DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)
27. oktober 1998 *

I sag C-4/97,

angående en anmodning, som Commissione tributaria provinciale di Firenze (Italien) i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Manifattura italiana Nonwoven SpA

mod

Direzione regionale delle entrate per la Toscana,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405), som ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985 (EFT L 156, s. 23),

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

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

* Processprog: italiensk.

generaladvokat: N. Fennelly
justitssekretær: ekspeditionssekretær H. A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Manifattura italiana Nonwoven SpA ved de statsautoriserede revisorer Aldo Bompani, Sergio Calamandrei, Gino Manfriani og Luca Noferi samt advokaterne Giorgio Bompani og Giuliano Danna, Firenze

— den italienske regering ved professor, afdelingschef Umberto Leanza, Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, bistået af statens advokat, Gianni de Bellis

— den græske regering ved konsulent hos statens advokat Georgios Kanellopoulos og særlig konsulent for viceudenrigsministeren Anna Rokofyllou, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Enrico Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 7. maj 1998 er afgivet mundtlige indlæg af Manifattura italiana Nonwoven SpA, af den italienske regering, af den græske regering og af Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 18. juni 1998,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 18. oktober 1996, indgået til Domstolen den 9. januar 1997, har Commissione tributaria provinciale di Firenze i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405), som ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985 (EFT L 156, s. 23, herefter »direktivet«).

2 Spørgsmålet er blevet rejst under en sag mellem Manifattura italiana Nonwoven SpA (herefter »Nonwoven«) og Direzione regionale delle entrate per la Toscana (herefter »afgiftsmyndigheden«). Sagen vedrører virksomhedens krav om tilbagebetaling af et beløb, den har betalt i form af afgift på virksomheders nettoformue.

3 Formålet med direktivet er bl.a. at harmonisere de regler, der vedrører fastsættelsen og opkrævningen af afgiften på indskud i selskaber inden for Fællesskabet, som led i ophævelsen af de fiskale hindringer for de frie kapitalbevægelser (jf. bl.a. dom af 5.3.1998, sag C-347/96, Solred, Sml. I, s. 937, præmis 3).

4 Direktivets artikel 4, stk. 1, bestemmer:

»Følgende dispositioner er undergivet kapitaltilførselsafgiften:

a) stiftelse af et kapitalselskab

b) omdannelse af et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person, der ikke er noget kapitalselskab, til et kapitalselskab

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 ...«

5 I henhold til direktivets artikel 4, stk. 1, litra e)-h), er forlæggelse af sædet for den egentlige ledelse for et kapitalselskab eller dets vedtægtsmæssige hjemsted fra et tredjeland eller en anden medlemsstat ligeledes undergivet kapitaltilførselsafgiften.

6 I direktivets artikel 4, stk. 2, er opregnet de forskellige dispositioner, som kan undergives kapitaltilførselsafgift:

»a) udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved omdannelse af overskud, reserver eller henlæggelser

b) udvidelse af selskabsformuen i et kapitalselskab ved ydelser fra en deltager, der ikke medfører nogen udvidelse af kapitalen, men modsvares af en ændring af selskabsrettighederne eller er egnet til at øge selskabsandelenes værdi

c) et kapitalselskabs optagelse af lån, når långiveren har krav på andel i selskabsoverskuddene

d) et kapitalselskabs optagelse af lån hos en andelshaver, hos en deltagers ægtefælle eller barn samt optagelse af lån hos tredjemand, når en deltager stiller sikkerhed for et sådant lån; det er en forudsætning, at sådanne lån har samme funktion som en udvidelse af kapitalen.«

7 I direktivets artikel 7, stk. 2, er det fastsat, at medlemsstaterne for visse af de i direktivet omhandlede dispositioner enten kan indrømme fritagelse for kapitaltilførselsafgiften eller pålægge dem afgift med en enhedssats på højst 1%.

8 Som anført i sidste betragtning til direktivet er det i direktivet ligeledes fastsat, at andre afgifter med samme kendetegn som afgiften på kapitaltilførsler eller stempelafgiften på værdipapirer, hvis opretholdelse strider mod de i direktivet indeholdte forholdsregler, skal ophæves. De afgifter, der ikke må opkræves, er bl.a. opregnet i direktivets artikel 10, hvori det hedder:

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

a) de i artikel 4 nævnte dispositioner

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

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

9 Ved lovdekret nr. 394 af 30. september 1992 (GURI nr. 230 af 30.9.1992) blev afgiften på virksomheders nettoformue indført i det italienske afgiftssystem. Afgiften skal bl.a. betales af kapitalselskaber, andelsselskaber og gensidige forsikringsselskaber, af offentlige og private organer, der ikke er selskaber, men hvis formål udelukkende eller i det væsentlige er at udøve erhvervsmæssig virksomhed, samt af fysiske personer, der driver en udbyttegivende erhvervsvirksomhed.

10 Afgiftsgrundlaget udgøres af nettoformuen, således som den fremgår af balancen ved regnskabsårets afslutning, med fradrag af årets overskud, og omfatter bl.a. følgende:

— den tegnede kapital, selv om den endnu ikke er indbetalt, samt deltagernes indbetalinger på kapitalkontoen uden tilbagebetalingspligt

— følgende forskellige former for reserver mv.: lovpligtige og vedtægtsmæssige reservefonde, overkursfond og beholdninger af egne aktier, hensættelser til geninvesteringer mv.

— hensættelser til imødegåelse af risici og til fremtidige investeringer

— overførte overskud

— tab, såvel fra det pågældende regnskabsår som overførte tab fra tidligere regnskabsår.

11 I den afgiftspligtige formue medregnes ikke aktieandele i selskaber, som selv er undergivet afgiften af virksomheders nettoformue, når de pågældende andele har været i selskabets besiddelse i mindst tre måneder ved regnskabsårets afslutning.

12 Afgiften udgør 0,75% af nettoformuen ved afgiftsperiodens udløb.

13 De nærmere bestemmelser om tilbagesøgning og anlæggelse af søgsmål er de samme som dem, der gælder med hensyn til indkomstskat.

14 Nonwoven modtog ikke svar fra afgiftsmyndigheden på sit krav om tilbagebetaling af de 93 063 000 ITL, selskabet havde måttet betale i form af afgift på virksomheders nettoformue for afgiftsperioderne 1992 og 1993, og anlagde derfor den 30. november 1994 sag ved Commissione tributaria provinciale di Firenze til prøvelse af den stiltiende afvisning af kravet.

15 Til støtte for søgsmålet gjorde Nonwoven gældende, at afgiften på virksomheders nettoformue er retsstridig, idet den opkræves af selskabskapitalen, for hvilken der allerede er opkrævet registreringsafgift, da den blev tilført selskabet. Afgiften er derfor i strid med direktivets bestemmelse om, at der af kapitaltilførsler ikke må opkræves andre skatter og afgifter end kapitaltilførselsafgiften.

16 Afgiftsmyndigheden bestred denne argumentation, idet den anførte dels, at afgiften på virksomheders nettoformue er en direkte skat, som hverken ud fra et retligt eller et økonomisk synspunkt kan betragtes som en indirekte skat, dels, at afgiften på grund af sin karakter ikke er omfattet af direktivets anvendelsesområde.

17 På baggrund af de argumenter, der blev fremført for den nationale ret, fandt den, at afgørelsen af den sag, der er indbragt for den, i det væsentlige afhænger af, om direktivet skal anvendes ved rettens afgørelse af tilbagebetalingskravet, selv om der er enighed om, at afgiften på virksomheders nettoformue må betegnes som en direkte skat. Commissione tributaria provinciale di Firenze udsatte derfor sagen og har forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er en national lovbestemmelse om beskatning af kapitalselskabers nettoformue, som har økonomiske virkninger som en kapitaltilførselsafgift, forenelig med fællesskabsretten, navnlig med direktiv 69/335/EØF?«

18 Den forelæggende ret ønsker således nærmere bestemt oplyst, om direktivet er til hinder for, at kapitalselskaber pålægges en afgift som f.eks. den italienske afgift på virksomheders nettoformue.

19 Indledningsvis bemærkes, at den forelæggende ret har fastslået, at der er enighed om, at afgiften på virksomheders nettoformue må betegnes som en direkte skat. Det bemærkes hertil, at det fremgår af fast retspraksis, at det tilkommer Domstolen at kvalificere afgifter, gebyrer mv. i relation til fællesskabsretten efter deres objektive kendetegn, uden hensyn til, hvorledes de er betegnet i national ret (jf. dom af 13.2.1996, forenede sager C-197/94 og C-252/94, Bautiaa og Société française maritime, Sml. I, s. 505, præmis 39, og de deri nævnte afgørelser).

20 For det første må det for så vidt angår de objektive kendetegn for den i hovedsagen omtvistede afgift fastslås — således som generaladvokaten har anført i punkt 14 i forslaget til afgørelse — at de forskellige dispositioner, der i henhold til direktivets artikel 4, stk. 1, skal undergives kapitaltilførselsafgiften, alle er karakteristiske derved, at der sker en overførsel af kapital eller goder til et kapitalselskab i den medlemsstat, der opkræver afgiften, ligesom de former for dispositioner, som i

henhold til artikel 4, stk. 2, kan undergives afgiften, alle medfører en reel udvidelse af selskabers kapital eller formue.

21 Derimod opkræves den afgift på formuen, der omtvistes i hovedsagen, hvert år ved regnskabsårets afslutning af virksomhedens nettoformue, således som den fremgår af balancen. Afgiften forudsætter således ingen disposition, der medfører en kapitalbevægelse eller en overførsel af goder, og den svarer derfor ikke til nogen af de afgiftspligtige dispositioner, som er opregnet i direktivets artikel 4, hvortil der henvises i direktivets artikel 10, litra a) og b).

22 For det andet bemærkes, at selv om der i afgiftsgrundlaget for den i hovedsagen omtvistede afgift indgår størrelsen af den tegnede kapital, som skal eller kan undergives kapitaltilførselsafgiften, er den pågældende kapital kun en del af en virksomheds nettoformue. Afgiftsgrundlaget udgøres således af summen af en række regnskabsposter, herunder reserver, fonde, overførte overskud samt tab, såvel fra det pågældende regnskabsår som overførte tab fra tidligere regnskabsår.

23 Til forskel fra den kapitaltilførselsafgift, der opkræves af kapitaltilførsler, opkræves ovennævnte afgift således af kapitalselskabers nettoformue, således som denne nærmere er fastlagt i national lovgivning. I modsætning til, hvad Nonwoven har hævdet, medfører den i hovedsagen omtvistede afgift derfor ikke en forhøjelse af kapitaltilførselsafgiftssatsen eller en yderligere opkrævning af kapitaltilførselsafgift.

24 En afgift som den i hovedsagen omtvistede udgør derfor hverken en kapitaltilførselsafgift eller en afgift med samme kendetegn som en sådan afgift.

25 Det forelagte spørgsmål må herefter besvares med, at direktivet ikke er til hinder for, at kapitalselskaber pålægges en afgift som f.eks. den italienske afgift på virksomheders nettoformue.

Sagens omkostninger

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

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Commissione tributaria provinciale di Firenze ved kendelse af 18. oktober 1996, for ret:

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, at kapitalselskaber pålægges en afgift som f.eks. den italienske afgift på virksomheders nettoformue.

Kapteyn Mancini Murray

Ragnemalm Ioannou

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 27. oktober 1998.

R. Grass

Justitssekretær

P. J. G. Kapteyn

Formand for Sjette Afdeling