AGAS

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT GEORGES COSMAS

fremsat den 25. juni 1998 *

Indhold

I — Indledende bemærkninger ..... I - 6556

II — Retlig baggrund ..... I - 6556

A — Fællesskabsbestemmelser ..... I - 6556

B — Nationale bestemmelser ..... I - 6560

III — Faktiske omstændigheder ..... I - 6562

IV — Det præjudicielle spørgsmål ..... I - 6563

V — Besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål ..... I - 6564

A — Spørgsmålet om, hvorvidt fusion ved inkorporering af et selskab i et andet selskab, der i forvejen ejer hele kapitalen i det første, falder ind under anvendelsesområdet for direktiv 69/335 ..... I - 6565

B — Anvendelse af artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335, som ændret ved direktiv 85/303 ..... I - 6570

a) Ikke-anvendelse af bestemmelsen i artikel 7, stk. 1, litra b), i tilfælde af fusion ved inkorporering af et selskab i et andet selskab, der i forvejen ejer hele selskabskapitalen i det første ..... I - 6570

b) Rådets direktiv 78/855/EØF og direktiv 90/434/EØF ..... I - 6574

C — Spørgsmålet om, hvorvidt den italienske sats for den registreringsafgift, der opkræves i tilfælde af fusion, er forenelig med artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335 med senere ændringer ..... I - 6580

VI — Forslag til afgørelse ..... I - 6581

* Originalsprog: græsk.

I — Indledende bemærkninger

1. I denne sag har Commissione tributaria provinciale di Milano anmodet Domstolen om at fortolke bestemmelserne i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter [1].

2. Med de forelagte spørgsmål ønskes det i det væsentlige afgjort, i hvilket omfang en fusion i form af inkorporering af et selskab i et andet selskab, som i forvejen ejer 100% af kapitalen i det overtagne selskab, falder ind under anvendelsesområdet for dette direktiv, og hvilke følger dette har for anvendelsen af den nationale lovgivning — i det foreliggende tilfælde italiensk lovgivning — der bestemmer, at der i dette tilfælde skal opkræves en registreringsafgift.

II — Retlig baggrund

A — *Fællesskabsbestemmelser*

3. Ifølge artikel 1 i direktiv 69/335 »opkræver [medlemsstaterne] en i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 2-9 harmoniseret afgift på kapitaltilførsel til kapitalselskaber, der i det følgende betegnes som kapitaltilførselsafgift«.

4. I artikel 3 i direktiv 69/335 opregnes de kapitalselskaber, som direktivets bestemmelser finder anvendelse på. Blandt disse er aktieselskaber (società per azioni) og anpartsselskaber (società a responsabilità limitata) efter italiensk ret.

5. I artikel 4, artikel 8, som ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985 om ændring af direktiv 69/335 [2], og i artikel 9 opregnes med forbehold af bestemmelserne i artikel 7 de dispositioner, der er undergivet kapitaltilførselsafgiften, samt visse dispositioner, som medlemsstaterne kan fritage fra denne afgift [3].

1 — EFT 1969 II, s. 405.

2 — EFT L 156, s. 23.

3 — I artikel 5 og 6 i direktiv 69/335 fastlægges afgiftsgrundlaget.

6. Særlig hedder det i artikel 4, stk. 1, litra c) og d), at følgende dispositioner er undergivet kapitaltilførselsafgiften:

»c) udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art

d) udvidelse af selskabsformuen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art, for hvilke der ikke indrømmes selskabsrettigheder, der repræsenterer nogen andel i kapitalen eller i selskabsformuen, men sådanne rettigheder, som indrømmes deltagere, som f.eks. stemmeret, ret til andel i overskuddet eller til likvidationsprovenu«.

7. Ifølge artikel 4, stk. 2, litra c) [4], kan bl.a. »udvidelse af selskabsformuen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art, for hvilke der ikke indrømmes selskabsrettigheder, der repræsenterer nogen andel i kapitalen eller i selskabsformuen, men sådanne rettigheder, som indrømmes deltagere, som f.eks. stemmeret, ret til andel i overskuddet eller likvidationsprovenu«, undergives kapitaltilførselsafgift.

8. Ved artikel 5 [5] fastsættes det beløb, der danner grundlaget for beregningen af afgiften, og som i almindelighed svarer til den faktiske eller nominelle værdi af de indskudte aktiver, alt efter tilfældet.

9. Yderligere fastsattes oprindelig i artikel 7 i direktiv 69/335 et minimum og et maksimum for den sats, hvortil medlemsstaterne frit kunne fastsætte de afgifter, der skulle gælde på deres område, samt obligatorisk eller fakultativ anvendelse af nedsatte satser efter den afgiftspligtige dispositions beskaffenhed.

10. Konkret bestemte artikel 7, stk. 1, litra a), i direktiv 69/335 oprindelig for så vidt angik kapitaltilførsler som omhandlet ovenfor, at kapitaltilførselsafgiftens sats kunne ligge mellem 1 og 2%. Denne sats blev senere nedsat til 1% pr. 1. januar 1976 [6].

4 — Ved ovennævnte direktiv 85/303 er det indledende punktum i stk. 2 blevet erstattet af følgende:
»2. Følgende dispositioner kan, for så vidt de den 1.7.1984 var pålagt 1%-satsen, fortsat pålægges kapitaltilførselsafgift:«

5 — Som ændret ved Rådets direktiv 74/553/EØF af 7.11.1974 om ændring af artikel 5, stk. 2, i direktiv 69/335 (EFT L 303, s. 9).

6 — Artikel 1, stk. 2, i Rådets direktiv 73/80/EØF af 9.4.1973 om fastsættelse af fælles satser for kapitaltilførselsafgiften (EFT L 103, s. 15).

11. Endelig bestemmes det nu i artikel 7, som ændret ved artikel 1, stk. 2, i direktiv 85/303, at:

»1. 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.

...

2. Medlemsstaterne kan for alle andre dispositioner end de i stk. 1 nævnte enten indrømme fritagelse for kapitaltilførselsafgift eller anvende denne afgift med en enhedssats på højst 1%.

3. ...«

12. Som jeg allerede har understreget i mit forslag til afgørelse i sagen Bautiaa og Société française maritime [7], forudsætter den særlige bestemmelse i artikel 7, stk. 1, litra b), i den nu gældende affattelse som følge af ændringen ved direktiv 85/303, den tidligere affattelse af denne bestemmelse, dvs. således som den var, mens direktiv 69/335 endnu var gældende, særlig med hensyn til de betingelser, som gjaldt for afgiftsfritagelsen.

13. Konkret hed det i artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335 vedrørende kapitaltilførselsafgiften:

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

a) ...

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

7 — Punkt 31 i forslag til afgørelse i forbindelse med dom af 13.2.1996, forenede sager C-197/94 og C-252/94, Sml. I, s. 505.

eller flere kapitalselskaber, der er under stiftelse eller allerede består.

Nedsættelse er afhængig af:

— at *der alene ydes selskabsandele for indskuddene*, idet medlemsstaterne kan udstrække nedsættelsen til tilfælde, i hvilke der for indskuddene ydes selskabsandele og en kontant betaling, der ikke udgør over 10% af deres pålydende værdi

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

c) ...« (min fremhævelse).

14. Ifølge den sidste betragtning til direktiv 69/335 skal der ske ophævelse af andre afgifter med samme kendetegn som afgiften på kapitaltilførsler eller stempelafgiften på værdipapirer, hvis opretholdelse kan stride mod de mål, der forfølges med direktivet. De afgifter, som forbydes opkrævet, er opregnet i artikel 10 og 11 i direktiv 69/335.

15. Artikel 10 i direktiv 69/335 er affattet således:

»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

...«

16. Bestemmelserne i artikel 12, stk. 1, i direktiv 69/335 opregner udtømmende de skatter og afgifter, der uanset bestemmelserne i artikel 10 og 11 kan opkræves af kapitalselskaber ud over kapitaltilførselsafgiften,

når disse selskaber foretager de dispositioner, der er omhandlet i disse to artikler [8].

17. Konkret omtaler direktivets artikel 12 bl.a. i stk. 1, litra c), »ejerskifteafgifter på indskud af enhver art i et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person med erhvervsformål, hvis der for overdragelsen af disse indskud ydes andre værdier end selskabsandele«.

18. Endelig skulle medlemsstaterne i medfør af artikel 13 senest den 1. januar 1972 sætte de nødvendige love og administrative bestemmelser i kraft for at efterkomme direktivet.

B — *Nationale bestemmelser*

19. Som det fremgår af den til den nationale domstol indgivne stævning, der er vedlagt forelæggelseskendelsen, bestemmes det i artikel 7 i bemyndigelsesloven om afgiftsreformen (lov nr. 825 af 9.10.1971 om »bemyndigelse til en afgiftsreform«), hvorved direktiv 69/335 gennemførtes i italiensk ret, at »bestemmelserne vedrørende registreringsafgifterne ... skal reformeres og tilpasses EF-Ministerrådets direktiv af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter«.

20. Ifølge artikel 4 i tarifbestemmelserne (bilag A) i det tidligere gældende dekret nr. 634/72 fra republikkens præsident om registreringsafgifter fandt de for kapitalforhøjelser fastsatte satser, som blev nedsat til halvdelen, anvendelse på kapitalforhøjelser ved fusionsdispositioner, idet der sondredes efter beskaffenheden af de forskellige aktiver.

21. I lov nr. 904 af 16. december 1977 havde den italienske lovgiver, stadig med henblik på tilpasning af italiensk lovgivning til direktiv 69/335, fastsat en »enhedssats på 1% af nettoværdien af de i fusionen deltagende selskaber efter opgørelsen af deres formue i henhold til artikel 2502 i codice civile«.

22. På det tidspunkt, hvor de i denne sag omhandlede begivenheder fandt sted, var de nationale bestemmelser indeholdt i dekret nr. 131 fra republikkens præsident af 26. april 1986 (herefter »dekret nr. 131/86«), hvorved bestemmelserne om registreringsafgiften blev omdannet til lov [9].

8 — Jf. herom dom af 11.6.1996, sag C-2/94, Denkavit Internationaal m.fl., Sml. I, s. 2827, præmis 21, og af 2.2.1988, sag 36/86, Dansk Sparinvest, Sml. s. 409, præmis 9.

9 — Godkendelse af bekendtgørelsen om bestemmelserne om registreringsafgiften (*Supplemento ordinario alla Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana* (GURI) nr. 99 af 30.4.1986).

23. Artikel 1 i dekret nr. 131/86, der havde overskriften »Genstand for registreringsafgiften«, var affattet således:

»1. Registreringsafgiften finder i overensstemmelse med angivelserne i den som bilag til nærværende bekendtgørelse knyttede tarif anvendelse på akter omfattet af obligatorisk registrering samt akter, der frivilligt er anmeldt til registrering.«

24. I medfør af artikel 2 i dekret nr. 131/86, der havde overskriften »Akter, der skal registreres«, omfattede registreringspligten i overensstemmelse med de følgende artikler bl.a. [i litra a)] de i tarifbestemmelserne angivne akter, hvis de var underskrevet på statens område (i Italien).

25. Blandt de dokumenter, for hvilke der skulle betales registreringsafgift, figurerede i artikel 4 i de til dekret nr. 131/86 knyttede tarifbestemmelser (første afdeling, der havde overskriften »Dokumenter, der skal registreres inden en bestemt frist«), bl.a.:

»I. Akter vedrørende selskaber af en hvilken som helst type og med et hvilket som helst formål ...:

...

b) fusioner af selskaber, spaltninger af selskaber og lignende dispositioner, der foretages af andre organisationer end selskaber: 1%.

...«

26. Den afgiftssats, der var fastsat i artikel 4, litra b), i de tarifbestemmelser (første del), der var indeholdt i dekret nr. 131/86, og som var gældende på tidspunktet for registreringen af den i sagen omhandlede akt, var således identisk med den, der var indeholdt i den tidligere gældende lov nr. 904/77.

27. Lovgiver præciserede imidlertid i den forklarende note IV til artikel 4 i tarifbestemmelserne (første del) i dekret nr. 131/86, at »hvis det selskab, til fordel for hvilket indskuddet foretages, eller det selskab, som bliver resultatet af fusionen eller inkorporeringen ... har sit hjemsted eller sæde for sin egentlige ledelse i en anden EF-medlemsstat«, anvendes en fast sats.

28. Grundlaget for den pågældende afgift er, særlig for dispositioner vedrørende fusion af selskaber, fastsat i artikel 50, stk. 4, i dekret nr. 131/86, hvorefter:

»Afgiftsgrundlaget ved fusion af selskaber af enhver art udgøres af summen af de i artikel 2502 i codice civile nævnte formuestatus-

beløb, de fusionerede selskabers kapital og reserver, eller såfremt fusionen sker ved inkorporering, de inkorporerede selskabers kapital og reserver« [10].

III — Faktiske omstændigheder

29. Abruzzi Gas Agas SpA (herefter »Agas«) er et italiensk aktieselskab (»società per azioni«), der især driver virksomhed med produktion og distribution af metangas.

30. Agas var ejer af hele selskabskapitalen i aktieselskabet Briangas SpA (herefter »Briangas«) og anpartsselskabet Italgasdotti Serio Srl (herefter »Italgasdotti«).

31. Under den mundtlige forhandling har Kommissionen fremhævet, at Agas var moderselskabet og Briangas og Italgasdotti datterselskaber af dette.

32. På generalforsamlingerne i disse tre selskaber besluttedes det at fusionere dem, og at Agas skulle inkorporere Briangas og Italgasdotti.

33. Under den mundtlige forhandling har den italienske regering fremhævet, at Agas på et stadium forud for fusionen havde erhvervet henholdsvis samtlige aktier og samtlige anparter i Briangas og Italgasdotti, uden at der skete nogen styrkelse af selskabets økonomiske potentiale, eftersom dets balance viser en udgift, der svarede til erhvervelsessummen. Som den italienske regering har forklaret, erhvervede Agas således hen-

10 — Ovennævnte artikel 50, stk. 4, i dekret nr. 131/86 blev ophævet ved lovdekret (»decreto-legge«) nr. 323 af 20.6.1996 (GURI nr. 143 af 20.6.1996), der blev omdannet til lov ved lov nr. 425 af 8.8.1996 (GURI nr. 191 af 16.8.1996) (jf. artikel 5, litra b), i lovdekretet). Artikel 4, litra c), i samme lovdekret, erstattede med virkning fra den 20.6.1996 den tidligere proportionale afgift på 1% med en fast afgift på 250 000 ITL. Det er i øvrigt af denne grund, at tvisterne vedrørende den opkrævede afgift i anledning af fusion, kun vedrører akter, der som i det foreliggende tilfælde ligger forud for denne dato.
Det er interessant at læse betragtningerne i forarbejderne til lovdekret nr. 323/96, som Kommissionen har citeret i sine skriftlige indlæg. Betænkningen vedrørende dette lovdekret er offentliggjort i *Atti parlamentari — Senato della Repubblica — XIII legislatura*, nr. 757, s. 10 og 11.
»Direktiv 335 af 1969, som ændret ved direktiv 303 af 1985, bestemmer som bekendt for så vidt angår stk. 5, litra b) og c), at den proportionale afgift ikke er anvendelig på indskud, der efter italiensk ret har form af registreringsafgifter på selskabsakter, der vedrører overdragelse fra et eller flere selskaber af deres samlede formue i bestående selskaber eller selskaber under stiftelse, hvilket skyldes, at man tilligevil undgå anvendelse af afgiften på indskud, hvoraf der allerede er betalt afstålelsesafgift i anledning af dispositioner, der efter italiensk ret har form af fusioner, spaltninger eller indskud af virksomheder, der alene medfører en koncerndannelse eller en reorganisering af produktionsselskaber med henblik på at rationalisere disses struktur (dvs. 'flerledsbeskatning').
Den Europæiske Unions medlemsstater har tilpasset sig disse fællesskabsregler, og dette gælder særlig Frankrig, der for nylig har indført en fast afgift på 1 220 FRF i stedet for den proportionale afgift på 1,20% (EF-Domstolen havde nemlig fundet denne afgift stridende mod EF-direktiverne i sin dom af 13.2.1996 i de forenede sager C-197/94 og C-252/94). Derimod har Italien endnu ikke gennemført disse direktiver, eftersom den proportionale afgift på 1% endnu finder anvendelse på disse dispositioner. Herved berøves landets retsorden et instrument, der er af grundlæggende betydning for rationaliseringen af produktionsstrukturerne, og dette er i strid med fællesskabsreglerne, der som følge af deres præceptive karakter anses for umiddelbart anvendelige i medlemsstaterne, og som sådanne har gjort det muligt for afgiftskommissionerne at anse afgiftsfritagelsen for gældende, selv om den ikke var gennemført i italiensk ret.
Ovennævnte bestemmelser i stk. 5, litra b) og c), har til formål at afhjælpe disse mangler, idet de bestemmer, at den proportionale afgift på akter, der er indgået efter ikraftrædelsen af dette dekret, skal erstattes af den faste afgift.«

holdsvis aktierne og anparterne i Briangas og Italgasdotti mod betaling af de tilsvarende beløb og inkorporerede dem herefter.

34. Fusionsakten blev undertegnet den 20. december 1994 og registreret den 28. december 1994 ved Ufficio del Registro Atti Pubblici (det offentlige registreringskontor) i Milano (herefter »Ufficio del Registro«).

35. Fusionen medførte ikke nogen forhøjelse af Agas' selskabskapital, men annullation af dets aktier og anparter i Briangas og Italgasdotti, som i forvejen tilhørte Agas.

36. Ved fusionen tilførte Briangas og Italgasdotti Agas en nettoselskabsformue på henholdsvis 1 439 682 051 ITL og 22 105 502 520 ITL.

37. Ufficio del Registro, til hvilket fusionsakten blev indleveret til registrering, opkrævede et beløb på 236 052 000 ITL i registreringsafgift efter en sats på 1% af de fusionerede selskabers nettoformue, som denne var opgjort med henblik på fusionen.

38. Den 11. juli 1996 fremsatte Agas over for Ufficio del Registro krav om tilbagebetaling af den betalte registreringsafgift med tillæg af renter. Konkret fandt selskabet, at den nationale bestemmelse [11], på grundlag af hvilken denne afgift var blevet opkrævet, stred mod artikel 4 og 7 i direktiv 69/335 med senere ændringer, om afgiftslempelser for visse indskud, bl.a. — ifølge Agas — fusioner ved inkorporering, der medfører, at registreringsafgiften beregnes efter den faste sats [12].

39. Da Ufficio del Registro ikke svarede, anlagde Agas, der betragtede kravet som afvist, den 13. november 1996 sag ved Commissione tributaria provinciale di Milano.

IV — Det præjudicielle spørgsmål

40. Commissione tributaria provinciale di Milano har fundet det nødvendigt at søge problemet om fortolkningen af de fællesskabsbestemmelser, der finder anvendelse,

11 — Artikel 4, litra b), i de til dekret nr. 131/86 (første del) knyttede tarifbestemmelser.

12 — Som Den Italienske Republik har forklaret i sine skriftlige indlæg, krævede Agas tilbagebetaling af et beløb på 220 863 000 ITL, svarende til forskellen mellem den betalte afgift (221 013 000 ITL) og den faste afgift på 250 000 ITL, der skulle have været betalt. Det er helt klart, at der er tale om en fejl, når Den Italienske Republik har talt om en fast afgift på 150 000 ITL, mens det i dekret nr. 323/86 fra republikkens præsident angives, at denne afgift andrager 250 000 ITL.

nærmere belyst med henblik på afgørelsen af tvisten og har derfor udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Omfatter bestemmelserne om ensartet opkrævning af indirekte afgifter på kapitaltilførsler i selskaber i Unionen også fusionstilfælde, hvor et selskab inkorporeres i et andet selskab, som i forvejen ejede 100% af dets kapital?«

V — Besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål

41. Først og fremmest skal jeg gøre opmærksom på, at den nationale ret i sin lakoniske forelæggelseskendelse ikke angiver, hvilke fællesskabsbestemmelser den ønsker fortolket af Domstolen. Af omstændighederne i sagen og de retlige momenter, der omtales, kan man dog udlede, at spørgsmålet i det væsentlige vedrører fortolkningen af artikel 4, stk. 1, litra c), og artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335, som ændret ved direktiv 85/303.

42. Herefter bemærker jeg, at både Agas og Briangas er italienske aktieselskaber (società per azioni). Italgasdotti er et anpartsselskab (società a responsabilità limitata). Disse tre selskaber falder således ind under det personelle anvendelsesområde for direktiv 69/335.

43. Med henblik på undersøgelsen af det spørgsmål, der er forelagt af den nationale ret om, hvorvidt bestemmelserne i direktiv 69/335 med senere ændringer finder anvendelse på fusion ved inkorporering af et selskab i et andet selskab, som i forvejen ejer 100% af kapitalen i det første, og følgelig hvorvidt en national regulering, i det foreliggende tilfælde den italienske, er forenelig med direktivets bestemmelser, finder jeg at burde benytte følgende analysemetode [13]. Jeg skal først undersøge, om en disposition som den i hovedsagen omhandlede, og som resulterede i opkrævningen af registreringsafgiften, falder ind under anvendelsesområdet for direktiv 69/335, og kvalificere denne disposition i forhold til direktivet (A). Hvis jeg finder, at en disposition som den i hovedsagen omhandlede falder ind under direktivets anvendelsesområde, således som dette nærmere er fastlagt i artikel 4, vil jeg herefter undersøge, hvorvidt den pågældende disposition opfyldte fællesskabsrettens betingelser for anvendelse af den gunstige ordning, der er omhandlet i artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335 med senere ændringer (B). Endelig skal jeg undersøge, hvorvidt den i den anfægtede italienske bestemmelse fastsatte afgiftssats er forenelig med direktiv 69/335 med senere ændringer (C).

13 — Vedrørende den analysemetode, der skal følges, kan jeg henholde mig til Domstolens bemærkninger i dommen i sagen Bautiaa og Société française maritime (anført i fodnote 7, præmis 31).

A — *Spørgsmålet om, hvorvidt fusion ved inkorporering af et selskab i et andet selskab, der i forvejen ejer hele kapitalen i det første, falder ind under anvendelsesområdet for direktiv 69/335*

44. Ifølge den italienske regering kan inkorporering af en virksomhed, der er 100% kontrolleret af en anden virksomhed, ikke give anledning til afgiftsfritagelse i henhold til artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335 med senere ændringer, fordi denne overførsel ikke alene vederlægges med selskabsandele. I slutningen af sin gennemgang har den italienske regering dog bemærket, at tilfælde, hvor der som i den foreliggende sag, ikke sker kapitalforhøjelse, ikke falder ind under anvendelsesområdet for direktiv 69/335, fordi dette har til formål at harmonisere kapitaltilførselsafgifter.

45. Derimod hævder Kommissionen, at en sådan inkorporering ved fusion henhører under artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335, og at den i øvrigt skal være fritaget for kapitaltilførselsafgift som foreskrevet i artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335 med senere ændringer, selv om fusionen ikke alene vederlægges ved tildeling af selskabsandele til aktionærerne i de inkorporerede selskaber.

46. Jeg skal først erindre om, at Domstolen i dommen i sagen Bautiaa og Société française maritime (præmis 31) på dette punkt har udtalt, at »det fremgår ... af direktivets artikel 1, sammenholdt med artikel 4, at en afgift, der opkræves ved tilførsel af midler til kapitalselskaber, er en 'kapitaltilførselsafgift' i direktivets forstand, når den bringes i anvendelse på de i direktivet omhandlede dispositioner«. Dernæst har Domstolen (i præmis 32) præciseret, at »de dispositioner, der er undergivet eller som medlemsstaterne kan undergive den harmoniserede kapitaltilførselsafgift, i direktivets artikel 4 er defineret objektivt og ensartet for alle medlemsstaterne, og at der ikke er henvist til eventuelle særlige forhold i forbindelse med de enkelte nationale retssystemer eller opbygningen af de nationale afgiftsordninger«.

47. Det er følgelig nødvendigt herefter at undersøge, om man, hvor der som i det foreliggende tilfælde er tale om fusion ved inkorporering, kan anvende artikel 4, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335, som bestemmer, at udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art er undergivet kapitaltilførselsafgiften.

48. Hvad angår problemet om anvendelsen af direktiv 69/335 på fusion af selskaber, har Domstolen i sagen Bautiaa og Société française maritime udtalt, at selv om fusioner [14] af selskaber ikke udtrykkeligt er nævnt blandt de »dispositioner, der er undergivet kapitaltilførselsafgiften«, der er opregnet i artikel 4, falder de dog ind under anvendelsesområdet for denne artikel i direktivet.

14 — I forelæggelseskendelsen benyttes udtrykket »fusion«.

Konkret har Domstolen udtrykt sig i følgende vendinger (præmis 34): »Sådanne dispositioner udgør 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«.

49. I sagen Bautiaa og Société française maritime [15] anvendte Domstolen udtrykket »fusion« i bred betydning under medtagelse af de forskellige former for fusion både i tilfælde, hvor kapitaludvidelsen foregår »ved indskud af enhver art« som omhandlet i artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335, og hvor et aktieselskab indskyder hele sin formue i et andet aktieselskab, hvor indskuddet er undergivet den særlige fritagelsesordning, der er omhandlet i direktivets artikel 7, stk. 1.

50. I præmis 36 i dommen i sagen Bautiaa og Société française maritime har Domstolen ligeledes udtalt følgende: »For det første er det således åbenbart, at udtrykket 'fusion' i den nationale bestemmelse betegner en disposition, hvorved der tilføres kapital i form af, at kapitalen i et selskab, det såkaldt 'overtagende' selskab, udvides ved, at alle aktiver fra et andet selskab, det såkaldt 'overtagne' selskab indskydes; for det andet er formålet med kapitaltilførslen at styrke et allerede bestående selskab, det overtagende selskab, hvis kapital udvides gennem det indskud, det overtagne selskabs aktionærer foretager. Med hensyn til dette sidste punkt fremhævede Domstolen således i dom af 5. februar 1991 (sag C-15/89, Deltakabel, Sml. I, s. 241, præmis 14), at det afgørende kriterium for, om en disposition, hvorved der tilføres kapital, kan undergives kapitaltilførselsafgift, er styrkelsen af den økonomiske kapacitet i det selskab, dispositionen er foretaget til fordel for«.

51. Desuden udtalte Domstolen i samme dom (præmis 37), at (det heraf fulgte, at) »i de to hovedsager har den omdannelse af reserver, det overtagne selskab måtte have foretaget, kun været et led i den disposition, hvorved der tilførtes kapital, og som med henblik på anvendelsen af direktivet først fandt konkret udtryk på det tidspunkt, *hvor kapitalen blev udvidet ved, at det overtagne selskabs aktiver* blev indskudt i det overtagende selskab. Det er således først, når de to selskaber er endeligt sammensluttet, *at betingelsen med hensyn til, at selskabets kapacitet er blevet styrket*, er opfyldt, og at det er berettiget at opkræve kapitaltilførselsafgift efter den sats, der er fastsat i artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335« (mine fremhævelser).

15 — Præmis 34, jf. tillige dom af 11.12.1997, sag C-8/96, Locamion, Sml. I, s. 7055, præmis 20. Jeg erindrer om, at det inkorporerede selskab (SNMTP) i sagen Bautiaa og Société française maritime ved fusionen havde indskudt samtlige sine aktiver i det inkorporerende selskab (Bautiaa) mod tildeling af 142 nye aktier i Bautiaa.

52. Endvidere kom Domstolen i præmis 38 til følgende konklusion: »Dispositioner som dem, der omtvistes i hovedsagerne, er således omfattet af anvendelsesområdet for direktiv 69/335, og de skal herefter bedømmes i relation til direktivets artikel 4, stk. 1, litra c) (udvidelse af kapitalen ved indskud af enhver art), med de heraf følgende virkninger med hensyn til afgiftssatsen i henhold til artikel 7, stk. 1, som ændret ved direktiv 85/303.«

53. Følgelig fremgår det for så vidt angår anvendelsen af artikel 4 af Domstolens faste praksis [16], at »*det afgørende kriterium* for, om *en disposition, hvorved der tilføres kapital*, kan undergives kapitaltilførselsafgift, er *styrkelsen af den økonomiske kapacitet* i det selskab, dispositionen er foretaget til fordel for« (mine fremhævelser).

54. I den foreliggende sag, hvor der er tale om fusion ved inkorporering [17], må det undersøges, om der er sket en kapitaltilførsel og en udvidelse af kapitalen i Agas, og om det overtagende selskabs økonomiske kapacitet er blevet styrket.

55. Jeg konstaterer indledningsvis, at Agas i fusionsøjeblikket allerede var ejer af hele selskabskapitalen i Briangas og Italgasdotti, og at aktionærerne i de overtagne selskaber ikke modtog selskabsandele som vederlag, men at kapitalandelene (aktierne og anparterne) i det overtagende selskab blev annulleret. Denne erhvervelse af kontrollerende kapitalandele før fusionen og gennem erhvervelse af aktier og anparter medførte — som anført af den italienske regering under retsmødet — ikke, at de to overtagne selskaber, der ifølge Kommissionen var datterselskaber af det overtagende selskab, ophørte med at eksistere som juridiske personer. Dette ophør var resultatet af fusionen [18].

56. Det kan naturligvis ikke bestrides, at den fusion, der fandt sted ved Agas' inkorporering af Briangas og Italgasdotti, *ikke* medførte *nogen udvidelse* af selskabskapitalen i førstnævnte, således som det kræves i artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335 [19].

16 — Jf. f.eks. dommen i sagen Bautiaa og Société française maritime, anført i fodnote 7, præmis 36, og dom af 15.7.1982, sag 270/81, Felicitas Rickmers-Linie, Sml. s. 2771, præmis 16, samt følgende senere afsagte domme: Dansk Sparinvest, anført i fodnote 8, præmis 13 og 14, og den ovennævnte dom i sagen Deltakabel, præmis 14.

17 — Ifølge fransk teori og retspraksis har fusionen tre kendetegn, nemlig at: a) den medfører samlet overdragelse til det overtagende selskab af det overtagne selskabs formue, dvs. såvel dets aktiver som dets passiver; b) den indebærer opløsning af mindst et af de selskaber, der er omfattet af denne proces; c) den kendetegnes ved tildeling af nye selskabsandele (eller aktier), der tjener som vederlag for de indskud, der er foretaget, jf. f.eks. J.-P. Bertrel og M. Jeantin: *Acquisitions et fusions des sociétés commerciales*, Paris, Litec, 2. udg., 1991, s. 331 til 341, punkt 776-797.

18 — Jf. f.eks. J. Hémard, F. Terré og P. Mabilat, *Sociétés commerciales*, bind 3, Paris, Dalloz, 1978, punkt 780, s. 596.

19 — Jf. dommen i Locamion-sagen, anført i fodnote 15, præmis 21.

57. Man må dog ikke glemme, at indskuddet i Agas af Briangas' og Italgasdotti's nettoselskabsformuer [20], selv om det ikke var ledsaget af en kapitaludvidelse i det overtagende selskab, dog førte til en »forøgelse af dets formue«, og at det i hvert fald bidrog til en styrkelse af Agas' økonomiske kapacitet, da denne form for fusion »må ... anses for at være egnet til at forøge selskabsandelenes værdi« som følge af indskuddet af de overtagne selskabers aktiver [21].

58. Nærmere bestemt forholder det sig således, at selv om Agas var ejer af samtlige aktier i de to overtagne selskaber, var selskabet ikke juridisk ejer af deres aktiver og mere generelt deres formue, således som Kommissionen har hævdet under retsmødet. Det var først efter fusionen, at det erhvervede fuld ret over de to selskabers formuer [22], og at dets økonomiske kapacitet utvivlsomt blev styrket som følge heraf.

59. Naturligvis viser en gennemgang af retspraksis, at styrkelsen af et selskabs økonomiske kapacitet er et væsentligt element, som skal være til stede, for at bestemmelserne i direktiv 69/335 kan anvendes. Men Domstolen har dog på grundlag af en bestemmelse i dette direktiv [23] udtalt, at visse dispositioner var undergivet kapitaltilførselsafgift, selv om de ikke medførte nogen udvidelse af selskabskapitalen. Denne indstilling fremgår af dom af 28. marts 1990, Siegen [24], af Deltakabel-dommen [25], af dom af 5. februar 1991, Trave Schiffahrtsgesellschaft [26], og af Frederiksen-dommen [27].

60. Af de oplysninger om de faktiske omstændigheder, som parterne har givet Domstolen, og hvis rigtighed det naturligvis tilkommer den nationale ret at bedømme, fremgår det ikke, at den fusion ved inkorporering, som skete i december 1994, betegner afslutningen på en kapitaludvidelsesproces i Agas, der tidligere var gennemført efter erhvervelsen af samtlige aktier og anparter i Briangas og Italgasdotti, »[hvorfor] de to dispositioner kan ... vurderes under ét på den måde, at der er tale om en og samme disposition, der er blevet gennemført i to etaper«,

20 — Jeg erindrer om, at dette indskud androg ca. 23,6 mia. ITL.

21 — Jf. dom af 26.9.1996, sag C-287/94, Frederiksen, Sml. I, s. 4581, præmis 13.

22 — For eksempel har Kommissionen under retsmødet nævnt de to overtagne selskabers grunde, bygninger, installationer, varelagre, patenter, fordringer og bankkonti.

23 — Dette var tilladt i medfør af ovennævnte artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335.

24 — Sag C-38/88, Sml. I, s. 1447, præmis 13. I denne sag udtalte Domstolen bl.a., at når et selskab har lidt tab, og en af dets deltagere påtager sig at overtage disse tab, leverer han en ydelse, der forøger selskabets formue i medfør af artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335.

25 — Anført i fodnote 16. I dommen udtalte Domstolen, at når et moderselskab frigør et datterselskab for et passiv ved helt eller delvis at give afkald på en fordring mod dette datterselskab, er det ifølge artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335 tilladt at opkræve en kapitaltilførselsafgift.

26 — I denne dom (sag C-249/89, Sml. I, s. 257) udtalte Domstolen, at artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335 tillader medlemsstaterne at undergive et rentefrit lån, ydet til et dybt forgældet kapitalselskab af en af dets deltagere, kapitaltilførselsafgift på grundlag af indskuddets værdi, nemlig det beløb, der spares i renter, og som opgøres af den nationale ret.

27 — Anført i fodnote 21. I denne dom udtalte Domstolen, at når et datterselskab modtager et rentefrit lån fra moderselskabet, finder artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335 anvendelse på de sparede renter.

og derfor falder ind under direktivets anvendelsesområde [28].

61. Det må herved erindres, at den italienske regering under retsmødet har præciseret, at Agas på et tidligere stadium af fusionen havde erhvervet samtlige aktier og anparter i henholdsvis Briangas og Italgasdotti, og at selskabets balance viste en udgift, der svarede til erhvervelsessummen. Agas havde således ved betaling af de tilsvarende beløb erhvervet aktierne og anparterne i Briangas og Italgasdotti, hvilke selskaber det herefter overtog.

62. Det følger derfor af disse oplysninger, at den betingelse, hvorefter der skal være sket en udvidelse af Agas' aktiekapital ved indskud af enhver art, en betingelse, der fremgår af artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335, og hvis gennemførelse medfører, at dispositionen bliver undergivet kapitaltilførselsafgift, ikke var opfyldt hverken på et stadium før eller samtidig med denne inkorporering ved fusion.

63. Som det fremgår af artikel 4, stk. 1, litra c), sammenholdt med litra d), i direktiv 69/335, skal der for indskud, der medfører udvidelse af selskabskapitalen, ydes selskabsrettigheder, hvilket klart ikke er sket i det foreliggende tilfælde [29].

64. Hvis man finder, at Briangas' og Italgasdotti's indskud af aktiver har forøget Agas' *selskabsformue* [30], er det ikke muligt at anvende artikel 4, stk. 1, litra d), i direktiv 69/335 i det her omhandlede tilfælde, idet denne bestemmelse udtrykkeligt kræver, at der for apportindskud skal ydes rettigheder af samme art, som indrømmes selskabsdeltagerne (og ikke med selskabsrettigheder, der repræsenterer nogen andel i kapitalen eller selskabsformuen), hvilket dog helt klart ikke er sket i det foreliggende tilfælde.

65. Det er heller ikke muligt at anvende artikel 4, stk. 2, litra b), i direktiv 69/335, idet den udvidelse af selskabsformuen, der er omhandlet i denne bestemmelse, principielt ikke er undergivet kapitaltilførselsafgiften, men dog kan være det, dersom den var undergivet satsen på 1% den 1. juli 1984, mens det i denne bestemmelse forudsættes dels, at indskuddet foretages af en person, der allerede er deltager i selskabet, dels at der erlægges en modydelse for indskuddet.

28 — Det modsatte resultat af det, Domstolen kom til i Locamion-sagen (anført i fodnote 15, præmis 23).

29 — Jf. punkt 36 i mit forslag til afgørelse i Locamion-sagen (anført i fodnote 15) samt punkt 22 og fodnote 16 i mit forslag til afgørelse i sagen Bautiaa og Société française maritime (anført i fodnote 7).

30 — Jeg erindrer om, at selskabsformuen som et økonomisk begreb, der er forskelligt fra selskabskapitalen, undergår forandringer, der eventuelt, men ikke nødvendigvis, kan føre til en udvidelse af selskabskapitalen, jf. f.eks. G. Vuillermet: »Droit des sociétés commerciales«, 3. udg. ved G. Hureau, i samlingen *Sciences économiques commerciales*, bind 1, Paris, Dunod, 1969, s. 35, 36 og 37.

66. Efter min opfattelse kan man ikke af det foregående udlede, at artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335 i overensstemmelse med dommen i sagen Bautiaa og Société française maritime automatisk finder anvendelse på enhver fusion eller ethvert indskud af aktiver, der foretages af et selskab i et andet selskab i forbindelse med en fusion. For at der kan være tale om en fusion, der er undergivet sidstnævnte bestemmelse, kræves det bl.a., at der sker en udvidelse af selskabskapitalen, og at der for kapitalindskuddet ydes dokumenter, der giver andele i selskabskapitalen.

67. Som følge heraf og under hensyn til de oplysninger om de faktiske omstændigheder, som den italienske regering nærmere har redegjort for under retsmødet, når jeg til den konklusion, at bestemmelserne i direktiv 69/335 ikke finder anvendelse i tilfælde af fusion ved inkorporering af et selskab i et andet selskab, der i forvejen ejer 100% af selskabskapitalen i det første. Som følge heraf forbyder bestemmelserne ikke en registreringsafgift som den italienske i et sådant tilfælde.

B — *Anvendelse af artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335, som ændret ved direktiv 85/303*

68. Subsidiært og alene for fuldstændighedens skyld skal jeg herefter undersøge, hvorvidt det er muligt at anvende bestemmelsen i artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335, som ændret ved direktiv 85/303, på fusioner ved inkorporering af et selskab i et andet selskab, der i forvejen ejer hele selskabskapitalen i det første.

a) Ikke-anvendelse af bestemmelsen i artikel 7, stk. 1, litra b), i tilfælde af fusion ved inkorporering af et selskab i et andet selskab, der i forvejen ejer hele selskabskapitalen i det første

69. Det særlige træk ved denne sag [31] er, at der i det foreliggende tilfælde er tale om selskaber (Briangas og Italgasdotti), der fusioneres ved inkorporering i et andet selskab (Agas), som i forvejen ejer 100% af deres selskabskapital.

70. Den italienske regering har anført, at fællesskabslovgivningen og særlig direktiv 69/335, ikke er til hinder for anvendelsen af en national lovbestemmelse, der foreskriver betaling af afgift i et sådant tilfælde. Nærmere bestemt går regeringen ud fra, at fusionen ikke har bevirket nogen udvidelse af Agas' selskabskapital, og gør gældende, at artikel 7 i direktiv 69/335, som ændret ved direktiv 85/303, ikke finder anvendelse, fordi en væsentlig betingelse ikke er opfyldt, nemlig betingelsen om, at der for dette indskud skal ydes selskabsandele. Det er således

31 — I forhold til sagen Bautiaa og Société française maritime (anført i fodnote 7), som Domstolen allerede har behandlet.

med rette, at den proportionale afgift ifølge den nationale lovgivning er blevet opkrævet.

71. Det er klart, at den nationale rets tvivl og den italienske regerings indsigelser følger af artikel 7, stk. 1, andet led, i direktiv 69/335, som ændret ved direktiv 85/303, der bestemmer, at »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«, hvilket vil sige, at denne fritagelse er undergivet disse betingelser. Jeg erindrer om, at den førstnævnte af disse betingelser er den, der er indeholdt i artikel 7, stk. 1, litra b), første led, i direktiv 69/335, der kræver, »at der *alene ydes selskabsandele for* indskuddene« (min fremhævelse).

72. I det foreliggende tilfælde blev der imidlertid ikke ydet selskabsandele ved Agas' inkorporering af Briangas og Italgasdotti, idet fusionen ikke medførte nogen udvidelse af det overtagende selskabs selskabskapital, men alene annullation af de aktier og selskabsandele i de overtagne selskaber, der allerede var opført som aktiver i Agas' balance.

73. De særlige træk ved hele den fremgangsmåde, der fulgtes af Agas, har bevirket, at den nationale ret har forelagt Domstolen spørgsmålet om, hvorvidt den i artikel 7, stk. 1, i direktivet nævnte fritagelse fra kapitaltilførselsafgift ligeledes gælder tilfælde, hvor der på grund af det overtagende selskabs absolutte kontrol over de overtagne selskaber hverken har fundet udstedelse af aktier eller øjensynlig tildeling af kapitalandele i det overtagende selskab sted [32].

74. Ifølge fast retspraksis [33] har direktiv 69/335, således som det fremgår af præamblen, til formål at fremme de frie kapitalbevægelser, der betragtes som væsentlige for tilvejebringelsen af en økonomisk union med egenskaber som et internt marked. Gennemførelsen af et sådant formål forudsætter med hensyn til pålæggelsen af kapitaltilførselsafgifter, at de indirekte skatter, som indtil da gjaldt i medlemsstaterne, afskaffes, og at der i stedet indføres en afgift, som kun opkræves én gang inden for det fælles marked og på samme niveau i alle medlemsstaterne.

75. Direktiv 69/335 omhandler således opkrævning af en kapitaltilførselsafgift, der

32 — I dommen i sagen Bautiaa og Société française maritime (anført i fodnote 7) omtales artikel 7, stk. 1, litra b), andet led, i direktiv 69/335 ikke, idet dette ikke var fornødent for afgørelsen af den for den nationale ret verserende sag. Jeg erindrer om, at det overtagne selskab (SNMTP) i sagen Bautiaa og Société française maritime havde indskudt samtlige sine aktiver i det overtagende selskab (Bautiaa) som følge af fusionen, hvilket indskud havde medført tildeling af 142 nye aktier i Bautiaa, hver med en pålydende værdi af 142 FRF. Der var således ydet vederlag for indskuddet i form af tildeling af selskabsandele.

33 — Jf. særlig dommen i sagen Denkavit Internationaal m.fl. (anført i fodnote 8, præmis 16 ff.), dom af 20.4.1993, forenede sager C-71/91 og C-178/91, Ponente Carni og Cispadana Costruzioni, Sml. I, s. 1915, præmis 19 ff., og af 27.6.1979, sag 161/78, Conradsen, Sml. s. 2221, præmis 11.

efter direktivets sjette og syvende betragtning skal harmoniseres inden for Fællesskabet, ikke blot i henseende til satserne, men også til strukturen [34], for ikke at forstyrre de frie kapitalbevægelser. Denne kapitaltilførselsafgift er reguleret ved bestemmelserne i direktivets artikel 2 til 9.

76. Det fremgår af bestemmelsen i artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335, at satsen for kapitaltilførselsafgiften nedsættes med 50% eller derunder, 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. Det fremgår ligeledes af samme bestemmelse, at nedsættelsen af afgiftssatsen eller, ifølge den ændring, der er sket ved direktiv 85/303, fritagelsen for kapitaltilførselsafgiften forudsætter, at der er tale om indskud, der *alene sker mod ydelse af selskabsandele*, idet medlemsstaterne kan udstrække nedsættelsen (eller fritagelsen) til tilfælde, i hvilke der for indskuddene ydes selskabsandele tillige med et kontant indskud, der ikke udgør over 10% af andelenes pålydende værdi.

77. I artikel 7, stk. 1, litra a), fastsættes således satsen for kapitaltilførselsafgiften, og i artikel 7, stk. 1, litra b), bestemmes det udtrykkeligt, hvornår denne sats undtagelsesvis nedsættes, eller hvornår visse dispositioner ifølge den ændring, der indførtes ved direktiv 85/303, i visse nøje afgrænsede tilfælde, som jeg har nævnt ovenfor, er fritaget for kapitaltilførselsafgift. Det er netop, fordi der er tale om en undtagelse, at bestemmelsen skal fortolkes strengt [35].

78. Af ovennævnte bestemmelser sammenholdt indbyrdes fremgår, at lovgiver i Fællesskabet ikke har villet undergive erhvervelse af et kapitalselskab af et andet selskab og således tilfælde, hvor indskuddet vederlægges med selskabskapitalandele i forbindelse med en kontant indbetaling på mere end 10% af deres pålydende værdi, denne mere gunstige undtagelsesordning.

34 — Jf. f.eks. dommene i sagerne Denkavit Internationaal m.fl. (anført i fodnote 8, præmis 17), Ponente Carni og Cispadana Costruzioni (anført i fodnote 33, præmis 20), og Conradsen (anført i fodnote 33, præmis 11).

35 — Nødvendigheden af en streng fortolkning af bestemmelser, der er undtagelser fra en almindelig regel, fremgår også af Domstolens praksis i sager angående fortolkning af bestemmelser vedrørende afgifter og fritagelse af visse dispositioner. F.eks. bestemmes det i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), at visse former for virksomhed, *der er opregnet udtømmende*, undtagelsesvis er fritaget fra omsætningsafgift (artikel 13). Da der er tale om en undtagelse fra en almindelig regel, fortolkes den strengt, da, som Domstolen i øvrigt har udtalt (dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, præmis 13 og 14), enhver fortolkning, der udstrakte anvendelsesområdet for artikel 13, punkt A, ville være uforenelig med denne bestemmelses mål. Som Domstolen ligeledes har præciseret (jf. dom af 11.7.1985, sag 107/84, Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 2655, præmis 17, og dommen i ovennævnte sag Stichting Uitvoering Financiële Acties, præmis 12), fritager »sjette direktivs artikel 13 ikke ... alle former for virksomhed af almen interesse, men alene sådanne, der nøje er opregnet og beskrevet på detaljeret måde«. Domstolen har afvist en udvidende fortolkning af de i direktivet fastsatte undtagelser i tilfælde af, at der ikke var påvist fortolkningselementer, der muliggjorde en udvidelse af en undtagelse, der var fastsat i de pågældende bestemmelser, særlig artikel 13 (jf. ovennævnte dom i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 20, og punkt 16 i generaladvokat Darmon's forslag til afgørelse i forbindelse med dom af 15.12.1993, sag C-63/92, Lubbock Fine, Sml. I, s. 6665).

79. Af de samme bestemmelser følger det efter min opfattelse så meget desto mere, at Fællesskabets lovgiver ikke har villet undergive tilfælde, hvor der overhovedet ikke udstedes kapitalandele som modydelse for indskud, denne mere gunstige undtagelsesordning, fordi det overtagende selskab på tidspunktet for inkorporering ved fusion, ejer samtlige aktier og kapitalandele i de overtagne selskaber, som det har erhvervet ved opkøb på et stadium forud for fusionen. Anvendelsen af denne ordning i sådanne tilfælde ville stride mod formålet med denne bestemmelse, der er at fremme de frie kapitalbevægelser ved at lette dannelse og udvikling af sammenslutninger mellem selskaber.

80. Den italienske regering har anført, at artikel 12, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335 udtrykkeligt tillader opkrævning af denne afgift som en undtagelse fra direktivets artikel 10 og 11.

81. *Uanset bestemmelserne* i artikel 10 og 11 tillader den endnu mere specifikke bestemmelse i artikel 12, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335 medlemsstaterne ud over kapitaltilførselsafgift at opkræve ejerskifteafdrag på indskud af enhver art i et selskab, hvis der for overdragelsen af disse indskud ydes andre værdier end selskabsandele.

82. Som Domstolen har udtalt, opstilles der »i artikel 12, stk. 1, i direktiv 69/335 ... 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 sidstnævnte bestemmelser omhandlede dispositioner« [36]. Følgelig tillader artikel 12 opkrævning af afgifter, der principielt er forbudt, dvs. principielt henhører under anvendelsesområdet for artikel 10 og 11.

83. Da den anfægtede registreringsafgift ikke falder ind under anvendelsesområdet for direktiv 69/335 [37], strider denne beskatning ikke mod direktivet. Der er således ikke grund til at behandle spørgsmålet om, hvorvidt denne afgift henhører under anvendelsesområdet for artikel 12 [38].

84. Alene med henblik på at gøre denne analyse fuldkommen, skal jeg herefter undersøge, om det kan godtgøres, at der findes fortolkningselementer, der som hævdet af Kommissionen gør det muligt at udstrække den i bestemmelsen i artikel 7, stk. 1, litra b), omhandlede fritagelse til at omfatte denne sag.

36 — Dommene i sagerne Denkavit Internationaal m.fl., anført i fodnote 8, præmis 21, og Dansk Sparinvest, præmis 9.

37 — Den falder følgelig uden for anvendelsesområdet for artikel 1, artikel 7, stk. 1, litra b), og artikel 10, og den har ingen forbindelse med formålet med artikel 11, der forbyder beskatning af aktier, selskabsandele, lån eller andre værdipapirer af lignende art.

38 — Jeg var nået til en lignende konklusion i mit forslag til afgørelse (punkt 63 og 64) i sagen Locamion (anført i fodnote 15), der vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt artikel 10 i direktiv 69/335 forbød opkrævning af en afgift som f.eks. den regionale afgift ved udstedelse af registreringsbeviser for køretøjer ifølge fransk ret. Domstolen udtalte herefter (i præmis 36), at det var ufornødent at tage stilling til spørgsmålet om, hvorvidt afgiften faldt ind under anvendelsesområdet for artikel 12.

b) Rådets direktiv 78/855/EØF og direktiv 90/434/EØF

85. I mit forslag til afgørelse i sagen Bautiaa og Société française maritime gjorde jeg opmærksom på [39], at de forelæggende retter ved beskrivelsen af de afgiftsbelagte dispositioner anvender udtryk (»dispositioner i forbindelse med fusioner«), som ikke genfindes i direktiv 69/335, men at jeg ikke fandt, at dette havde nogen betydning. Hvad der var af betydning i ovennævnte sag, var nemlig, at de omtvistede dispositioner havde de samme væsentlige kendetegn som de dispositioner, der er omhandlet i direktivets artikel 7, stk. 1, litra b), i dets oprindelige affattelse.

86. I de direktiver, der er udstedt efter direktiv 69/335, og som vedrører problemer i forbindelse med fusioner af selskaber, benyttes med henblik på definition af sidstnævnte udtryk begreber (indskud af hele selskab A's formue i selskab B mod ydelse af selskabsandele i selskab B til deltagerne i selskab A), der også er indeholdt i ovennævnte bestemmelse i direktiv 69/335.

87. Konkret har lovgiver senere grebet ind ved to lejligheder med henblik på regulering af spørgsmål om fusioner af selskaber. Der er tale om Rådets direktiv 78/855/EØF af 9. oktober 1978 med hjemmel i traktatens artikel 54, stk. 3, litra g), om fusioner af aktieselskaber [40] og Rådets direktiv 90/434/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater [41].

88. På grundlag af en fortolkning af bestemmelserne i disse to direktiver har Kommissionen konkluderet, at Fællesskabets lovgiver har undladt at medtage fusion ved inkorporering af et selskab i et andet selskab, som i forvejen ejer 100% af dets kapital, blandt tilfældene af fritagelse for kapitaltilførselsafgift, fordi dette fænomen ikke forekom tilstrækkelig hyppigt på det tidspunkt, hvor direktiv 69/335 blev udstedt.

89. Desuden er Kommissionen af den opfattelse, at den i artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335 fastsatte betingelse, hvorefter »[nedsættelse er afhængig af], at der alene ydes selskabsandele for indskuddene«, ikke finder anvendelse i tilfælde af fusion ved inkorporering af et selskab, hvis kapital i forvejen ejedes 100% af det overtagende selskab. I modsat fald, hævder Kommissionen, ville man nå til absurde resultater fra et logisk og retligt synspunkt, dersom man i dette tilfælde krævede, at der alene måtte ydes vederlag i form af selskabsandele til eneaktionæren i det overtagne selskab, der selv er det overtagende selskab. Kommissionen har konkluderet, at eftersom denne

39 — Jf. fodnote 16 i forslaget.

40 — EFT L 295, s. 36.

41 — EFT L 225, s. 1.

ydelse er objektivt umulig, er denne bestemmelse ikke til hinder for anvendelse af fritagelsen fra den harmoniserede kapitaltilførselsafgift i et tilfælde som det foreliggende.

90. Jeg skal først og fremmest gøre opmærksom på, at direktiv 78/855, der fastsætter de regler, som gælder for fusioner af selskaber, i kapitel IV indeholder særlige bestemmelser vedrørende »et selskabs overtagelse af et andet, i hvilket det første ejer 90% eller mere af aktierne«, der efter min opfattelse også omfatter det tilfælde, hvori det overtagende selskab ejer 100% af de overtagne selskabers kapital.

91. Nærmere bestemt er artikel 24 i direktiv 78/855 affattet således:

»Medlemsstaterne fastsætter for de selskaber, der henhører under deres lovgivning, bestemmelser om den fremgangsmåde, hvorved et eller flere selskaber opløses uden likvidation og overdrager deres aktiver og passiver som helhed til et andet selskab, der ejer alle deres aktier samt øvrige værdipapirer, der giver stemmeret på generalforsamlingen. Bestemmelserne i kapitel II finder anvendelse på denne fremgangsmåde med undtagelse af artikel 5, stk. 2, litra b), c) og d), artikel 9 og 10, artikel 11, stk. 1, litra d) og e), artikel 19, stk. 1, litra b), samt artikel 20 og 21.«

92. For så vidt angår Agas, Briangas og Italgasdotti kan hverken artikel 5, stk. 2, litra b), c) og d), eller artikel 19, stk. 1, litra b), teoretisk anvendes [42].

93. Særlig hedder det i artikel 5, stk. 1 og stk. 2, litra b), c) og d), i direktiv 78/855:

»1. De fusionerende selskabers administrations- eller ledelsesorganer udarbejder en skriftlig fusionsplan.

42 — Ej heller de øvrige bestemmelser, der er nævnt i artikel 24, kan anvendes, idet de angår den ombytning af aktier, der foregår i tilfælde af fusion, eller regulerer spørgsmål vedrørende det privatretlige ansvar for bestemte personer, der deltager i fusionen, og følgelig forudsætter, at det overtagende selskab ikke i fusionsøjeblikket ejer hele selskabskapitalen i det overtagne selskab. Særlig vedrører artikel 9 i direktiv 78/855 udarbejdelse af en udførlig skriftlig beretning vedrørende fusionsplanen og navnlig aktiernes ombytningsforhold. Artikel 10 vedrører undersøgelse af fusionsplanerne ved en eller flere uafhængige sagkyndige og nævner bl.a. disses kompetenceområde, den beretning, de skal udarbejde, og hvorvidt ombytningsforholdet er rimeligt og sagligt begrundet. Artikel 11, stk. 1, litra d), vedrører de i artikel 9 nævnte beretninger, mens litra c) vedrører de i artikel 10 nævnte beretninger fra de sagkyndige. I artikel 20 hedder det: »I medlemsstaternes lovgivning skal der i det mindste fastsættes regler for det privatretlige ansvar, som påhviler medlemmerne af det overtagne selskabs administrations- eller ledelsesorganer i forhold til selskabets aktionærer på grund af uforsvarlig adfærd udvist af medlemmerne af de nævnte organer i forbindelse med fusionens forberedelse og gennemførelse«. Endelig hedder det i artikel 21: »I medlemsstaternes lovgivninger skal der i det mindste fastsættes regler for det privatretlige ansvar, som de sagkyndige, der i henhold til artikel 10, stk. 1, skal afgive beretning for det overtagne selskab, har over for det overtagne selskabs aktionærer på grund af uforsvarlig adfærd udvist af de sagkyndige under udførelsen af deres hverv«.

2. Fusionsplanen skal i det mindste indeholde følgende oplysninger:

a) ...

b) aktiernes ombytningsforhold og i givet fald de kontante udligningsbeløbs størrelse

c) de nærmere regler for udlevering af aktiebrevene i det overtagende selskab

d) det tidspunkt, fra hvilket disse aktier giver ret til andel i udbyttet samt ethvert særligt forhold, der berører denne ret

...«

94. Yderligere hedder det i artikel 19, stk. 1, litra b), i direktiv 78/855:

»1. Fusionen har ipso jure følgende retsvirkninger, som indtræder samtidigt:

a) ...

b) aktionærerne i det overtagne selskab bliver aktionærer i det overtagende selskab

...«

95. Det fremgår af de anførte bestemmelser i direktiv 78/855, at når det overtagende selskab er eneaktionær i det eller de overtagne selskab(er), er det pr. definition ikke muligt at tildele aktionærerne i det førstnævnte aktier i det eller de sidstnævnte. Da en sådan tildeling har til formål at give en modydelse til aktionærerne i det overtagne selskab for de aktiver, de har indskudt i det overtagende selskab, ville det være absurd, hvis sidstnævnte tildelte sig selv en ydelse for det indskud, der er foretaget af et selskab, hvori det ejer 100% af selskabskapitalen, og som er kommet det selv (det overtagende selskab) til gode.

96. I øvrigt er jeg ikke teoretisk imod Kommissionens synspunkt, hvorefter en undersøgelse af fællesskabslovgivningen (både direktiv 69/335 og direktiv 78/855) gør det muligt at konkludere, at grunden til, at der ikke findes udtrykkelige lovbestemmelser, der regulerer det tilfælde, hvori et selskabs fusion med et andet selskab, som ejer 100% af dets kapital, kan være, at dette fænomen ikke forekom tilstrækkelig hyppigt i praksis til at kunne begrunde et udtrykkeligt indgreb fra lovgiver og indsættelse af et særligt kapitel i direktiv 78/855. Det er klart, at kapitel IV i direktiv 78/855 som angivet i overskriften indeholder bestemmelser om et selskabs overtagelse af et andet, i hvilket det overtagende selskab i forvejen ejer 100% af aktierne [43], og bestemmelser vedrørende overtagelse af selskaber, hvori det overtagende selskab ikke ejer hele kapitalen [44].

97. I direktiv 90/434 gøres overtagelse af et selskab, der kontrolleres 100% af et andet selskab, til genstand for en særlig behandling. Dette er væsentligt, fordi direktiv 90/434 vedrører beskatningsordningen ved (bl.a.) fusioner og ifølge artikel 4, stk. 1, har til hovedformål at undgå skat på kapitalvinding beregnet som forskellen mellem den indre værdi af de overførte aktiver og passiver og disses skattemæssige værdi.

98. En bestemmelse, der efter min opfattelse fortjener særlig opmærksomhed, er artikel 2, litra a), der indeholder definitionerne af de tre former for fusion af selskaber, på hvilke direktiv 90/334 finder anvendelse. Den første og den tredje form, der er af særlig interesse, fordi de handler om fusion ved overtagelse [45], defineres således:

»I dette direktiv forstås ved:

a) fusion: den transaktion, hvorved

— et eller flere selskaber som følge af og samtidig med deres opløsning uden likvidation overfører deres samlede aktiver og passiver til et andet, eksisterende selskab ved, at de tildeler deres selskabsdeltagere aktier eller anparter i det andet selskab og eventuelt en kontant udligningssum på højst 10% af disse værdipapirers pålydende værdi, eller, når der ikke eksisterer en pålydende værdi, deres bogførte værdi

— ...

43 — Artikel 24, 25 og 26 i direktiv 78/855. Artikel 24 vedrører dispositioner, hvorved et eller flere selskaber opløses uden likvidation og overdrager deres aktiver og passiver som helhed til et andet selskab, der ejer alle deres aktier samt øvrige værdipapirer, der giver stemmeret på generalforsamlingen.

44 — Artikel 27, 28 og 29 i direktiv 78/855. Artikel 27 vedrører fusion, der sker ved, at et eller flere selskaber overtages af et andet selskab, som ejer mindst 90%, men ikke alle de nævnte selskabers aktier eller andre værdipapirer, der giver stemmeret på generalforsamlingen.

45 — Den anden form vedrører tilfælde, hvor to eller flere selskaber som følge af og samtidig med deres opløsning uden likvidation overfører deres samlede aktiver og passiver til et selskab, som de opretter.

— et selskab som følge af og samtidig med sin opløsning uden likvidation overfører sine samlede aktiver og passiver til det selskab, som sidder inde med samtlige aktier eller anparter i dets kapital.«

99. I det foreliggende tilfælde bemærker jeg, at der er en klar lighed mellem på den ene side bestemmelsen i artikel 7, stk. 1, litra b), andet afsnit, første led, i direktiv 69/335 og på den anden side bestemmelsen i artikel 2, litra a), første led, i direktiv 90/434.

100. I begge tilfælde har Fællesskabets lovgiver bestemt, at overførsel af samtlige aktiver i det overtagne selskab som modydelse til aktionærerne i dette skal medføre udstedelse af aktier eller anparter i det overtagende selskab og eventuelt betaling af en kontant udligningssum på højst 10% af disse værdipapirers pålydende værdi. Denne bestemmelse finder dog alene anvendelse i tilfælde af, at det overtagende selskab ikke ejer samtlige aktier eller anparter i det overtagne selskabs kapital.

101. I tilfælde af, at det overtagende selskab ejer samtlige aktier eller anparter i det overtagne selskab, giver direktiv 90/434 en særlig definition, der afviger fra den førstnævnte på et grundlæggende punkt, således som Kommissionen med rette har understreget. Blandt de forhold, der indgår i denne form for fusion, *mangler tildeling af aktier* i det overtagende selskab til aktionærerne i det overtagne selskab. Dette bekræfter udtrykkeligt en konklusion, som man kun indirekte kan drage af artikel 24 i direktiv 78/855, nemlig at fusion gennem inkorporering af et selskab, hvis kapital ejes 100% af det overtagende selskab, ikke giver anledning til nogen tildeling af aktier eller anparter i det overtagne selskab til eneaktionæren, nemlig det overtagende selskab selv.

102. Jeg er dog af den opfattelse, at den konklusion, jeg er nået til vedrørende bestemmelsen i artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335 i dets oprindelige affattelse, nemlig at fortolkningen af denne bestemmelse ikke bør modificeres, selv om man betragter den på baggrund af bestemmelserne og definitionerne (vedrørende dispositionen fusion ved inkorporering af et selskab i et andet selskab) i de to yngre og mere detaljerede direktiver 78/855 og 90/434. Jeg mener ikke, at det er tilstrækkeligt til at modificere den konklusion, jeg er nået til i den foreliggende sag, at benytte denne metode, der består i at fortolke retlige begreber, der er indeholdt i en bestemmelse, på baggrund af en anden bestemmelse, og særlig til et direktiv (69/335) at overføre begreber fra et andet direktiv (90/434) [46].

46 — Dommen af 13.12.1991, sag C-164/90, Muwi Bouwgroep, Sml. I, s. 6049, vedrørte definitionen af en »gren af en virksomhed« (»part of a business«), der af et selskab var indskudt i et andet selskab inden for rammerne af artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335. Generaladvokat Jacobs fortolkede (i punkt 16 og 17 i sit forslag til afgørelse) dette begreb i direktiv 69/335 på baggrund af definitionen i artikel 2, litra a), i direktiv 90/434. Domstolen besvarede dette spørgsmål uden udtrykkeligt at henvise til bestemmelsen i direktiv 90/434, idet den betragtede den pågældende bestemmelse i den sammenhæng, hvori den indgik (dommens præmis 20, jf. ligeledes præmis 21 og 22).

103. Da direktiv 78/855 og navnlig direktiv 90/434 har et særligt anvendelsesområde, fremgår det efter min opfattelse af ovenstående analyse, at der ikke findes nogen egnede fortolkningselementer, der kan gøre det muligt at anvende den udtrykkelige bestemmelse i artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335, som må fortolkes snævert, også i tilfælde af inkorporering af et selskab i et andet, der i forvejen ejer 100% af kapitalen i det første selskab, eftersom de betingelser, som gælder for fritagelse fra kapitaltilførselsafgiften ifølge bestemmelserne i dette direktiv, som ændret ved direktiv 85/303, ikke er opfyldt i sidstnævnte tilfælde.

104. Kommissionen har anført, at afgiftsfritagelsen i artikel 7, stk. 1, bør udstrækkes til at omfatte det foreliggende tilfælde, eftersom denne udstrækkelse er i overensstemmelse med det formål, der består i at lette virksomhedsomlægning og særlig gruppering inden for samme virksomhed af forskellige enheder, der udøver samme eller indbyrdes supplerende former for aktivitet.

105. For så vidt angår de grunde, der begrunder fritagelse fra den i artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335 omhandlede afgift, vil jeg erindre om, at Domstolen faktisk har udtalt [47], at »det fremgår af præamblerne til de nævnte direktiver [48], at undtagelsesbestemmelserne skal hindre, at overførsel af aktiver mellem selskaber vanskeliggøres som følge af afgiftsmæssige hindringer, idet formålet er at lette virksomhedsgrupperinger, særlig sammenlægning af forskellige enheder inden for en virksomhed, som udøver samme eller supplerende aktiviteter«.

106. På baggrund af ovenstående analyse og Domstolens ovennævnte praksis finder jeg imidlertid, at for at inkorporering af to selskaber i et tredje, der som indskud modtager samtlige aktiver i de overtagne selskaber [49], kan fritages fra afgift i medfør af artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335, må alle de i denne bestemmelse nævnte betingelser være opfyldt, hvilket som nævnt ikke er tilfældet i den foreliggende sag. Af denne grund kan man ikke tilslutte sig de argumenter, som Kommissionen har fremført i modsat retning.

107. På baggrund af ovenstående betragtninger må jeg komme til den konklusion, at selv om Domstolen finder, at fusion ved inkorporering af et selskab i et andet selskab, der i forvejen ejer 100% af dets kapital, falder ind under anvendelsesområdet for direktiv 69/335, og særlig artikel 4, stk. 1, litra c), kan denne disposition ikke fritages fra kapitaltilførselsafgiften, fordi betingelserne ifølge dette direktivs artikel 7, stk. 1, litra b), ikke er opfyldt. En anden løsning

47 — Jf. dom af 13.10.1992, sag C-50/91, Commerz-Credit-Bank, Sml. I, s. 5225, præmis 11.

48 — Der er tale om direktiv 69/335 med senere ændringer ifølge direktiv 73/80 og direktiv 85/303.

49 — Uafhængigt af, om denne disposition består i »sammenlægning af forskellige enheder inden for en virksomhed, som udøver samme eller supplerende aktiviteter«.

ville åbne døren for eventuelle fordrejninger af direktivets formål, idet dette kun ville henføre visse tilfælde af indskud under den gunstigere ordning i artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335, dersom de i dette nævnte betingelser er opfyldt.

C — *Spørgsmålet om, hvorvidt den italienske sats for den registreringsafgift, der opkræves i tilfælde af fusion, er forenelig med artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335 med senere ændringer*

108. Jeg er allerede nået til den konklusion, at fusion ved inkorporering af et selskab i et andet selskab, som i forvejen ejer 100% af dets kapital, ikke henhører under anvendelsesområdet for direktiv 69/335. Alene for at afslutte analysen i det foregående vil jeg dog herefter fastsætte den størrelse, dvs. den sats, som registreringsafgiften på en fusionsakt vedrørende selskaber kan nå op på. Jeg vil således undersøge foreneligheden af den anfægtede italienske bestemmelse for så vidt angår satsen for den opkrævede afgift med artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335 med senere ændringer [50].

109. Som Kommissionen med rette har anført (punkt 12 i dens skriftlige indlæg), er der en nær analogi mellem den italienske registreringsafgift på 1% og den franske registreringsafgift på 1,20% [51], der var genstand for sagen Bautiaa og Société française maritime.

110. Konkret fastslog Domstolen i præmis 42 i dommen i sagen Bautiaa og Société française maritime følgende: »Med virkning fra den 1. januar 1986 har det været uforeneligt med direktivet fortsat at opkræve en sådan afgift, idet artikel 7, stk. 1, blev ændret ved direktiv 85/303. I henhold hertil er det åbenbart, at dispositioner, hvorved et selskabs kapital udvides ved indskud af et andet selskabs samlede aktiver, skal være fritaget for afgift«. Domstolen tilføjede (i præmis 43), at »bestemmelsen i artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335, som ændret ved direktiv 73/80, der fandt anvendelse med virkning fra den 1. januar 1976, og derefter ved direktiv 85/303, der har fundet anvendelse med virkning fra den 1. januar 1986, er til hinder for at anvende en national lovgivning, hvorefter der fortsat opkræves en registreringsafgift på 1,20% af apportindskud i form af andre værdier end fast ejendom i forbindelse med en fusion«.

111. Dersom Domstolen finder anledning til at tage stilling til spørgsmålet om, hvorvidt den ordning med fritagelse for enhver form for kapitaltilførselsafgift, der er omhandlet i artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335, med senere ændringer, finder anvendelse på fusioner af selskaber, skal jeg udtale, at svaret kun kan blive bekræftende med alle de følger, dette får for den anfægtede italienske registreringsafgift [52].

50 — Jf. dommen i sagen Bautiaa og Société française maritime, præmis 40.

51 — Denne afgift var fastsat ved artikel 816 i den franske code général des impôts.

52 — Det er desuden betegnende, at den italienske regering efter dommen i sagen Bautiaa og Société française maritime ved artikel 4, litra b), i dekret nr. 332/96 fra republikkens præsident har ændret den oversigt, der er indeholdt i bilaget til dekret nr. 131/86 fra republikkens præsident, og erstattet den proportionale registreringsafgift med en fast afgift på 250 000 ITL.

VI — Forslag til afgørelse

112. Under henvisning til ovenstående analyse foreslår jeg Domstolen at besvare det af Commissione tributaria provinciale di Milano forelagte præjudicielle spørgsmål som følger:

»Artikel 4, stk. 1, litra c), og artikel 7, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985, er ikke til hinder for opkrævning af en registreringsafgift ved inkorporering af selskaber i et andet selskab, der i forvejen ejer hele kapitalen i de inkorporerede selskaber.«