AGAS

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT GEORGES COSMAS

föredraget den 25 juni 1998 *

Innehåll

I — Inledande anmärkningar ..... I - 6556

II — Tillämpliga bestämmelser ..... I - 6556

A — Tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelser ..... I - 6556

B — Tillämpliga nationella bestämmelser ..... I - 6560

III — Bakgrund ..... I - 6562

IV — Tolkningsfrågan ..... I - 6563

V — Svaret på tolkningsfrågan ..... I - 6563

A — Frågan i vilken mån en företagsfusion bestående i att ett bolag genom absorption övertas av ett annat, som redan ägde hela det förstnämnda bolagets kapital, faller inom tillämpningsområdet för direktiv 69/335. ..... I - 6565

B — Tillämpningen av artikel 7.1 b i direktiv 69/335, i dess lydelse enligt direktiv 85/303 ..... I - 6570

a) Bestämmelsen i artikel 7.1 b är inte tillämplig på fusioner då ett bolag genom absorption övertas av ett annat, som redan äger hela kapitalet i det förstnämnda bolaget ..... I - 6570

b) Rådets direktiv 78/855/EEG och 90/434/EEG ..... I - 6574

C — Frågan i vilken mån storleken på den italienska registreringsskatten som uppbärs vid fusioner är förenlig med artikel 7.1 b i direktiv 69/335, i dess ändrade lydelse ..... I - 6580

VI — Förslag till avgörande ..... I - 6581

* Originalspråk: grekiska.

I —Inledande anmärkningar

1. I förevarande mål begär Commissione tributaria provinciale di Milano att domstolen skall tolka bestämmelserna i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning. [1]

2. De frågor som hänskjutits gäller huvudsakligen i vilken mån en fusion, bestående i att ett bolag genom absorption övertas av ett annat som redan äger 100 procent av det förstnämnda bolagets kapital, faller inom tillämpningsområdet för detta direktiv och vilka följder det medför för tillämpningen av den nationella lagstiftning — i detta fall den italienska lagstiftningen — som i ett sådant fall föreskriver att en registreringsskatt skall uttas.

II —Tillämpliga bestämmelser

A— *Tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelser*

3. Enligt artikel 1 i direktiv 69/335 ”skall medlemsstaterna på kapitaltillskott till kapitalassociationer utta en skatt som harmoniserats i enlighet med bestämmelserna i artikel 2—9 och som nedan kallas skatt på kapitaltillskott”.

4. I artikel 3 i direktiv 69/335 fastställs de kapitalassociationer på vilka direktivets bestämmelser är tillämpliga. Bland dessa finns aktiebolag (società per azioni) och bolag med begränsat ansvar (società a responsabilità limitata) bildade enligt italiensk rätt.

5. I artikel 4, artikel 8, i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 om ändring av direktiv 69/335/EEG [2], och artikel 9 uppräknas, med förbehåll för bestämmelserna i artikel 7, de transaktioner som är underkastade en skatt på kapitaltillskott och vissa transaktioner som medlemsstaterna kan undanta från denna skatt. [3]

1 — EGT L 249, s. 25.

2 — EGT L 156, s. 23.

3 — Artiklarna 5 och 6 i direktiv 69/335 definierar beskattningsunderlaget för den berörda skatten.

6. I artikel 4.1 c och 4.1 d anges särskilt att följande transaktioner är underkastade en skatt på kapitaltillskott:

"c) ökning av kapitalet i en kapitalassociation genom tillskott av egendom av vad slag det än må vara,

d) ökning av tillgångarna i en kapitalassociation genom tillskott av vad slag det än må vara, som inte ersätts med andelar av kapitalet eller tillgångar i associationen utan med rättigheter av samma slag som för delägarna, såsom rösträtter, en andel av vinsten eller en andel av överskottet efter likvidation".

7. I enlighet med artikel 4.2 b får en skatt på kapitaltillskott uttas bland annat på [4] "ökning av tillgångarna i en kapitalassociation genom sådana ägartillskott som inte innebär en ökning av kapitalet, men som motsvaras av en ändring av rättigheterna enligt bolagsordningen eller som kan öka värdet av bolagsandelarna".

8. Artikel 5 [5] fastställer det belopp på vilket skatten skall beräknas. Detta belopp motsvarar i stort sett det faktiska eller nominella värdet av den tillskjutna egendomen.

9. Vidare fastställde artikel 7 i direktiv 69/335 ursprungligen ett intervall inom vilket medlemsstaterna fritt kunde fastställa de skattesatser som skulle gälla inom deras område och föreskrev en obligatorisk eller fakultativ tillämpning av reducerade skattesatser beroende på den skattebelagda transaktionens natur.

10. För kapitalanskaffningstransaktioner, som de som avses ovan, föreskrev artikel 7.1 a i direktiv 69/335 ursprungligen att skatten på kapitaltillskott skulle uttas med mellan 1 och 2 procent. Denna skattesats har sedan reducerats till 1 procent från den 1 januari 1976. [6]

4 — Genom direktiv 85/303 (nämnt ovan) ersattes den inledande meningen av stycke 2 med följande text:
"En skatt på kapitaltillskott får uttas på följande transaktioner, i den mån de beskattades med 1 procent den 1 juli 1984."

5 — I dess ändrade lydelse enligt rådets direktiv 74/553/EEG av den 7 november 1974 om ändring av artikel 5.2 i direktiv 69/335/EEG (EGT L 303, s. 9).

6 — Artikel 1.2 i rådets direktiv 73/80/EEG av den 9 april 1973 om fastställande av gemensamma skattesatser för kapitaltillskott (EGT L 103, s. 15).

11. Samma artikel 7, i dess ändrade lydelse enligt artikel 1.2 i direktiv 85/303, föreskriver nu att:

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

För undantag från avgiftsplikt gäller de villkor som nämnda datum gällde för beviljande av undantag eller, i förekommande fall, för uttag av avgift efter en avgiftssats om 0,50 procent eller lägre.

...

2. Medlemsstaterna får beträffande alla andra transaktioner än dem som anges i punkt 1 antingen undanta transaktionerna från avgiftsplikt eller utta avgifter efter en enhetlig avgiftssats som får uppgå till högst en procent.

3. ..."

12. I enlighet med vad jag emellertid redan har betonat i mitt förslag till avgörande i målet Bautiaa och Société française maritime [7], förutsätter specialbestämmelsen i artikel 7.1 b, såsom den tillämpas nu sedan den ersatts av direktiv 85/303, bestämmelsens tidigare lydelse, det vill säga såsom den tillämpades enligt direktiv 69/335, i synnerhet vad gäller villkoren för undantagande från skatteplikt.

13. Artikel 7.1 i direktiv 69/335 hade följande lydelse beträffande storleken på den skatt på kapitaltillskott som skulle uttas:

"1. Intill dess att de föreskrifter som skall antas av rådet enligt punkt 2 har trätt i kraft:

a) ...

b) skall avgiften reduceras med 50 procent eller mer när en eller flera kapitalassociationer tillskjuter samtliga sina tillgångar och skulder — eller en eller flera verksamhetsgrenar — till en eller flera befint--

7 — Punkt 31 i mitt förslag till avgörande inför dom av den 13 februari 1996 i mål C-197/94 och C-252/94, Bautiaa och Société française maritime (REG 1996, s. I-505).

liga kapitalassociationer eller kapitalassociationer under bildande.

ras, skall avskaffas. Dessa indirekta skatter som det är förbjudet att ta ut räknas upp i artiklarna 10 och 11 i direktiv 69/335.

Denna reduktion är underordnad villkoret att:

15. Artikel 10 i direktiv 69/335 har följande lydelse:

— *vederlag* för tillskotten *uteslutande utgår genom tilldelning av andelar.* Medlemsstaterna får utsträcka beviljandet av reduktion till fall där vederlag för tillskotten utgår genom tilldelning av andelar i kombination med betalning av ett belopp motsvarande högst 10 procent av andelarnas nominella värde,

"Medlemsstaterna får, utöver skatten på kapitaltillskott, inte påföra bolag, sammanslutningar eller juridiska personer som bedriver verksamhet med vinstsyfte, någon annan skatt eller avgift, av vad slag det än må vara, avseende:

— de bolag som är parter i transaktionen har sitt faktiska driftställe eller sitt stadgeenliga bolagssäte inom en medlemsstats område;

a) transaktioner som avses i artikel 4;

c) ..." (min kursivering).

..."

14. I direktiv 69/335 föreskrivs även, i enlighet med sista övervägandet, att andra indirekta skatter med samma egenskaper som på kapitaltillskott eller stämpelskatten på värdepapper, vilkas bibehållande skulle innebära en risk för att de eftersträvade målen äventy-

16. Bestämmelserna i artikel 12.1 i direktiv 69/335 innehåller en uttömmande förteckning över de skatter och avgifter, utöver dem på kapitaltillskott, som trots artiklarna 10 och 11 kan påföras kapitalassociationer i

samband med transaktioner som avses i dessa sistnämnda bestämmelser. [8]

17. I artikel 12.1 c i direktivet nämns bland annat "avgifter på överlåtelse av egendom av alla slag som tillskjuts ett bolag, en sammanslutning eller en juridisk person som bedriver verksamhet i vinstsyfte då överföringen av denna egendom gottgörs på annat sätt än med andelar i bolaget".

18. Slutligen, enligt artikel 13, skulle nödvändiga bestämmelser för tillämpning av direktivet ha antagits senast den 1 januari 1972.

B — *Tillämpliga nationella bestämmelser*

19. Som framgår av ansökan genom vilken talan anhängiggjorts vid den nationella domstolen och som bilagts beslutet om hänskjutande, föreskrev artikel 7 i lagen om genomförande av skattereformen (lag nr 825 av den 9 oktober 1971, med rubriken "legge delega per la riforma tributaria"), genom vilken direktiv 69/335 införlivats med intern rätt, att "regleringen avseende registreringsskatt ... skall revideras och anpassas till Europeiska gemenskapernas ministerråds direktiv av den 17 juli 1969, om indirekta skatter på kapitalanskaffning".

20. Enligt artikel 4 i taxan (bilaga A) i det tidigare gällande dekretet nr 634/1972 av Republiken Italiens president, om registreringsskatter, tillämpades på fusioner de skattesatser som föreskrevs för kapitalökningar, vilka reducerades till hälften beroende på de olika berörda tillgångarnas art.

21. I lag nr 904 av den 16 december 1977 hade den italienska lagstiftaren, fortfarande i syfte att anpassa den italienska lagstiftningen till direktiv 69/335, föreskrivit tillämpningen av en "enhetlig skatt på 1 procent av nettovärdet av de bolag som deltar i fusionen, sådant det framgår av bolagens förmögenhetsförhållanden enligt artikel 2502 i civillagen".

22. Vid tiden för de faktiska omständigheterna i förevarande mål fanns tillämpliga nationella bestämmelser i dekret nr 131 av den 26 april 1986 av Republiken Italiens president om godkännande av de kodifierade bestämmelserna om registreringsskatt (nedan kallat dekret nr 131/1986). [9]

8 — Se i detta avseende dom av den 11 juni 1996 i mål C-2/94, Denkavit Internationaal m. fl. (REG 1996, s. I-2827), punkt 21, och av den 2 februari 1988 i mål 36/86, Dansk Sparinvest (REG 1988, s. 409), punkt 9.

9 — Godkännande av författningen med bestämmelser om registreringsskatt (Supplemento ordinario alla Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana (*GURI*) av den 30 april 1986, nr 99).

23. Artikel 1 i dekret nr 131/1986 med rubriken "Föremål för registreringsskatt", hade följande lydelse:

"1. Registreringsskatt skall, i enlighet med vad som anges i den taxa som bilagts denna författning, uttas för handlingar för vilka obligatorisk registrering gäller samt för dem som anmäls för frivillig registrering."

24. Enligt artikel 2 i dekret nr 131/1986, med rubriken "Handlingar som skall registreras", skall bland annat, i enlighet med följande artiklar, registreras (a) handlingar som anges i taxan om de ingåtts skriftligen inom (italienska) statens territorium.

25. Artikel 4 i taxan som bilagts dekret nr 131/1986 (del 1, med rubriken "Handlingar som skall registreras inom viss tid" föreskrev att, bland de handlingar vars registrering medförde betalning av en registreringsskatt, förekom:

"I. Bolagshandlingar oavsett art och föremål ...:

...

b) bolagsfusioner, bolagsuppdelningar och liknande transaktioner genomförda av andra organisationer än bolag: 1 procent.

..."

26. Den skattesats som fastställdes genom artikel 4 b i den taxa (del 1) som återfinns i dekret nr 131/1986, vilken var i kraft vid den tidpunkt då den aktuella handlingen registrerades, var således identisk med den som föreskrevs i den tidigare gällande lagen nr 904/77.

27. Lagstiftaren har emellertid i sin förklarande not nr IV angående artikel 4 i den taxa (del 1) som återfinns i dekret nr 131/1986, förklarat att "om det bolag som erhåller kapitaltillskottet eller det bolag som blir följden av fusionen eller absorptionen ... har sitt säte eller huvudkontor i en annan medlemsstat inom Europeiska ekonomiska gemenskapen", så tillämpas en fast avgift.

28. Beräkningsunderlaget för den ifrågasatta skatten är fastställd, särskilt vad avser bolagsfusioner, genom artikel 50.4 i dekret 131/1986, som har följande lydelse:

"För alla former av bolagsfusioner utgörs skatteunderlaget av det belopp som anses utgöra tillgångar enligt artikel 2501b i

Codice civile, kapital och reserver i de fusionerade bolagen eller, för det fall fusionen har genomförts genom absorption, i de övertagna bolagen." [10]

III —Bakgrund

29. Bolaget Abruzzi Gas SpA (AGAS) (nedan kallat Agas) är ett aktiebolag ("società par azioni") bildat enligt italiensk rätt, vars främsta verksamhet består av produktion och distribution av metangas.

30. Agas ägde hela kapitalet i bolagen Briangas SpA (nedan kallat Briangas), även det ett aktiebolag, och Italgasdotti Serio Srl, som är ett bolag med begränsat ansvar (nedan kallat Italgasdotti).

31. Under det muntliga förfarandet preciserade kommissionen att Agas var moderbolag och att Briangas och Italgasdotti var dess dotterbolag.

32. Dessa bolags stämmor för aktie- och andelsägare beslutade om deras fusion: Agas skulle överta Briangas och Italgasdotti genom absorption.

33. Under det muntliga förfarandet förklarade den italienska regeringen att Agas före fusionen hade förvärvat alla aktier respektive andelar i Briangas och Italgasdotti, utan att detta medförde någon förstärkning av Agas ekonomiska ställning, eftersom bolagets balansräkning utvisar en utbetalning som motsvarar inköpspriset. I enlighet med den italienska regeringens förklaring har således Agas förvärvat aktierna respektive andelarna

10 — Artikel 50.4 (nämnd ovan) i dekret nr 131/1986 upphävdes genom lagdekret ("decreto-legge") nr 323 av den 20 juni 1996 (*GURI*, nr 143 av den 20 juni 1996), som stadfästes genom lag nr 425 av den 8 augusti 1996 (*GURI*, nr 191 av den 16 augusti 1996) (se artikel 5 b i regeringsbeslutet). Artikel 4 c i samma lagdekret ersatte från och med den 20 juni 1996 den tidigare proportionella skatten på 1 procent med en fast skatt på 250 000 LIT. Detta är för övrigt anledningen till att tvister angående uppburen registreringsskatt i fall av fusion endast avser åtgärder företagna före detta datum, såsom är fallet i förevarande mål.
Det är av intresse att läsa motiveringen till lagdekret nr 323/1996, vilken kommissionen citerar i sin skriftliga inlaga. Utredningen om detta lagdekret har publicerats i *Atti parlementari — Senato della Repubblica — XIII legislatura*, nr 757, s. 10 och 11.
"Vad beträffar punkt 5 b och 5 c, är det känt att gemenskapsdirektivet 335 av år 1969, ändrat genom direktiv 303 av år 1985, föreskriver att en proportionell skatt på kapitaltillskott som, i vårt juridiska system, antar formen av en registreringsskatt inte skall tillämpas på bolagsåtgärder som gäller överlåtelse från ett eller flera befintliga bolag eller bolag under bildande av samtliga deras tillgångar, för att undvika att skatten även tillämpas på kapitaltillskott som redan tidigare varit föremål för en överlåtelseskatt för transaktioner som, i vårt juridiska system, antar formen av fusioner, bolagsuppdelningar och företags-tillskott som endast omfattar en omgruppering eller omorganisation av produktiva enheter för att rationalisera företagsstrukturer (det vill säga en beskattning 'i flera steg').
Medlemsstaterna i Europeiska unionen har anpassat sig till dessa gemenskapsrättsliga bestämmelser, i synnerhet Frankrike som nyligen för dessa transaktioner infört en fast skatt på 1 220 franc i stället för en proportionell skatt på 1,20 procent (EG-domstolen fann i dom av den 13 februari 1996 i målen C-197/94 och C-252/94, att tillämpningen av den proportionella skatten stred mot gemenskapsdirektiven). Den italienska staten har däremot ännu inte anpassat sig till dessa direktiv, eftersom den proportionella skatten på 1 procent än i dag är tillämplig på dessa transaktioner; staten har således berövat det juridiska systemet ett verktyg av grundläggande betydelse för rationaliseringen av de produktiva strukturerna, i strid med gemenskapsrättsliga bestämmelser som, genom sin tvingande beskaffenhet, anses vara direkt tillämpliga i medlemsstaterna, och, som sådana, i vissa fall har gjort det möjligt för skattemyndigheten att betrakta undantaget som gällande, även i avsaknad av ett införlivande med intern rätt.
Ovannämnda bestämmelser, som förekommer i punkt 5 b och 5 c, syftar till att täppa till dessa luckor genom att föreskriva att en fast registreringsskatt skall tillämpas på ovannämnda transaktioner i stället för en proportionell skatt avseende handlingar som upprättats efter det att föreliggande dekret trätt i kraft."

i Briangas och Italgasdotti genom att betala motsvarande summor, för att sedan överta bolagen genom absorption.

34. Fusionshandlingen upprättades den 20 december 1994 och registrerades vid Ufficio del Registro Atti Pubblici (registreringsverket nedan kalla Ufficio del Registro) i Milano den 28 december 1994.

35. Fusionen medförde ingen ökning av Agas kapital, men ledde till att Agas ägarandelar (aktier och andelar) i Briangas och Italgasdotti, bolag som redan tillhörde Agas, annullerades.

36. Till följd av fusionen förde Briangas och Italgasdotti med sig nettotillgångar till Agas som uppgick till 1 439 682 051 LIT respektive 22 105 502 520 LIT.

37. Ufficio del Registro, till vilken den officiella fusionshandlingen ingavs för registrering, uppbar såsom registreringsskatt en summa på 236 052 000 LIT, genom tillämpning av en skattesats på 1 procent på de fusionerade bolagens nettotillgångar, sådana de framgick av bolagens förmögenhetsförhållanden som beräknats i anledning av fusionen.

38. Den 11 juli 1996 begärde Agas att Ufficio del Registro skulle återbetala den inbetalda registreringsskatten, jämte ränta. Agas ansåg att den nationella bestämmelsen [11], enligt vilken denna skatt uppburits, stred mot artiklarna 4 och 7 i direktiv 69/335, i dess ändrade lydelse, vilka föreskriver skattelättnader för vissa tillskottstransaktioner, bland vilka enligt Agas förekommer fusioner genom absorption. Dessa lättnader skulle medföra tillämpning av en fast registreringsskatt. [12]

39. Ufficio del Registro besvarade inte Agas begäran. Agas, som ansåg att dess begäran avslagits, väckte den 13 november 1996 talan vid Commissione tributaria provinciale di Milano.

IV — Tolkningsfrågan

40. Commissione tributaria provinciale di Milano, som ansåg att lösningen av den anhängiggjorda tvisten krävde en utredning av tolkningen av tillämpliga gemenskaps-

11 — Artikel 4 b i den taxa som bifogats dekret nr 131/1986 (del 1).

12 — I enlighet med den italienska republikens förklaring i dess skriftliga inlaga, begärde Agas återbetalning av ett belopp om 220 863 000 LIT, motsvarande skillnaden mellan den inbetalda skatten (221 013 000 LIT) och den fasta skatten om 250 000 LIT som skulle ha betalats; det är uppenbarligen av förbiseende som Republiken Italien talar om en fast skatt om 150 000 LIT, då dekret nr 323/1986 anger att denna fasta skatt uppgår till 250 000 LIT.

rättsliga bestämmelser, vilandeförklarade målet och hänsköt följande tolkningsfråga till domstolen:

"Gäller bestämmelserna om harmonisering av indirekta skatter på kapitaltillskott till bolag inom unionen även de fall då ett bolag, vid en företagsfusion, genom absorption övertas av ett annat, som redan ägde 100 procent av det förstnämnda bolagets kapital?"

V —Svaret på tolkningsfrågan

41. Det är lämpligt att allra först påpeka att den nationella domstolen, i sitt kortfattade beslut om hänskjutande, inte anger vilka gemenskapsrättsliga bestämmelser den begär att domstolen skall tolka. Av omständigheterna i förevarande mål och de juridiska fakta som nämns kan man emellertid utröna att begäran huvudsakligen rör tolkningen av artiklarna 4.1 c och 7.1 b i direktiv 69/335, i dess lydelse enligt direktiv 85/303.

42. Därefter vill jag påpeka att såväl Agas som Briangas är aktiebolag (società per azioni) bildade enligt italiensk rätt. Italgasdotti är ett bolag med begränsat ansvar (società a responsibilità limitata). Dessa tre bolag ingår således i den personkrets på vilken direktiv 69/335 är tillämplig (ratione personae).

43. För att kunna besvara den fråga som ställts av den nationella domstolen och som avser i vilken mån bestämmelserna i direktiv 69/335, i dess ändrade lydelse, är tillämpliga på ett fall av fusion bestående i att ett bolag genom absorption övertas av ett annat, som redan ägde 100 procent av det förstnämnda bolagets kapital, och följaktligen i vilken mån en nationell reglering, i förevarande fall den italienska regleringen, är förenlig med bestämmelserna i direktivet, anser jag det nödvändigt att följa följande analysmetod. [13] Först gäller det att bedöma om en sådan transaktion som den som är föremål för tvisten vid den nationella domstolen, som medförde uttagande av en registreringsskatt, omfattas av direktiv 69/335 och rubricera denna transaktion i förhållande till direktivet (A). Om jag kommer till den slutsatsen att en sådan transaktion som den som är föremål för tvisten vid den nationella domstolen faller inom tillämpningsområdet för direktivet, sådant det fastställts huvudsakligen genom artikel 4, kommer jag sedan att undersöka i vilken mån transaktionen i fråga uppfyller de villkor gemenskapsrätten ställer upp för tillämpningen av den förmånliga ordning som föreskrivs i artikel 7.1 i direktiv 69/335, i dess ändrade lydelse (B). Slutligen skall jag kontrollera i vilken mån den skattesats som föreskrivs enligt den tvistiga bestämmelsen i italiensk rätt är förenlig med bestämmelserna i direktiv 69/335, i dess ändrade lydelse (C).

13 — Beträffande den analysmetod som bör följas, kan jag hänvisa till de upplysningar som domstolen lämnade i sin dom i målet Bautiaa och Société française maritime (ovan fotnot 7), punkt 31.

A — *Frågan i vilken mån en företagsfusion bestående i att ett bolag genom absorption övertas av ett annat, som redan ägde hela det förstnämnda bolagets kapital, faller inom tillämpningsområdet för direktiv 69/335.*

44. Enligt den italienska regeringen kan fallet med absorption av ett företag som kontrolleras till 100 procent av ett annat inte ge upphov till en skattebefrielse enligt artikel 7.1 b i direktiv 69/335 i dess ändrade lydelse, eftersom vederlag för denna överlåtelse inte uteslutande utgörs av andelar. I slutet av sin bedömning påstår den italienska regeringen emellertid, att eftersom direktiv 69/335 har till syfte att harmonisera de indirekta skatter som drabbar kapitalanskaffning omfattas inte fall som inte medför en ökning av kapital, som i förevarande mål, av direktivets tillämpningsområde.

45. Kommissionen däremot vidhåller att en sådan fusion genom absorption faller in under artikel 4.1 c i direktiv 69/335 och att den dessutom skall åtnjuta befrielse från skatt på kapitaltillskott, såsom det föreskrivs i artikel 7.1 b i direktiv 69/335, i dess ändrade lydelse, trots att vederlaget för denna fusion inte uteslutande utgörs av tilldelning av bolagsandelar till de övertagna bolagens aktie- eller andelsägare.

46. Först erinrar jag om att domstolen i domen Bautiaa och Société française maritime (punkt 31) angående denna fråga ansåg att "det framgår ... av artikel 1 i direktivet, jämförd med artikel 4, att en avgift på kapitaltillskott till kapitalassociationer utgör en 'avgift på kapitaltillskott' i direktivets mening när den utgår på sådana transaktioner som anges i direktivet". Sedan framhöll domstolen (punkt 32) att "de transaktioner som medlemsstaterna skall eller får belägga med en harmoniserad avgift på kapitaltillskott definieras på ett enhetligt och objektivt sätt i artikel 4 i direktivet, utan att det därvid sker någon hänvisning till särdrag i nationell rätt eller till de nationella skattesystemens uppbyggnad".

47. Följaktligen är det nödvändigt att därefter undersöka om man i sådana fall som gäller fusion genom absorption, som i förevarande mål, kan tillämpa artikel 4.1 b i direktiv 69/335, vilken föreskriver att en ökning av andels- eller aktiekapitalet i en kapitalassociation genom tillskott av egendom av något slag skall beläggas med skatt på kapitaltillskott.

48. Vad beträffar frågan om tillämpning av direktiv 69/335 på bolagsfusioner bedömde domstolen i målet Bautiaa och Société française maritime att, även om bolagsfusioner [14] inte uttryckligen nämns bland de transaktioner som är underkastade en skatt på kapitaltillskott som uppräknas i artikel 4, omfattas de likväl av denna artikel i direktivet. Domstolen uttryckte sig i följande termer

14 — I beslutet om hänskjutande används termen "fusion".

(punkt 34): "Dessa transaktioner innebär en sådan ökning av aktie- eller andelskapitalet genom tillskott av egendom av något slag som avses i artikel 4.1 c i direktiv 69/335 — i det särskilda fall som beskrivs i artikel 7.1 b — nämligen ett tillskott av samtliga tillgångar och skulder från [en] eller flera kapital[associationer] till [en] eller flera befintliga kapital[associationer] eller kapital[associationer] under bildande."

49. I målet Bautiaa och Société française maritime [15] använde domstolen alltså termen "fusion" i vid mening, genom att inbegripa de olika formerna av fusion dels i de fall då en ökning av kapital sker "genom tillskott av egendom av något slag" som avses i artikel 4.1 c i direktiv 69/335, dels i de fall då ett aktiebolag tillskjuter samtliga sina tillgångar och skulder till ett annat aktiebolag — ett tillskott som omfattas av den särskilda ordningen med skattebefrielse som föreskrivs i artikel 7.1 i samma direktiv.

50. I punkt 36 i domen i målet Bautiaa och Société française maritime har domstolen även tillagt följande förtydliganden: "Av den nationella bestämmelsen framgår nämligen att med 'fusion' avses en kapitalanskaffning, som innebär att kapitalet i ett visst bolag, det 'övertagande' bolaget, ökas genom att samtliga tillgångar och skulder i ett annat bolag, det 'förvärvade' bolaget, överförs till det övertagande bolaget. Det framgår vidare att kapitalanskaffningen har till syfte att stärka den ekonomiska ställningen hos ett annat befintligt bolag — det övertagande bolaget — vars kapital har ökats genom det tillskott som har lämnats av det förvärvade bolagets aktieägare. I sistnämnda hänseende har domstolen i en dom av den 5 februari 1991, Deltakabel (C-15/89, REG 1991, s. I-241, punkt 14), erinrat om att det avgörande rekvisitet för att en kapitalanskaffning skall kunna beläggas med en kapitaltillskottsavgift består i att det mottagande bolagets ekonomiska ställning stärks genom tillskottet."

51. Dessutom, i samma dom i målet Bautiaa och Société française maritime (punkt 37), bedömde domstolen att: "Härav följer, vad gäller tvisterna vid de nationella domstolarna, att den ökning av aktiekapitalet genom överföring av reserver som skall ha verkställts av det förvärvade bolaget endast har utgjort ett sätt att genomföra en kapitalanskaffning. Vid en tillämpning av direktivet skall denna kapitalanskaffning anses ha fullbordats först när en *kapitalökning* har skett till följd av att tillgångar och skulder i det förvärvade bolaget *överförts* till det övertagande bolaget. Det är således först när samgåendeprocessen är avslutad som *kravet på att det övertagande bolagets ekonomiska ställning skall ha stärkts* kan anses vara uppfyllt. Det är följaktligen först då som det är befogat att utta en avgift på kapitaltillskottet med tillämpning av den avgiftssats som fastställts i artikel 7.1 b i direktiv 69/335" (min kursivering).

15 — Punkt 34. Se även dom av den 11 december 1997 i mål C-8/96, Locamion (REG s. I-7055), punkt 20. Jag erinrar om att i målet Bautiaa och Société française maritime hade det övertagna bolaget (SNMTP) enligt fusionsavtalet överfört samtliga tillgångar till det övertagande bolaget (bolaget Bautiaa) i utbyte mot tilldelning av 142 nya aktier i Bautiaa.

52. Domstolen uttryckte dessutom, i punkt 38, följande slutsats: "Transaktioner av det slag som är aktuella i tvisterna vid de nationella domstolarna synes därmed omfattas av direktiv 69/335. De skall följaktligen prövas utifrån en tillämpning av artikel 4.1 c i direktivet (kapitalökning genom tillskott av egendom av något slag) med de därav följande konsekvenserna för tillämpningen av den i artikel 7.1 — i dess ändrade lydelse enligt direktiv 85/303 — föreskrivna avgiftssatsen."

53. Det följer följaktligen, vad gäller tillämpningen av artikel 4, av fast rättspraxis [16] att "det *avgörande rekvisitet* för att en *kapitalanskaffning* skall kunna beläggas med en kapitaltillskottsavgift består i att det mottagande bolagets *ekonomiska ställning stärkts* genom tillskottet" (min kursivering).

54. I förevarande mål, som gäller en fusion genom absorption [17], skall det undersökas om det skett en kapitalanskaffning och en ökning av Agas kapital samt om det övertagande bolagets ekonomiska ställning stärkts genom tillskottet.

55. Till att börja med vill jag påpeka att Agas, när fusionen genomfördes, redan ägde 100 procent av kapitalet i Briangas och Italgasdotti och att de förvärvade bolagens aktie- eller andelsägare inte erhöll några bolagsandelar som vederlag, utan det övertagande bolagets ägarandelar (aktier och andelar) i de sistnämnda bolagen annullerades. Detta förvärv av kontrollen i bolagen, som ägde rum före fusionen och genomfördes tack vare förvärvet av aktier och andelar, medförde inte, som den italienska regeringen påstått vid den muntliga förhandlingen, att de två förvärvade bolagen, som enligt kommissionen var dotterbolag till det övertagande bolaget, förlorade sin status som juridiska personer. Denna förlust var ett resultat av fusionen. [18]

56. Härav följer att det är obestridligt att den fusion som genomfördes genom att Agas införlivade Briangas och Italgasdotti *inte* medfört *någon ökning* av det förstnämnda bolagets kapital, vilket fordras enligt artikel 4.1 c i direktiv 69/335. [19]

16 — Se upplysningsvis domen i målet Bautiaa och Société française maritime (ovan fotnot 7), punkt 36, dom av den 15 juli 1982 i mål 270/81, Felicitas Rickmers-Linie (REG 1982, s. 2771), punkt 16, liksom följande senare domar: domen i målet Dansk Sparinvest (ovan fotnot 8), punkterna 13 och 14, och dom av den 5 februari 1991 i mål C-15/89, Deltakabel (REG 1991, s. 241), punkt 14.

17 — Enligt fransk doktrin och rättspraxis, uppvisar fusionen tre egenskaper: a) den medför en generell överföring av det förvärvade bolagets totala förmögenhet, det vill säga såväl dess tillgångar som skulder, till det övertagande bolaget; b) den innebär att åtminstone ett av de bolag som medverkar i processen upplöses; c) den kännetecknas av att det sker en tilldelning av nya andelar (eller aktier), som fungerar som vederlag för utförda tillskott; se upplysningsvis Bertrel, J.-P., et Jeantin, M., *Acquisitions et fusions des sociétés commerciales*, Paris, Litec, andra upplagan, 1991, s. 331—341, punkt 776—797.

18 — Se upplysningsvis, Hémard, J., Terré, F., och Mabilat, P., *Sociétés commerciales*, t. 3, Paris, Dalloz, 1978, punkt 780, s. 596.

19 — Se domen i målet Locamion (ovan fotnot 15), punkt 21.

57. Det går emellertid inte att bortse från den omständigheten att tillskottet till Agas av Briangas och Italgasdottis nettoförmögenheter, [20] även om det inte åtföljdes av en ökning av det övertagande bolagets kapital inte desto mindre ledde till en "ökning av dess förmögenhet" och i vart fall bidrog till att dess ekonomiska ställning stärktes, eftersom en sådan transaktion "kan öka värdet av bolagsandelarna [eller aktierna]", till följd av tillskottet av de förvärvade bolagens tillgångar. [21]

58. Även om Agas ägde 100 procent av de två förvärvade bolagens aktier, var Agas inte ägare av deras tillgångar och mer allmänt av deras förmögenhet i rättslig mening, vilket kommissionen påstod vid förhandlingen. Det var först efter fusionen som Agas förvärvade fullständiga rättigheter till de två bolagens respektive tillgångar [22] och som Agas ekonomiska ställning på grund härav obestridligen stärktes.

59. Bedömningen av rättspraxis visar tydligt att förstärkningen av ett bolags ekonomiska ställning utgör ett väsentligt rekvisit, som måste vara uppfyllt för att bestämmelserna i direktiv 69/335 skall vara tillämpliga. Domstolen har emellertid, med stöd av en bestämmelse i detta direktiv, [23] ansett att vissa transaktioner var underkastade en skatt på kapitaltillskott, även om de inte medförde en ökning av aktie- eller andelskapitalet. Detta ställningstagande återfinns i domen av den 28 mars 1990 i målet Siegen [24], i domen i det ovannämnda målet Deltakabel [25], i domen av den 5 februari 1991 i målet Trave-Schiffahrtsgesellschaft [26] och i domen i det ovannämnda målet Frederiksen [27].

60. Av de sakomständigheter som parterna underställt domstolen, och vars riktighet det naturligtvis ankommer på den nationella domstolen att kontrollera, framgår inte att den fusion genom absorption som genomfördes i december 1994 utgjorde slutpunkten i ett tidigare genomfört förfarande för att öka bolaget Agas kapital till följd av förvärvet av samtliga aktier och andelar i bolagen Briangas och Italgasdotti, "så att de båda transaktionerna sammantagna skulle kunna uppfattas som en och samma transaktion utförd i

20 — Jag erinrar om att detta tillskott uppgick till ungefär 23,6 miljarder LIT.

21 — Se dom av den 26 september 1996 i mål C-287/94, Frederiksen (REG 1996, s. I-4581), punkt 13.

22 — Kommissionen har upplysningsvis hänvisat till de förvärvade bolagens tomtmark, byggnader, anläggningar, lager, patent, fordringar och bankkonton.

23 — Detta var tillåtet enligt artikel 4.2 b (nämnd ovan) i direktiv 69/335.

24 — Mål C-38/88 (REG 1990 s. I-1447), punkt 13. I detta mål ansåg domstolen bland annat att när ett bolag har varit utsatt för förluster och en av dess delägare samtycker till att överta dessa förluster, så har denna delägare tillhandahållit en förmån som ökar bolagets aktie- eller andelskapital i den mening som avses i artikel 4.2 b i direktiv 69/335.

25 — En dom, redan nämnd ovan i fotnot 16, där domstolen ansåg att, när ett moderbolag befriar ett dotterbolag från en skuldpost genom att helt eller delvis avstå från en fordran på detta dotterbolag, artikel 4.2 b i direktivet medger att en avgift på kapitaltillskott uttas.

26 — I denna dom (C-249/89, REG 1991 s. I-257) ansåg domstolen att medlemsstaterna med stöd av artikel 4.2 b i direktiv 69/335 kan belägga ett räntefritt lån som beviljats en kapitalassociation som allvarligt skuldsatts av en av sina delägare med en avgift på kapitaltillskott, genom att stödja sig på ett värdesamband, nämligen det inbesparade räntebeloppet, såsom det skall fastställas av den nationella domstolen.

27 — I denna dom, som redan nämnts ovan i fotnot 21, ansåg domstolen att, när ett dotterbolag åtnjuter ett räntefritt lån som beviljats av moderbolaget, artikel 4.2 b i direktiv 69/335 är tillämplig på det räntebelopp som inbesparas.

två steg", och därigenom omfattas av direktivet. [28]

61. Det finns anledning att erinra om att den italienska regeringen vid förhandlingen förklarade att Agas i ett skede före fusionen förvärvat samtliga aktier och andelar i Briangas respektive Italgasdotti och att Agas balansräkning uppvisade en utbetalning som motsvarade inköpspriset. Agas förvärvade således, genom att utbetala motsvarande belopp, aktierna och andelarna i Briangas och Italgasdotti — bolag som Agas senare införlivade.

62. Härav följer att villkoret i artikel 4.1 c i direktiv 69/335, om att Agas aktie- eller andelskapital skulle ökas genom tillskott av egendom av något slag, inte var uppfyllt före fusionen genom absorption eller vid tiden för denna fusion genom absorption. Om villkoret var uppfyllt skulle transaktionen vara underkastad skatt på kapitaltillskott.

63. Kapitaltillskott som medför en ökning av aktie- eller andelskapitalet måste dessutom — vilket framgår av en kombinerad tolkning av punkterna c och d i artikel 4.1 i direktiv 69/335 — ersättas med andelar motsvarande aktie- eller andelskapitalet, något som uppenbarligen inte ägt rum i föreliggande fall. [29]

64. Om man dessutom beaktar att tillskottet av tillgångar från Briangas och Italgasdotti ökat Agas bolagstillgångar [30], är det inte möjligt att tillämpa artikel 4.1 d i direktiv 69/335 på tvisten, eftersom denna bestämmelse uttryckligen kräver att naturatillskott skall ersättas med rättigheter av samma beskaffenhet som de som tillkommer en bolagsman (och inte genom andelar som representerar aktie- eller andelskapitalet eller bolagstillgångarna), vilket emellertid uppenbarligen inte skett i föreliggande fall.

65. På samma sätt skulle det inte vara möjligt att tillämpa artikel 4.2 b i direktiv 69/335 på tvisten, eftersom den ökning av bolagstillgångarna som, enligt denna bestämmelse, i princip inte skall vara underkastad en skatt på kapitaltillskott ändock kan vara underkastad en sådan, i den mån den var avgiftsbelagd enligt en avgiftssats om 1 procent den 1 juli 1984. Denna bestämmelse förutsätter för övrigt dels ett tillskott av en person som redan har ställning som bolagsman, dels ett vederlag för detta tillskott.

28 — I motsats till vad domstolen beslutade i målet Locamion (ovan fotnot 15), punkt 23.

29 — Se punkt 36 i mitt förslag till avgörande i målet Locamion (ovan fotnot 15), liksom punkt 22 och fotnot 16 i mitt förslag till avgörande i målet Bautiaa och Société française maritime (ovan fotnot 7).

30 — Jag erinrar om att bolagstillgångarna, i egenskap av ekonomisk storhet skild från aktie- och andelskapitalet, är utsatta för svängningar som eventuellt, men inte nödvändigtvis, kan medföra en ökning av aktie- eller andelskapitalet. Se upplysningsvis, Vuillermet, G., "Droit des sociétés commerciales", tredje upplagan av verket av Hureau, G., i samlingen *Sciences économiques commerciales*, t. 1, Paris, Dunod, 1969, s. 35—37.

66. Enligt min mening kan man inte dra slutsatsen av det föregående att artikel 4.1 c i direktiv 69/335, i överensstämmelse med domen i målet Bautiaa och Société française maritime, automatiskt är tillämplig på varje fusion eller varje tillskott av tillgångar från ett bolag till ett annat inom ramen för en fusion. För att en fusion skall vara underkastad denna sistnämnda bestämmelse fordras bland annat att det föreligger en ökning av aktie- eller andelskapitalet och att kapitaltillskottet ersätts med värdepapper som motsvarar delar i aktie- eller andelskapitalet.

67. Med hänsyn tagen till de sakomständigheter som den italienska regeringen närmare redogjorde för vid förhandlingen kommer jag följaktligen till slutsatsen att bestämmelserna i direktiv 69/335 inte är tillämpliga på ett fall av fusion då ett bolag genom absorption övertas av ett annat, som redan äger hela kapitalet i det förstnämnda bolaget. I ett sådant fall förbjuder bestämmelserna följaktligen inte uttagandet av en sådan registreringsskatt som den tvistiga italienska skatten.

B —*Tillämpningen av artikel 7.1 b i direktiv 69/335, i dess lydelse enligt direktiv 85/303*

68. Subsidiärt och endast i avsikt att få en fullständig bedömning, skall jag härefter undersöka i vilken mån det är möjligt att tillämpa artikel 7.1 b i direktiv 69/335, i dess lydelse enligt direktiv 85/303, på fusioner då ett bolag genom absorption övertas av ett annat, som redan äger hela kapitalet i det förstnämnda bolaget.

a) Bestämmelsen i artikel 7.1 b är inte tillämplig på fusioner då ett bolag genom absorption övertas av ett annat, som redan äger hela kapitalet i det förstnämnda bolaget

69. Det speciella i förevarande mål [31] består i att det i föreliggande fall är fråga om bolag (Briangas och Italgasdotti) som genom absorption fusionerar med ett annat bolag (Agas), som redan äger 100 procent av deras kapital.

70. Den italienska regeringen har anfört att gemenskapslagstiftningen, och särskilt direktiv 69/335, inte utgör hinder för tillämpning av en nationell rättslig bestämmelse som föreskriver att en skatt skall betalas i ett sådant fall. Regeringen utgår närmare bestämt från det förhållandet att fusionen inte medför någon ökning av Agas aktie- eller andelskapital och har anfört att artikel 7 i direktiv 69/335, i dess lydelse enligt direktiv 85/303, inte är tillämplig, eftersom ett väsentligt villkor inte är uppfyllt, nämligen det villkor som kräver att detta tillskott skall ersättas genom tilldelning av aktier eller andelar. Det är således med fog som den

31 — I förhållande till målet Bautiaa och Société française maritime (ovan fotnot 7), som tidigare förelagts domstolen.

proportionella skatt som föreskrivs i nationell lagstiftning har uppburits.

71. Den nationella domstolens tvivel och den italienska regeringens invändningar härrör uppenbarligen från den omständigheten att artikel 7.1 andra stycket i direktiv 69/335, i dess lydelse enligt direktiv 85/303, föreskriver att "för undantag från skatteplikt gäller de villkor som nämnda datum gällde för beviljande av undantag eller, i förekommande fall, för uttag av skatt eller avgift efter en skattesats om 0,50 procent eller lägre", vilket innebär att dessa villkor gäller för detta undantag. Jag erinrar om att det första av dessa villkor är det som fastställts i artikel 7.1 b, första strecksatsen, i direktiv 69/335, som fordrar att "*vederlag* för tillskotten *uteslutande utgår genom tilldelning av aktier eller andelar*" (min kursivering).

72. I förevarande mål har emellertid Agas absorption av Briangas och Italgasdotti inte ersatts genom tilldelning av aktier eller andelar, eftersom fusionen inte medförde någon ökning av det övertagande bolagets aktie- eller andelskapital, utan endast annullering av bolagets andelar i de övertagna bolagen, vilka redan fanns med bland tillgångarna i bolagets balansräkning.

73. Det speciella med hela det förfarande Agas följde föranledde den nationella domstolen att till EG-domstolen hänskjuta frågan om i vilken mån det undantag från skatt på kapitaltillskott som föreskrivs i artikel 7.1 i direktivet även gäller i fall då det, på grund av den fulla kontroll som det övertagande bolaget utövar över de övertagna bolagen, inte har förekommit någon emission och naturligtvis inte heller någon tilldelning av aktier eller andelar från det övertagande bolaget. [32]

74. Enligt en fast rättspraxis [33], och såsom framgår av dess ingress, syftar direktiv 69/335 till att främja den fria rörligheten för kapital, som anses väsentlig för inrättandet av en ekonomisk union med egenskaper liknande dem hos en inre marknad. Fullföljandet av ett sådant ändamål förutsätter — vad beträffar beskattningen av kapitalanskaffning — att de indirekta skatter som dittills gällt i medlemsstaterna avskaffas och att det i deras ställe tillämpas en engångsskatt som är lika hög i alla medlemsstater inom den gemensamma marknaden.

75. Direktiv 69/335 föreskriver således att det skall uttas en skatt på anskaffat kapital

32 — I domen Bautiaa och Société française maritime (ovan fotnot 7) nämns inte artikel 7.1 b andra strecksatsen i direktiv 69/335, då detta inte var nödvändigt för att lösa tvisten vid den nationella domstolen. Jag erinrar om att i målet Bautiaa och Société française maritime tillsköt det övertagna bolaget (SNMTP) sina samlade tillgångar till det övertagande bolaget (Bautiaa), i samband med fusion. Vederlag för detta tillskott utgick i form av tilldelning av 142 nya aktier i Bautiaa, vardera till ett nominellt värde av 142 FF. Det tillskott som gjordes till Bautiaa ersattes således genom överlåtelse av andelar.

33 — Se framför allt domen i målet Denkavit Internationaal m. fl. (ovan fotnot 8), punkt 16 och följande punkter, liksom dom av den 20 april 1993 i mål C-71/91 och C-178/91, Ponente Carni och Cispadana Costruzioni (REG 1993, s. I-1915), punkt 19 och följande punkter, och av den 27 juni 1979 i mål 161/78, Conradsen (REG 1979, s. 2221), punkt 11.

som, enligt sjätte och sjunde övervägandena, för att inte hindra rörligheten för kapital, skall vara enhetlig inom gemenskapen, såväl i fråga om skattesats som struktur. [34] Denna skatt på kapitaltillskott regleras av bestämmelserna i artikel 2—9 i direktivet.

76. Det framgår av bestämmelsen i artikel 7.1 i direktiv 69/335 att storleken på skatten på kapitaltillskott skall reduceras med 50 procent eller mer när en eller flera kapitalassociationer *tillskjuter samtliga tillgångar och skulder* — eller en eller flera verksamhetsgrenar — till en eller flera befintliga kapitalassociationer eller kapitalassociationer under bildande. Av samma bestämmelse framgår även att reduktionen av skattesatsen eller, efter den ändring som infördes genom direktiv 85/303, befrielsen från skatt på kapitaltillskott förutsätter att det är fråga om tillskott för vilka *vederlag uteslutande utgår genom tilldelning av aktier eller andelar*, medan medlemsstaterna har möjlighet att utsträcka beviljandet av reduktionen (eller befrielsen) till fall där vederlag för tillskotten utgår genom tilldelning av andelar i förening med betalning av ett belopp motsvarande högst 10 procent av andelarnas nominella värde.

77. Artikel 7.1 a fastställer således storleken på skatten på kapitaltillskott, och artikel 7.1 b föreskriver uttryckligen när en reducerad skatt i undantagsfall skall uttas eller, efter ändringen som infördes genom direktiv 85/303, när vissa transaktioner, i sådana strängt begränsade fall som jag hänvisat till ovan, skall befrias från skatt på kapitaltillskott. Det är just eftersom det är fråga om ett undantag som texten bör vara föremål för en restriktiv tolkning. [35]

78. Av ovanstående bestämmelser, tolkade i jämförelse med varandra, framgår att gemenskapslagstiftaren inte avsett att denna mer förmånliga undantagsordning skall gälla i de fall då en kapitalassociation förvärvas av en annan och därmed i de fall där kapitaltillskotten ersätts genom tilldelning av aktier eller andelar i kombination med betalning av ett belopp som uppgår till mer än 10 procent av deras nominella värde.

34 — Se upplysningsvis domarna i målen Denkavit Internationaal m. fl. (ovan fotnot 8), punkt 17, Ponente Carni och Cispadana Costruzioni (ovan fotnot 33), punkt 20, och Conradsen (ovan fotnot 33), punkt 11.

35 — Nödvändigheten av att göra en restriktiv tolkning av bestämmelser som innebär undantag från en generell regel framgår också av domstolens praxis om tolkning av texter angående vissa transaktioners beskattning och undantagande. Till exempel föreskriver rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) att vissa *uttömmande uppräknade* verksamheter genom undantag är befriade från mervärdesskatt (artikel 13). Eftersom det är fråga om en avvikelse från en generell regel skall den tolkas restriktivt, då — vilket domstolen för övrigt uttalat (dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, REG 1989, s. 1737, punkterna 13 och 14) — varje tolkning som utvidgar betydelsen av texten i artikel 13 A, skulle strida mot denna bestämmelses syfte. Enligt vad domstolen vidare förklarat (se dom av den 11 juli 1985 i mål 107/84, kommissionen mot Tyskland, REG 1985, s. 2655, punkt 17, och domen i det ovannämnda målet Stichting Uitvoering Financiële Acties, punkt 12, "uteslöt artikel 13 i sjätte direktivet inte alla verksamheter av allmänt intresse, utan endast de som uppräknats och beskrivits på ett mycket detaljerat sätt". Domstolen har avvisat en extensiv tolkning av de undantag som föreskrivs i direktivet i de fall då förekomsten av tolkningsfakta, som medgett en utvidgning av de undantag som föreskrivs i de berörda bestämmelserna och i synnerhet i artikel 13, inte hade bevisats (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkt 20, och punkt 16 i generaladvokaten Darmons förslag till avgörande inför dom av den 15 december 1993 i mål C-63/92, Lubbock Fine, REG 1993, s. I-6665).

79. Av samma bestämmelser framgår, enligt min mening, a fortiori att gemenskapslagstiftaren inte avsett att denna mer förmånliga undantagsordning skall gälla i de fall då inga andelar över huvud taget tilldelats som vederlag för tillskotten, eftersom det övertagande bolaget vid tiden för fusionen genom absorption innehade samtliga aktier och andelar i de övertagna bolagen, vilka det övertagande bolaget förvärvat genom att köpa dem i ett skede före fusionen. Tillämpning av denna ordning i liknande fall skulle strida mot syftet med bestämmelsen, som strävar efter att främja den fria rörligheten för kapital genom att underlätta sammanslagning och utveckling av bolag.

80. Den italienska regeringen har erinrat om att artikel 12.1 c i direktiv 69/335 uttryckligen föreskriver en möjlighet att utta en avgift, utan hinder av artiklarna 10 och 11 i direktivet.

81. Utan hinder av artiklarna 10 och 11, får medlemsstaterna enligt den mer speciella bestämmelsen i artikel 12.1 c i direktiv 69/335 utöver en skatt på kapitaltillskott utta avgifter på överföring av egendom av alla slag som tillskjuts ett bolag, i den mån vederlag för överföringen av denna egendom utgår på annat sätt än genom tilldelning av bolagsandelar.

82. I enlighet med vad domstolen har uttalat gäller att "[g]enom bestämmelserna i artikel 12.1 i direktiv 69/335 upprättas en uttömmande lista över de skatter och avgifter utöver avgiften på kapitaltillskott som trots artiklarna 10 och 11 kan påföras bolag med aktie- eller andelskapital i samband med transaktioner som avses i dessa sistnämnda bestämmelser". [36] Följaktligen medger artikel 12 uttag av skatter som i princip är förbjudna, det vill säga som i princip omfattas av artiklarna 10 och 11.

83. Eftersom den tvistiga registreringsskatten inte omfattas av direktiv 69/335 [37], strider beskattningen inte mot direktivet. Det finns således ingen anledning att undersöka om nämnda skatt omfattas eller inte av tillämpningsområdet för artikel 12. [38]

84. Endast i syfte att göra en fullständig bedömning skall jag sedan undersöka om det går att bevisa att det finns tolkningsfakta som medger att den skattebefrielse som föreskrivs i artikel 7.1 b utsträcks till att gälla i förevarande fall, såsom kommissionen påstår.

36 — Se domarna i de ovannämnda målen (ovan fotnot 8) Denkavit Internationaal (punkt 21) och Dansk Sparinvest (punkt 9).

37 — Följaktligen faller den utanför tillämpningsområdet för artiklarna 1, 7.1 b och 10, och den har inget samband med föremålet för artikel 11, som förbjuder beskattning av aktier, andelar, lån eller andra liknande överlåtbara värdepapper.

38 — Jag kom till motsvarande slutsats i mitt förslag till avgörande (punkterna 63 och 64) i målet Locamion (ovan fotnot 15), som gällde frågan i vilken mån artikel 10 i direktiv 69/335 utgjorde ett hinder för att påföra en sådan skatt som den regionala skatt på bevis om fordonsregistrering som föreskrevs i fransk rätt. Domstolen bedömde sedan (punkt 36) att, eftersom bestämmelsen inte hindrade påförandet av denna skatt, det saknades anledning att göra en bedömning av om skatten föll inom tillämpningsområdet för artikel 12 eller inte.

b) Rådets direktiv 78/855/EEG och 90/434/EEG

85. I mitt förslag till avgörande i målet Bautiaa och Société française maritime, påpekade jag [39] att de nationella domstolarna för att beteckna de skattebelagda transaktionerna använde sig av begrepp ("fusioner") som över huvud taget inte förekommer i direktiv 69/335, men jag ansåg att detta saknade betydelse. Det som var av intresse i det fallet var nämligen att de omtvistade transaktionerna uppvisade samma väsentliga kännetecken som de transaktioner som avsågs i artikel 7.1 b i direktivet i dess ursprungliga lydelse.

86. I direktiv som har antagits senare än direktiv 69/335 och som gäller frågor om bolagsfusioner används en förklarande ordalydelse för att definiera detta begrepp (överföring av samtliga tillgångar och skulder från ett bolag A till ett bolag B i utbyte mot tilldelning av värdepapper i bolag B till delägarna i bolag A) som även återges i den ovannämnda bestämmelsen i direktiv 69/335.

87. Lagstiftaren har ingripit två gånger senare för att reglera frågor om bolagsfusioner. Det handlar om rådets tredje direktiv 78/855/EEG av den 9 oktober 1978, grundat på artikel 54.3 g i fördraget om fusioner av aktiebolag [40] och rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater. [41]

88. Med stöd av tolkningen av bestämmelserna i dessa två direktiv, har kommissionen dragit slutsatsen att gemenskapslagstiftaren har underlåtit att inkludera det fallet att ett bolag vid fusion genom absorption övertas av ett annat som redan äger hela kapitalet i det förstnämnda bolaget bland de fall som undantas från skatt på kapitaltillskott, eftersom detta fenomen vid tiden för antagande av direktiv 69/335 inte var tillräckligt ofta förekommande i praktiken.

89. Dessutom anser kommissionen att det villkor som uppställs i artikel 7.1 b i direktiv 69/335, vilket kräver att "vederlag för tillskotten uteslutande skall utgå genom tilldelning av aktier eller andelar" inte är tillämpligt på en fusion genom absorption av ett bolag vars kapital redan ägs till 100 procent av det övertagande bolaget. En annan bedömning skulle enligt kommissionen leda till orimliga resultat, såväl ur logisk som juridisk synpunkt, om man i ett sådant fall skulle kräva att uteslutande aktier eller andelar tilldelades såsom vederlag till den enda aktieägaren i det förvärvade bolaget, som ju

39 — Se fotnot 16 i det förslaget till avgörande.

40 — EGT L 295, s. 36; svensk specialutgåva, område 17, volym 1, s. 34.

41 — EGT L 225, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 20.

är det övertagande bolaget. Kommissionen har dragit slutsatsen att, eftersom denna tilldelning objektivt sett är omöjlig, kan denna bestämmelse inte hindra befrielse från enhetliga skatter på kapitaltillskott i ett fall såsom det i förevarande mål.

90. Det skall först påpekas att direktiv 78/855, *som innehåller de regler som* är tillämpliga på bolagsfusioner, i kapitel IV föreskriver särskilda bestämmelser om "[e]tt bolagsförvärv av ett annat bolag, i vilket det förra äger minst 90 procent av aktierna", och jag skulle följaktligen anse att direktivet även avser fall då det övertagande bolaget äger 100 procent av kapitalet i de förvärvade bolagen.

91. Artikel 24 i direktiv 78/855 är närmare bestämt avfattad i följande termer:

"Medlemsstaterna skall för de bolag som lyder under deras lagstiftning utfärda regler om ett förfarande varigenom ett eller flera bolag upplöses utan likvidation och överför samtliga sina tillgångar och skulder till ett annat bolag, vilket i de förstnämnda bolagen äger alla aktier samt övriga värdepapper som är förenade med rösträtt på bolagsstämman. På ett sådant förfarande skall bestämmelserna i kapitel II tillämpas med undantag för artikel 5.2 b, c och d, artikel 9 och 10, artikel 11.1 d och e, artikel 19.1 b samt artikel 20 och 21."

92. I fallet med bolagen Agas, Briangas och Italgasdotti skulle varken artikel 5.2 b, c och d eller artikel 19.1 b teoretiskt kunna tillämpas. [42]

93. I enlighet med artikel 5.1 och 2 b, c och d i direktiv 78/855:

"1. Förvaltnings- eller ledningsorganen i de fusionerade bolagen skall upprätta en skriftlig fusionsplan.

42 — De övriga bestämmelser som nämns i artikel 24 skulle emellertid inte heller kunna tillämpas i den mån de antingen avser det utbyte av aktier som äger rum vid fusioner eller reglerar skadeståndsansvaret för vissa personer som är inblandade i fusionsförfarandet och följaktligen förutsätter att det övertagande bolaget vid tiden för fusionen inte innehar hela kapitalet i det övertagna bolaget. Artikel 9 i direktiv 78/855 berör den detaljerade skriftliga redogörelsen för *fusionsprojektet och i synnerhet redovisningen av aktieutbytet*. Artikel 10 gäller den kontroll av fusionsprojekt som utförs av oberoende sakkunniga och i synnerhet, bland deras uppgifter, den förklaring de måste avge angående frågan huruvida utbytesförhållandet är rimligt och sakligt grundat. Artikel 11.1 d gäller de redovisningar som nämnts i artikel 9, och artikel 11.1 e gäller de redovisningar som avges av de oberoende experter som nämnts i artikel 10. Med stöd av artikel 20 skall "[l]agstiftningen i medlemsstaterna minst innehålla regler om det civilrättsliga ansvar som ledamöterna i det överlåtande bolagets förvaltnings- eller ledningsorgan skall ha mot bolagets aktieägare på grund av oförsvarligt förfarande av ledamöterna i dessa organ vid förberedelsen och genomförandet av fusionen". Slutligen, enligt artikel 21, skall "[l]agstiftningen i medlemsstaterna *minst innehålla regler om det civilrättsliga ansvar som de* sakkunniga, vilka ansvarar för upprättandet i det överlåtande bolaget av den i artikel 10.1 angivna redogörelsen, skall ha mot aktieägarna i detta bolag på grund av oförsvarligt förfarande av de sakkunniga då de utförde sitt uppdrag".

2. Fusionsplanen skall innehålla minst följande uppgifter:

a) ...

b) aktiernas utbytesförhållande och i förekommande fall storleken av den kontanta ersättningen,

c) de närmare villkoren för utlämnandet av aktier i det övertagande bolaget,

d) den tidpunkt från vilken sistnämnda aktier ger rätt till utdelning av vinst samt varje särskilt förhållande som berör denna rätt,

..."

94. Dessutom föreskriver artikel 19.1 b i direktiv 78/855 följande:

"1. En fusion skall i kraft av själva lagstiftningen ha följande rättsverkningar, vilka skall inträda samtidigt:

a) ...

b) aktieägarna i det överlåtande bolaget blir aktieägare i det övertagande bolaget,

..."

95. Av ovan nämnda bestämmelser i direktiv 78/855 följer att, när det övertagande bolaget är den enda aktieägaren i det (eller de) övertagna bolag(en), är tilldelning av aktier i det förstnämnda bolaget till aktieägarna i det (eller de) sistnämnda per definition inte möjlig. Eftersom en sådan tilldelning nämligen har som syfte att ersätta aktieägarna i det övertagna bolaget för den tillgång de överfört till det övertagande bolaget, skulle det vara orimligt att det sistnämnda bolaget beviljar sig självt en ersättning som kompensation för det tillskott som verkställts av ett bolag som det äger till 100 procent och av vilket det övertagande bolaget självt dragit fördel.

96. För övrigt har jag inga teoretiska invändningar mot kommissionens tes, enligt vilken en undersökning av gemenskapslagstiftningen (såväl direktiv 69/335 som direktiv 78/855) ger mig möjlighet att dra slutsatsen att avsaknaden av uttryckliga rättsliga bestämmelser som reglerar det fallet att ett bolag fusionerar med ett annat som äger det förstnämnda bolaget till 100 procent kanske beror på att detta fenomen i praktiken inte var så ofta förekommande att det var befogat med en uttrycklig åtgärd av lagstiftaren och ett speciellt kapitel i direktiv 78/855. Kapitel IV i direktiv 78/855 innehåller visserligen, vilket framgår av dess rubrik, bestämmelser om absorption av bolag i vilka det övertagande bolaget redan äger 100 procent av aktierna [43] och bestämmelser om absorption av bolag i vilka det övertagande bolaget inte äger hela kapitalet [44].

97. Absorption av ett bolag som kontrolleras till 100 procent av ett annat har i direktiv 90/434 blivit föremål för specialreglering. Denna omständighet är betydelsefull, eftersom direktiv 90/434 gäller ett beskattningssystem för (bland annat) fusioner och, i enlighet med artikel 4.1, har som sitt huvudsakliga syfte att från skatt befria de mervärden som bestäms genom skillnaden mellan det verkliga värdet av de tillgångar och skulder som har överförts och deras skattemässiga värde.

98. En bestämmelse som, enligt min mening, förtjänar att omnämnas speciellt är den i artikel 2 a, som innehåller definitioner av tre typer av bolagsfusioner på vilka direktiv 90/434 är tillämpligt. Den första och tredje typen, vilka är de mest intressanta då de gäller fusion genom absorption [45], definieras enligt följande:

"I detta direktiv används följande beteckningar med de betydelser som här anges:

a) fusion: ett förfarande varigenom

— ett eller flera bolag upplöses utan likvidation och överför alla sina tillgångar och skulder till ett annat befintligt bolag i utbyte mot att det till deras delägare utfärdas värdepapper som representerar kapitalet i det andra bolaget samt i vissa fall att det till ägarna görs en kontant betalning som inte överstiger 10 procent av det nominella värdet eller, om det inte finns något nominellt värde, av det bokföringsmässiga parivärdet av dessa värdepapper,

— ...

43 — Artiklarna 24, 25 och 26 i direktiv 78/855. Artikel 24 gäller en transaktion genom vilken ett eller flera bolag upplöses utan likvidation och överför samtliga sina tillgångar och skulder till ett annat bolag som äger alla deras aktier och andra värdepapper som medför rätt att rösta vid bolagsstämman.

44 — Artiklarna 27, 28 och 29 i direktiv 78/855. Artikel 27 gäller fusion genom att ett eller flera bolag övertas av ett annat bolag som äger minst 90 procent, men inte alla, av respektive bolags aktier och andra värdepapper som är förenade med rösträtt på bolagsstämman.

45 — Den andra avser fallet då två eller flera bolag upplöses utan likvidation och överför alla sina tillgångar och skulder till ett bolag som de bildar.

— ett bolag upplöses utan likvidation och överför alla sina tillgångar och skulder till det bolag som innehar samtliga värdepapper som representerar dess kapital."

99. Jag vill påpeka att det i förevarande fall finns en uppenbar likhet mellan å ena sidan bestämmelsen i artikel 7.1 b andra stycket första strecksatsen, i direktiv 69/335 och å andra sidan artikel 2 a första strecksatsen, i direktiv 90/434.

100. I dessa två fall har gemenskapslagstiftaren föreskrivit att överföringen av förvärvade bolags samtliga tillgångar skulle ske mot att det till aktieägarna i de sistnämnda bolagen utfärdas aktier eller andelar i övertagande bolag samt i vissa fall att det görs en kontant betalning som inte överstiger 10 procent av det nominella värdet. Denna bestämmelse är emellertid endast tillämplig i fall då det övertagande bolaget inte innehar hela, det vill säga 100 procent, av kapitalet i det övertagna bolaget.

101. På samma sätt formulerar direktiv 90/434 en speciell definition för ett sådant fall som när det övertagande bolaget äger hela kapitalet i det övertagna bolaget, och denna definition skiljer sig på en väsentlig punkt från den första definitionen, vilket kommissionen med fog betonat. Bland de omständigheter som ger upphov till denna typ av fusion, *saknas tilldelningen av aktier* i det övertagande bolaget till aktieägarna i det förvärvade bolaget. Denna omständighet bekräftar uttryckligen en slutsats som man endast kan dra indirekt av artikel 24 i direktiv 78/855: fusion genom absorption av ett bolag vars kapital innehas till 100 procent av det övertagande bolaget ger inte upphov till någon tilldelning av aktier eller andelar till den enda aktieägaren i det förvärvade bolaget, som är det övertagna bolaget självt.

102. Jag anser emellertid att den slutsats jag kommit fram till vad gäller tolkningen av bestämmelsen i artikel 7.1 b i direktiv 69/335, i dess ursprungliga lydelse, inte behöver ändras, även om man tolkar den mot bakgrund av bestämmelser och definitioner (angående fusion genom ett bolags absorption av ett annat) i de två senare antagna och mer detaljerade direktiven 78/855 och 90/434. Jag anser inte att den metod som består i att tolka juridiska begrepp i en text mot bakgrund av en annan text och, i synnerhet, att till ett direktiv (69/335) överföra begrepp från ett annat direktiv (90/434) [46] i förevarande fall räcker för att ändra den slutsats jag kommit fram till.

46 — Dom av den 13 december 1991 i mål C-164/90, Muwi Bouwgroep (REG 1991, s. I-6049) gällde definitionen av den "verksamhetsgren" ("part of a business") som överfördes från ett bolag till ett annat, inom ramen för artikel 7.1 b i direktiv 69/335. Generaladvokaten M. Jacobs (punkterna 16 och 17 i hans förslag till avgörande) tolkade detta begrepp i direktivet mot bakgrund av den definition av begreppet som ges i artikel 2 a i direktiv 90/434. Utan att uttryckligen hänvisa till bestämmelsen i direktiv 90/434, besvarade domstolen denna fråga, genom att bedöma bestämmelsen i direktiv 69/335 i sin helhet (punkt 20 i domen; se även punkterna 21 och 22).

103. Med tanke på att direktiv 78/855 och i synnerhet direktiv 90/434 har ett väl fastställt tillämpningsområde följer enligt min mening av ovanstående bedömning att det inte finns några tolkningsfakta som medger att bestämmelsen i artikel 7.1 b i direktiv 69/335, som *är uttrycklig och skall tolkas strikt, tillämpas* även på fall av fusion genom ett bolags absorption av ett annat som redan innehar hela kapitalet i det förstnämnda bolaget, eftersom de villkor som uppställs i bestämmelserna i detta direktiv, i deras lydelse enligt direktiv 85/303, för befrielse från skatt på kapitaltillskott inte är uppfyllda i detta senare fall.

104. Kommissionen anser att den befrielse från skatt som föreskrivs i artikel 7.1 skall utsträckas till att gälla det fall som här är under bedömning, eftersom en sådan utsträckning överensstämmer med syftet att främja omorganisation av företag och i synnerhet omgruppering, inom samma företag, av olika enheter som utövar identiska eller kompletterande verksamheter.

105. Vad beträffar de skäl som berättigar till befrielse från den skatt på kapitaltillskott som föreskrivs i artikel 7.1 b i direktiv 69/335, erinrar jag om att domstolen faktiskt har uttalat [47] att "det följer av ingressen till dessa direktiv [48] att denna avvikande beskattningsordning har till syfte att undvika att det ställs upp skattemässiga hinder för överföringar av tillgångar mellan bolag, för att främja omorganisation av företag och i synnerhet omgruppering, inom ett och samma företag, av olika enheter som utövar identiska eller kompletterande verksamheter".

106. Med hänsyn till ovanstående bedömning och domstolens ovannämnda praxis, anser jag emellertid att, för att en transaktion, genom vilken två bolag genom absorption övertas av ett tredje som i form av tillskott erhåller de övertagna bolagens samtliga tillgångar [49], skall kunna åtnjuta den skattebefrielse som föreskrivs i artikel 7.1 b i direktiv 69/355, krävs det att alla villkor som uppställs i bestämmelsen skall vara uppfyllda. Detta är, som vi sett, inte fallet i förevarande mål. Av denna anledning kan jag inte ansluta mig till de argument som utvecklats av kommissionen till förmån för den motsatta åsikten.

107. Med hänsyn till ovanstående överväganden, måste jag dra slutsatsen att, även om domstolen skulle finna att fall av fusion när ett bolag genom absorption övertas av ett annat som redan innehar hela kapitalet i det förstnämnda bolaget faller inom tillämpningsområdet för direktiv 69/335, och mer specifikt för artikel 4.1 c, denna transaktion inte skulle kunna åtnjuta befrielse från skatt på kapitaltillskott, eftersom inte alla villkor som uppställs i artikel 7.1 b i samma direktiv är uppfyllda. En annan lösning skulle öppna dörren för eventuella missbruk av direktivets

47 — Se dom av den 13 oktober 1992 i mål C-50/91, Commerz-Credit-Bank (REG 1992, s. I-5225), punkt 11.

48 — Det gäller direktiv 69/335 och ändringsdirektiven 73/80 och 85/303.

49 — Oberoende av om en sådan transaktion består i en "omgruppering inom ett företag av olika enheter som utövar identiska eller kompletterande verksamheter".

syfte, vilket varit att endast underställa vissa fall av tillskott den mer förmånliga ordningen i artikel 7.1 b i direktiv 69/335, förutsatt att de villkor som där uppställs är uppfyllda.

C — *Frågan i vilken mån storleken på den italienska registreringsskatten som uppbärs vid fusioner är förenlig med artikel 7.1 b i direktiv 69/335, i dess ändrade lydelse*

108. Jag har redan kommit till slutsatsen att fall av fusion när ett bolag genom absorption övertas av ett annat som redan innehar 100 procent av kapitalet i det förstnämnda bolaget inte faller inom tillämpningsområdet för direktiv 69/335. Jag skall emellertid, och endast för att komplettera ovanstående bedömning, därefter fastställa vilket kvantum, det vill säga vilken skattesats, beskattningen kan uppgå till för det fall en bolagsfusionshandling skall registreras. Jag skall således undersöka den omtvistade italienska bestämmelsens förenlighet, vad beträffar storleken på den uppburna skatten, med artikel 7.1 b i direktiv 69/335 i dess ändrade lydelse. [50]

109. Enligt vad kommissionen med fog har påpekat (punkt 12 i dess skriftliga inlaga), föreligger en nära likhet mellan den italienska registreringsskatten på 1 procent och den franska registreringsavgiften på 1,20 procent [51], som var föremål för tvist i målet Bautiaa och Société française maritime.

110. I punkt 42 i domen i målet Bautiaa och Société française maritime har domstolen uttalat att "[ä]ven för tiden efter den 1 januari 1986 gäller att avgiften strider mot direktivet, eftersom artikel 7.1 ändrats genom direktiv 85/303, av vilket det klart framgår att kapitalökningar genom överföring av samtliga tillgångar och skulder från ett bolag till ett annat skall vara helt undantagna från kapitaltillskottsavgifter". Domstolen fortsatte (punkt 43) genom att tillägga att "artikel 7.1 i direktiv 69/335, i dess ändrade lydelse enligt direktiv 73/80, gällande från och med den 1 januari 1976, och därefter direktiv 85/303, gällande från och med den 1 januari 1986, utgör ett hinder för tillämpning av nationell lagstiftning som innebär att en registreringsavgift om 1,20 procent bibehålls på tillskott av lös egendom vid fusion".

111. För det fall domstolen skulle finna det lämpligt att uttala sig i frågan om i vilken mån systemet med befrielse från varje skatt på kapitaltillskott som föreskrivs i artikel 7.1 b i direktiv 69/335, i dess ändrade lydelse, är tillämplig på bolagsfusioner, kan svaret enligt min mening inte bli annat än jakande, med alla de konsekvenser som följer härav vad beträffar den omtvistade italienska registreringsskatten. [52]

50 — Se domen i målet Bautiaa och Société française maritime, punkt 40.

51 — Denna avgift föreskrevs i artikel 816 i den franska skattelagen (code général des impôts français).

52 — Det är för övrigt avslöjande att den italienska regeringen, efter domen i målet Bautiaa och Société française maritime, genom att anta dekret nr 323/1996 av Republiken Italiens president ändrade artikel 4 b i den tabell som bilagts dekret nr 131/1986 av Republiken Italiens president och därigenom ersatte den proportionella registreringsskatten med en fast skatt uppgående till 250 000 LIT.

VI —Förslag till avgörande

112. Med hänsyn till ovanstående bedömning föreslår jag domstolen att svara enligt följande på begäran om förhandsavgörande från Commissione tributaria provinciale di Milano:

Artiklarna 4.1 c och 7.1 b i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning, i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985, innebär att det inte är förbjudet att uppbära en registreringsskatt vid fusion när ett bolag genom absorption övertas av ett annat som redan innehar 100 procent av kapitalet i det förstnämnda bolaget.