

Parter

I mål C-375/98,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Ministério Público

Fazenda Pública

och

Epson Europe BV,

" angående tolkningen av artikel 5.4 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25),

meddelar

DOMSTOLEN

(femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden D.A.O. Edward samt domarna L. Sevón, P.J.G. Kapteyn, P. Jann (referent) och M. Wathelet,

generaladvokat: G. Cosmas,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören H.A. Rühl,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Fazenda Pública, genom juristen M. Aldina Moreira, rättstjänsten och juristavdelningen vid finansministeriets skatteavdelning, i egenskap av ombud,

- Epson Europe BV, genom advokaten J. Carvalho Esteves, Porto,

- Portugals regering, genom direktören L. Fernandes och Â. Seiça Neves, rättstjänsten vid utrikesministeriets avdelning för gemenskapsfrågor, och juridiska assessorn M. Palha, centrumet för skatterättsliga studier vid finansministeriets skatteavdelning, samtliga i egenskap av ombud,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom T. Figueira och H. Michard, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 16 december 1999 av: Epson Europe BV, företrätt av J. Carvalho Esteves, Portugals regering, företräd av juristen V.B. Guimarães, centrumet för skatterättsliga studier vid finansministeriets skatteavdelning, i egenskap av ombud, och kommissionen, företräd av T. Figueira,

och efter att den 17 februari 2000 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Supremo Tribunal Administrativo har genom beslut av den 23 september 1998, som inkom till domstolen den 19 oktober samma år, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt en fråga angående tolkningen av artikel 5.4 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 6, svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25, nedan kallat direktivet).

2 Denna fråga har uppkommit i en tvist mellan Fazenda Pública (portugisisk skattemyndighet) och Epsom Europe BV (nedan kallat Epsom Europe), bolag bildat enligt nederländsk rätt, som innehar mer än 25 procent av kapitalet i Epsom Portugal SA, bolag bildat enligt portugisisk rätt (nedan kallat Epsom Portugal), rörande beskattningen av vinstutdelningen från det senare bolaget till Epsom Europe.

De relevanta gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 Artikel 5 i direktivet föreskriver:

"1. Vinstutdelning från ett dotterbolag till moderbolaget skall, åtminstone om det senare innehar minst 25 % av kapitalet i dotterbolaget, vara befriad från källskatt.

...

4. Utan hinder av punkt 1 får Portugal ta ut en källskatt på utdelning från dotterbolag hemmahörande i Portugal till moderbolag i andra medlemsstater, dock längst till och med utgången av åttonde året efter den dag då detta direktiv börjar tillämpas [1 januari 1992].

Med förbehåll för gällande bilaterala överenskommelser som slutits mellan Portugal och en annan medlemsstat får denna skattesats inte överstiga 15 % under de första fem åren [1992 till 1996] och 10 % under de sista tre åren [1997 till 1999] av denna period.

Före utgången av det åttonde året skall rådet, på grundval av ett förslag från kommissionen, enhälligt besluta om en eventuell förlängning av bestämmelserna i denna punkt."

4 Artikel 2 i direktivet föreskriver:

"I detta direktiv avses med 'bolag i en medlemsstat' varje bolag som

...

c) är skyldigt att erlägga någon av följande skatter, eller någon skatt som ersätter någon av dem,

... :

...

- imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas [skatt på juridiska personers inkomster, nedan kallad IRC] i Portugal,

..."

De relevanta nationella bestämmelserna

5 Portugal har införlivat direktivet i fråga om IRC genom lagdekret nr 123/92 av den 2 juli 1992 (*Diário da República I, serie A, nr 150, s. 3148*), genom vilket artikel 69.2 c i código do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (lag om skatt på juridiska personers inkomster) ändrades och erhöll följande lydelse:

"Vad gäller inkomster för rättssubjekt som varken har sitt säte eller sin faktiska ledning i Portugal och som inte heller har något fast driftsställe där som inkomsterna kan tillskrivas, skall skattesatsen för IRC vara 25 procent, med undantag för följande inkomster:

...

c) Vinst som ett i Portugal hemmahörande rättssubjekt, vilket uppfyller de i artikel 2 i direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 angivna villkoren, utdelar till ett rättssubjekt, hemmahörande i en annan medlemsstat och som även det uppfyller nämnda villkor samt direkt innehar en andel motsvarande minst 25 procent av kapitalet i det förstnämnda rättssubjektet under två på varandra följande år eller alltsedan dotterbolaget bildades. I det sistnämnda fallet krävs dock att andelen innehafts under den period då skattesatsen för IRC var 15 procent (fram till den 31 december 1996), med undantag för vad som föreskrivs i detta avseende i gällande bilaterala avtal, och under den period då skattesatsen var 10 procent (den 1 januari 1997 - 31 december 1999)."

6 Vid införlivandet av direktivet ändrades emellertid inte artiklarna 182 och 184 i código do imposto municipal da sisa e do imposto sobre as sucessões e doações (lag om kommunalskatt på överlåtelse och om arvs- och gåvoskatt, nedan kallad CIMSISD), vilka föreskriver arvs- och gåvoskatt på vederlagsfria aktieöverlåtelse (nedan kallad ISD), som vid varje vinstutdelning belastar utdelning från rättssubjekt hemmahörande i Portugal.

7 I detta avseende föreskriver artikel 182 CIMSISD:

"Skatten på vederlagsfria överlåtelse:

...

c) av aktier i bolag med säte i Portugal skall betalas med ett schablonbelopp genom uttag på aktieinkomster.

Enda stycket

Skatten på överlåtelse av värdepapper som inte ger rätt till aktieinkomster skall beräknas och betalas enligt allmän lag."

8 Artikel 184 CIMSISD med rubriken "Skattesats. Källskatt" föreskriver:

"Schablonbeloppet uppgår till 5 procent av räntan, utdelningen eller någon annan form av inkomst som kan hänföras till innehavet av värdepappren. Beloppet skall dras av från denna inkomst av det rättssubjekt som skall erlägga betalningen i fråga.

..."

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

9 Epson Portugal beslutade den 31 mars 1993 att avsätta ett belopp om 80 000 000 PTE till utdelning på aktier, det vill säga 1066,66 PTE per innehavd aktie. Utdelningen till Epson Europe uppgick till 40 795 733 PTE. Utdelningen betalades efter avdrag för IRC som beräknats enligt en skattesats om 15 procent, det vill säga ett belopp om 6 119 360 PTE, och efter avdrag med ett belopp om 2 039 786 PTE som motsvarade ISD som beräknats enligt en skattesats om 5 procent.

10 Epson Europe väckte talan vid Tribunal Tributário de Primeira instância do Porto för att återfå det belopp som enligt bolaget felaktigt betalats i ISD. Bolaget ansåg att det felaktigt påförts ISD, på den grunden att direktivet sedan den 1 januari 1992 utgör hinder mot att källskatten på vinstutdelning från dotterbolag hemmahörande i Portugal till moderbolag hemmahörande i andra medlemsstater överstiger 15 procent.

11 Denna domstol biföll Epson Europas talan i dess helhet. Skälen var att det skattebelopp som Republiken Portugal hade rätt att ta ut enligt undantaget i artikel 5.4 i direktivet hade uppnåtts genom källskatten i form av IRC som Epson Europe ålagts samt att beskattning utöver ISD skulle beröva direktivet dess faktiska räckvidd.

12 Fazenda Pública överklagade domen till Supremo Tribunal Administrativo. Den domstolen var osäker på huruvida direktivet även omfattar ISD och följaktligen på huruvida Republiken Portugal begått ett misstag vid införlivandet av direktivet på så sätt att direktivets bestämmelser endast beaktats avseende skyldigheten att erlagga IRC för vinstutdelningar men inte ISD. Underlaget för beräkningen av ISD skulle också utgöras av inkomsten, eftersom ISD tas ut i form av en källskatt om 5 procent av utdelningen eller varje annan inkomst från värdepappren. I själva verket skulle det således vara fråga om en inkomstskatt som är parallell med IRC, oaktat att den benämns "arvs- och gåvoskatt".

13 Det framgår av handlingarna i målet att Epson Europe och Epson Portugal är moder- och dotterbolag på sätt som avses i direktivet, eftersom alla villkor i detta avseende är uppfyllda.

14 Det är under dessa omständigheter som Supremo Tribunal Administrativo beslutat att vilandeförklara målet och underställa domstolen följande fråga:

"Skall artikel 5.4 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater tolkas så att de där föreskrivna högsta skattesatserna om 15 respektive 10 procent som Portugal medgivit undantag för endast gäller för skatt på juridiska personers inkomster i Portugal, eller gäller den nämnda bestämmelsen alla former av beskattning av aktieinkomster som belastar utdelningen, oberoende av i vilken författning som denna beskattning föreskrivs?"

15 Den nationella domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artikel 5.4 i direktivet, som begränsar skattesatsen för källskatt på vinstutdelning från dotterbolag hemmahörande i Portugal till moderbolag i andra medlemsstater till 10 och 15 procent, skall tolkas så att detta undantag endast avser IRC eller om nämnda bestämmelse avser varje beskattning i form av källskatt på vinstutdelning från nämnda dotterbolag, oavsett dess karaktär eller benämning.

16 Epson Europe och kommissionen har hävdat att ISD omfattas av direktivets tillämpningsområde och följaktligen skall tas bort. Artikel 5.4 i direktivet, som åsyftar varje "källskatt" och inte bara skatter på inkomst eller vinst som sådana, avser varje skatt som tas ut i form av källskatt på vinstutdelning från ett dotterbolag hemmahörande i Portugal till dess moderbolag hemmahörande i en annan medlemsstat. Med beaktande av vad som är kännetecknande för ISD utgör den en inkomstskatt och inte en skatt på förmögenhetsöverlåtelse. Även om ISD historiskt sett kunde motiveras med att det var omöjligt att beskatta överlåtelse av

värdepapper, är denna alternativskatt i dag onödig och förefaller inte stämma överens med det portugisiska skattesystemet.

17 Kommissionen har tillagt att direktivets syfte i enlighet med principen om skatteneutralitet är att undvika dubbelbeskattning av moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater. Detta skall möjliggöra för bolag att anpassa sig till kraven på den gemensamma marknaden och underlätta grupperingar av bolag i flera medlemsstater. Beskattning av utdelning i form av ISD skulle emellertid kunna omintetgöra detta syfte och beröva direktivet dess ändamålsenliga verkan.

18 Fazenda Pública och Portugals regering har däremot hävdats att artikel 5.1 och 5.4 i direktivet inte är tillämplig på ISD. ISD utgör ett särskilt system och uppbörderna därav grundas på en kapitaliseringsfaktor för utdelningen. Skatten belastar inte inkomsten från värdepappret utan dess värde. Beskattningen fastställs med hjälp av en kapitaliseringsfaktor, vilket inte kan jämföras med beskattning av inkomsten från värdepappren. Den skatt som är aktuell i målet vid den nationella domstolen skulle således vara en skatt på vederlagsfria förmögenhetsöverlåtelser. Den omständigheten att skatten beräknas på grundval av inkomster innebär inte att den förlorar karaktären av en riktig arvs- och gåvoskatt.

19 Portugals regering har även gjort gällande att det skulle framgå av förhandlingarna som fördes då direktivet antogs att den vid den nationella domstolen aktuella skatten skulle undantas från direktivets tillämpningsområde. För att styrka detta har Portugals regering åberopat flera dokument. Av dessa skulle det framgå att Portugals regering när direktivet arbetades fram uttryckt en önskan att undanta ISD från direktivets tillämpningsområde, vilket även skulle ha accepterats av rådet.

20 Inledningsvis erinrar domstolen om att, såsom framgår av framför allt tredje övervägandet, avsikten med direktivet är att genom ett gemensamt system avskaffa alla nackdelar för samarbete mellan bolag i olika medlemsstater i förhållande till samarbete mellan bolag i en och samma medlemsstat och att därigenom underlätta gränsöverskridande samarbete. I artikel 5.1 i direktivet föreskrivs således befrielse från källskatt vid vinstutdelning i den medlemsstat där dotterbolaget finns för att undvika dubbelbeskattning (dom av den 17 oktober 1996 i de förenade målen C-283/94, C-291/94 och C-292/94, Denkvit m.fl., REG 1996, s. I-5063, punkt 22).

21 Republiken Portugal har under en övergångsperiod kunnat åtnjuta ett undantag från bestämmelsen i artikel 5.1 i direktivet, då den i enlighet med fjärde punkten i denna bestämmelse tillåtit att behålla en viss beskattning av vinstutdelning från dotterbolag hemmahörande i Portugal till moderbolag hemmahörande i andra medlemsstater till och med den 31 december 1999, det vill säga en källskatt om 15 procent för åren 1992 till 1996 och om 10 procent för åren 1997 till 1999. Det framgår av femte övervägandet i direktivet att nämnda tillfälliga undantag inrättats av budgetskäl. Vad avser Republiken Portugal nämns inte något annat undantag i direktivet.

22 För att avgöra om beskattningen av vinstutdelning i form av ISD omfattas av artikel 5.1 i direktivet skall det särskilt hänvisas till denna bestämmelses lydelse. Rekviritet "källskatt" som återfinns i direktivet begränsas inte till att endast avse vissa nationella skatter. För att ange de bolag i medlemsstaterna som avses omfattas av direktivets tillämpningsområde räknar artikel 2 c upp de nationella skatter för vilka dessa bolag normalt är skattskyldiga, varav beskattningen i Portugal avser "imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas", det vill säga IRC. Av detta går det emellertid inte att dra slutsatsen att andra skatter med samma effekt skulle vara tillåtna, framför allt som artikel 2 uttryckligen hänvisar till "någon skatt som ersätter någon av dem".

23 Det framgår i själva verket av begäran om förhandsavgörande och av de yttranden som givits in i enlighet med artikel 20 i EG-stadgan för domstolen dels att ISD utgör en källskatt som aktualiseras till följd av betalning av utdelning eller av varje annan inkomst från värdepapper, dels att underlaget för denna skatt utgörs av inkomsten från dessa värdepapper och dels att det är innehavaren av dessa värdepapper som är skattskyldig. ISD har således samma effekt som en

inkomstskatt. I detta avseende saknar det betydelse att skatten har rubriken "arvs- och gåvoskatt" och att den drivs in parallellt med IRC.

24 Det har i punkten 20 i denna dom erinrats om att direktivets syfte är att stimulera samarbetet mellan bolag i flera medlemsstater. Under ovan angivna villkor skulle detta syfte äventyras om medlemsstaterna avsiktligt kunde beröva bolag hemmahörande i andra medlemsstater direktivets förmåner genom att påföra dessa bolag skatter med samma effekt som en inkomstskatt. Detta är fallet även om dessa skatter på grund av benämningen förknippas med förmögenhetsskatter.

25 I den mån ISD avser beskattning av vinstutdelning från dotterbolag hemmahörande i Portugal till moderbolag hemmahörande i andra medlemsstater, omfattas den skatten följaktligen av direktivets tillämpningsområde. För det fall Republiken Portugal har rätt att behålla denna beskattning, eventuellt tillsammans med IRC, följer av ovanstående att denna stat endast har rätt att göra detta under en viss tid och inom de gränser som anges i artikel 5.4 i direktivet, det vill säga att skattesatsen inte får överstiga 15 procent för åren 1992 till 1996 och 10 procent för åren 1997 till 1999. För det fall dessa gränser inte respekterades skulle Republiken Portugal åtnjuta ytterligare ett undantag som inte föreskrivs i direktivet.

26 Beträffande den portugisiska regeringens argument att det skulle framgå av olika dokument och särskilt av en förklaring av rådet att ISD skulle undantas från tillämpningsområdet för artikel 5.1 i direktivet, konstaterar domstolen att detta argument inte har något stöd i direktivets lydelse. Av en fast rättspraxis framgår dessutom att en förklaring i samband med förarbeten som utmynnar i ett direktiv endast kan tillmätas betydelse vid tolkningen av direktivet om förklaringen har kommit till uttryck i den aktuella direktivtexten. I annat fall saknar förklaringen rättslig betydelse (se dom av den 26 februari 1991 i mål C-292/89, Antonissen, REG 1991, s. 745, punkt 18, svensk specialutgåva, volym 11, s. 55, och av den 13 februari 1996 i de förenade målen C-197/94 och C-252/94, Bautiaa och Société française maritime, REG 1996, s. I-505, punkt 51).

27 Av detta följer att frågan från den nationella domstolen skall besvaras på så sätt att artikel 5.4 i direktivet, som begränsar skattesatsen för källskatt på vinstutdelning från dotterbolag hemmahörande i Portugal till moderbolag hemmahörande i andra medlemsstater till 15 och 10 procent, skall tolkas så att detta undantag inte endast avser IRC utan även varje beskattning i form av källskatt på vinstutdelning från nämnda dotterbolag, oavsett dess karaktär eller benämning.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

28 De kostnader som har förorsakats den portugisiska regeringen och kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. 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.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

(femte avdelningen)

- angående den fråga som genom beslut av den 23 september 1998 har ställts av Supremo Tribunal Administrativo - följande dom:

Artikel 5.4 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, som begränsar skattesatsen för källskatt på vinstutdelning från dotterbolag hemmahörande i Portugal till moderbolag hemmahörande i andra medlemsstater till 15 och 10 procent, skall tolkas så att detta undantag inte endast avser bolagsskatt utan även varje beskattning i form av källskatt på vinstutdelning från nämnda dotterbolag, oavsett dess karaktär eller benämning.