktiv 69/335 att ge kriteriet skattskyldighet i ursprungsmedlemsstaten företräde framför det kriterium om klassificering som kapitalassociation som föreskrivs i artikel 4.1 g i direktivet, eftersom det skulle göra det möjligt att ta ut skatt på kapitaltillskott i fall där detta inte är möjligt enligt direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 juni 2007 i mål C-178/05, kommissionen mot Grekland, REG 2007, s. I-0000, punkterna 26–30).

34 Vidare framgår det av domstolens rättspraxis att även om det enligt artikel 7.2 i direktiv 69/335 står medlemsstaterna fritt att undanta kapitaltillskott från den aktuella skatten, kan ett sådant undantag inte medföra att en annan medlemsstat får rätt att beskatta tillskotten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 januari 2006 i mål C-494/03, Senior Engineering Investments, REG 2006, s. I-525, punkt 43).

35 Det förhållandet att en medlemsstat har utnyttjat den möjlighet som föreskrivs i artikel 7.2 i detta direktiv, genom att avskaffa skatten på kapitaltillskott, innebär således inte att, när den verkliga ledningen för en kapitalassociation flyttas från denna medlemsstat till en annan medlemsstat, den sistnämnda medlemsstaten automatiskt kan påföra denna transaktion sådan skatt.

36 Av det ovan anförda följer att artikel 4.1 g och 4.3 b i direktiv 69/335 skall tolkas så, att det förhållandet att en medlemsstat avstår från att påföra skatt på kapitaltillskott inte utgör hinder för att ett bolag som hör till en av de kategorier som anges i artikel 3.1 a i direktivet klassificeras som en kapitalassociation vad beträffar påförandet av skatt på kapitaltillskott i den mening som avses i artikel 4.1 g i direktivet, när bolaget flyttar sin verkliga ledning från denna medlemsstat till en annan medlemsstat där denna skatt fortfarande påförs.

37 Med hänsyn till denna tolkning skall det tilläggas att frågan om en eventuell skatteflykt till följd av missbruk av de sålunda tolkade bestämmelserna i direktiv 69/335 har tagits upp under förfarandet vid domstolen.

38 Även om den hänskjutande domstolen i formellt hänseende har begränsat sina frågor till att gälla tolkningen av artiklarna 4.1 g, 4.3 b och 7.2 i direktiv 69/335 utgör en sådan omständighet inget hinder för domstolen att ge alla de upplysningar om gemenskapsrättens tolkning som kan vara användbara vid avgörandet av målet vid den hänskjutande domstolen, även om den hänskjutande domstolen inte hänvisar till dessa upplysningar i sina frågor (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 1990 i mål C-241/89, SARPP, REG 1990, s. I-4695,

punkt 8, av den 4 mars 1999 i mål C-87/97, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, REG 1999, s. I-1301, punkt 16, och av den 26 april 2007 i mål C-392/05, Alevizos, REG 2007, s. I-0000, punkt 64).

39 Domstolen skall således pröva huruvida tolkningen i punkt 36 i förevarande dom av artikel 4.1 g och 4.3 b i direktiv 69/335 kan bidra till ett missbruk av gemenskapsrätten i syfte att kringgå sådana bestämmelser i en nationell lagstiftning som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

40 Direktiv 69/335 innehåller inte någon särskild bestämmelse för att förebygga risken för skatteflykt.

41 Domstolen har dock redan slagit fast att tillämpningen av gemenskapslagstiftningen inte kan utsträckas till att omfatta missbruk från näringsidkares sida, det vill säga transaktioner som inte genomförs i samband med normala affärstransaktioner utan endast i syfte att genom missbruk erhålla förmåner som föreskrivs i gemenskapslagstiftningen (se dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl., REG 2006, s. I-1609, punkt 69).

42 Det skydd som följer av gemenskapsrätten kan således inte göras gällande i situationer då ett rättssubjekt – en fysisk eller juridisk person – i ett otillbörligt eller bedrägligt syfte avser att åberopa gemenskapsbestämmelser endast för att kringgå lagstiftningen i en medlemsstat.

43 Det förhållandet att ett bolag har bildats i en bestämd medlemsstat i syfte att dra fördel av en mer fördelaktig lagstiftning räcker visserligen inte i sig för att dra slutsatsen att det föreligger missbruk av gemenskapslagstiftningen.

44 Bildandet av ett bolag i en medlemsstat inom ramen för fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som har till syfte att undvika skatt som normalt skall betalas går dock utöver det skydd som direktiv 69/335 skall ge de bolag som avses i direktivet.

45 Härav följer att den i punkt 36 angivna tolkningen av artikel 4.1 g och 4.3 b i direktiv 69/335 inte får leda till att ett handlande, som kännetecknas av fiktiva upplägg som endast har till syfte att erhålla en skattelättnad, gynnas.

46 Det ankommer således på den nationella domstolen att pröva huruvida det i målet vid den nationella domstolen finns objektiva omständigheter som påvisar ett sådant missbruk.

47 Mot denna bakgrund skall tolkningsfrågorna besvaras enligt följande. Artikel 4.1 g och 4.3 b i direktiv 69/335 skall tolkas så, att det förhållandet att en medlemsstat avstår från att påföra skatt på kapitaltillskott inte utgör hinder för att ett bolag som hör till en av de kategorier som anges i artikel 3.1 a i direktivet klassificeras som en kapitalassociation vad beträffar påförandet av skatt på kapitaltillskott i den mening som avses i artikel 4.1 g i direktivet, när bolaget flyttar sin verkliga ledning från denna medlemsstat till en annan medlemsstat där denna skatt fortfarande påförs. En sådan tolkning får dock inte leda till att ett handlande, som kännetecknas av fiktiva upplägg som endast har till syfte att erhålla en skattelättnad, gynnas. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva huruvida det i målet vid den nationella domstolen finns objektiva omständigheter som påvisar ett sådant missbruk.

Rättegångskostnader

48 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. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda

parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

Artikel 4.1 g och 4.3 b 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 och enligt akten om villkoren för Republiken Österrikes, Republiken Finlands och Konungariket Sveriges anslutning till de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen och om anpassning av fördragen, skall tolkas så, att det förhållandet att en medlemsstat avstår från att påföra skatt på kapitaltillskott inte utgör hinder för att ett bolag som hör till en av de kategorier som anges i artikel 3.1 a i direktivet klassificeras som en kapitalassociation vad beträffar påförandet av skatt på kapitaltillskott i den mening som avses i artikel 4.1 g i direktivet, när bolaget flyttar sin verkliga ledning från denna medlemsstat till en annan medlemsstat där denna skatt fortfarande påförs. En sådan tolkning får dock inte leda till att ett handlande, som kännetecknas av fiktiva upplägg som endast har till syfte att erhålla en skattelättnad, gynnas. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva huruvida det i målet vid den nationella domstolen finns objektiva omständigheter som påvisar ett sådant missbruk.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.