# DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
den 27 oktober 1998 *

I mål C-4/97,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Commissione tributaria provinciale di Firenze (Italien), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

**Manifattura italiana Nonwoven SpA**

och

**Direzione regionale delle entrate per la Toscana,**

angående tolkningen av rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25), i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 (EGT L 156, s. 23),

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. J. G. Kapteyn samt domarna G. F. Mancini, J. L. Murray, H. Ragnemalm (referent) och K. M. Ioannou,

* Rättegångsspråk: italienska.

generaladvokat: N. Fennelly,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören H. A. Rühl,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Manifattura italiana Nonwoven SpA, genom Aldo Bompani, Sergio Calamandrei, Gino Manfriani och Luca Noferi, dottori commercialisti, och advokaterna Giorgio Bompani och Giuliano Danna, Florens,

— Italiens regering, genom professor Umberto Leanza, chef för utrikesministeriets avdelning för diplomatiska tvister, i egenskap av ombud, biträdd av Gianni de Bellis, avvocato dello Stato,

— Greklands regering, genom biträdande juridiske rådgivaren Georgios Kanellopoulos, statens rättsliga råd, och biträdande utrikesministerns särskilda rådgivare Anna Rokofyllou, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom Enrico Traversa, rättstjänsten, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 7 maj 1998 av: Manifattura italiana Nonwoven SpA, Italiens regering, Greklands regering och kommissionen,

och efter att den 18 juni 1998 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## Dom

1 Commissione tributaria provinciale di Firenze har genom beslut av den 18 oktober 1996, som inkom till domstolen den 9 januari 1997, enligt artikel 177 i EG-fördraget ställt en fråga om tolkningen av rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25), i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 (EGT L 156, s. 23, nedan kallat direktivet).

2 Denna fråga har uppkommit i en tvist mellan Manifattura italiana Nonwoven SpA (nedan kallat Nonwoven) och Direzione regionale delle entrate per la Toscana (nedan kallat skattemyndigheten). Tvisten avser återbetalning av ett belopp som erlagts i skatt på företagets nettotillgångar.

3 Direktivet har till syfte att — inom ramen för en avveckling av de fiskala hindren för kapitalets fria rörlighet — åstadkomma en harmonisering av de grunder på vilka avgifter på kapitaltillskott till bolag fastställs och tas ut inom gemenskapen (se i synnerhet dom av den 5 mars 1998 i mål C-347/96, Solred, REG 1998, s. I-937, punkt 3).

4 I artikel 4.1 i direktivet föreskrivs följande:

"Skatt på kapitaltillskott skall uttas vid följande transaktioner:

a) bildande av en kapitalassociation,

b) ombildande till en kapitalassociation av ett bolag, en sammanslutning eller en juridisk person som inte utgör en kapitalassociation,

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 ...".

5 Enligt artikel 4.1 e—h i direktivet skall skatt på kapitaltillskott även utgå när en kapitalassociation flyttar den verkliga ledningens säte eller det i bolagsordningen stadgade sätet från tredje land eller från en annan medlemsstat.

6 I artikel 4.2 i direktivet uppräknas de olika transaktioner på vilka skatten på kapitaltillskott kan utgå:

"a) ökning av kapitalet i en kapitalassociation genom överföring av vinster, reserver eller avsättningar,

b) 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,

c) lån som kapitalassociationer upptar, om långivaren har rätt till en andel i associationens vinst,

d) lån som kapitalassociationer upptar av delägare, make, maka eller barn till en delägare, samt lån från tredje man om lånet garanteras av en delägare, under förutsättning att dessa lån fyller samma funktion som en ökning av kapitalet."

7 Enligt artikel 7.2 i direktivet kan medlemsstaterna antingen undanta vissa transaktioner som avses i direktivet från skatt på kapitaltillskott, eller påföra dem en enhetlig skattesats som inte får överstiga 1 procent.

8 I direktivet föreskrivs, i enlighet med sista övervägandet, även avskaffandet av andra indirekta skatter med samma egenskaper som skatten på kapitaltillskott eller stämpelskatten på värdepapper, vilkas bibehållande skulle innebära en risk för att de eftersträvade målen äventyras. Dessa indirekta skatter som det är förbjudet att uppbära räknas upp i artikel 10 i direktivet. I denna artikel föreskrivs följande:

"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:

a) transaktioner som avses i artikel 4,

b) tillskott, lån eller prestationer som tillhandahållits som ett led i transaktioner som anges i artikel 4,

c) registrering eller någon annan formalitet som föregår utövandet av en verksamhet och som kan utkrävas av ett bolag, en sammanslutning eller en juridisk person som bedriver verksamhet med vinstsyfte på grund av dess rättsliga form."

9 Skatten på företagens nettotillgångar infördes i det italienska skattesystemet genom lagdekret nr 394 av den 30 september 1992 (*GURI* nr 230 av den 30 september 1992). Denna skatt påförs i synnerhet kapitalassociationer, kooperativa bolag och försäkringsbolag, offentliga och privata organ som inte utgör bolag men som enbart eller i huvudsak bedriver affärsverksamhet, samt fysiska personer som bedriver verksamhet som ett företag.

10 Skattebasen utgörs av företagets nettotillgångar, såsom dessa redovisas i balansräkningen, minus årets vinst och inbegriper bland annat följande poster:

— det tecknade kapitalet, även om det inte har inbetalats, samt delägares icke-återbetalningspliktiga betalningar eller betalningar till kapitalkonton,

— olika former av reserver: lagstadgade reservfonder, i bolagsordningen föreskrivna reservfonder, överkursfonder, reserver för egna aktier i portfölj, återinvesteringsfonder och andra reserver eller fonder,

— fonder för risker och kostnader samt för framtida investeringar,

— balanserade vinster från tidigare år,

— förluster från det aktuella räkenskapsåret och från tidigare räkenskapsår.

11 Från de skattepliktiga tillgångarna görs avdrag för andelar i form av aktier som vid räkenskapsårets utgång har innehafts under minst tre månader i de bolag som själva är underkastade skatt på företagens nettotillgångar.

12 Skattesatsen uppgår till 0,75 procent av nettotillgångarnas värde vid taxeringsårets utgång.

13 Förfarandet vid uppbörd och tvister regleras i de tillämpliga reglerna om inkomstskatt.

14 Sedan Nonwoven begärt återbetalning av det belopp på 93 063 000 LIT som det erlagt i skatt på företagets nettotillgångar för taxeringsåren 1992 och 1993 och sedan skattemyndigheten inte besvarat denna begäran, väckte Nonwoven den 30 november 1994 talan vid Commissione tributaria provinciale di Firenze mot skattemyndighetens underförstådda avslag på denna begäran.

15 Till stöd för sin talan har Nonwoven gjort gällande att skatten på företagens nettotillgångar är olaglig, eftersom skatten påförs det kapital som redan blivit påfört en registreringsskatt när det betalades in till bolaget. Följaktligen strider skatten mot förbudet som föreskrivs i direktivet, att påföra kapitalanskaffning andra skatter än skatten på kapitaltillskott.

16 Skattemyndigheten har bestritt sökandens påstående. Den har gjort gällande dels att skatten på företagens nettotillgångar är en direkt skatt och att den därför inte ur rättslig och ekonomisk synvinkel kan anses utgöra en indirekt skatt, dels att denna skatt, på grund av dess särdrag, faller utanför direktivets tillämpningsområde.

17 Den nationella domstolen anser, mot bakgrund av de argument som framförts vid densamma, att lösningen på den aktuella tvisten i huvudsak beror på huruvida direktivet är tillämpligt, trots att skatten på företagens nettotillgångar samstämmigt klassificerats som en direkt skatt. Commissione tributaria provinciale di Firenze beslutade således att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

"Är en nationell bestämmelse om uttag av en skatt på kapitalassociationers nettotillgångar, vilken har ekonomiska verkningar som motsvarar verkan av en indirekt skatt på kapitaltillskott, förenlig med gemenskapens rättsordning och särskilt med direktiv 69/335/EEG?"

18 Den nationella domstolen vill således i huvudsak ha klarhet i huruvida direktivet utgör hinder för att kapitalassociationer påförs en sådan skatt som skatten på företagens nettotillgångar.

19 Vad gäller den nationella domstolens konstaterande att skatten på företagens nettotillgångar samstämmigt klassificerats som en direkt skatt, framgår det av fast rättspraxis att det ankommer på domstolen att på grundval av pålagans objektiva kännetecken — och utan hänsyn till hur pålagan betecknats i nationell rätt — fastställa huruvida det i gemenskapsrättsligt hänseende rör sig om en skatt, avgift, tull eller annan pålaga (dom av den 13 februari 1996 i de förenade målen C-197/94 och C-252/94, Bautiaa och Société française maritime, REG 1996, s. I-505, punkt 39 och däri angiven rättspraxis).

20 Vad för det första gäller den aktuella skattens objektiva kännetecken skall det konstateras, i likhet med vad generaladvokaten har påpekat i punkt 14 i sitt förslag till avgörande, att alla de olika transaktioner som enligt artikel 4.1 i direktivet skall påföras skatt på kapitaltillskott kännetecknas av att kapital eller tillgångar överförs till en kapitalassociation i den medlemsstat där beskattningen äger rum. Vidare

medför alla de kategorier av transaktioner som enligt artikel 4.2 kan påföras denna skatt att bolagens kapital eller tillgångar verkligen ökar.

21 En sådan skatt på tillgångar som den i målet vid den nationella domstolen tas däremot ut årligen vid räkenskapsårets utgång på företagens nettotillgångar enligt balansräkningen. Skatten förutsätter inte att det föreligger en transaktion som utgör en överföring av kapital eller tillgångar och motsvarar således inte någon av de beskattningsbara transaktioner som räknas upp i artikel 4 i direktivet, till vilken artikel 10 a och 10 b hänvisar.

22 Även om det för det andra är riktigt att det vid beräkningen av det aktuella skatteunderlaget tas hänsyn till storleken på det tecknade kapitalet, vilket kan eller skall påföras skatt på kapitaltillskott, utgör detta kapital endast en del av företagens nettotillgångar. Skatteunderlaget utgör nämligen summan av flera bokföringsposter, bland annat reserver eller fonder, balanserade vinster från tidigare räkenskapsår samt förluster från det aktuella räkenskapsåret och från tidigare räkenskapsår.

23 Till skillnad från skatten på kapitaltillskott som påförs transaktioner som medför en kapitalanskaffning, påförs en sådan skatt kapitalassociationers nettotillgångar, såsom dessa definieras i den nationella lagstiftningen. Följaktligen och till skillnad från vad Nonwoven har påstått medför den aktuella skatten inte en höjning av skattesatsen för skatten på kapitaltillskott eller att en sådan skatt tas ut på nytt.

24 Härav följer att en sådan skatt som den i målet vid den nationella domstolen varken utgör en skatt på kapitaltillskott eller en skatt som har samma egenskaper som en sådan skatt.

25 Den nationella domstolens fråga skall följaktligen besvaras på så sätt att direktivet inte utgör hinder för att kapitalassociationer påförs en sådan skatt som skatten på företagens nettotillgångar.

## Rättegångskostnader

26 De kostnader som har förorsakats Italiens regering och Greklands regering samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

— angående den fråga som genom beslut av den 18 oktober 1996 har ställts av Commissione tributaria provinciale di Firenze — följande dom:

**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, utgör inte hinder för att kapitalassociationer påförs en sådan skatt som skatten på företagens nettotillgångar.**

Kapteyn Mancini Murray

Ragnemalm Ioannou

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 27 oktober 1998.

R. Grass

Justitiesekreterare

P. J. G. Kapteyn

Ordförande på sjätte avdelningen