DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

30. marts 2006 *

I sag C-46/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af la Corte Suprema di Cassazione (Italien) ved afgørelse af 6. november 2003, indgået til Domstolen den 6. februar 2004, i sagen:

Aro Tubi Trafilerie SpA

mod

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann (refererende dommer), og dommerne K. Schiemann, N. Colneric, J.N. Cunha Rodrigues og E. Levits,

* Processprog: italiensk.

generaladvokat: J. Kokott
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Aro Tubi Trafilerie SpA ved avvocato G. Bianco

— den italienske regering ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. Bellis

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og M. Velardo, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 26. maj 2005,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører grundlæggende fortolkningen af artikel 4, 7 og 10 i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilfør-

selsafgifter (EFT 1969 II, s. 405), som ændret ved Rådets direktiv 73/80/EØF af 9. april 1973 om fastsættelse af fælles satser for kapitaltilførselsafgiften (EFT L 103, s. 15) og Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985 (EFT L 156, s. 23, herefter (»direktiv 69/335«).

2 Anmodningen er forelagt i en tvist mellem selskabet Aro Tubi Trafilerie SpA (herefter »Aro Tubi«, i sin egenskab af »overtagende selskab«) og Ministero dell'Economia e delle Finanze om opkrævning af registreringsafgifter i anledning af en dobbelt fusion, hvorved Aro Tubi overtog to selskaber, nemlig dels sit datterselskab, Aro Tubi Estrusi e Profilati SpA (herefter »Aro Tubi Estrusi«, i sin egenskab af »overtaget selskab«), dels sit moderselskab, Fratelli Gaggini SpA (herefter »Fratelli Gaggini«, i sin egenskab af »overtaget selskab«).

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Som det fremgår af første og anden betragtning, har direktiv 69/335 til formål at fremme de frie kapitalbevægelser, hvilken grundlæggende frihed betragtes som væsentlig for etablering af et indre marked. I den forbindelse søger direktivet at fjerne skattemæssige hindringer på området for kapitaltilførsler, herunder navnlig kapitaltilførsel til selskaber.

4 I den henseende er der i artikel 1-9 i direktiv 69/335 fastsat en harmoniseret opkrævning af afgiften på kapitaltilførsel til selskaber (herefter »kapitaltilførselsafgift«).

5 Artikel 4 i direktiv 69/335 indeholder en liste over de dispositioner, medlemsstaterne efter omstændighederne kan eller skal undergive en sådan kapitaltilførselsafgift (herefter »indskud i selskaber«).

6 Direktivets artikel 4, stk. 1, litra c), bestemmer således, at medlemsstaterne skal opkræve kapitaltilførselsafgift ved »udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art«.

7 I henhold til samme direktivs artikel 4, stk. 2, litra b), kan medlemsstaterne opkræve kapitaltilførselsafgift ved »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 selskabsandelenes værdi«.

8 Artikel 7 i direktiv 69/335 fastsætter størrelsen på kapitaltilførselsafgiften.

9 For så vidt angår fusioner fastsætter artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335 i sin oprindelige udformning under visse betingelser en nedsat sats:

»Indtil de bestemmelser træder i kraft, der udstedes af Rådet i henhold til stk. 2:

[...]

b) nedsættes denne sats med 50% eller mere, når et eller flere kapitalselskaber indskyder deres samlede selskabsformue eller en eller flere dele af deres virksomhed i et eller flere kapitalselskaber, der er under stiftelse eller allerede består.

Nedsættelse er afhængig af,

— at der alene ydes selskabsandele for indskuddene [...]

— at selskaber, der deltager i dispositionen, har deres sæde for den virkelige ledelse eller deres vedtægtsmæssige hjemsted inden for en medlemsstats område

[...]«

10 Den således fastsatte sats er blevet ændret to gange.

11 Først bestemte artikel 2 i direktiv 73/80, at »[d]e nedsatte satser, der omhandles i artikel 7, stk. 1, litra b), [...] i [...] direktiv [69/335] fastsættes fra 0% til 0,50% fra den 1. januar 1976«.

12 Derefter bestemte artikel 1, stk. 2, i direktiv 85/303, der fandt anvendelse fra den 1. januar 1986, at artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335 affattes således:

»Medlemsstaterne indrømmer fritagelse for kapitaltilførselsafgift for andre end de i artikel 9 omhandlede dispositioner, som den 1. juli 1984 var fritaget for afgift eller pålagt en afgift på 0,50% eller derunder.

Fritagelsen er undergivet de betingelser, der på nævnte dato gjaldt for fritagelsen eller i givet fald for pålæggelsen af en afgift på 0,50% eller derunder.

[...]«

13 Således hjemler artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335 nu efter de nævnte ændringer en fritagelse for kapitaltilførselsafgift, hvis tre betingelser er opfyldt, nemlig i) indskud af et kapitalselskabs samlede selskabsformue, eller en eller flere af dele af dets virksomhed, i et eller flere kapitalselskaber, der er under stiftelse eller allerede består, ii) at der alene ydes selskabsandele for indskuddet, og iii), at de i dispositionen deltagende selskaber har deres sæde for den virkelige ledelse eller deres vedtægtsmæssige hjemsted inden for en medlemsstats område. For sådanne fusioner er satsen for kapitaltilførselsafgift i løbet af årene blevet nedsat til nul.

14 Endvidere fremgår det af artikel 10 i direktiv 69/335, læst i lyset af sidste betragtning til dette direktiv, at det tilsigtes at afskaffe afgifter, der har samme kendetegn som afgiften på kapitaltilførsler (herefter »kapitaltilførselsafgiftslignende skat eller afgift«).

Nationale retsforskrifter

15 Det fremgår af artikel 1 i dekret nr. 131/1986 af 26. april 1986 fra republikkens præsident (GURI nr. 99 af 30.4.1986) i den på tidspunktet for de faktiske omstændigheder gældende udgave, at »[r]egistreringsafgiften finder [...] anvendelse på akter, omfattet af obligatorisk registrering samt akter, der frivilligt er anmeldt til registrering«.

16 I medfør af artikel 2, litra a), i dekret nr. 131/1986 omfattede registreringspligten i overensstemmelse med de følgende artikler de i tarifbestemmelserne angivne akter, hvis de var indgået skriftligt på statens område.

17 I denne henseende bestemmer artikel 4, første afsnit, litra b), i den første del af de nævnte tarifbestemmelser, at fusioner af selskaber pålægges en proportional registreringsafgift på 1%.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

18 Aro Tubi er et italiensk aktieselskab, hvori samtlige aktier tilhører et andet italiensk aktieselskab, Fratelli Gaggini. Aro Tubi selv ejer alle aktierne i et tredje italiensk aktieselskab, Aro Tubi Estrusi.

19 Ved retsakt af 19. december 1995 overtog selskabet Aro Tubi ved fusion sit datterselskab, Aro Tubi Estrusi (en såkaldt »uegentlig« fusion).

20 Ved samme retsakt overtog Aro Tubi også sit moderselskab, Fratelli Gaggini (en såkaldt »omvendt« fusion). Aro Tubi erhvervede således selskabsformuen i Fratelli Gaggini, der navnlig bestod af fast ejendom, patenter og varemærker. Som modydelse modtog Fratelli Gagginis aktionærer alle aktierne i Aro Tubi.

21 I anledning af disse to fusioner skulle Aro Tubi den 2. januar 1996 betale registreringsgebyret på 1% af selskabsformuen i de to overtagne selskaber, Aro Tubi Estrusi og Fratelli Gaggini, hvilket i alt udgjorde 54 761 000 ITL.

22 Ved begæring af 29. juli 1996 anmodede Aro Tubi Ufficio Atti Pubblici di Milano om tilbagebetaling af de betalte registreringsafgifter. Som svar på skattemyndighedernes stiltiende afvisning af Aro Tubis begæring anlagde sidstnævnte et søgsmål, hvorved selskabet bestred lovligheden af denne afgift. Først gav Commissione Tributaria Provinciale di Milano sagsøgeren medhold, men Amministrazione Finanziaria dello Stato appellerede afgørelsen og blev derefter frifundet af Commissione Tributaria Regionale della Lombardia. Aro Tubi indgav derfor kassationsanke med påstand om ophævelse af dommen.

23 Da Corte Suprema di Cassazione er i tvivl om, hvorvidt den italienske ordning er forenelig med fællesskabsretten, idet den pålægger en registreringsafgift i tilfælde af en såkaldt »omvendt« fusion, dvs. en fusion ved overtagelse, hvor alle aktierne i det overtagende selskab indehaves af det overtagne selskab, har retten besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen spørgsmålet om, hvorvidt direktiv 69/335 er til hinder for denne ordning.

Det præjudicielle spørgsmål

24 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvorvidt direktiv 69/335 under de i hovedsagen foreliggende omstændigheder er til hinder for opkrævning af en proportional registreringsafgift på 1%, der beregnes af værdien af en såkaldt »omvendt« fusion, dvs. en fusion ved overtagelse, hvor alle aktierne i det overtagende selskab indehaves af det overtagne selskab.

25 Det skal herved indledningsvis undersøges, hvorvidt den i hovedsagen omhandlede registreringsafgift har kendetegn som en »kapitaltilførselsafgift« i artikel 1-9 i direktiv 69/335's forstand, eller om den bør kvalificeres som en »kapitaltilførselsafgiftslignende skat eller afgift« som omhandlet i direktivets artikel 10.

26 I denne forbindelse fremgår det af fast retspraksis, 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 (jf. dom af 13.2.1996, forenede sager C-197/94 og C-252/94, Bautiaa og Société française maritime, Sml. I, s. 505, præmis 39).

27 For så vidt angår den omhandlede proportionale registreringsafgift på 1%, der beregnes af værdien af den selskabet tilførte kapital, bemærkes, at det forhold, der udløser en sådan afgift, er selve tilførslen og ikke nogen anden transaktion eller forudgående formalitet, hvorfor en sådan afgift i princippet bør kvalificeres som en »kapitaltilførselsafgift« i direktiv 69/335's forstand og ikke som en »kapitaltilførselsafgiftslignende skat eller afgift« (jf. i denne retning Bautiaa og Société française maritime-dommen, præmis 40).

28 Den i hovedsagen omhandlede afgifts lovlighed bør derfor undersøges i forhold til artikel 1-9 i direktiv 69/335.

29 Det bemærkes først, at de dispositioner, der er undergivet, eller som medlemsstaterne kan undergive kapitaltilførselsafgift, er defineret i artikel 4 i direktiv 69/335 (jf. i denne retning bl.a. dom af 18.3.1993, sag C-280/91, Viessmann, Sml. I, s. 971, præmis 12, og Bautiaa og Société française maritime-dommen, præmis 31 og 32, samt dom af 27.10.1998, sag C-152/97, Agas, Sml. I, s. 6553, præmis 19 og 20).

30 Den i hovedsagen omhandlede fusion udgør en fusion ved overtagelse. En sådan fusion kan i princippet undersøges i lyset af enten artikel 4, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335 eller direktivets artikel 4, stk. 2, litra b).

31 Således bestemmer artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335, at der pålægges en afgift ved udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art.

32 Det fremgår af samme direktivs artikel 4, stk. 2, litra b), at medlemsstaterne kan opkræve kapitaltilførselsafgift ved udvidelse af selskabsformuen i et kapitalselskab ved ydelser fra en deltager, der ikke medfører nogen udvidelse af kapitalen, men er egnet til at øge selskabsandelenes værdi.

33 Sammenlignes disse to bestemmelser, bemærkes, at »udvidelsen af kapitalen« som omhandlet i artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335 indebærer en formel udvidelse af selskabskapitalen enten gennem udstedelse af nye selskabsandele eller aktier eller ved en forøgelse af den nominelle værdi af de eksisterende selskabsandele (jf. i denne retning dom af 15.7.1982, sag 270/81, Felicitas Rickmers-Linie, Sml. s. 2771, præmis 15, og af 12.1.2006, sag C-494/03, Senior Engineering Investments, Sml. I, s. 525, præmis 33).

34 Defineres »selskabsformuen« derimod som de samlede aktiver, som selskabsdeltagerne har indskudt, samt værditilvæksten heraf (jf. i denne retning dom af 28.3.1990, sag C-38/88, Siegen, Sml. I, s. 1447, præmis 12), omfatter »udvidelsen af selskabsformuen« som omhandlet i artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335 i princippet enhver form for udvidelse af selskabsformuen i et kapitalselskab (jf. Senior Engineering Investments-dommen, præmis 34). Domstolen har således kvalificeret en overskudsoverførsel (jf. dom af 13.10.1992, sag C-49/91, Weber Haus,

Sml. I, s. 5207, præmis 10), et rentefrit lån (jf. navnlig dom af 17.9.2002, sag C-392/00, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, Sml. I, s. 7397, præmis 18), en overtagelse af tab (jf. Siegen-dommen, præmis 13) og en eftergivelse af en fordring (jf. dom af 5.2.1991, sag C-15/89, Deltakabel, Sml. I, s. 241, præmis 12) som »udvidelse af selskabsformuen« i denne bestemmelses forstand.

35 Det er i hovedsagen ubestridt, at den omhandlede fusion ikke har givet anledning til en »forøgelse af selskabskapitalen« i det overtagende selskab (Aro Tubi). Denne fusion er derfor ikke omfattet af artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335.

36 Den er imidlertid omfattet af anvendelsesområdet for dette direktivs artikel 4, stk. 2, litra b).

37 For det første fremgår det af fusionsakten, at det overtagne selskab (Fratelli Gaggini) dels ikke var overforgældet, dels var i besiddelse af ikke bare aktier i det overtagende selskab (Aro Tubi), men ligeledes andre aktiver, navnlig fast ejendom, patenter og varemærker. Ved fusionen blev disse aktiver overført til det overtagende selskab (Aro Tubi). Fusionen har således medført en »udvidelse af selskabsformuen« for sidstnævntes vedkommende.

38 For det andet var den i hovedsagen omhandlede fusion henset til udvidelsen af selskabsformuen »egnet til at øge selskabsandelenes værdi« i det overtagende selskab (Aro Tubi). Som følge af denne fusion er aktierne i dette selskab de facto mere værd.

39 For det tredje fremtræder den omhandlede fusion som en »ydelse fra en deltager« som omhandlet i artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335.

40 Heraf følger, at den i hovedsagen omhandlede fusion udgør en kapitaltilførsel i henhold til artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335, som i princippet er undergivet kapitaltilførselsafgift.

41 Det bemærkes imidlertid, at artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335 indrømmer fritagelse for kapitaltilførselsafgift for visse dispositioner, som den 1. juli 1984 var pålagt en afgift på 0,50% eller derunder.

42 Det fremgår af de tidligere udgaver af denne bestemmelse (som beskrevet i præmis 9-11), at fusioner på dette tidspunkt, dvs. den 1. juli 1984, blev pålagt en afgift på 0-0,5%, hvis de opfyldte tre betingelser, nemlig i) indskud af et kapitalselskabs samlede selskabsformue, eller en eller flere dele af dets virksomhed, i et eller flere kapitalselskaber, der er under stiftelse eller allerede består, ii) at der alene ydes selskabsandele for indskuddet, og iii) at de i dispositionen deltagende selskaber har deres sæde for den virkelige ledelse eller deres vedtægtsmæssige hjemsted inden for en medlemsstats område.

43 For så vidt angår den i hovedsagen omhandlede fusion bemærkes for det første, at et kapitalselskab, Fratelli Gaggini, indskød sin samlede selskabsformue i et andet, allerede bestående, kapitalselskab, Aro Tubi.

44 For det andet blev der ved denne tilførsel udelukkende tildelt aktier i det overtagende selskab (Aro Tubi). De af selskabets egne aktier, som Aro Tubi erhvervede i kraft af Fratelli Gagginis selskabsformue, blev efterfølgende (videre) givet til Fratelli Gagginis aktionærer.

45 For det tredje har begge de berørte selskaber, Aro Tubi og Fratelli Gaggini, deres hjemsted i Italien.

46 Den i hovedsagen omhandlede fusion er følgelig omfattet af artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335. Den er derfor fritaget og kan ikke pålægges kapitaltilførselsafgift.

47 Henset til det ovenfor anførte skal det forelagte spørgsmål besvares med, at direktiv 69/335 under de i hovedsagen foreliggende omstændigheder er til hinder for opkrævning af en proportional registreringsafgift på 1%, der beregnes af værdien af en såkaldt »omvendt« fusion, dvs. en fusion ved overtagelse, hvor alle aktierne i det overtagende selskab indehaves af det overtagne selskab.

Sagens omkostninger

48 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som ændret ved Rådets direktiv 73/80/EØF af 9. april 1973 om fastsættelse af fælles satser for kapitaltilførselsafgiften og Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985, er under de i hovedsagen foreliggende omstændigheder til hinder for opkrævning af en proportional registreringsafgift på 1%, der beregnes af værdien af en såkaldt »omvendt« fusion, dvs. en fusion ved overtagelse, hvor alle aktierne i det overtagende selskab indehaves af det overtagne selskab.

Underskrifter