DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)
11. december 1997 *

I sag C-8/96,

angående en anmodning, som Tribunal de grande instance de Tours (Frankrig) i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Locamion SA

mod

Directeur des services fiscaux d'Indre-et-Loire,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405), som ændret ved Rådets direktiv 73/79/EØF af 9. april 1973 om ændring af anvendelsesområdet for den nedsatte sats for kapitaltilførselsafgiften, der for bestemte dispositioner med henblik på omstrukturering af selskaber er fastsat i artikel 7, stk. 1, litra b), i direktivet om kapitaltilførselsafgifter (EFT L 103, s. 13), Rådets direktiv 73/80/EØF af 9. april 1973 om fastsættelse af fælles satser for kapitaltilførselsafgiften (EFT L 103, s. 15), Rådets direktiv 74/553/EØF af 7. november 1974 om ændring af artikel 5, stk. 2, i direktiv 69/335 (EFT L 303, s. 9) og Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985 om ændring af direktiv 69/335 (EFT L 156, s. 23),

* Processprog: fransk.

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, H. Ragnemalm (refererende dommer), og dommerne G. F. Mancini, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray og G. Hirsch,

generaladvokat: G. Cosmas
justitssekretær: ekspeditionssekretær D. Louterman-Hubeau,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Locamion SA ved advokat Jean-Claude Cavaillé, Lyon

— den franske regering ved kontorchef Catherine de Salins og fuldmægtig Frédéric Pascal, begge Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Hélène Michard og Enrico Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 5. december 1996 er afgivet mundtlige indlæg af Locamion SA, af den franske regering og af Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 20. februar 1997,

afsagt følgende

Dom

1 Ved dom af 4. januar 1996, indgået til Domstolen den 15. januar 1996, har Tribunal de grande instance de Tours i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405), som ændret ved Rådets direktiv 73/79/EØF af 9. april 1973 om ændring af anvendelsesområdet for den nedsatte sats for kapitaltilførselsafgiften, der for bestemte dispositioner med henblik på omstrukturering af selskaber er fastsat i artikel 7, stk. 1, litra b), i direktivet om kapitaltilførselsafgifter (EFT L 103, s. 13), Rådets direktiv 73/80/EØF af 9. april 1973 om fastsættelse af fælles satser for kapitaltilførselsafgiften (EFT L 103, s. 15), Rådets direktiv 74/553/EØF af 7. november 1974 om ændring af artikel 5, stk. 2, i direktiv 69/335 (EFT L 303, s. 9) og Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985 om ændring af direktiv 69/335 (EFT L 156, s. 23, herefter »direktivet«).

2 Spørgsmålene er rejst under en sag mellem Locamion SA (herefter »Locamion«) og Directeur des services fiscaux d'Indre-et-Loire (direktøren for afgiftsmyndighederne i departementet Indre-et-Loire) vedrørende betaling af den regionale afgift på registreringsbeviser for motorkøretøjer (herefter »registreringsafgiften«).

3 Formålet med direktivet er bl.a. at harmonisere de regler, der vedrører fastsættelsen og opkrævningen af afgiften på apportindskud i selskaber inden for Fællesskabet, som led i ophævelsen af de fiskale hindringer for de frie kapitalbevægelser.

4 Direktivets artikel 4, stk. 1, indeholder en opregning af de dispositioner, som er undergivet kapitaltilførselsafgiften. Blandt disse dispositioner er i litra c) anført udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art.

5 I henhold til direktivets artikel 7, som affattet ved direktiv 85/303, er en disposition, hvorved et kapitalselskab indskyder sin samlede selskabsformue i et andet kapitalselskab, der er under stiftelse eller allerede består, helt fritaget for kapitaltilførselsafgiften.

6 Direktivet bestemmer ligeledes, i overensstemmelse med sidste betragtning, at andre afgifter med samme kendetegn som afgiften på kapitaltilførsler eller stempelafgiften på værdipapirer, hvis opretholdelse kan bringe de med direktivet forfulgte formål i fare, skal ophæves. Disse afgifter, som det er forbudt at opkræve, er opregnet i direktivets artikel 10 og 11. Artikel 10 bestemmer følgende:

»Bortset fra kapitaltilførselsafgiften opkræver medlemsstaterne af selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer med erhvervsformål ingen andre skatter eller afgifter af nogen art på:

a) de i artikel 4 nævnte dispositioner

b) indskud, lån eller ydelser i forbindelse med de i artikel 4 nævnte dispositioner

c) indregistrering eller andre formaliteter, der går forud for udøvelse af en virksomhed, og som et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person med erhvervsformål kan underkastes på grund af deres juridiske karakter.«

7 I direktivets artikel 12, stk. 1, opstilles en udtømmende liste over de skatter og afgifter, bortset fra kapitaltilførselsafgiften, som uanset artikel 10 eller 11 kan pålægges kapitalselskaber i forbindelse med de i de sidstnævnte bestemmelser omhandlede dispositioner (jf. herved dom af 2.2.1988, sag 36/86, Dansk Sparinvest, Sml. s. 409, præmis 9, og af 28.4.1993, forenede sager C-71/91 og C-178/91, Ponente Carni og Cispadana Costruzioni, Sml. I, s. 1915, præmis 24).

8 For så vidt angår de franske bestemmelser, der finder anvendelse i hovedsagen, bestemmes det i færdselslovens artikel R-113, at såfremt den nye ejer af et motorkøretøj fortsat vil bruge det, skal han senest to uger efter den dato, hvor ejerskiftet er indført på registreringspapiret, anmode om at få udstedt et registreringsbevis i sit navn. Dette sker ved henvendelse til præfekten i det departement, hvor han har bopæl.

9 For udstedelse af registreringsbeviset skal der bl.a. betales den registreringsafgift, der er fastsat i artikel 1599n ff. i lov om skatter og afgifter.

10 Artikel 1599n bestemmer:

»Der betales til regionerne en afgift på registreringsbeviser for motorkøretøjer, der udstedes inden for deres geografiske område. Afgiften kan være proportional eller udgøre et fast beløb, jf. bestemmelserne i artikel 1599o, p, q og r.

Afgiften beregnes og opkræves som en stempelafgift.«

11 I henhold til artikel 1599o skal der ved udstedelsen af registreringsbeviser for motorkøretøjer og alle andre former for motordrevne køretøjer betales en proportional afgift. Satsen pr. afgiftspligtig hestekraft fastsættes af regionen og stadfæstes hvert år ved afgørelse truffet af det regionale råd. Satsen nedsættes med halvdelen for erhvervskøretøjer med en tilladt totalvægt på over 3,5 tons, for traktorer, der ikke anvendes i landbruget, og for motorcykler. Endelig nedsættes den i alle tilfælde med halvdelen for køretøjer, der er over ti år gamle.

12 Det fremgår af forelæggelsesdommen, at ved beslutning truffet på en ekstraordinær generalforsamling den 30. juni 1992 overtog Locamion ved en fusion selskabet France Location. Dispositionen medførte, at alle France Location's aktiver og passiver blev overført til Locamion, herunder også en betydelig vognpark.

13 Som erhverver af de nævnte køretøjer fremsendte Locamion til præfekten i det departement, hvor virksomheden er beliggende i Tours, anmodninger om, at de 1 698 køretøjer, som selskabet havde erhvervet ved ovennævnte disposition, blev registreret i dets navn. For udstedelsen af de 1 698 registreringspapirer skulle Locamion betale 2 391 761 FF.

14 Locamion krævede beløbet tilbagebetalt med henvisning til, at registreringsafgiften var i strid med direktivet. Ved afgørelse af 26. januar 1994 afviste direktøren for afgiftsmyndighederne i departementet Indre-et-Loire dette krav.

15 Locamion anlagde herefter sag ved den forelæggende ret mod direktøren med påstand om tilbagebetaling af de betalte afgifter, med fradrag for den faste afgift, der svarer til den proportionale afgift pr. enhed. Til støtte for påstanden gjorde Locamion gældende, at det var i strid med direktivet at opkræve den proportionale registreringsafgift i forbindelse med en fusion.

16 Retten udsatte sagen og forelagde Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 4 og 7 i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 fortolkes således, at direktivet omfatter de dispositioner i forbindelse med fusioner ved overtagelse, der er defineret i artikel 371 — 372-2 i lov nr. 66.537 af 24. juli 1966 om handelsretlige selskaber?

2) Er det forenligt med forbudsbestemmelsen i direktivets artikel 10, at der i Frankrig opkræves en proportional afgift ved udstedelse af registreringsbeviser som følge af en disposition i forbindelse med en fusion ved overtagelse? Såfremt dette spørgsmål besvares benægtende, er en sådan opkrævning da omfattet af bestemmelserne i artikel 12?«

17 I skrivelser indleveret til Domstolens Justitskontor den 20. marts 1997 og den 7. april 1997, dvs. efter at generaladvokaten havde fremsat forslag til afgørelse, fremsatte Locamion bemærkninger vedrørende visse problemer, der efter selskabets opfattelse ikke var tilstrækkelig belyst i forelæggelsesdommen og i parternes skriftlige og mundtlige indlæg. Uden at kræve en egentlig genåbning af retsforhandlingerne har Locamion overladt det til Domstolen at træffe afgørelse herom.

18 I den foreliggende sag findes det ufornødent at genåbne den mundtlige forhandling, jf. artikel 61 i Domstolens procesreglement.

19 For så vidt angår det første spørgsmål har alle de parter, der har afgivet skriftlige indlæg, anført, at dispositioner i forbindelse med fusioner ved overtagelse er omfattet af direktivet. De har herved henvist til dom af 13. februar 1996 (forenede sager C-197/94 og C-252/94, Bautiaa og Société française maritime, Sml. I, s. 505).

20 Det fremgår således af præmis 34 i dommen i de forenede sager Bautiaa og Société française maritime, at de dispositioner i forbindelse med fusioner, der var omtvistet i nævnte sager, udgjorde dispositioner med henblik på udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art som omhandlet i artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335, nemlig i den særlige udformning, der omtales i artikel 7, stk. 1, litra b), hvor et eller flere kapitalselskaber indskyder deres samlede selskabsformue i et eller flere kapitalselskaber, der er under stiftelse eller allerede består.

21 På grundlag af den forelæggende rets oplysninger om de faktiske omstændigheder kan det imidlertid ikke med tilstrækkelig sikkerhed fastslås, om den disposition i forbindelse med fusion ved overtagelse, der omtvistes i hovedsagen, kan antages at have medført en udvidelse af Locamion's kapital, således som det kræves efter direktivets artikel 4, stk. 1, litra c).

22 Det skal i denne forbindelse præciseres, at det fremgår af den første beslutning, som er gengivet i referatet fra Locamion's generalforsamling den 30. juni 1992, at Locamion allerede med virkning fra dette tidspunkt ejede alle aktierne i det overtagne selskab. Dette er grunden til, at det blev besluttet, at fusionen ikke ville medføre en udvidelse af Locamion's kapital.

23 Heraf følger imidlertid, at den disposition i forbindelse med fusion ved overtagelse, der blev foretaget i 1992, synes at være afslutningen på en tidligere kapitaludvidelse, der blev gennemført i 1991 som følge af, at alle selskabet France Location's aktier var blevet indskudt i Locamion. De to dispositioner kan derfor vurderes under ét på den måde, at der er tale om en og samme disposition, der er blevet gennemført i to etaper.

24 Da der ikke foreligger tilstrækkelige oplysninger om den disposition, der omtvistes i hovedsagen, vil det andet spørgsmål herefter blive behandlet, idet det lægges til grund, at der er tale om en disposition i forbindelse med fusion ved overtagelse, der er omfattet af direktivet.

25 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt at få oplyst, om bestemmelsen i direktivets artikel 10 skal fortolkes således, at den forbyder opkrævning af en afgift som registreringsafgiften, og, såfremt spørgsmålet besvares bekræftende, om direktivets artikel 12 tillader, at afgiften opkræves.

26 Det bemærkes, at afgifter, der har de samme kendetegn som kapitaltilførselsafgiften, er omfattet af anvendelsesområdet for direktivets artikel 10.

27 For så vidt angår direktivets artikel 10, litra a), må det undersøges, om registreringsafgiften har til følge, at der, direkte eller indirekte, skal svares afgift af en disposition, som i medfør af direktivets artikel 4, stk. 1, litra c), og artikel 7, stk. 1, i princippet burde være fritaget for enhver form for kapitaltilførselsafgift.

28 Det bemærkes, at registreringsafgiften opkræves efter regler, der er forskellige alt efter, hvilken omstændighed der giver anledning til udstedelse af registreringsbeviset. Når afgiften opkræves som følge af et ejerskifte, er den proportional, mens der i de fleste øvrige tilfælde kun opkræves et fast beløb pr. enhed.

29 Locamion og Kommissionen har anført, at i den foreliggende sag er den begivenhed, der udløser den proportionale registreringsafgift, dispositionen i forbindelse med fusionen ved overtagelse. Registreringsafgiften er derfor en afgiftsbyrde, der indirekte rammer en kapitaltilførsel, og den er derfor omfattet af forbudsbestemmelsen i direktivets artikel 10.

30 I modsætning til, hvad Locamion og Kommissionen har anført, må det understreges, at den begivenhed, der udløser registreringsafgiften, er udstedelsen af et

dokument til ejeren af køretøjet, og dokumentet er nødvendigt med henblik på, at køretøjet kan tages i brug. Det fremgår således af færdselslovens artikel R-113, at såfremt et køretøj erhverves og derefter overdrages, uden at det i mellemtiden har været taget i brug, skal der ikke betales registreringsafgift.

31 Registreringsafgiften skal således ikke betales, fordi der indskydes motorkøretøjer i et kapitalselskab, men fordi de tages i brug.

32 En sådan fortolkning støttes i øvrigt af en nærmere gennemgang af reglerne for beregning af registreringsafgiften, der på afgørende punkter adskiller sig fra reglerne om den ved direktivet harmoniserede kapitaltilførselsafgift. Det fremgår således af direktivets artikel 5, at for de dispositioner, der er opregnet i direktivets artikel 4, stk. 1, litra a), c) og d), opkræves afgiften af den faktiske værdi af indskud af enhver art. Derimod beregnes registreringsafgiften på grundlag af motorkøretøjets art, dets motoreffekt, udtrykt i afgiftspligtige hestekræfter, dets vægt og dets alder.

33 Det skal endvidere understreges, at der ikke skal betales registreringsafgift af indskud, lån eller ydelser i forbindelse med de i direktivets artikel 4 nævnte dispositioner, jf. direktivets artikel 10, litra b), dvs. dispositioner, der er et led i gennemførelsen eller afslutningen af de i artikel 4 omhandlede dispositioner.

34 For så vidt angår direktivets artikel 10, litra c), bemærkes, at afgiften er uafhængig af den juridiske karakter, som den enhed har, der er ejer af de motorkøretøjer, for hvilke afgiften skal betales. Det kan lige så vel dreje sig om en fysisk person som

en juridisk person, et personselskab eller et kapitalselskab (jf. dom af 11.6.1996, sag C-2/94, Denkavit International m.fl., Sml. I, s. 2827, præmis 23-26). Registreringsafgiften kan følgelig ikke være knyttet til formaliteter, som kapitalselskaber skal opfylde på grund af deres juridiske karakter.

35 Registreringsafgiften har derfor ikke kendetegn svarende til de afgifter, der er forbudt i henhold til direktivets artikel 10.

36 Det er herefter ufornødent at tage stilling til den anden del af spørgsmålet vedrørende direktivets artikel 12.

37 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at direktivets artikel 10 skal fortolkes således, at den ikke forbyder en afgift som den regionale registreringsafgift på motorkøretøjer.

Sagens omkostninger

38 De udgifter, der er afholdt af den franske regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Tribunal de grande instance de Tours ved dom af 4. januar 1996, for ret:

Artikel 10 i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som ændret ved Rådets direktiv 73/79/EØF af 9. april 1973 om ændring af anvendelsesområdet for den nedsatte sats for kapitaltilførselsafgiften, der for bestemte dispositioner med henblik på omstrukturering af selskaber er fastsat i artikel 7, stk. 1, litra b), i direktivet om kapitaltilførselsafgifter, Rådets direktiv 73/80/EØF af 9. april 1973 om fastsættelse af fælles satser for kapitaltilførselsafgiften, Rådets direktiv 74/553/EØF af 7. november 1974 om ændring af artikel 5, stk. 2, i direktiv 69/335 og Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985 om ændring af direktiv 69/335, skal fortolkes således, at den ikke forbyder en afgift som den regionale registreringsafgift på motorkøretøjer.

Ragnemalm Mancini Kapteyn

Murray Hirsch

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 11. december 1997.

R. Grass

Justitssekretær

H. Ragnemalm

Formand for Sjette Afdeling