FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT GEORGES COSMAS

fremsat den 17. februar 2000 *

Indhold

I — Det retlige grundlag ... I-4245
A — Fællesskabsbestemmelserne ... I-4245
B — De nationale bestemmelser ... I-4249
II — De faktiske omstændigheder ... I-4251
III — Det præjudicielle spørgsmål ... I-4252
IV — Besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål ... I-4252
A — De rejste problemer ... I-4252
B — Det af direktivet indførte system ... I-4254
C — Den omtvistede ISD set i lyset af direktivet ... I-4256
V — Forslag til afgørelse ... I-4262

I — Det retlige grundlag

1. I den foreliggende sag har Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) gennem det forelagte spørgsmål anmodet Domstolen om at fortolke 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 [1] (herefter »direktivet«), som er en særbestemmelse, der kun vedrører Portugal.

A — *Fællesskabsbestemmelserne*

2. Fællesskabslovgiver udstedte direktiv 90/435 med henblik på at etablere en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater.

3. Nødvendigheden af at udstede dette direktiv hidrører fra den dobbelte beskatning, som sammenslutninger af selskaber,

* Originalsprog: græsk.
1 — EFT L 225, s. 6.

der er hjemmehørende i forskellige medlemsstater, kan blive pålagt. Det handler nærmere betegnet om følgende: »Medmindre medlemsstaterne enten ensidigt eller i medfør af bilaterale overenskomster indrømmer særlige skattelettelser, beskattes overskud i et datterselskab både i datterselskabets hjemstat som datterselskabets overskud ved erhvervsvirksomhed og efter udlodningen af udbyttet til datterselskabets moderselskab i moderselskabets hjemstat som dettes dividende« [2].

4. Direktivet er opbygget således, at det indeholder ni artikler, som definerer anvendelsesområdet (artikel 1), visse grundbegreber (artikel 2 og 3), principper og grundregler inden for fællesskabsretten og fastlæggelsen af deres anvendelsesmåde (artikel 4), og det indeholder en række undtagelser, der finder anvendelse i visse medlemsstater med hensyn til opkrævning af kildeskat (artikel 5). Artikel 6 og 7 vedrører nogle supplerende punkter angående kildeskat, og artikel 8 og 9 indeholder de klassiske bestemmelser om direktivets ikrafttræden og om, hvem det er rettet til.

2 — Dette betonede generaladvokat Jacobs i punkt 6 i sit forslag til afgørelse i de forenede sager C-283/94, C-291/94 og C-292/94, Denkavit m.fl., dom af 17.10.1996 (Sml. I, s. 5063). Og han fortsatte således: »... overskuddet kan måske yderligere blive beskattet på selskabsplan, dersom moderselskabet alene er et holdingselskab, der ejes af et selskab i en anden medlemsstat«. Det centrale spørgsmål i de pågældende sager var, om direktivet giver en medlemsstat mulighed for at anvende en ordning, hvorefter et datterselskab skal fratrække den betalte kildeskat fra det overskud, det udlodder til sit moderselskab i løbet af det første år efter moderselskabets overtagelse af det, således at moderselskabet er udelukket fra at opnå fritagelse for at betale kildeskat for det første år, selv om det bevarer sin andel i datterselskabet ud over denne periode.

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

»1. Hver medlemsstat anvender dette direktiv:

— på overskud, som selskaber i denne medlemsstat modtager som udbytte fra deres datterselskaber i andre medlemsstater

— på overskud, som selskaber i denne medlemsstat udlodder til selskaber i andre medlemsstater, som de er datterselskaber af.«

6. Artikel 2 bestemmer:

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

a) der er organiseret i en af de former, der er anført i bilaget til dette direktiv

b) som ifølge skattelovgivningen i en medlemsstat anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i denne stat, og som i henhold til en overenskomst om dobbeltbeskatning med et tredjeland ikke anses for at være hjemmehørende uden for Fællesskabet

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

...

— imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas i Portugal

...«

7. I direktivets artikel 3 hedder det:

»1. I dette direktiv:

a) betegnes som moderselskab mindst ethvert selskab i en medlemsstat, der opfylder betingelserne i artikel 2, og hvis andel i kapitalen i et selskab i en anden medlemsstat, der opfylder de samme betingelser, er på mindst 25%

b) forstås ved datterselskab et selskab, i hvis kapital et andet selskab har den i litra a) omhandlede andel« [3].

8. Direktivets artikel 4, stk. 1, bestemmer:

»1. Hvis et moderselskab som selskabsdeltager fra sit datterselskab modtager udbytte, der udloddes ved en anden lej-

3 — I stk. 2 bestemmes det, at medlemsstaterne ved en fravigelse fra stk. 1 enten ved bilateral aftale kan erstatte kapitalandelskriteriet med stemmerettighedskriteriet, eller kan undlade at anvende dette direktiv på selskaber i denne medlemsstat, der ikke i en sammenhængende periode på mindst to år har besiddet en kapitalandel, der giver ret til betegnelsen moderselskab, eller på selskaber, i hvilke et selskab i en anden medlemsstat ikke i en sammenhængende periode på mindst to år har besiddet sådan kapitalandel.

lighed end i forbindelse med datterselskabets likvidation, kan den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende,

— enten undlade at beskatte dette overskud

— eller beskatte det, men give selskabet tilladelse til fra skattebeløbet at trække den del af datterselskabets skat, der vedrører dette overskud, og i givet fald det kildeskattebeløb, der i medfør af undtagelsesbestemmelserne i artikel 5 er opkrævet af den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, dog højst den tilsvarende nationale skat.«

9. For tre medlemsstaters vedkommende (Den Hellenske Republik, Forbundsrepublikken Tyskland og Den Portugisiske Republik) indførte fællesskabslovgiver visse undtagelser [4] fra den fælles ordning vedrørende fritagelse for opkrævning af kildeskat. Rådet skønnede ganske vist, at »for at sikre skattemæssig neutralitet bør det udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritages for kildeskat undtagen i særlige tilfælde«; men det betonede alligevel, at der dog »på grund af særlige selskabsskatteregler... af budgetmæssige årsager bør gives Den Portugisiske Republik tilladelse til fortsat i en periode at opkræve kildeskat« [5].

10. Således hedder det i artikel 5:

»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.

Med forbehold af eksisterende bilaterale overenskomster mellem Portugal og en anden medlemsstat kan satsen for denne

4 — Se femte betragtning til direktivet.

5 — Direktivet indførte en undtagelse for Forbundsrepublikken Tyskland og Den Hellenske Republik, idet det tillod dem på visse betingelser at opkræve kildeskat af udloddet overskud på grund af disse landes særlige selskabsskatteregler.

skat ikke overstige 15% i de første fem år af dette tidsrum og 10% i de sidste tre år.

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

11. I henhold til artikel 6 kan den medlemsstat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, ikke opkræve kildeskat af det udbytte, som dette selskab modtager fra datterselskabet.

12. Artikel 7, stk. 1, første led, bestemmer, at

»udtrykket 'kildeskat', således som det anvendes i dette direktiv, ikke omfatter den forskudsbetaling eller forudbetaling af selskabsskat, der foretages til den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, i forbindelse med udlodning af udbytte til moderselskabet«.

13. I artikel 8 bestemmes det, at medlemsstaterne sætter de nødvendige love og administrative bestemmelser i kraft for at efterkomme dette direktiv senest den 1. januar 1992 og underretter straks Kommissionen herom.

B — *De nationale bestemmelser*

14. For så vidt angår selskabsskat (imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, herefter »IRC«) blev direktivets bestemmelser gennemført i portugisisk ret gennem lovdekret nr. 123/92 af 2. juli 1992, hvorved artikel 69, stk. 2, litra c), i Código do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (lov om selskabsskat, herefter »CIRC«) 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, godskri-

ver 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.«

15. Ved gennemførelsen af direktivet foretog Den Portugisiske Republik imidlertid ikke 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 (Imposto sobre as sucessões e doações, herefter »ISD«), der ved enhver udlodning af udbytte rammer afkast, som udbetales af selskaber, der har hjemsted i Portugal.

16. CIMSISD's artikel 182 bestemmer:

»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.«

17. CIMSISD's artikel 184, 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.

...«

18. Således har denne skat en enhedssats på 5% af udbyttet af visse værdipapirer og

ikke en varierende sats afhængig af værdien af de gennemførte overdragelser.

II — De faktiske omstændigheder

19. Epson Europe BV (herefter »Epson« eller »moderselskabet«) er et erhvervsdrivende selskab med sæde i Nederlandene. Det ejer mere end 25% af aktierne i selskabet Epson Portugal SA (herefter »Epson Portugal« eller »datterselskabet«), som er hjemmehørende i Portugal.

20. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at relationen mellem moderselskabet, som er et anpartsselskab efter nederlandsk ret, og datterselskabet, som er et aktieselskab efter portugisisk ret, hører under direktivets anvendelsesområde.

21. 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[6]. Udlodningen af afkast til moderselskabet 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%.

22. Da Epson var af den opfattelse, at det med urette var blevet pålagt at betale ISD, anlagde det sag ved Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto for at få tilbagebetalt beløbet.

23. Denne ret tog Epson's påstand til følge med den begrundelse, at det beløb, som Den Portugisiske Republik var berettiget til at indeholde efter undtagelsen i direktivets artikel 5, stk. 4, allerede var indeholdt i den kildeskat, som Epson var blevet pålagt i form af IRC, og at yderligere pålæggelse af ISD ville fratage direktivet enhver effektiv virkning.

24. Skattemyndighederne (Ministério Público og Fazenda Pública) appellerede denne dom til Supremo Tribunal Administrativo.

25. Supremo Tribunal Administrativo udtrykte tvivl om, hvorvidt direktivet også dækker ISD, og som følge heraf, hvorvidt Den Portugisiske Republik har foretaget en fejlagtig gennemførelse af direktivet i den nationale retsorden, idet 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 i henhold til CIMSISD's artikel 182 og 184.

6 — Epson oplyser, at det ejer 38 246 aktier i Epson Portugal.

26. Ifølge den forelæggende ret er beregningsgrundlaget i begge tilfælde indkomsten, da også ISD opkræves i form af en kildeskat på 5% af afkast eller enhver anden form for udbytte af værdipapirer. Der er således tale om en indkomstskat, sideløbende med den selskabsskat, som er foreskrevet i CIRC, uanset at ISD benævntes »skat af arv og gave«.

III — Det præjudicielle spørgsmål

27. Supremo Tribunal Administrativo, Segunda Secção, har derpå i sin kendelse af 23. september 1998 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?«

IV — Besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål

28. Når de rejste problemer er gennemgået (A) og de karakteristiske træk ved det system, direktivet har indført, er analyseret (B), skal det undersøges, hvorvidt den omhandlede skat ISD hører under direktivets anvendelsesområde, og hvilke konsekvenser dette har; dette er hovedindholdet i den forelæggende rets spørgsmål, og svaret herpå vil være nyttigt til løsning af den for samme ret verserende tvist, når den konkrete faktiske og (nationale og fællesskabs-) retlige ramme, der karakteriserer sagen, tages med i betragtning (C).

A — *De rejste problemer*

29. Epson og Kommissionen er af den opfattelse, at ISD er omfattet af direktivets anvendelsesområde, mens den portugisiske regering og Fazenda Pública gør det modsatte standpunkt gældende.

30. Kommissionen og Epson gør gældende, at direktivet, især artikel 5, stk. 4, vedrører enhver skat, der pålægges i form af kildeskat, der opkræves af udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab,

der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, uanset hvorledes skatten benævnes.

31. Kommissionen har understreget, at Den Portugisiske Republik, da den undlod at ændre CIMSISD's artikel 182 og 184, gik ud fra, at den havde fået bevilget en »ekstra undtagelse«, som ikke var nedfældet i direktivet, og som var i strid med dets indhold og formål. Kommissionen er altså af den opfattelse, at den eneste undtagelse, Den Portugisiske Republik har fået bevilget som en overgangsordning, vedrører de satser, der er fastsat i direktivets artikel 5, stk. 4.

32. Den portugisiske regering og de portugisiske skattemyndigheder har anført, at undtagelsen i direktivets artikel 5, stk. 4, ikke finder anvendelse på ISD, eftersom denne skat ikke pålægges en indkomst, men derimod værdien af et værdipapir, og denne værdi findes gennem kapitaliseringen af udbyttet, dvs. at opkrævningen er baseret på en kapitalisering af udbyttet. Således må den skat, der opkræves i henhold til CIMSISD's artikel 182 og 184, ikke sammenblandes med beskatningen af afkastet af værdipapirerne, som er en indkomstskat. Artikel 182 fastsætter en betalingsmåde for skat på overdragelse af aktiver og rammes ikke af forbuddet i direktivets artikel 5, stk. 4.

33. Den portugisiske regering gør gældende, at ISD har en lang tradition i den portugisiske retsorden og blev bevaret ved den gennemgribende ændring af CIMSISD i 1958. Den forklarer nærmere, at skatten af arv og gave ikke har karakter af indkomstskat, men udgør en helt speciel måde at anvende en skat af arv og gave på. Den svarer således til en forudbetaling af den sidstnævnte skat, og der kan derfor ikke sættes spørgsmålstegn ved dens karakter af en skat, der pålægges vederlagsfri overdragelse af aktiver, og som træder i stedet for en almindelig skat af arv og gave med progressiv sats.

34. For at underbygge sine anbringender har den portugisiske regering fremlagt en note fra Rådets Generalsekretariat af 25. marts 1989[7] vedrørende forslag til et direktiv om moder- og datterselskaber, rettet til De Faste Repræsentanters Komité, i hvilket det foreslås, at direktivet vedføjes en erklæring om, at skat af arv og gave ikke hører under dets anvendelsesområde. Endvidere har den for Domstolen indbragt et udkast til en erklæring fra Rådet og Kommissionen, dateret den 9. juli 1990[8], med et lignende indhold. Derudover har den portugisiske regering anført (punkt 5 i dens skriftlige svar på en forespørgsel fra Domstolen), at dens forbehold og bemærkninger var blevet accepteret, som det fremgår af protokollatet fra Rådets 1421. møde, som fandt sted i Bruxelles den 23. juli 1990; den har også påberåbt sig en række dokumen-

7 — Bilag II til dokument nr. 6773/89 FISC 80, s. 12.
8 — Bilag II til dokument nr. 7384/90 FISC 61, s. 6.

ter [9], som dog ikke er blevet formelt fremlagt for Domstolen.

35. Endelig betoner den portugisiske regering, at under de bilaterale forhandlinger vedrørende overenskomster for at undgå dobbeltbeskatning på indkomstskatteområdet blev karakteren af ISD undersøgt, og selv om den indrømmer, at denne skat udgør en del af den samlede beskatning af udbytte, har det altid været opfattelsen, at den trods beskatningsgrundlaget (udbyttet) og opkrævningsmåden (skat ved kilden) ikke hørte ind under disse overenskomster, eftersom det drejer sig om en skat på overdragelse, og at den maksimumssats, der er fastsat for udbyttebeskatning, ikke vedrører ISD.

B — *Det af direktivet indførte system*

36. Med direktiv 90/435 skabte Rådet et skattesystem, der finder anvendelse på moder- og datterselskaber inden for medlemsstaterne. Det udgør et af de første harmoniseringstiltag på fællesskabsplan på området for direkte skatter [10].

37. Systemet har to grundlæggende træk. For det første tager det sigte på at undgå dobbeltbeskatning af overskud, som et datterselskab i én medlemsstat udlodder til et moderselskab i en anden medlemsstat. Og for det andet afskaffer det, bortset fra visse undtagelser, kildeskat af overskud, som udloddes af datterselskaber til moderselskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater [11].

38. Nærmere betegnet har fællesskabslovgiver skønnet [12], at sammenslutninger af selskaber, altså koncerner, fra forskellige medlemsstater kan være nødvendige for at tilvejebringe hjemmemarkedslignende forhold i Fællesskabet og dermed sikre etableringen af et velfungerende fællesmarked, og at sådanne sammenslutninger ikke bør hæmmes af særlige restriktioner, forskelsbehandlinger eller fordrejninger som følge af medlemsstaternes beskatningsregler; det er derfor vigtigt at indføre konkurrenceneutrale beskatningsregler for disse sammenslutninger af selskaber fra forskellige

9 — Dokumenterne 7945/90, punkt 10, s. 3, 8026/90 PN/CONS 41 og ECOFIN 46, af 27.7.1990, og dokumenterne 9598/90 af 31.10.1990 og 9738/90 PV/CONS/62 og DEVGEN 61, punkt 2.

10 — Jeg skal her minde om, at Domstolen har fastslået, at på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin henhører direkte skatter ikke som sådan under Fællesskabets kompetence; se f.eks. dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 21. Se også dom af 26.9.1996, sag C-287/94, Frederiksen, Sml. I, s. 4581, præmis 20 og 21, vedrørende indkomstskatten, der som direkte skat ligger uden for anvendelsesområdet for Rådets direktiv 69/335/EØF af 17.7.1969 om kapitaltilførselsafgifter, EFT 1969 II, s. 405.

11 — Se punkt 8 i generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse i de forenede sager Denkavit m.fl., som er nævnt i fodnote 2.

12 — Første betragtning til direktiv 90/435.

medlemsstater, så virksomhederne får mulighed for at tilpasse sig det fælles markeds krav, øge deres produktivitet og styrke deres konkurrencemæssige position på internationalt plan.

39. For at sikre skattemæssig neutralitet indførte direktivet en undtagelsesmekanisme, der fritager for kildeskat, når moderselskabet har en kapitalandel i datterselskabet på mindst 25% (artikel 5, stk. 1).

40. Domstolen har i sin dom af 17. oktober 1996, Denkavit m.fl. [13], fastslået, at »direktivet, som det bl.a. 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 samarbejdet på tværs af landegrænserne. For at undgå dobbeltbeskatning indeholder direktivets artikel 5, stk. 1, således en bestemmelse, hvorefter der ved udlodning af udbytte sker fritagelse for kildeskat i den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende«.

41. I henhold til artikel 5, stk. 4, fik Den Portugisiske Republik tilladelse til *af budgetmæssige grunde* at fortsætte et stykke tid med at opkræve kildeskat af udbytte, som et datterselskab i Portugal udloddede til et moderselskab i en anden medlemsstat, med en sats, som i de første fem år fra direktivets ikrafttrædelsesdato, den 1. januar 1992, ikke måtte overstige 15%, og i de sidste tre år ikke 10%.

42. Den Portugisiske Republiks beføjelse til at opkræve skat af udbytte, som datterselskaber i Portugal udloddede til moderselskaber i andre medlemsstater udgør en fravigelse fra princippet om den fritagelse for kildeskat, som er fastsat i direktivets artikel 5, stk. 1. Og eftersom den udgør en fravigelse fra en regel, skal den fortolkes snævert, således som Domstolen har fastslået i tilsvarende tilfælde [14].

43. Men for at opkrævningen af kildeskat kan forbydes, eller, i Den Portugisiske Republiks tilfælde, midlertidigt begrænses,

13 — Dommen er nævnt i fodnote 2 (præmis 22).

14 — Jeg skal her minde om, at Denkavit-dommen, nævnt i fodnote 2 (præmis 27), på ny fastslog princippet om en streng fortolkning af de bestemmelser i direktiverne, hvis indhold er at nægte dem, der er berettiget til visse fordele, som fællesskabsbestemmelserne tillægger dem, at udnytte disse. Det betonedes her, at »medlemsstaternes beføjelse til at fastsætte en minimumsperiode, hvori moderselskabet skal besidde en andel i datterselskabet, udgør en fravigelse fra princippet om fritagelse for kildeskat i direktivets artikel 5, stk. 1, og [skal] derfor underkastes en streng fortolkning. (...) Beføjelsen kan derfor ikke til skade for de virksomheder, som direktivet tillægger fordelen, undergives en fortolkning, der går videre end selve ordlyden af artikel 3, stk. 2«.

skal visse betingelser være opfyldt, som er fastsat i artikel 2, litra a), b) og c), og i artikel 3, stk. 1, litra a) og b). Nemlig følgende: a) moder- og datterselskaberne skal være organiseret i en af de former, der er anført i bilaget til direktivet; b) selskaberne skal ifølge skattelovgivningen i en medlemsstat anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i denne stat og må ikke i henhold til en overenskomst om dobbeltbeskatning med et tredjeland anses for at være hjemmehørende uden for Fællesskabet; c) de skal desuden uden valgmulighed og uden fritagelse være omfattet af en af de i artikel 2, litra c), opregnede former for skat, i Portugals tilfælde IRC, eller enhver anden skat, der måtte træde i stedet for en af disse skatter; og d) moderselskabets andel i kapitalen i datterselskabet, som er hjemmehørende i en anden medlemsstat, skal være på mindst 25%. Med hensyn til dette sidste punkt bestemmes det i artikel 3, stk. 2, andet led, at en medlemsstat kan undlade at anvende bestemmelserne i direktivet på selskaber i denne medlemsstat, der ikke i en sammenhængende periode på mindst to år har besiddet en kapitalandel, der giver ret til betegnelsen moderselskab, eller på selskaber, i hvilke et selskab i en anden medlemsstat ikke i en sammenhængende periode på mindst to år har besiddet en sådan kapitalandel.

44. Da formålet med direktivet er at lette de skattemæssige ordninger, der gælder ved samarbejde på tværs af landegrænserne, »kan [medlemsstaterne] således ikke ensidigt indføre begrænsninger på dette punkt« [15].

C — Den omtvistede ISD set i lyset af direktivet

45. Først trænger en præcisering sig på. Spørgsmålet om, hvorvidt en konkret afgift, som en medlemsstat pålægger i form af opkrævning af visse beløb ved kilden, i direktivets forstand udgør en skat, som det i henhold til direktivets artikel 5, stk. 1, er forbudt at pålægge og derfor at opkræve, eller en skat, som Den Portugisiske Republik ifølge stk. 4 i samme artikel på visse betingelser har lov til at opkræve, tilkommer det Domstolen at afgøre, uafhængigt af betegnelserne i de nationale regler. Det er med andre ord min opfattelse, at man ikke ved hjælp af begrebsmæssige sondringer og teoretiske udformninger i national ret skal forsøge at fortolke begreber i fællesskabsretten såsom »kildeskat af udloddet overskud«. Princippet om fællesskabsrettens forrang frem for national ret tvinger os i øvrigt hertil. I modsat fald ville man ved at påberåbe sig sondringer og dermed også ordninger inden for national ret kunne fastsætte omfanget af anvendelsen af fælles-

15 — Dette har Domstolen anerkendt i den i fodnote 2 nævnte Denkavit-dom (præmis 26); i denne sag bestod de tilsvarende begrænsende foranstaltninger i at kræve, at selskabet på tidspunktet for udlodning af det overskud, der var ansøgt om skattefordel for, havde besiddet andelen i en minimumsperiode.

skabsrettens regler, hvad der ville være imod fællesskabslovgivers ønske [16].

46. For at konstatere, om den omhandlede skat, ISD, kan indplaceres under direktivets anvendelsesområde, skal vi først give en sproglig, systematisk og teleologisk fortolkning af bestemmelserne og dernæst undersøge denne skats karakteristika, helt konkret den stiftende faktor og dens beregningsgrundlag.

47. Direktivet har bl.a. til formål at undgå dobbeltbeskatning af udbytte, der udloddes af et datterselskab til dets moderselskab. Ifølge direktivets bestemmelser skal det overskud, der er skabt i et datterselskab, fritages for skat på moderselskabsplan, dvs. at både »udlodning« af et udbytte i oprindelseslandet — skat ved kilden — og »oppebørsel« af beløbet i det land, hvor moderselskabet er hjemmehørende, er fritaget for skat.

48. Vi kan se af selve formuleringen af undtagelsesbestemmelsen i direktivets artikel 5, stk. 4, at lovgiver taler om »udbytte«, om »skat ved kilden«, men ikke om »indkomstskat«, »udbytteskat«, »selskabsskat«, og der står heller ikke noget andet beslægtet udtryk, der kunne tillade en snæver fortolkning [17], sådan som Epson med rette betoner i punkt 25 i sit skriftlige indlæg. Dette betyder efter min opfattelse, at al »skat ved kilden« hører under direktivets forbud, uanset hvordan den benævnes, eller hvilken form den skat har, der pålægges overskud, der udloddes. Med andre ord kan »skat ved kilden« ikke anses for at være begrænset til de skatter, der anføres med navns nævnelse i artikel 2, men dækker tværtimod enhver skat på udloddet overskud (dividende), der opkræves i den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende.

49. Denne konklusion, som vi har draget af den sproglige og teleologiske fortolkning, når vi også frem til gennem en systematisk fortolkning. Reglen i artikel 5, stk. 4, er en overgangsordning, der skal fortolkes ved at sammenholdes med samme artikels stk. 1. Vi fastslår således, at ordningen udgør en undtagelse fra reglen i stk. 1, som foreskriver et generelt forbud mod at opkræve kildeskat af udloddet udbytte. Og som undtagelse fra en generel regel skal den, som ovenfor anført, fortolkes snævert. Den Portugisiske Republik er således i henhold til artikel 5, stk. 4, forpligtet til at nå frem til et bestemt resultat, nemlig at undlade at

16 — Domstolen har fastslået, at en konkret national skats betegnelse som direkte eller indirekte ikke kan have afgørende betydning. Således fastslog den i sagen Bautiaa og Société française maritime (dom af 13.2.1996, forenede sager C-197/94 og C-252/94, Sml. I, s. 505, præmis 39), i hvilken Domstolen var blevet anmodet om at fortolke bestemmelserne i direktiv 69/335 om kapitaltilforselsafgifter, at »det tilkommer Domstolen at kvalificere afgifter, gebyrer mv. i relation til fællesskabsretten efter deres objektive kendetegn, uden hensyn til, hvorledes de er betegnet i national ret«. Disse begreber er uafhængige af dem, der anvendes i national ret. Det vil sige, som jeg i øvrigt har betonet andetsteds (se punkt 60 i mit forslag til afgørelse i sagen C-56/98, Modelo, dom af 29.9.1999, Sml. I, s. 6427), at de har deres eget indhold, som ikke kan præciseres i forhold til analyser, sondringer og teoretiske udformninger af national ret i de nuværende 15 medlemsstater.

17 — Se direktivets artikel 4, stk. 1, andet led, anden sætning, samt artikel 5 og 6.

opkræve kildeskat af udloddet overskud [18] med en sats, der overstiger de tilladte maksimumsgrænser [19].

50. I artikel 2 opregner direktivet ganske vist visse yderligere nationale skatter som forudsætning for dets anvendelse, idet det foreskriver, at et selskab i en medlemsstat skal være omfattet af en af de opregnede skatter, uden mulighed for fritagelse; den eneste skat i portugisisk ret, der er opført her, er IRC (skat af juridiske personer). Denne liste over nationale skatter tillader os imidlertid, når også de øvrige betingelser er opfyldt [20], at bestemme direktivets anvendelsesområde *ratione personae*, dvs. hvilke selskaber direktivet finder anvendelse på.

51. Derimod tillader listen i artikel 2 os ikke at besvare spørgsmålet om, hvad der er anvendelsesområdet *ratione materiae* for harmoniseringsreglen, dvs. hvilke skattebyrder medlemsstaterne skal afholde sig fra at opkræve, og hvilke indkomster de ikke må beskatte.

52. Endvidere, hvis moderselskabets medlemsstat ikke vælger at undlade beskatning af dette overskud [21], bestemmer fællesskabslovgivningen udtrykkeligt for at undgå dobbeltbeskatning af udloddet udbytte, at denne stat godt kan beskatte overskuddet, når den samtidig giver selskabet ret til fra skattebeløbet at trække den del af datterselskabets skat, der vedrører dette overskud [22].

53. Ovenstående konklusion bestyrkes af, at fællesskabslovgiver i artikel 7, stk. 1, hvor der gives en negativ præcisering af udtrykket »kildeskat«, bestemmer, at dette udtryk, således som det anvendes i direktivet, ikke omfatter den forskudsbetaling eller forudbetaling af selskabsskat, der foretages til den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, i forbindelse med udlodning af udbytte til moderselskabet.

54. Den skat, som er fastlagt i CIMSISD's artikel 182 og 184, er kendetegnet ved: i) opkrævningsmåden, som består i, at beløbet fradrages ved kilden, og ii) dens

18 — I dag er denne sats, som ovenfor anført, på 10%.

19 — Til samme konklusion når f.eks. også Francicsco de Sousa da Câmara, *O regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades-afiliadas de diferentes estados membros da Comunidade Europeia. Comentário à Directiva 90/435/CEE*, i tidsskriftet »Fisco«, nr. 43-44, juni 1992 (s. 40-58), s. 51 ff., og Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional. Tributação das operaçoes internacionais*, Coimbra, Almedina, 1993 (XXV og 584 s.), s. 380.

20 — Jeg skal her minde om, at et selskab desuden skal være organiseret i en af de former, der er anført i bilaget til direktivet, og være skattemæssigt hjemmehørende i den pågældende stat.

21 — Direktivets artikel 4, stk. 1, første led.

22 — Direktivets artikel 4, stk. 1, andet led, første sætning, og fjerde betragtning, andet led.

effektive virkning; det drejer sig om en afgift på 5% af det vederlag, der erlægges i forbindelse med besiddelse af visse værdipapirer, som Kommissionen betoner i punkt 28 i sit skriftlige indlæg.

55. Det skal derfor undersøges, hvorvidt den pågældende skat med en enhedssats på 5% af det udloddede overskud [23] udgør en kildeskat, der er forbudt. Altså hvorvidt der med denne yderligere skattebyrde, der lægges oven i den kildeskat på udloddet udbytte, som Den Portugisiske Republik ved en undtagelsesbestemmelse har tilladelse til at opkræve — og jeg minder her om, at en sådan undtagelse skal fortolkes snævert — er tale om en overskridelse af den i direktivet fastlagte grænse.

56. Vi bemærker altså, at ISD og IRC har en kumulativ effekt med det resultat, at den øverste grænse, som direktivet som en midlertidig undtagelse har fastlagt for Den Portugisiske Republik vedrørende opkrævning af kildeskat af udbytte, udloddet af et datterselskab til dets moderselskab, overstiger de tilladte 15% (indtil den 1.1.1997) og 10% (indtil den 1.1.2000).

57. Da den faktor, der udløser skat på arv og gave (ISD), er en udbetaling af indkomst fra værdipapirer (udloddet aktieudbytte), da beregningsgrundlaget er identisk med afkastet af værdipapirerne, og da opkrævningen sker i form af kildeskat, er det min opfattelse, at ISD ikke i sit indhold, men kun ved sit navn adskiller sig fra den skattebyrde, som Den Portugisiske Republik har tilladelse til at opkræve med hjemmel i direktivet.

58. Med andre ord: Uanset at ISD i portugisisk ret karakteriseres som skat af arv og gave [24], udgør den, når den udelukkende betragtes i lyset af fællesskabsretten, i realiteten en skat på indkomst, nemlig på udloddet udbytte, som opkræves sideløbende med den i CIRC foreskrevne selskabsskat (IRC), på hvilken undtagelsesbestemmelsen for Den Portugisiske Republik i direktivets artikel 5, stk. 4, i øvrigt finder anvendelse.

59. Den omstændighed, at ISD har hjemmel i CIMSISD, som regulerer beskatningen af arv og gaver, udgør ikke noget væsentligt element i forbindelse med karakteriseringen ud fra et fællesskabsretligt synspunkt af den omhandlede skat som kildeskat, der opkræves kumulativt sam-

23 — Kommissionen betoner (punkt 27 i dens skriftlige indlæg), at denne skat har en sats på 5% af indtægten fra værdipapirer, og ikke en variabel sats, som foreskrevet i CIMSISD's artikel 41, der afhænger af en beregning af værdien af de foretagne overdragelser.

24 — Såvel Epson som Kommissionen gør i detaljer rede for, hvorledes meningerne om denne skat er delte inden for portugisisk retsteori, nemlig om den udgør en indkomstskat eller en skat af arv og gave, i og med at den opkræves uafhængigt af, om overdragelsen sker *inter vivos* (mellem levende) eller *mortis causa* (først efter dødsfaldet). Vedrørende hele problemstillingen se f.eks. F. de Sousa da Câmara, især s. 51 ff., og A. Xavier, s. 378 ff. Sammenlign også den hårde kritik, der rettes mod det i Portugal gældende system af Ana Paula Dourado, *O princípio de Direito Comunitário da não-discriminação na tributação sobre o rendimento em Portugal*, et foredrag holdt på den 1. Internationale Kongres for Skatteret, der fandt sted den 22. og 23.5.1997 på Fernando Pessoa Universitetet i Porto; det er publiceret i *EC Tax Review*, 1997, bd. 1, s. 10-17.

men med den i CIRC foreskrevne selskabsskat. Både IRC og ISD har det udloddede udbytte som fælles beregningsgrundlag og opkræves som kildeskat.

60. Derfor kan ISD's betegnelse som »skat af vederlagsfri overdragelse« af aktier i selskaber, der har hjemsted i Portugal, ikke ændre den kendsgerning, at beskatningsgrundlaget er det udbytte eller en hvilken som helst anden indkomst fra værdipapirer, der ydes til indehaverne af disse, uafhængigt af enhver form for overdragelse [25], og at den pågældende skat betales af indehaveren af disse værdipapirer, som Kommissionen med rette konkluderer i punkt 36 i sit skriftlige indlæg.

61. I betragtning af ovenstående mener jeg, at ISD er uforenelig med sigtet med direktivets formål. Opretholdelsen af en beskatning af udbytte på grundlag af CIMSISD gør i praksis direktivets artikel 5, stk. 1, virkningsløs, hvilket fører til, at selskabernes indkomster, som i princippet er fritaget for kildeskat, i kraft af denne bestemmelse ikke er fritaget herfor i Portugal.

62. Det vil sige, at formålene med direktivet ville blive bragt i fare, hvis Den Portugisiske Republik frit kunne opretholde afgifter, ved at den, uanset at de udgør en kildeskat, gav dem en anden betegnelse med henblik på at omgå forbuddene i direktivet [26], eller, hvis de nationale regler er ældre end direktivet, ved at dække sig ind under en tidligere betegnelse, hvad der i det væsentlige ville føre til samme resultat.

63. Desuden kan også princippet om skattemæssig neutralitet, som er en nødvendig forudsætning for at virkeliggøre det fælles marked, blive bragt i fare, eftersom Den Portugisiske Republik overskrider grænserne for den beskatning, som det af budgetmæssige årsager og for en begrænset tid ved en undtagelsesbestemmelse har fået tilladelse til.

64. Således ville opretholdelsen inden for den portugisiske retsorden af ISD eller en anden skat på udloddet overskud, som uanset dens betegnelse opkræves ved kilden, kunne virke som en breche i hele det beskyttende bygningsværk, som direktivet har opført, idet Den Portugisiske Republik ville kunne opretholde den samlede beskatning af udloddet overskud ved vilkårligt at sætte satsen for kildeskatten i vejret, enten af ISD, der beregnes efter en enhedssats,

25 — Se A. Xavier, s. 123, og F. de Sousa da Câmara, s. 51 ff.

26 — I dom af 2.12.1997, sag C-188/95, Fantask, Sml. I, s. 6783, præmis 26, i hvilken Domstolen blev anmodet om at fortolke bestemmelserne i direktiv 69/335 om kapitaltilførselsafgifter, antog den, at »formålene med direktivet [ville] blive bragt i fare, hvis medlemsstaterne frit kunne opretholde afgifter med samme kendetegn som kapitaltilførselsafgiften ved selv at betegne dem som afgifter, der har karakter af vederlag. Heraf følger, at fortolkningen af begrebet i dettes almindelige betydning ikke kan overlades til hver enkelt medlemsstats skøn«; se også dom af 15.7.1982, sag 270/81, Felicitas, Sml. s. 2771, præmis 14.

eller af enhver anden skat, der opkræves efter samme procedure, samtidig med at landet slipper uden om forbuddet i direktivets artikel 5, stk. 4, eftersom skatten efter sin betegnelse ikke kan karakteriseres som indkomstskat.

65. Den nationale ordning virker på denne måde som en hæmsko for det bredest mulige samarbejde mellem selskaber i forskellige medlemsstater, og dette er i strid med direktivets formål, der går ud på at lette oprettelsen af koncerner på fællesskabsplan, sådan som også Domstolen har fastslået [27]. Med en yderligere beskatning på 5% af udloddet udbytte belaster Den Portugisiske Republik i realiteten konkurrencen med særlige begrænsninger, ulemper eller fordrejninger, hidrørende fra de nationale bestemmelser, som bringer det tilstræbte formål i fare, nemlig at lette sammenslutningen af selskaber på fællesskabsplan, så virksomhederne kan tilpasse sig det fælles markeds krav, og styrke deres konkurrencemæssige position på internationalt plan [28].

66. Den portugisiske regerings anbringender vedrørende Rådets og Kommissionens erklæring, i hvilken det anføres, at skatten af arv og gave ikke omfattes af direktivets anvendelsesområde, er efter min opfattelse ikke tilstrækkelige til at omstøde den konklusion, jeg er nået til, nemlig at den konkrete anvendelse af skatten af arv og gave er omfattet af direktivets forbud. Det forholder sig nemlig sådan, at der ikke kan tillægges de argumenter nogen betydning, som den portugisiske regering har fremsat for at bevise, at den havde fået den opfattelse, at den i realiteten havde ret til at fravige direktivet ud over, hvad undtagelsen i artikel 5, stk. 4, tillod, hvilket i praksis betød, at den havde tilladelse til at anvende andre satser end dem, der står i artikel 5, stk. 4. For i henhold til Domstolens faste praksis »kan erklæringer, der er optaget i et protokollat fra et rådsmøde i forbindelse med det forberedende arbejde, der fører til udstedelsen af et direktiv, ikke tjene som fortolkningsbidrag med hensyn til direktivet, når erklæringens indhold ikke har fundet udtryk i den omtvistede bestemmelses ordlyd, og erklæringen følgelig er uden retlig betydning« [29]. Det vil sige, at retsvirkningerne af fællesskabsinstitutionernes retsakter først og fremmest fastlægges på grundlag af deres ordlyd, således at deres gyldighed og rækkevidden af deres anvendelsesområde ikke kan underlægges begrænsninger, der hidrører fra forbehold eller erklæringer, som afgives under det forberedende arbejde [30].

27 — Se Denkavit m.fl.-dommen, nævnt i fodnote 2 (præmis 22).

28 — Se forste betragtning til direktivet.

29 — Se f.eks. de i fodnote 16 og 2 nævnte domme, henholdsvis af 13.2.1996, Bautiaa, præmis 51, og af 17.10.1996, Denkavit m.fl., præmis 29, og dom af 26.2.1991, sag C-292/89, Antonissen, Sml. I, s. 745, præmis 18, af 23.2.1988, sag 429/85, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 843, præmis 9, af 15.4.1986, sag 237/84, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 1247, præmis 17, af 30.1.1985, sag 143/83, Kommissionen mod Danmark, Sml. s. 427, præmis 12 og 13, og af 18.2.1970, sag 38/69, Kommissionen mod Italien, Sml. 1970, s. 5, org.ref.: Rec. s. 47, præmis 12.

30 — Se punkt 43 i mit forslag til afgørelse i sagen Bautiaa, nævnt i fodnote 16. I denne sag var der rejst spørgsmål om, hvorvidt den franske regering kunne påberåbe sig en erklæring rettet til Rådet, hvoraf det fremgik, at den på trods af ordlyden af den endelige tekst til direktiv 69/335 havde fået bevilget en særordning for den omtvistede franske registreringsafgift af kapitaltilførsel ved fusion af selskaber. Domstolen antog (præmis 51), at den franske regering ikke havde kunnet fremlægge oplysninger, hvorefter den erklæring, den henviste til, var blevet optaget i protokollatet fra Rådets møde. Med andre ord: Den erklæring, den franske regering påberåbte sig, kunne ikke anses for et element, der var tilstrækkeligt til, at det med rimelighed kunne skønnes, at den på trods af ordlyden af den endelige tekst til direktiv 69/335 havde fået bevilget en særordning for den omhandlede afgift.

V — Forslag til afgørelse

67. I betragtning af ovenstående foreslår jeg Domstolen at besvare det af Supremo Tribunal Administrativo stillede præjudicielle spørgsmål således:

»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 fortolkes således, at begrænsningerne på 15% og 10% i den undtagelse, som Den Portugisiske Republik fik bevilget, også omfatter en skat, der, selv om den benævnes skat af arv og gave, opkræves i tilfælde som det i hovedsagen omhandlede.«