ARREST VAN HET HOF
13 februari 1996 *

In de gevoegde zaken C-197/94 en C-252/94,

betreffende twee verzoeken aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van het Tribunal de grande instance de Dax (Frankrijk) en het Tribunal de grande instance de Quimper (Frankrijk), in de aldaar aanhangige gedingen tussen

Société Bautiaa SA

en

Directeur des services fiscaux des Landes (C-197/94),

en tussen

Société française maritime SA

en

Directeur des services fiscaux du Finistère (C-252/94),

* Procestaal: Frans.

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal (PB 1969, L 249, blz. 25), zoals gewijzigd bij richtlijn 73/79/EEG van de Raad van 9 april 1973 tot wijziging van de werkingssfeer van het in artikel 7, lid 1, sub b, van de richtlijn betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal bedoelde verlaagde tarief van het kapitaalrecht voor bepaalde verrichtingen tot hergroepering van vennootschappen (PB 1973, L 103, blz. 13), bij richtlijn 73/80/EEG van de Raad van 9 april 1973 betreffende de vaststelling van de gemeenschappelijke tarieven voor het kapitaalrecht (PB 1973, L 103, blz. 15), bij richtlijn 74/553/EEG van de Raad van 7 november 1974 tot wijziging van artikel 5, lid 2, van richtlijn 69/335 (PB 1974, L 303, blz. 9), en bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985 (PB 1985, L 156, blz. 23),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: G. C. Rodríguez Iglesias, president, C. N. Kakouris, J.-P. Puissochet en G. Hirsch, kamerpresidenten, G. F. Mancini, F. A. Schockweiler, J. C. Moitinho de Almeida, P. J. G. Kapteyn, P. Jann, H. Ragnemalm (rapporteur) en L. Sevón, rechters,

advocaat-generaal: G. Cosmas
griffier: H. von Holstein, adjunct-griffier

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— de vennootschap Bautiaa, vertegenwoordigd door P. Poret, advocaat te Parijs,

— de Société française maritime, vertegenwoordigd door Ch.-L. Vier, advocaat te Parijs,

— de Franse regering, vertegenwoordigd door C. de Salins, onderdirecteur bij de directie juridische zaken van het Ministerie van Buitenlandse zaken, en J.-L. Falconi, secretaris buitenlandse zaken bij die directie, als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en H. Michard, leden van haar juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van de vennootschap Bautiaa, vertegenwoordigd door P. Poret, de Société française maritime, vertegenwoordigd door Ch.-L. Vier, de Franse regering, vertegenwoordigd door G. Mignot, secretaris buitenlandse zaken bij de directie juridische zaken van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, en de Commissie, vertegenwoordigd door E. Traversa en H. Michard, ter terechtzitting van 12 september 1995,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 14 november 1995,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikkingen van 15 juni en 9 augustus 1994, ingekomen bij het Hof op 8 juli en 13 september daaraanvolgend, hebben het Tribunal de grande instance de Dax en het Tribunal de grande instance de Quimper krachtens artikel 177 EG-Verdrag

twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal (PB 1969, L 249, blz. 25; hierna: „richtlijn 69/335"), zoals gewijzigd bij richtlijn 73/79/EEG van de Raad van 9 april 1973 tot wijziging van de werkingssfeer van het in artikel 7, lid 1, sub b, van de richtlijn betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal bedoelde verlaagde tarief van het kapitaalrecht voor bepaalde verrichtingen tot hergroepering van vennootschappen (PB 1973, L 103, blz. 13), bij richtlijn 73/80/EEG van de Raad van 9 april 1973 betreffende de vaststelling van de gemeenschappelijke tarieven voor het kapitaalrecht (PB 1973, L 103, blz. 15; hierna: „richtlijn 73/80"), bij richtlijn 74/553/EEG van de Raad van 7 november 1974 tot wijziging van artikel 5, lid 2, van richtlijn 69/335 (PB 1974, L 303, blz. 9), en bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985 (PB 1985, L 156, blz. 23; hierna: „richtlijn 85/303").

2 Die vragen zijn gerezen in twee gedingen, tussen de vennootschap Bautiaa en de directeur des services fiscaux des Landes (C-197/94) en tussen de Société française maritime en de directeur des services fiscaux du Finistère (C-252/94), over de terugbetaling van bepaalde bedragen die genoemde vennootschappen aan de belastingdienst hebben betaald overeenkomstig nationale wettelijke bepalingen betreffende het registratierecht dat verschuldigd is over de inbreng van kapitaal bij een fusie.

De nationale wettelijke regeling

3 Artikel 810-I van de Franse Code général des impôts (hierna: „CGI") bepaalt:

„Het tarief van het over de inbreng van roerende zaken geheven kapitaalrecht wordt vastgesteld op 1 %."

4 Op deze regel bestaan verscheidene uitzonderingen. Zo bepaalt artikel 812-I-1° in de afdeling „Vermeerdering van kapitaal":

„(...) het bij artikel 810-I vastgestelde recht wordt geheven tegen een tarief van 3 %, wanneer het van toepassing is op akten houdende vermeerdering door omzetting van winsten, reserves of voorzieningen van welke aard ook, van het kapitaal van de in artikel 108 bedoelde vennootschappen [dat wil zeggen vennootschappen die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting]".

5 In het bijzonder met betrekking tot fusies bepaalt artikel 816 CGI:

„I. Voor akten betreffende fusies waaraan uitsluitend aan de vennootschapsbelasting onderworpen rechtspersonen of organen deelnemen, geldt de volgende regeling:

1° Er wordt een vast registratierecht of een vaste belasting op kadastrale openbaarmaking van 1 220 FF geheven;

2° Het in artikel 812-I-1° bedoelde evenredig recht van 3 % wordt verlaagd tot 1,20 %.

Het wordt berekend over de waarde van de netto-activa van de overgenomen vennootschap, na aftrek van het volgestorte en niet geloste bedrag van het vennootschappelijk kapitaal (...)"

De gemeenschapsregeling

6 Richtlijn 69/335 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, strekt, wat het kapitaalrecht betreft, in het bijzonder tot harmonisatie van de elementen die een rol spelen bij de vaststelling en de heffing van dat recht in de Gemeenschap, een en ander in de context van de afschaffing van de fiscale belemmeringen die het vrije kapitaalverkeer verhinderen.

7 Artikel 4 van die richtlijn geeft een opsomming van de verrichtingen die aan het kapitaalrecht zijn onderworpen, en van de verrichtingen welke de Lid-Staten aan dat recht kunnen onderwerpen. Het bepaalt in het bijzonder:

„1. Aan het kapitaalrecht zijn de volgende verrichtingen onderworpen:

(...)

c) de vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap door inbreng van zaken van welke aard ook;

(...)

2. De volgende verrichtingen kunnen aan het kapitaalrecht worden onderworpen:

a) de vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap door omzetting van winsten, reserves of voorzieningen;

(...)"

8 Aanvankelijk was in artikel 7 van richtlijn 69/335 een marge vastgesteld, waarbinnen de Lid-Staten de op hun grondgebied geldende tarieven vrij mochten vaststellen. Dat artikel voorzag tevens in de verplichte of facultatieve toepassing van verlaagde tarieven, al naar gelang de aard van de verrichting. Het luidde als volgt:

„1. Tot aan de inwerkingtreding van de overeenkomstig lid 2 door de Raad vast te stellen bepalingen:

a) mag het tarief van het kapitaalrecht niet hoger zijn dan 2 %, en niet lager zijn dan 1 %;

b) wordt dit tarief met 50 % of meer verlaagd wanneer een of meer kapitaalvennootschappen hun gehele vermogen of een of meer takken van bedrijvigheid inbrengen in een of meer kapitaalvennootschappen die in oprichting zijn of reeds bestonden.

(...)

4. Wanneer een Lid-Staat gebruik maakt van de mogelijkheid, bedoeld in artikel 4, lid 2, kan het kapitaalrecht tegen een verlaagd tarief worden geheven."

9 De aldus vastgestelde tarieven zijn tweemaal gewijzigd.

10 Om te beginnen bepaalde artikel 1 van richtlijn 73/80, van toepassing sedert 1 januari 1976:

„Het in artikel 7 van bovengenoemde richtlijn [69/335] bedoelde tarief van het kapitaalrecht wordt vastgesteld op 1 % met ingang van 1 januari 1976."

Artikel 2 voegde daaraan toe:

„De in artikel 7, lid 1, sub b en sub b bis, van genoemde richtlijn bedoelde verlaagde tarieven worden vastgesteld op een niveau van 0 % tot 0,50 % met ingang van 1 januari 1976."

11 Vervolgens stelde richtlijn 85/303, van toepassing sedert 1 januari 1986, de in artikel 7, lid 1, sub b, bedoelde verrichtingen vrij. Artikel 7, zoals bij die richtlijn gewijzigd, luidt als volgt:

„1. De Lid-Staten stellen de verrichtingen die op 1 juli 1984 van het kapitaalrecht waren vrijgesteld of tegen een tarief van ten hoogste 0,50 % werden belast vrij met uitzondering van de in artikel 9 bedoelde verrichtingen.

Voor de vrijstelling gelden dezelfde voorwaarden als die welke op die datum golden voor de toekenning van de vrijstelling of voor het verlenen van een tarief van ten hoogste 0,50 %.

(...)

2. De Lid-Staten mogen ofwel alle andere dan de in lid 1 bedoelde verrichtingen van het kapitaalrecht vrijstellen [dat wil zeggen fusies, splitsingen en inbreng van activa], ofwel deze aan een uniform tarief van ten hoogste 1 % onderwerpen.

(...)"

12 Artikel 9 van richtlijn 69/335 voorziet echter in de mogelijkheid, van de in artikel 7 bepaalde tarieven af te wijken:

„Ten aanzien van bepaalde groepen verrichtingen of kapitaalvennootschappen kunnen vrijstellingen, alsmede verlagingen of verhogingen van het tarief worden toegepast om redenen van fiscale billijkheid, uit sociale overwegingen of om een Lid-Staat in de gelegenheid te stellen aan bijzondere omstandigheden het hoofd te bieden. Een Lid-Staat die voornemens is een dergelijke maatregel te nemen, stelt de Commissie hiervan tijdig op de hoogte ter toepassing van artikel 102 van het Verdrag."

13 Artikel 10 van richtlijn 69/335 ten slotte bepaalt:

„Behoudens het kapitaalrecht heffen de Lid-Staten met betrekking tot de op het maken van winst gerichte vennootschappen, verenigingen of rechtspersonen geen enkele andere belasting, in welke vorm ook, ter zake van:

a) de in artikel 4 bedoelde verrichtingen;

b) de inbreng, de leningen of de prestaties, verricht binnen het kader van de in artikel 4 bedoelde verrichtingen;

(...)"

Zaak C-197/94

14 Op 5 november 1990 werd de Société nouvelle de matériaux et travaux publics (hierna: „SNMTP") met terugwerkende kracht tot 1 januari 1990 voor een nettowaarde van 1 931 948 FF overgenomen door de naamloze vennootschap Bautiaa (hierna: „Bautiaa"). In de fusieakte was bepaald, dat een evenredig registratierecht van 1,20 % zou worden geheven over het bedrag van 1 881 948 FF, zijnde het liquidatie-overschot van de fusie, dat wil zeggen het verschil tussen de waarde van de door SNMTP ingebrachte netto-activa en het volgestorte en niet geloste bedrag van haar vennootschappelijk kapitaal (50 000 FF). Op 9 januari 1991 stortte Bautiaa dit recht ten belope van een bedrag van 22 583 FF in de schatkist.

15 Op 31 december 1991 diende Bautiaa bij de belastingdienst een bezwaarschrift in en verzocht zij om terugbetaling van de door haar betaalde registratierechten, op

grond van de onverenigbaarheid van artikel 816-I-2° CGI, dat fusies aan een evenredig registratierecht van 1,20 % onderwerpt, met richtlijn 69/335, zoals gewijzigd, die de Lid-Staten verbiedt over sedert 1 januari 1986 verrichte fusies kapitaalrechten te heffen. Bij beschikking van 27 april 1992 wees de directeur des services fiscaux des Landes het bezwaarschrift af.

16 Op 9 juli 1992 stelde Bautiaa bij het Tribunal de grande instance de Dax tegen de directeur des services fiscaux een rechtsvordering in tot terugbetaling van de betaalde rechten.

17 In het kader van deze procedure verklaarde de directeur des services fiscaux om te beginnen, dat de fusie naar aanleiding waarvan het betrokken recht was geheven, uit fiscaal oogpunt moet worden gezien als een omzetting van reserves. Volgens een uitspraak van de Chambre des requêtes van 31 oktober 1927 kan de omzetting van reserves worden ontleed in twee verrichtingen: de uitkering van alle door de vennootschap opgebouwde reserves of een deel daarvan aan de vennoten en vervolgens de onmiddellijke inbreng van deze reserves door de betrokken vennoten en dus de omzetting van deze reserves in vennootschappelijk kapitaal tegen toekenning van gratis aandelen aan de aandeelhouders. Ter compensatie van de voor deze uitkering van aandelen geldende belastingvrijstelling is met betrekking tot de omzetting van reserves een specifiek registratierecht ingesteld. Volgens de directeur des services fiscaux moet deze redenering worden geacht ook te gelden voor fusies, daar een fusie tot gevolg kan hebben, dat de reserves van de overgenomen vennootschap worden omgezet in kapitaal van de overnemende vennootschap. Dat de fusie aan een belasting wordt onderworpen, vormt naar zijn oordeel een compensatie voor het feit, dat de uitkering van gratis aandelen is vrijgesteld van inkomstenbelasting.

18 De directeur des services fiscaux betoogde voorts, dat richtlijn 69/335, zoals laatstelijk gewijzigd bij richtlijn 85/303, slechts van toepassing is op het gewone kapitaalrecht over een zuivere inbreng, en niet op het recht dat verschuldigd is bij de omzetting van reserves of bij een fusie, aangezien dit laatste recht wordt aangemerkt als een „vervangende belasting over de uitkering", die op volstrekt andere gronden wordt geheven dan het in de richtlijn bedoelde kapitaalrecht.

19 Bautiaa voerde aan, dat het recht van 1,20 % dat volgens artikel 816-I-2° CGI over fusieakten verschuldigd is, slechts een bijzonder tarief is van het in artikel 812-I-1° bedoelde evenredig recht van 3 %, dat op zijn beurt niets anders is dan het bij artikel 810-I ingestelde „kapitaalrecht", dat wordt geheven tegen het tarief van 3 % in plaats van 1 %. Zij verbindt daaraan de conclusie dat het ter zake van de fusie van 26 december 1990 geheven recht een kapitaalrecht is dat in strijd met richtlijn 69/335, zoals gewijzigd, is geheven, en dat het door de belastingdienst aangevoerde argument betreffende de vervangende belasting over de uitkering niet ter zake dienend is.

20 Bij vonnis van 15 juni 1994 heeft het Tribunal de grande instance de Dax besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vraag voor te leggen:

„Moeten de artikelen 99 en volgende van het Verdrag en artikel 7 van richtlijn 69/335/EEG van 17 juli 1969 (laatstelijk gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van 10 juni 1985) aldus worden uitgelegd, dat zij zich verzetten tegen de toepassing van een nationale wettelijke regeling die, zoals de artikelen 812 tot en met 816-I van de Code générale des impôts, een registratierecht van 1,20 % op fusies van vennootschappen handhaaft?"

Zaak C-252/94

21 De Société française maritime (hierna: „SFM") was tussen 1987 en 1991 betrokken bij diverse fusies, naar aanleiding waarvan de Franse Staat overeenkomstig het bepaalde in artikel 816-I-2° CGI telkens een kapitaalrecht van 1,20 % heeft geheven. Bij deze fusies voldeed SFM in totaal voor een bedrag van 1 406 940 FF aan rechten.

22 Op 5 maart 1992 verzocht SFM bij bezwaarschrift om terugbetaling van de door haar betaalde rechten, verminderd met het door haar voldane vaste recht van 1 220 FF, het enige recht dat zij naar haar oordeel verschuldigd was.

23 Tot staving van haar verzoek betoogde zij, dat artikel 816-I-2° CGI, dat fusies aan een evenredig kapitaalrecht van 1,20 % onderwerpt, in strijd is met artikel 7 van richtlijn 69/335, zoals gewijzigd bij de richtlijnen 73/80 en 85/303. Zij preciseerde in dit verband, dat richtlijn 73/80 de bij fusies geheven rechten met ingang van 1 januari 1976 heeft beperkt tot 0,50 %, terwijl richtlijn 85/303 de Lid-Staten heeft voorgeschreven, met ingang van 1 januari 1986 de verrichtingen vrij te stellen die op 1 juli 1984 al waren vrijgesteld of werden belast tegen een tarief van ten hoogste 0,50 %.

24 De directeur des services fiscaux du Finistère wees haar bezwaarschrift bij beschikking van 12 oktober 1992 af.

25 Op 20 november 1992 dagvaardde SFM de directeur des services fiscaux du Finistère voor het Tribunal de grande instance de Quimper en sprak zij hem aan tot terugbetaling van de betrokken rechten, onder aanvoering van dezelfde gronden als zij eerder in haar bezwaarschrift naar voren had gebracht. Als verweer voerde de belastingdienst aan, dat het bezwaarschrift van SFM, voor zover het de in 1987 en 1989 betaalde rechten betrof, te laat was ingediend en derhalve niet-ontvankelijk was, en dat dus enkel nog de fusie van januari 1991 in geding was. Voorts betoogde zij, dat het recht van 1,20 % geen kapitaalrecht in eigenlijke zin is, maar in feite een vervangende belasting over de uitkering, waarop richtlijn 69/335 niet van toepassing is.

26 SFM betwistte dat haar bezwaarschrift niet-ontvankelijk was, zoals door de administratie was aangevoerd, voor de in 1987 en 1989 betaalde rechten. Zij voerde hiertoe aan, dat ingevolge een arrest van het Hof van Justitie van 25 juli 1991 (zaak C-208/90, Emmott, Jurispr. 1991, blz. I-4269) aan de onderdaan van een Lid-Staat, die zich op de bepalingen van een richtlijn beroept, geen enkel verval van rechten kan worden tegengeworpen, zolang die richtlijn niet naar behoren is omgezet in nationaal recht.

27 Bij tussenvonnis van 9 augustus 1994 heeft het Tribunal de grande instance de Quimper bevestigd, dat het bezwaarschrift van SFM niet-ontvankelijk was, voor zover het de in 1987 en 1989 betaalde rechten betrof. Voor het overige heeft het besloten het Hof een prejudiciële vraag voor te leggen. Tegen laatstgenoemde beslissing is op 9 augustus 1994 beroep in cassatie ingesteld. Bij schrijven van 2 maart 1995, ingeschreven ter griffie van het Hof op 7 maart daaraanvolgend, heeft het Tribunal de grande instance de Quimper laten weten, dat er naar zijn oordeel geen termen aanwezig zijn om de behandeling van de onderhavige zaak te schorsen.

28 De prejudiciële vraag van het Tribunal de grande instance de Quimper luidt als volgt:

„Staat richtlijn 85/303/EEG van 10 juni 1985, die onder meer de fiscale regeling voor fusies vaststelt en bepaalt dat ‚de Lid-Staten (...) de verrichtingen [vrijstellen] die op 1 juli 1984 van het kapitaalrecht waren vrijgesteld of tegen een tarief van ten hoogste 0,50 % werden belast' (artikel 7, lid 1, van de richtlijn), juncto richtlijn 73/80/EEG van 9 april 1973, die met ingang van 1 januari 1976 de bij fusies geheven rechten heeft vastgesteld op 0,50 %, toe dat de belastingdienst van een Lid-Staat bij fusies een evenredig registratierecht van 1,20 % heft?"

29 Bij beschikking van 30 juni 1995 zijn de twee zaken gevoegd voor de mondelinge behandeling en het arrest.

De uitlegging van richtlijn 69/335, zoals gewijzigd

30 Met hun prejudiciële vragen wensen de verwijzende rechters in wezen te vernemen, of artikel 7, lid 1, van richtlijn 69/335, zoals dit is gewijzigd bij richtlijn 73/80, die van toepassing is sedert 1 januari 1976, en vervolgens bij richtlijn 85/303,

die van toepassing is sedert 1 januari 1986, zich verzet tegen de toepassing van een nationale wettelijke regeling die het registratierecht dat wordt geheven over de inbreng van roerende zaken in het kader van een fusie, handhaaft op 1,20 %.

31 Teneinde het betrokken recht te kwalificeren vanuit het oogpunt van richtlijn 69/335 en te beoordelen of het, in het bijzonder wat de toepasselijke tarieven betreft, verenigbaar is met deze richtlijn, moet in de eerste plaats worden onderzocht, of verrichtingen als die welke in de twee hoofdgedingen aanleiding hebben gegeven tot de heffing van het kapitaalrecht, binnen de werkingssfeer van richtlijn 69/335 vallen, en moeten deze verrichtingen vanuit het oogpunt van de richtlijn worden gekwalificeerd. Uit artikel 1, juncto artikel 4, van de richtlijn blijkt immers, dat het recht dat wordt geheven over de inbreng in kapitaalvennootschappen, een „kapitaalrecht" in de zin van de richtlijn is, wanneer het van toepassing is op in de richtlijn bedoelde verrichtingen.

32 De verrichtingen die aan het geharmoniseerde kapitaalrecht zijn onderworpen of door de Lid-Staten aan dat recht kunnen worden onderworpen, worden in artikel 4 van de richtlijn voor alle Lid-Staten op objectieve en uniforme wijze omschreven, zonder verwijzing naar eventuele bijzonderheden van de afzonderlijke nationale rechtsstelsels of naar de structuur van de nationale belastingstelsels.

33 Blijkens het dossier wordt het betrokken recht geheven bij fusies waaraan uitsluitend rechtspersonen of organen deelnemen die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen.

34 Het betreft hier verrichtingen waarbij het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap wordt vermeerderd door inbreng van zaken van welke aard ook, in de zin van artikel 4, lid 1, sub c, van richtlijn 69/335, in het bijzondere geval, bedoeld in artikel 7, lid 1, sub b, te weten de inbreng door een of meer kapitaalvennootschappen van hun gehele vermogen in een of meer kapitaalvennootschappen die in oprichting zijn of reeds bestonden.

35 Anders dan de Franse regering beweert, is het in de context van een in richtlijn 69/335 bedoelde fusie niet mogelijk, de omzetting van reserves als een aparte verrichting te beschouwen, die zou plaatsvinden bij de vennootschap die dient te worden overgenomen en onder artikel 4, lid 2, sub a, van richtlijn 69/335 zou vallen.

36 In de eerste plaats immers doelt de in de nationale bepaling gebezigde term „fusie" duidelijk op een verrichting met betrekking tot het bijeenbrengen van kapitaal, die bestaat in de vermeerdering van het kapitaal van een vennootschap — de „overnemende" vennootschap — door de inbreng door een andere vennootschap — de „overgenomen" vennootschap — van al haar activa. Bovendien heeft deze verrichting met betrekking tot het bijeenbrengen van kapitaal ten doel, een andere, reeds bestaande vennootschap — de overnemende vennootschap —, te versterken: het kapitaal van deze laatste vennootschap wordt vermeerderd met de inbreng door de aandeelhouders van de overgenomen vennootschap. Wat dit laatste punt betreft, heeft het Hof in zijn arrest van 5 februari 1991 (zaak C-15/89, Deltakabel, Jurispr. 1991, blz. I-241, r. o. 14) in herinnering gebracht, dat, wil een verrichting met betrekking tot het bijeenbrengen van kapitaal aanleiding kunnen geven tot heffing van kapitaalrecht, die verrichting het economisch potentieel van de begunstigde vennootschap moet versterken.

37 Wat de twee hoofdgedingen betreft, was de omzetting van reserves door de overgenomen vennootschap derhalve niet meer dan een modaliteit van de verrichting met betrekking tot het bijeenbrengen van kapitaal, die voor de toepassing van de richtlijn pas is gerealiseerd op het moment waarop het kapitaal werd vermeerderd door de inbreng van de activa van de overgenomen vennootschap in de overnemende vennootschap. Pas aan het einde van de hergroepering van de twee vennootschappen wordt aan de voorwaarde betreffende de versterking van het economisch potentieel voldaan en is de toepassing van een kapitaalrecht, tegen het in artikel 7, lid 1, sub b, van richtlijn 69/335 vastgestelde tarief, gerechtvaardigd.

38 Verrichtingen als die welke in de hoofdgedingen aan de orde zijn, vallen dus binnen de werkingssfeer van richtlijn 69/335 en moeten worden getoetst aan artikel 4, lid 1, sub c, van de richtlijn (vermeerdering van het kapitaal door inbreng van zaken van welke aard ook), met de gevolgen die hieruit voortvloeien voor de toepassing van het tarief van het kapitaalrecht ingevolge artikel 7, lid 1, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303.

39 Wat het over die verrichtingen geheven recht betreft, volgens vaste rechtspraak dient het Hof een belasting, recht of heffing vanuit gemeenschapsrechtelijk oogpunt te kwalificeren aan de hand van de objectieve kenmerken van de belasting, onafhankelijk van de wijze waarop deze naar nationaal recht wordt gekwalificeerd (zie arresten van 27 november 1985, zaak 295/84, Rousseau Wilmot, Jurispr. 1985, blz. 3759, en 31 maart 1992, zaak C-200/90, Dansk Denkavit en Poulsen Trading, Jurispr. 1992, blz. I-2217).

40 Waar het onderhavige registratierecht wordt toegepast op binnen de werkingssfeer van richtlijn 69/335 vallende verrichtingen met betrekking tot de inbreng van kapitaal, is het te beschouwen als een kapitaalrecht in de zin van deze richtlijn. Derhalve moet worden onderzocht, of dit kapitaalrecht verenigbaar is met artikel 7, lid 1, sub b, van richtlijn 69/335, in het bijzonder wat het toegepaste tarief betreft.

41 Gelet op de achtereenvolgende wijzigingen, blijkt dat in de periode van 1 januari 1976 tot en met 31 december 1985 de handhaving, door een Lid-Staat, van een kapitaalrecht als het in geding zijnde onverenigbaar was met artikel 7, lid 1, sub b, van richtlijn 69/335, zoals dit was gewijzigd bij richtlijn 73/80, waarin werd bepaald dat de in artikel 7, lid 1, sub b, bedoelde verlaagde tarieven niet hoger mochten zijn dan 0,50 %.

42 Ook na 1 januari 1986 bleef de handhaving van een dergelijk recht onverenigbaar met de richtlijn, daar later artikel 7, lid 1, is gewijzigd bij richtlijn 85/303, die duidelijk voorschrijft, dat de vermeerdering van het kapitaal van een vennootschap door middel van de inbreng van alle activa van een andere vennootschap, van elk recht moet worden vrijgesteld.

43 Mitsdien moet op de gestelde vraag worden geantwoord, dat artikel 7, lid 1, van richtlijn 69/335, zoals dit is gewijzigd bij richtlijn 73/80, die van toepassing is sedert 1 januari 1976, en vervolgens bij richtlijn 85/303, die van toepassing is sedert

1 januari 1986, zich verzet tegen de toepassing van een nationale wettelijke regeling die het registratierecht dat wordt geheven over de inbreng van roerende zaken in het kader van een fusie, handhaaft op 1,20 %.

De werking in de tijd van dit arrest

44 Ter terechtzitting heeft de Franse regering het Hof verzocht, de werking in de tijd van het onderhavige arrest te beperken ingeval het van oordeel zou zijn, dat de handhaving van een registratierecht, als in de hoofdgedingen aan de orde, onverenigbaar is met het gemeenschapsrecht.

45 Tot staving van haar verzoek heeft zij in de eerste plaats gewezen op het bestaan van een objectieve, grote onzekerheid, die is toe te schrijven aan het gedrag van de andere Lid-Staten en vooral de Commissie, en in de tweede plaats op de buitengewoon ernstige consequenties die dit arrest voor de openbare financiën van Frankrijk zou hebben.

46 In het kader van haar eerste argument heeft de Franse regering gewezen op de volgende, tijdens de voorbereidende werkzaamheden betreffende richtlijn 69/335 afgelegde verklaring:

„De delegaties stellen vast (...), dat dit artikel (te weten artikel 9 van de richtlijn) Frankrijk toestaat, op de in artikel 4, lid 2, sub a, bedoelde verrichtingen andere dan de in artikel 7, lid 4, genoemde tarieven toe te passen."

Laatstgenoemde bepaling komt volgens de Franse regering overeen met artikel 7, lid 1, van de definitieve versie van de richtlijn.

47 Volgens vaste rechtspraak verklaart en preciseert de uitlegging die het Hof van Justitie krachtens de hem bij artikel 177 van het Verdrag verleende bevoegdheid geeft aan een voorschrift van gemeenschapsrecht, wanneer daaraan behoefte bestaat, de betekenis en strekking van dat voorschrift zoals het sedert het tijdstip van zijn inwerkingtreding moet of had moeten worden verstaan en toegepast. Hieruit volgt, dat het aldus uitgelegde voorschrift door de rechter ook kan en moet worden toegepast op rechtsbetrekkingen die zijn ontstaan en tot stand gekomen vóór het arrest waarbij op het verzoek om uitlegging is beslist, indien voor het overige is voldaan aan de voorwaarden waaronder een geschil over de toepassing van dat voorschrift voor de bevoegde rechter kan worden gebracht (zie arrest van 27 maart 1980, zaak 61/79, Denkavit italiana, Jurispr. 1980, blz. 1205, r. o. 16).

48 Gelet op deze beginselen, kan de werking van een arrest waarbij op een verzoek om uitlegging wordt beslist, slechts bij hoge uitzondering worden beperkt (zie onder meer arrest Denkavit italiana, reeds aangehaald, r. o. 17). Het Hof heeft namelijk slechts in zeer specifieke omstandigheden van deze mogelijkheid gebruik gemaakt, bij voorbeeld wanneer er een gevaar bestond voor ernstige economische gevolgen, inzonderheid als gevolg van het grote aantal op basis van een geldig geachte regeling te goeder trouw tot stand gekomen rechtsbetrekkingen, en wanneer bleek dat de particulieren en de nationale autoriteiten tot een met de communautaire regeling strijdig gedrag waren gebracht op grond van een objectieve, grote onzekerheid over de strekking van de communautaire voorschriften, aan welke onzekerheid het gedrag van andere Lid-Staten of van de Commissie eventueel had bijgedragen (zie onder meer arrest van 16 juli 1992, zaak 163/90, Legros e. a., Jurispr. 1992, blz. I-4625).

49 In casu is er geen enkel element dat afwijking van het beginsel rechtvaardigt, dat een uitleggingsarrest tot de datum van inwerkingtreding van het uitgelegde voorschrift terugwerkt (zie arrest van 19 oktober 1995, zaak C-137/94, Richardson, Jurispr. 1995, blz. I-3407, r. o. 33).

50 In de eerste plaats heeft de Franse regering niet aangetoond, dat in de periode waarin het gewraakte registratierecht werd geheven, het gemeenschapsrecht in redelijkheid aldus kon worden verstaan, dat de handhaving van dat recht was toegestaan. De argumenten die zijn aangevoerd ten bewijze dat zij in aanmerking

dacht te komen voor een afwijking ingevolge artikel 9 van richtlijn 69/335, op grond waarvan zij andere dan de in artikel 7, lid 1, sub b, van de richtlijn voorgeschreven tarieven mocht toepassen, snijden namelijk geen hout.

51 Om te beginnen heeft de Franse regering geen informatie kunnen verstrekken omtrent de vraag of de door haar aangevoerde verklaring in de notulen van de Raad voorkomt. Overigens is het vaste rechtspraak, dat de verklaringen die zijn opgenomen in notulen van de Raad tijdens de voorbereidende werkzaamheden betreffende een richtlijn, niet bij de uitlegging van die richtlijn kunnen worden gebruikt, wanneer de inhoud ervan niet in de tekst van de betrokken bepaling is terug te vinden en dus geen rechtskracht heeft (zie arrest van 26 februari 1991, zaak C-292/89, Antonissen, Jurispr. 1991, blz. 745, r. o. 18).

52 Bovendien staat vast, dat artikel 9 van richtlijn 69/335 voor een afwijking van de bepalingen van die richtlijn uitdrukkelijk verwijst naar de procedure van artikel 102 EG-Verdrag, die in casu niet is gevolgd.

53 Ten slotte heeft de afwijking waarop de Franse regering zich beroept, enkel betrekking op het tarief van het recht dat wordt toegepast ten aanzien van de in artikel 4, lid 2, sub a, van de richtlijn bedoelde verrichtingen (vermeerdering van kapitaal door omzetting van winsten, reserves of voorzieningen), en niet op de verrichtingen, bedoeld in artikel 4, lid 1, sub c, juncto artikel 7, lid 1, sub b, waaronder de fusies.

54 In de tweede plaats kan het argument betreffende de omvang van de financiële schade die de Franse regering zou leiden, niet worden aanvaard.

55 De financiële gevolgen die een regering als gevolg van de onwettigverklaring van een belasting zou kunnen ondervinden, hebben op zichzelf nooit een beperking van de werking van een arrest van het Hof gerechtvaardigd (zie arrest Dansk Den-

kavit en Poulsen Trading, reeds aangehaald). Zo de werking van een arrest enkel op grond van dergelijke overwegingen werd beperkt, zou zulks bovendien leiden tot een aanzienlijke beperking van de rechtsbescherming van de rechten die belastingplichtigen aan de communautaire belastingvoorschriften ontlenen (zie arrest van 11 augustus 1995, gevoegde zaken C-367/93-C-377/93, Roders e. a., Jurispr. 1995, blz. I-2229).

56 Bijgevolg zijn er geen termen aanwezig om de werking in de tijd van dit arrest te beperken.

Kosten

57 De kosten door de Franse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instanties over de kosten hebben te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE,

uitspraak doende op de door het Tribunal de grande instance de Dax en het Tribunal de grande instance de Quimper gestelde vragen, verklaart voor recht:

Artikel 7, lid 1, van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, zoals dit is

gewijzigd bij richtlijn 73/80/EEG van de Raad van 9 april 1973 betreffende de vaststelling van de gemeenschappelijke tarieven voor het kapitaalrecht, die van toepassing is sedert 1 januari 1976, en vervolgens bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985, die van toepassing is sedert 1 januari 1986, verzet zich tegen de toepassing van een nationale wettelijke regeling die het registratierecht dat wordt geheven over de inbreng van roerende zaken in het kader van een fusie, handhaaft op 1,20 %.

Rodríguez Iglesias Kakouris Puissochet

Hirsch Mancini Schockweiler

Moitinho de Almeida Kapteyn Jann

Ragnemalm Sevón

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 13 februari 1996.

De griffier

R. Grass

De president

G. C. Rodríguez Iglesias