DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 30 mars 2006 *

I mål C-46/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Corte Suprema di Cassazione (Italien), genom beslut av den 6 november 2003 som inkom till domstolen den 6 februari 2004, i målet

Aro Tubi Trafilerie SpA

mot

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann (referent) samt domarna K. Schiemann, N. Colneric, J.N. Cunha Rodrigues och E. Levits,

* Rättegångsspråk: italienska.

generaladvokat: J. Kokott,
justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Aro Tubi Trafilerie SpA, genom G. Bianco, avvocato,

— Italiens regering, genom I.M Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av G. Bellis, avvocato dello Stato,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och M. Velardo, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 26 maj 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande rör tolkningen av artiklarna 4, 7 och 10 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 73/80/EEG av den 9 april 1973 om fastställande av gemensamma skattesatser för kapitaltillskott (EGT L 103, s. 15), och rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 (EGT L 156, s. 23) (nedan kallat direktiv 69/335).

2 Begäran har framställts i en tvist mellan bolaget Aro Tubi Trafilerie SpA (nedan kallat Aro Tubi, i egenskap av övertagande bolag) och Ministero dell'Economia e delle Finanze angående uttag av en registreringsavgift i samband med en dubbel fusion, genom vilken Aro Tubi absorberade två bolag, nämligen dels sitt dotterbolag Aro Tubi Estrusi e Profilati SpA (nedan kallat Aro Tubi Estrusi, i egenskap av överlåtande bolag), dels sitt moderbolag, Fratelli Gaggini SpA (nedan kallat Fratelli Gaggini, i egenskap av överlåtande bolag).

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 Direktiv 69/335 har, enligt dess två första skäl, till syfte att främja den fria rörligheten för kapital, en grundläggande frihet som anses väsentlig för upprättandet av en inre marknad. Syftet är därför att avveckla de fiskala hindren vid kapitalanskaffning, däribland tillskott av kapital till bolag.

4 I artiklarna 1–9 i direktiv 69/335 föreskrivs därför att en harmoniserad skatt skall tas ut vid tillskott av kapital till bolag (nedan kallad skatt på kapitaltillskott).

5 I artikel 4 i direktiv 69/335 fastställs en förteckning över transaktioner som medlemsstaterna efter omständigheterna kan eller skall påföra en sådan skatt på kapitaltillskott (nedan kallade kapitaltillskott till bolag).

6 I artikel 4.1 c i detta direktiv föreskrivs sålunda att medlemsstaterna skall ta ut skatt på kapitaltillskott vid "ökning av bolagskapitalet i en kapitalassociation som sker i form av tillskott av tillgångar av vilket slag det än må vara".

7 I artikel 4.2 b i samma direktiv föreskrivs att medlemsstaterna får ta ut skatt på kapitaltillskott vid "ökning av tillgångarna i en kapitalassociation genom sådana ägartillskott som inte innebär en ökning av kapitalet, men som motsvaras av en ändring av bolagsrättigheterna eller som kan öka värdet på bolagsandelarna eller aktierna".

8 I artikel 7 i direktiv 69/335 fastställs skattesatserna för skatten på kapitaltillskott.

9 Beträffande fusioner föreskrevs i artikel 7.1 i den ursprungliga lydelsen av direktiv 69/335 under vissa förutsättningar en reducerad skattesats.

"Till dess att de föreskrifter som skall antas av rådet enligt punkt 2 träder i kraft

...

b) skall skattesatsen reduceras med 50 procent eller mer om en eller flera kapitalassociationer tillskjuter samtliga tillgångar och skulder, eller en eller flera verksamhetsgrenar, till en eller flera befintliga kapitalassociationer eller kapitalassociationer under bildande.

Reducering medges under förutsättning att

— vederlag för tillskotten uteslutande utgår genom tilldelning av bolagsandelar eller aktier ...,

— de bolag som är parter i transaktionen har sitt säte för den verkliga ledningen eller sitt stadgeenliga säte i en medlemsstat,

..."

10 Dessa skattesatser har ändrats vid två tillfällen.

11 I artikel 2 i direktiv 73/80 föreskrevs att "de reducerade skattesatserna i artikel 7.1 b ... i ... direktiv [69/335] skall fastställas till mellan 0 och 0,50 procent från och med den 1 januari 1976".

12 I artikel 1.2 i direktiv 85/303, som var tillämplig den 1 januari 1986, angavs vidare att artikel 7.1 i direktiv 69/335 hade ersatts med följande lydelse:

"Medlemsstaterna skall inte belägga de transaktioner som den 1 juli 1984 var undantagna från skatteplikt eller som då var föremål för en skattesats på 0,50 procent eller lägre med skatt på kapitaltillskott. Undantaget skall dock inte omfatta de transaktioner som avses i artikel 9.

För undantag från skatteplikt gäller de villkor som vid nämnda datum gällde för beviljande av undantag eller, i förekommande fall, för uttag av skatt till en skattesats på 0,50 procent eller lägre.

...”

13 I artikel 7.1 i direktiv 69/335, i dess lydelse efter nämnda ändringar, föreskrivs numera ett undantag från skatt på kapitaltillskott när tre villkor är uppfyllda, nämligen att i) det sker ett tillskjutande av en kapitalassociations samtliga tillgångar, eller av en eller flera av dess verksamhetsgrenar till en eller flera befintliga kapitalassociationer eller kapitalassociationer under bildande, ii) vederlag för tillskotten uteslutande utgår genom tilldelning av bolagsandelar eller aktier och iii) de bolag som är parter i transaktionen har sitt säte för den verkliga ledningen eller sitt stadgeenliga säte i en medlemsstat. För sådana fusioner har skattesatsen för skatt på kapitaltillskott med tiden kommit att reduceras till noll.

14 I artikel 10 i direktiv 69/335, jämförd med direktivets sista skäl, föreskrivs dessutom ett avskaffande av andra indirekta skatter med samma egenskaper som skatten på kapitaltillskott (nedan kallad pålaga liknande skatt på kapitaltillskott).

De nationella bestämmelserna

15 Enligt artikel 1 i presidentdekret nr 131/1986 av den 26 april 1986 (ordinarie tillägg till *GURI* nr 99 av den 30 april 1986), i dess lydelse vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna, ”[skall] [r]egistreringsavgift ... uttas för handlingar för vilka obligatorisk registrering gäller samt för dem som anmäls för frivillig registrering”.

16 Enligt artikel 2 a i dekret nr 131/1986 skall, i enlighet med följande artiklar, de handlingar som anges i bilagd skattetabell registreras om de har ingåtts skriftligen inom statens territorium.

17 I artikel 4 första stycket b i del 1 i den till dekret nr 131/1986 bilagda skattetabellen föreskrivs att en proportionell registreringsavgift på 1 procent tas ut vid företagsfusioner.

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

18 Aro Tubi är ett aktiebolag bildat enligt italiensk rätt vars samtliga aktier innehades av ett annat aktiebolag bildat enligt italiensk rätt, Fratelli Gaggini. Aro Tubi i sin tur innehade samtliga aktier i ett tredje aktiebolag bildat enligt italiensk rätt, Aro Tubi Estrusi.

19 Genom en den 19 december 1995 upprättad handling absorberade bolaget Aro Tubi sitt dotterbolag Aro Tubi Estrusi genom fusion (en så kallad oren fusion).

20 Genom samma handling övertog Aro Tubi dessutom sitt moderbolag, Fratelli Gaggini (en så kallad omvänd fusion). Aro Tubi övertog på så sätt Fratelli Gagginis bolagstillgångar, bland vilka bland annat fast egendom, patent och varumärken ingick. Som ersättning erhöll Fratelli Gagginis aktieinnehavare samtliga aktier i Aro Tubi.

21 I samband med dessa två fusioner fick Aro Tubi den 2 januari 1996 betala en registreringsavgift på 1 procent av värdet på tillgångarna i de två överlåtande bolagen, Aro Tubi Estrusi och Fratelli Gaggini, vilken uppgick till totalt 54 761 000 LIT.

22 Den 29 juli 1996 ingav Aro Tubi en ansökan om återbetalning av den erlagda registreringsavgiften till Ufficio Atti Pubblici di Milano. Till följd av skattemyndighetens tysta avslagsbeslut väckte Aro Tubi en talan, i vilken bolaget ifrågasatte skattens legitimitet. Talan bifölls först av Commissione Tributaria Provinciale di Milano, men Amministrazione Finanziaria dello Stato överklagade avgörandet till Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, som biföll överklagandet. Aro Tubi överklagade överrättens dom.

23 Corte Suprema di Cassazione är osäker på huruvida de italienska bestämmelserna om uttag av en registreringsavgift vid så kallad omvänd fusion, det vill säga en fusion genom absorption när samtliga bolagsandelar eller aktier i det övertagande bolaget innehas av det överlåtande bolaget, är förenliga med gemenskapsrätten. Den har därför beslutat att vilandeförklara målet och hänskjuta frågan huruvida direktiv 69/335 utgör hinder för nämnda bestämmelser till domstolen för ett förhandsavgörande.

Prövning av tolkningsfrågan

24 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida bestämmelserna i direktiv 69/335 vid sådana förhållanden som dem som är aktuella i målet vid den nationella domstolen utgör hinder för att det vid en så kallad omvänd fusion, det vill säga en fusion genom absorption vid vilken det övertagande bolaget innehar samtliga bolagsandelar eller aktier i det överlåtande bolaget, tas ut en proportionell registreringsavgift på 1 procent av värdet på denna transaktion.

25 I det avseendet skall det inledningsvis prövas huruvida den aktuella registreringsavgiften skall klassificeras som en "skatt på kapitaltillskott" i den mening som avses i artiklarna 1–9 i direktiv 69/335 eller om den skall anses utgöra en "pålaga liknande skatt på kapitaltillskott" i den mening som avses i artikel 10 i nämnda direktiv.

26 Det framgår av fast rättspraxis att det ankommer på EG-domstolen att på grundval av skattens eller avgiftens objektiva kännetecken — och utan hänsyn till hur skatten eller avgiften har betecknats i nationell rätt — fastställa huruvida det i gemenskapsrättsligt hänseende rör sig om en skatt, avgift, tull eller annan pålaga (se dom 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 39).

27 När det som i förevarande fall rör sig om en proportionell avgift på 1 procent av värdet på kapitaltillskotten måste upphovet till avgiften anses vara själva tillskottet och inte någon annan föregående transaktion eller formalitet, även om en sådan avgift i princip skall klassificeras som en "skatt på kapitaltillskott" och inte som en "pålaga liknande skatt på kapitaltillskott" i den mening som avses i direktiv 69/335 (se, för ett liknande resonemang, domen i de ovannämnda förenade målen Bautiaa och Société française maritime, punkt 40).

28 Det förefaller således som om lagenligheten av den aktuella avgiften i målet vid den nationella domstolen måste prövas mot bakgrund av artiklarna 1–9 i direktiv 69/335.

29 Domstolen påpekar att de transaktioner som medlemsstaterna skall eller får belägga med en skatt på kapitaltillskott definieras i artikel 4 i direktiv 69/335 (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 18 mars 1993 i mål C-280/91, Viessmann, REG 1993, s. I-971, punkt 12, domen i de ovannämnda förenade målen Bautiaa och Société française maritime, punkterna 31 och 32, och dom av den 27 oktober 1998 i mål C-152/97, Agas, REG 1998, s. I-6553, punkterna 19 och 20).

30 Den aktuella transaktionen i målet vid den nationella domstolen utgör en fusion genom absorption. En sådan fusion skulle i princip kunna bedömas mot bakgrund av antingen artikel 4.1 c i direktiv 69/335 eller artikel 4.2 b i samma direktiv.

31 I artikel 4.1 c i direktiv 69/335 föreskrivs att skatt på kapitaltillskott skall tas ut vid ökning av bolagskapitalet i en kapitalassociation som sker i form av tillskott av tillgångar av vilket slag det än må vara.

32 I artikel 4.2 b i samma direktiv föreskrivs att medlemsstaterna får ta ut skatt på kapitaltillskott på ökning av tillgångarna i en kapitalassociation genom sådana ägartillskott som inte innebär en ökning av bolagskapitalet, men som kan öka värdet på bolagsandelarna eller aktierna.

33 Det framgår dock vid en jämförelse av dessa bestämmelser att en "ökning av bolagskapitalet" i den mening som avses i artikel 4.1 c i direktiv 69/335 avser en formell ökning av bolagskapitalet, antingen genom en emission av nya bolagsandelar eller aktier, eller genom en ökning av det nominella värdet på befintliga bolagsandelar eller aktier (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 juli 1982 i mål 270/81, Felicitas Rickmers-Linie, REG 1982, s. 2771, punkt 15, svensk specialutgåva, volym 8, s. 389, och av den 12 januari 2006 i mål C-494/03, Senior Engineering Investments, REG 2006, s. I-525, punkt 33).

34 Däremot gäller i den mån som bolagets tillgångar definieras som de samlade tillgångar som bolagsmännen lagt ihop med sina ökningar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 mars 1990 i mål C-38/88, Siegen, REG 1990, s. I-1447, punkt 12) att en "ökning av tillgångarna" i den mening som avses i artikel 4.2 b i direktiv 69/335 i princip omfattar alla former av ökningar av förmögenheten i en kapitalassociation (domen i det ovannämnda målet Senior Engineering Investments, punkt 34). Domstolen har sålunda slagit fast att med "ökning av tillgångarna" i den

mening som avses i nämnda bestämmelse skall avses exempelvis en vinstöverföring (se dom av den 13 oktober 1992 i mål C-49/91, Weber Haus, REG 1992, s. I-5207, punkt 10), ett räntefritt lån (se, bland annat, dom av den 17 september 2002 i mål C-392/00, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, REG 2002, s. I-7397, punkt 18), övertagande av skulder (se domen i det ovannämnda målet Siegen, punkt 13), avstående av fordran (se dom av den 5 februari 1991 i mål C 15/89, Deltakabel, REG 1991, s. I-241, punkt 12).

35 Det är i målet vid den nationella domstolen ostridigt att den aktuella fusionen inte har lett till en "ökning av bolagskapitalet" i det övertagande bolaget (Aro Tubi). Artikel 4.1 c i direktiv 69/335 är således inte tillämplig på denna fusion.

36 Däremot omfattas den av tillämpningsområdet för artikel 4.2 b i samma direktiv.

37 Det framgår av fusionshandlingen att det överlåtande bolaget (Fratelli Gaggini) inte var för högt skuldsatt, samt att det inte bara ägde aktier i det övertagande bolaget (Aro Tubi) utan även andra tillgångar såsom, bland annat, fast egendom, patent och varumärken. I samband med fusionen överfördes dessa tillgångar till det övertagande bolaget (Aro Tubi). Fusionen ledde således till en "ökning av tillgångarna" i sistnämnda bolag.

38 Med hänsyn till denna ökning av tillgångarna var den aktuella fusionen i målet vid den nationella domstolen vidare ägnad att "öka värdet på bolagsandelarna eller aktierna" i det övertagande bolaget (Aro Tubi). Till följd av fusionen ökade aktierna i Aro Tubi de facto i värde.

39 Slutligen kan den aktuella fusionen beskrivas som ett "ägartillskott" i den mening som avses i artikel 4.2 b i direktiv 69/335.

40 Härav följer att den aktuella fusionen i målet vid den nationella domstolen utgör ett sådant kapitaltillskott till bolag i artikel 4.2 b i direktiv 69/335 som, i princip, kan beläggas med skatt på kapitaltillskott.

41 Det skall emellertid påpekas att det i artikel 7.1 i direktiv 69/335 föreskrivs att vissa transaktioner som den 1 juli 1984 var föremål för en skattesats på 0,50 procent eller lägre skall undantas från skatteplikt.

42 Det framgår av denna bestämmelse, i dess tidigare lydelser (återgivna ovan i punkterna 9 och 11), att fusioner var föremål för en skattesats på mellan 0 och 50 procent vid sistnämnda datum, det vill säga den 1 juli 1984, om de uppfyllde tre villkor, nämligen att i) det sker ett tillskjutande av en kapitalassociations samtliga tillgångar, eller av en eller flera av dess verksamhetsgrenar till en eller flera befintliga kapitalassociationer eller kapitalassociationer under bildande, att ii) vederlag för tillskotten uteslutande utgår genom tilldelning av bolagsandelar eller aktier och att iii) de bolag som är parter i transaktionen har sin faktiska ledning eller sitt stadgeenliga säte i en medlemsstat.

43 Vad gäller den aktuella fusionen i målet vid den nationella domstolen konstaterar domstolen för det första att en kapitalassociation, Fratelli Gaggini, har överfört samtliga sina tillgångar till en annan redan existerande kapitalassociation, Aro Tubi.

44 Vidare har vederlag för dessa tillskott uteslutande utgått genom tilldelning av aktier i det övertagande bolaget (Aro Tubi). De egna aktier som Aro Tubi hade förvärvat tack vare Fratelli Gagginis tillgångar (vidare)utdelades sedan till delägarna i Fratelli Gaggini.

45 De två inblandade bolagen, Aro Tubi och Fratelli Gaggini, har slutligen båda sitt säte i Italien.

46 Artikel 7.1 i direktiv 69/335 är följaktligen tillämplig på den aktuella fusionen i målet vid den nationella domstolen. Fusionen är således undantagen och kan inte beläggas med skatt på kapitaltillskott.

47 Mot bakgrund av det ovan anförda skall frågan besvaras enligt följande. Direktiv 69/335 utgör, under de förhållanden som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, hinder för att det vid en så kallad omvänd fusion, det vill säga en fusion genom absorption vid vilken det övertagande bolaget innehar samtliga andelar eller aktier i det överlåtande bolaget, tas ut en proportionell registreringsavgift på 1 procent av värdet på denna transaktion.

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.

På dessa grunder beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning, i dess lydelse enligt rådets direktiv 73/80/EEG av den 9 april 1973 om fastställande av gemensamma skattesatser för kapitaltillskott och rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985, utgör, under de förhållanden som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, hinder för att det vid en så kallad omvänd fusion, det vill säga en fusion genom absorption vid vilken det övertagande bolaget innehar samtliga andelar eller aktier i det överlåtande bolaget, tas ut en proportionell registreringsavgift på 1 procent av värdet på denna transaktion.

Underskrifter