

Sag C-352/08

Modehuis A. Zwijnenburg BV

mod

Staatssecretaris van Financiën

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hoge Raad der Nederlanden)

»Tilnærmelse af lovgivningerne – direktiv 90/434/EØF – fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater – artikel 11, stk. 1, litra a) – spørgsmålet om, hvorvidt bestemmelsen finder anvendelse på en afgift på retshandler«

Sammendrag af dom

1. *Præjudicielle spørgsmål – Domstolens kompetence – anmodning om fortolkning af en EU-retlig bestemmelse, som finder anvendelse på et internt forhold som følge af national ret – kompetence til at give denne fortolkning*

[Art. 267 TEUF)

2. *Tilnærmelse af lovgivningerne – fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater – direktiv 90/434 – transaktioner, hvis formål er skattesvig eller skatteunddragelse*

[Rådets direktiv 90/434, art. 11, stk. 1, litra a)]

1. Såfremt den i national ret valgte regulering af rent nationale forhold er tilpasset EU-retten bl.a. for at undgå forskelsbehandling af statens egne statsborgere eller for at undgå konkurrencefordrejninger, er det klart i Unionens interesse, at bestemmelser eller begreber, der er hentet fra EU-retten, fortolkes ensartet, uanset de vilkår, hvorunder de skal anvendes, således at senere fortolkningsuoverensstemmelser undgås.

(jf. præmis 33)

2. Artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater skal fortolkes således, at en skattepligtig person ikke kan nægtes at anvende de begunstigelsesordninger, der er indført ved dette direktiv, hvis vedkommende ved en række retshandler, som omfatter en virksomhedsfusion, tilsigter at hindre opkrævningen af en afgift på retshandler, idet denne skat ikke er omfattet af direktivets anvendelsesområde.

Det er således kun undtagelsesvis og i særlige tilfælde, at medlemsstaterne i medfør af denne artikel kan afslå helt eller delvis at anvende dette direktivs bestemmelser eller inddrage adgangen til at anvende dem. Det følger heraf, at artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 som undtagelsesbestemmelse skal fortolkes indskrænkende under hensyn til dens ordlyd, dens formål og den sammenhæng, hvori den indgår. Den nævnte bestemmelse, som hvad angår forsvarlige økonomiske betragtninger henviser til omstrukturering eller rationalisering af aktiviteterne i de selskaber, der deltager i den omhandlede transaktion, i tilfælde af hvilke formodningen om

skattesvig eller skatteunddragelse ikke gælder, er således tydeligt begrænset til at omfatte fusioner og andre omstruktureringer af selskaber og finder kun anvendelse på skatter, som udløses af disse transaktioner.

Desuden medfører direktiv 90/434 ikke nogen omfattende harmonisering af de skatter, der må opkræves i forbindelse med en fusion eller en lignende transaktion mellem selskaber i forskellige medlemsstater. Dette direktiv, som indfører konkurrencemæssigt neutrale skatteregler, er begrænset til at opveje visse skattemæssige ulemper for grænseoverskridende omstrukturering af virksomheder. Det følger heraf, at kun skatter, som udtrykkeligt er omfattet af direktiv 90/434, kan være omfattet af de begunstigelsesordninger, som er indført ved dette direktiv, og derfor kan være omfattet af anvendelsesområdet for den undtagelse, der er fastsat i direktivets artikel 11, stk. 1, litra a). Eftersom der i nævnte direktiv intet holdepunkt er for at konkludere, at det har tilsigtet at udstrække begunstigelsesordningerne til at omfatte andre skatter såsom en afgift, der opkræves ved erhvervelse af en fast ejendom beliggende på nationalt område, må sidstnævnte anses for fortsat at være omfattet af medlemsstaternes skattemæssige kompetence, og anvendelsen af de begunstigelsesordninger, der er indført ved direktiv 90/434, kan ikke nægtes i medfør af direktivets artikel 11, stk. 1, litra a), for at kompensere for manglende betaling af en skat, hvis grundlag og sats nødvendigvis adskiller sig fra dem, som finder anvendelse på fusioner og andre reorganiseringer af selskaber.

(jf. præmis 45-47, 49, 50, 52-54 og 56 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

20. maj 2010 (*)

»Tilnærmelse af lovgivningerne – direktiv 90/434/EØF – fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater – artikel 11, stk. 1, litra a) – spørgsmålet om, hvorvidt bestemmelsen finder anvendelse på en afgift på retshandler«

I sag C-352/08,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelse af 11. juli 2008, indgået til Domstolen den 31. juli 2008, i sagen:

Modehuis A. Zwijnenburg BV

mod

Staatssecretaris van Financiën,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformand A. Tizzano, som fungerende formand for Første Afdeling, og dommerne E. Levits, A. Borg Barthet, M. Ilešić og J.-J. Kasel (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Modehuis A. Zwijnenburg BV ved advocaat A. Bremmer
- den nederlandske regering ved C. Wissels og M. Noort, som befuldmægtigede
- den franske regering ved G. de Bergues og J.-C. Gracia, som befuldmægtigede
- den italienske regering ved I. Bruni, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato P. Gentili
- den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, som befuldmægtiget
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og W. Roels, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 16. juli 2009,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 11, stk. 1, litra a), i Rådets direktiv 90/434/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 1).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Modehuis A. Zwijnenburg BV (herefter »Zwijnenburg«) og Staatssecretaris van Financiën i anledning af en ansøgning om tilbagebetaling af afgift på retshandler baseret på en i loven fastsat fritagelse for virksomhedsfusioner.

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

3 Direktiv 90/434 tilsigter ifølge dets første betragtning at sikre, at omstruktureringer i selskaber i forskellige medlemsstater i form af fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier ikke hindres af særlige begrænsninger, ulemper eller fordrejninger som følge af medlemsstaternes skatteregler.

4 Det fremgår af fjerde betragtning til dette direktiv, at den fælles beskatningsordning bør sikre, at en fusion, en spaltning, en tilførsel af aktiver eller en ombytning af aktier ikke beskattes, men samtidig skal tilgodeses de finansielle interesser i den stat, hvor det indskydende eller det erhvervede selskab er hjemmehørende.

5 Ifølge direktivets artikel 4, stk. 1, »[medfører] [f]usion eller spaltning [...] ingen form for skat på kapitalvinding beregnet som forskellen mellem den indre værdi af de overførte aktiver og passiver og disses skattemæssige værdi«.

6 Det følger af artikel 8, stk. 1, i direktiv 90/434, at »[v]ed fusion, spaltning eller ombytning af aktier må selve tildelingen af aktier eller anparter i det modtagende eller erhvervende selskab til en selskabsdeltager i det indskydende eller erhvervede selskab til gengæld for aktier eller anparter i sidstnævnte ikke medføre nogen beskatning af denne selskabsdeltagers indtægt, fortjeneste eller kapitalvinding«.

7 Artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 har følgende ordlyd:

»1. En medlemsstat kan afslå helt eller delvis at anvende bestemmelserne i afsnit II, III og IV eller inddrage adgangen til at anvende dem, såfremt en fusion, en spaltning, en tilførsel af aktiver eller en ombytning af aktier:

a) som hovedformål eller som et af hovedformålene har skattesvig eller skatteunddragelse; såfremt en af de i artikel 1 omhandlede transaktioner ikke foretages ud fra forsvarlige økonomiske betragtninger, såsom omstrukturering eller rationalisering af aktiviteterne i de selskaber, der deltager i transaktionen, kan dette skabe formodning om, at hovedformålet eller et af hovedformålene med transaktionen er skattesvig eller skatteunddragelse.«

Nationale bestemmelser

8 Artikel 14 i Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (lov af 1969 om selskabsskat) i den affattelse, der finder anvendelse i hovedsagen, bestemmer:

»1. En afgiftspligtig person, som overdrager hele sin virksomhed eller en selvstændig del deraf (overdrageren) til en anden enhed, som allerede er afgiftspligtig, eller som i kraft af overdragelsen bliver afgiftspligtig (erhververen), mod erhververens udstedelse af aktier (virksomhedsfusion), skal ikke inddrage den fortjeneste, der realiseres ved eller i anledning af denne overdragelse [...]. Dersom fortjenesten ikke inddrages, erstattes overdrageren af erhververen med hensyn til alle aktiver opnået i forbindelse med virksomhedsfusionen.

[...]

4. Som en undtagelse til stk. 1 og 2 inddrages fortjenesten, hvis formålet med virksomhedsfusionen i overvejende grad er unddragelse eller udsættelse af betaling af skat. Medmindre der fremlægges bevis for det modsatte, anses formålet med virksomhedsfusionen i overvejende grad at være unddragelse eller udsættelse af betaling af skat, hvis den ikke gennemføres ud fra forsvarlige økonomiske betragtninger, såsom omstrukturering eller rationalisering af aktiviteterne hos erhververen eller overdrageren. Hvis overdragerens eller erhververens aktier inden for en periode på tre år efter overdragelsen overdrages helt eller delvist, direkte eller indirekte, til en enhed, som ingen forbindelse har til overdrageren eller erhververen, anses forsvarlige økonomiske betragtninger ikke for at foreligge, medmindre der føres bevis for det modsatte.

[...]

8. En overdrager, som ønsker fastslået med sikkerhed, at formålet med virksomhedsfusionen ikke i overvejende grad anses for at være unddragelse eller udsættelse af betaling af skat, kan forud for overdragelsen indgive en ansøgning til skattemyndigheden, hvis afgørelse kan appelleres.«

9 I henhold til artikel 2 i Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970 (lov af 1970 om afgifter på retshandler) i den affattelse, som finder anvendelse i hovedsagen, forstås ved afgift på retshandler »afgifter opkrævet ved erhvervelse af faste ejendomme beliggende i Nederlandene eller afgifter, som pålægges disse ejendomme«.

10 Denne lovs artikel 4 præciserer:

»Ved »ejendomme« i artikel 2 forstås bl.a. (fiktive faste ejendomme):

a. aktier i enheder, hvis kapital er opdelt i aktier, og hvis aktiver på tidspunktet for erhvervelsen eller på et hvilket som helst tidspunkt i løbet af det år, som går forud for erhvervelsen, hovedsageligt består eller har bestået af faste ejendomme, der er beliggende i Nederlandene, forudsat at disse faste ejendomme samlet set tjener eller har tjent helt eller hovedsageligt til erhvervelse, overdragelse eller drift af disse faste ejendomme

[...]«

11 Ifølge nævnte lovs artikel 14 »[udgør] afgiften [...] 6%«.

12 Lovens artikel 15, stk. 1, litra h), har følgende ordlyd:

»1. Følgende er fritaget for afgiften under de betingelser, som er fastsat ved bekendtgørelse, erhvervelse: [...]

h. ved fusion, spaltning eller intern reorganisering [...]«

13 Artikel 5a i Uitvoeringsbesluit wet op belastingen van rechtsverkeer (gennemførelsesbekendtgørelsen om lov om afgifter på retshandler) i den affattelse, som finder anvendelse i hovedsagen, bestemmer som følger:

»1. Fritagelsen for fusioner i lovens artikel 15, stk. 1, litra h), finder anvendelse, når et selskab erhverver et andet selskabs samlede virksomhed eller en selvstændig del af dette selskabs virksomhed mod tildeling af aktier.

2. Ved tildeling af aktier forstås tilfælde, hvor der foruden tildelingen af aktier betales et kontantbeløb, som svarer til maksimalt 10% af værdien af det, som betales for aktierne.

[...]

7. I denne artikel forstås ved selskab et aktieselskab, et anpartsselskab, et kommanditselskab eller et andet selskab, hvis kapital helt eller delvist består af aktier. [...]«

De faktiske omstændigheder i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

14 Zwijnenburg drev en modeforretning i to ejendomme beliggende på Tolstraat 17 og 19 i Meerbeek (Nederlandene). Zwijnenburg var ejer af den ejendom, der er beliggende på Tolstraat 19, og lejede den ejendom, der er beliggende på Tolstraat 17, af A. Zwijnenburg Beheer BV

(herefter »Beheer«), som var ejer heraf, og hvis eneste virksomhed bestod i administration af fast ejendom.

15 Aktierne i Beheer ejedes af A.J. Zwijnenburg og dennes hustru (herefter »forældrene«).

16 Aktierne i Zwijnenburg ejedes via et holdingselskab af L.E. Zwijnenburg (herefter »sønnen«) og dennes hustru.

17 Med henblik på sønnens overtagelse af forældrenes forretning, som allerede blev indledt i december 1990, aftaltes det, at Zwijnenburg skulle overdrage modeforretningen og den ejendom, der er beliggende på Tolstraat 19, mod aktier i Beheer. I henhold til artikel 14, stk. 1, i Wet op de vennootschapsbelasting 1969 burde denne virksomhedsfusion være fritaget for skat.

18 På et senere tidspunkt skulle Zwijnenburg erhverve de resterende aktier i Beheer, som tilhørte forældrene, og som var underlagt en købsoption. Denne transaktion burde være fritaget for afgift på retshandler i henhold til artikel 15, stk. 1, litra h), i Wet op de belastingen van rechtsverkeer 1970, sammenholdt med artikel 5a, stk. 1, i gennemførelsesbekendtgørelsen for denne lov.

19 Ved skrivelse af 13. januar 2004 henvendte Zwijnenburg sig til skattemyndighederne med henblik på at få fastslået, at den planlagte virksomhedsfusion mellem Zwijnenburg og Beheer samt Zwijnenburgs senere erhvervelse af aktierne i Beheer kunne gennemføres skattefrit og i særdeleshed ikke gav anledning til betaling af afgift på retshandler.

20 Ved afgørelse af 19. januar 2004 gav skattemyndigheden afslag på ansøgningen, idet den anførte, at den planlagte virksomhedsfusion var omfattet af anvendelsesområdet for artikel 14, stk. 4, i Wet op de vennootschapsbelasting 1969, for så vidt som formålet med den planlagte virksomhedsfusion i overvejende grad var unddragelse eller udsættelse af betaling af skat.

21 Afgørelsen blev påklaget, men skattemyndigheden fastholdt afgørelsen. Zwijnenburg indbragte denne afgørelse for Gerechtshof te 's-Gravenhage, som fandt, at appellen af denne afgørelse savnede grundlag.

22 Ifølge Gerechtshof te 's-Gravenhage bundede ønsket om at sammenlægge ejendommene beliggende på Tolstraat 17 og Tolstraat 19 i ét selskab, som i sidste instans ville komme sønnen til gode, givetvis i forsvarlige økonomiske betragtninger. Gerechtshof te 's-Gravenhage fandt imidlertid, at den metode, som var valgt med hensyn til denne virksomhedsfusion for at sammenlægge de to ejendomme, ikke var baseret på økonomiske betragtninger, eftersom Zwijnenburg skulle overdrage sin virksomhed til Beheer og senere erhverve aktierne udstedt af sidstnævnte.

23 Gerechtshof te 's-Gravenhage fandt, at Zwijnenburg ikke i tilstrækkelig grad havde ført bevis for, at det ikke var skattesvig eller skatteunddragelse, der var hovedformålet eller et af hovedformålene med den planlagte virksomhedsfunktion. Virksomhedsfusionen blev udelukkende valgt for at undgå den afgift på retshandler, der skulle erlægges i tilfælde af en direkte overdragelse af den ejendom, der er beliggende på Tolstraat 17, til Zwijnenburg, og for at udsætte opkrævningen af selskabsskat på differencen mellem denne ejendoms regnskabsmæssige værdi og dens markedsmæssige værdi på tidspunktet for overdragelsen.

24 Gerechtshof te 's-Gravenhage konkluderede, at selv om det endelige formål med transaktionen bundede i forretningsmæssige betragtninger, var den finansielle konstruktion, som var anvendt med henblik herpå, intet andet end en kunstig konstruktion for at kunne udnytte de skattemæssige fordele, som er forbeholdt virksomhedsfusioner.

25 Zwijnenburg iværksatte herefter kassationsanke for Hoge Raad der Nederlanden.

26 Hoge Raad der Nederlanden har anført, at forældrene ved den omhandlede transaktion på ny fik en interesse i virksomheden, selv om deres hensigt havde været at trække sig tilbage fra denne til fordel for sønnen og dennes kone. Hoge Raad der Nederlanden har heraf udledt, at et af hovedformålene med den planlagte fusion var at undgå visse skattemæssige konsekvenser, dvs. navnlig den afgift på retshandler, som Zwijnenburg skulle betale, hvis selskabet havde købt ejendommen på Tolstraat 17, eller hvis det havde fået overdraget aktierne i Beheer.

27 Hoge Raad der Nederlanden har anført, at artikel 14 i Wet op de vennootschapsbelasting 1969 gengiver bestemmelserne i artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 for at anvende disse også på rent interne situationer. Hoge Raad der Nederlanden har imidlertid anført, at afgift på retshandler ikke er en del af skatter, hvis opkrævning bør undgås i medfør af dette direktiv.

28 Hoge Raad der Nederlanden har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 [...] fortolkes således, at en skattepligtig person ikke kan anvende begunstigelsesordningerne i dette direktiv, hvis en række retshandler tilsigter at hindre opkrævningen af en anden skat end de skatter, som er omhandlet i de begunstigelsesordninger, som er indeholdt i dette direktiv?«

Om det præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

29 Alle de parter, som har afgivet skriftlige indlæg, med undtagelse af Zwijnenburg, har anført, at Domstolen bør erklære sig kompetent til at besvare det præjudicielle spørgsmål.

30 Det bemærkes herved, at det følger af artikel 234 EF, at Domstolen har kompetence til at afgøre præjudicielle spørgsmål bl.a. om fortolkningen af EF-traktaten og retsakter udstedt af Unionens institutioner.

31 Det er ubestridt, at tvisten i hovedsagen vedrører en bestemmelse i national ret, som finder anvendelse i en rent national sammenhæng.

32 Den forelæggende ret har imidlertid anført, at den nederlandske lovgiver ved gennemførelsen af bestemmelserne i direktiv 90/434 havde besluttet at anvende den skattemæssige behandling, som er fastsat i dette direktiv, også på rent interne situationer, således at nationale og grænseoverskridende omstruktureringer behandles ens hvad angår fusionsbeskatning.

33 Det følger af Domstolens praksis, at såfremt den i national ret valgte regulering af rent nationale forhold er tilpasset EU-retten bl.a. for at undgå forskelsbehandling af statens egne statsborgere eller for at undgå konkurrencefordrejninger, er det klart i Unionens interesse, at bestemmelser eller begreber, der er hentet fra EU-retten, fortolkes ensartet, uanset de vilkår, hvorunder de skal anvendes, således at senere fortolkningsuoverensstemmelser undgås (jf. dom af 17.7.1997, sag C-28/95, Leur-Bloem, Sml. I, s. 4161, præmis 32, og af 15.1.2002, sag C-43/00, Andersen og Jensen, Sml. I, s. 379, præmis 18).

34 Det bør tilføjes, at det alene tilkommer den nationale retsinstans at vurdere de nøjagtige retsvirkninger af denne henvisning til EU-retten, da Domstolens kompetence er begrænset til en undersøgelse af de EU-retlige bestemmelser alene (Leur-Bloem-dommen, præmis 33).

35 Det følger af ovenstående betragtninger, at Domstolen har kompetence til at fortolke bestemmelserne i direktiv 90/434, selv om disse ikke direkte regulerer den situation, som er omhandlet i hovedsagen. Det spørgsmål, der er forelagt af Hoge Raad der Nederlanden, skal derfor besvares.

Om det præjudicielle spørgsmål

36 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 skal fortolkes således, at en skattepligtig person kan nægtes at anvende de begunstigelsesordninger, der er indført ved dette direktiv, hvis vedkommende ved en række retshandler, som omfatter en virksomhedsfusion, tilsigter at hindre opkrævningen af en skat som den, der er omhandlet i hovedsagen, nemlig afgift på retshandler, når denne skat ikke er omhandlet i dette direktiv.

37 Det fremgår af sagsakterne, at i mangel af en udtrykkelig national bestemmelse, som tillader de nederlandske skattemyndigheder at nægte at anvende fritagelsen for afgiften på retshandler ved virksomhedsfusion, når det er fastslået, at udelukkelsen af den nævnte skat udgør den overvejende årsag til, at den afgiftspligtige person foretager fusionen, har disse myndigheder til hensigt at anvende artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434, således at der som kompensation for retsafgift på retshandler opkræves selskabsskat.

38 Hvad angår målet med nævnte direktiv har Domstolen allerede præciseret, at det af direktivets første betragtning fremgår, at dets formål er, at der indføres konkurrencemæssigt neutrale skatteregler, således at virksomhederne kan tilpasse sig vilkårene i det fælles marked, øge deres produktivitet og styrke deres konkurrencemæssige stilling internationalt. Af samme betragtning fremgår det endvidere, at transaktioner som fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater ikke må hindres af særlige begrænsninger, ulemper eller fordrejninger som følge af medlemsstaternes skatteregler (Leur-Bloem-dommen, præmis 45).

39 Nærmere bestemt tilsigter direktiv 90/434 at fjerne skattemæssige hindringer for grænseoverskridende omstruktureringer af virksomheder ved at sikre, at eventuelle stigninger i værdien af selskabsandele ikke beskattes, før de faktisk realiseres (dom af 5.7.2007, sag C-321/05, Kofoed, Sml. I, s. 5795, præmis 32, og af 11.12.2008, sag C-285/07, A.T., Sml. I, s. 9329, præmis 28).

40 Med henblik herpå bestemmer direktiv 90/434, navnlig i artikel 4, at fusion eller spaltning ikke medfører nogen form for skat på kapitalvinding beregnet som forskellen mellem den indre værdi af de overførte aktiver og passiver og disses skattemæssige værdi, og i artikel 8, at ved fusion, spaltning eller ombytning af aktier må selve tildelingen af aktier eller anparter i det modtagende eller erhvervende selskab til en selskabsdeltager i det indskydende eller erhvervede selskab til gengæld for aktier eller anparter i sidstnævnte ikke medføre nogen beskatning af denne selskabsdeltagers indtægt, fortjeneste eller kapitalvinding.

41 Domstolen har ligeledes fastslået, at den fælles beskatningsordning, som er indført ved direktiv 90/434, og som omfatter en række skattemæssige fordele, finder anvendelse uden forskel på samtlige transaktioner vedrørende fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier, uanset om begrundelsen for transaktionen måtte være finansiel, økonomisk eller rent

skattemæssig (Leur-Bloem-dommen, præmis 36, og Kofoed-dommen, præmis 30).

42 Det følger heraf, at fastlæggelsen af de transaktioner, som kan være omfattet af de begunstigelsesordninger, som er indført ved direktiv 90/434, ikke afhænger af finansielle, økonomiske eller skattemæssige betragtninger. Derimod får begrundelserne for den planlagte transaktion igen betydning ved gennemførelsen af den mulighed, der er fastsat i direktivets artikel 11, stk. 1.

43 Medlemsstaterne kan således i medfør af artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 helt eller delvist afslå at anvende direktivets bestemmelser eller at inddrage adgangen til at anvende dem, bl.a. såfremt en ombytning af aktier som hovedformål eller som et af hovedformålene har skattesvig eller skatteunddragelse. Det er desuden i samme bestemmelse præciseret, at den omstændighed, at transaktionen ikke foretages ud fra forsvarlige økonomiske betragtninger, såsom omstrukturering eller rationalisering af aktiviteterne i de selskaber, der deltager i transaktionen, kan udgøre en formodning for, at transaktionen har et sådant formål (Leur-Bloem-dommen, præmis 38 og 39, og Kofoed-dommen, præmis 37).

44 Ved afgørelsen af, om en påtænkt transaktion har et sådant formål, kan de kompetente nationale myndigheder ikke blot anvende forudfastsatte, generelle kriterier, men skal foretage en samlet undersøgelse af den konkrete transaktion (Leur-Bloem-dommen, præmis 41).

45 Medlemsstaterne kan således kun undtagelsesvist og i særlige tilfælde i medfør af artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 afslå helt eller delvist at anvende dette direktivs bestemmelser eller inddrage adgangen til at anvende dem (Kofoed-dommen, præmis 37, og A.T.-dommen, præmis 31).

46 Det følger heraf, at artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 som undtagelsesbestemmelse skal fortolkes indskrænkende under hensyn til dens ordlyd, dens formål og den sammenhæng, hvori den indgår.

47 Den nævnte bestemmelse, som hvad angår forsvarlige økonomiske betragtninger henviser til omstrukturering eller rationalisering af aktiviteterne i de selskaber, der deltager i den omhandlede transaktion, i tilfælde af hvilke formodningen om skattesvig eller skatteunddragelse ikke gælder, er således tydeligt begrænset til at omfatte fusioner og andre omstruktureringer af selskaber og finder kun anvendelse på skatter, som udløses af disse transaktioner.

48 Ovenstående betragtninger bestyrkes af den omstændighed, at området for direkte skatter på EU-rettens nuværende udviklingstrin ikke som sådant er omfattet af Unionens kompetence.

49 Som generaladvokaten har anført i punkt 52 i forslaget til afgørelse, medfører direktiv 90/434 ikke nogen omfattende harmonisering af de skatter, der må opkræves i forbindelse med en fusion eller en lignende transaktion mellem selskaber i forskellige medlemsstater. Dette direktiv, som indfører konkurrencemæssigt neutrale skatteregler, er begrænset til at opveje visse skattemæssige ulemper for grænseoverskridende omstrukturering af virksomheder.

50 Det følger heraf, at kun skatter, som udtrykkeligt er omfattet af direktiv 90/434, kan være omfattet af de begunstigelsesordninger, som er indført ved dette direktiv, og derfor kan være omfattet af anvendelsesområdet for den undtagelse, der er fastsat i direktivets artikel 11, stk. 1, litra a).

51 Inden for rammerne af de begunstigelsesordninger, som er blevet indført, vedrører direktiv 90/434, som tillægger beskatning af kapitalvindinger særlig vægt, hovedsageligt skatter, som rammer selskaber, samt skatter, som skal betales af selskabsdeltagerne heri.

52 Der er imidlertid i direktivet intet holdepunkt for at konkludere, at det har tilsigtet at udstrække begunstigelsesordningerne til at omfatte andre skatter, såsom den, der er omhandlet i hovedsagen, som udgør en afgift, der opkræves ved erhvervelse af en fast ejendom beliggende i den omhandlede medlemsstat.

53 Et sådant tilfælde må således anses for at være omfattet af medlemsstaternes skattemæssige kompetence.

54 Under sådanne omstændigheder kan anvendelsen af de begunstigelsesordninger, der er indført ved direktiv 90/434, ikke nægtes i medfør af direktivets artikel 11, stk. 1, litra a), for at kompensere for manglende betaling af en skat som den, der er omhandlet i hovedsagen, hvis grundlag og sats nødvendigvis adskiller sig fra dem, som finder anvendelse på fusioner og andre reorganiseringer af selskaber.

55 Anvendelsen af en anden tilgang ville ikke blot compromittere en ensartet og konsekvent fortolkning af direktiv 90/434, men ville gå videre end nødvendigt med henblik på at tilgodese den pågældende medlemsstats finansielle interesser som fastsat i direktivets fjerde betragtning. Hvis hovedformålet med en fusion er unddragelse af en afgift på retshandler, består den berørte medlemsstats finansielle interesse netop, således som generaladvokaten har anført i punkt 66 i forslaget til afgørelse, i at opkræve denne afgift på retshandler og kan således ikke være omfattet af nævnte direktivs anvendelsesområde.

56 Henset til ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 skal fortolkes således, at en skattepligtig person ikke kan nægtes at anvende de begunstigelsesordninger, der er indført ved dette direktiv, hvis vedkommende ved en række retshandler, som omfatter en virksomhedsfusion, tilsigter at hindre opkrævningen af en skat som den, der er omhandlet i hovedsagen, nemlig afgift på retshandler, idet denne skat ikke er omfattet af direktivets anvendelsesområde.

Sagens omkostninger

57 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Artikel 11, stk. 1, litra a), i Rådets direktiv 90/434/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater skal fortolkes således, at en skattepligtig person ikke kan nægtes at anvende de begunstigelsesordninger, der er indført ved dette direktiv, hvis vedkommende ved en række retshandler, som omfatter en virksomhedsfusion, tilsigter at hindre opkrævningen af en skat som den, der er omhandlet i hovedsagen, nemlig afgift på retshandler, idet denne skat ikke er omfattet af direktivets anvendelsesområde.

Underskrifter

* Processprog: nederlandsk.