

Mål C-352/08

Modehuis A. Zwijnenburg BV

mot

Staatssecretaris van Financiën

(begäran om förhandsavgörande från Hoge Raad der Nederlanden)

”Tillnärmning av lagstiftning – Direktiv 90/434/EEG – Gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater – Artikel 11.1 a – Fråga om artikeln är tillämplig på en skatt på överlåtelser”

Sammanfattning av domen

1. *Begäran om förhandsavgörande – Domstolens behörighet – Tolkning begärd på grund av att en unionsrättslig bestämmelse som gjorts tillämplig genom nationell rätt är tillämplig på en inhemsk situation – Behörighet att tillhandahålla denna tolkning*

(Artikel 267 FEUF)

2. *Tillnärmning av lagstiftning – Gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater – Direktiv 90/434 – Transaktioner som företas i skatteflyktssyfte eller skatteundandragande syfte*

(Rådets direktiv 90/434, artikel 11.1 a)

1. När en nationell lagstiftning för att lösa problem i rent interna situationer anpassas till den lösning som har valts i gemenskapsrätten – för att bland annat undvika att inhemska medborgare diskrimineras eller att det uppstår eventuella snedvridningar av konkurrensen, – föreligger det ett bestämt gemenskapsrättsligt intresse av att de bestämmelser eller begrepp som har hämtats från gemenskapsrätten blir tolkade på ett enhetligt sätt, oberoende av under vilka omständigheter de skall tillämpas, för att undvika att det i framtiden förekommer tolkningar som skiljer sig åt.

(se punkt 33)

2. Artikel 11.1 a i direktiv 90/434 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater ska tolkas så, att en tillämpning av de förmånliga bestämmelser som införts genom direktivet inte får förvägras en skattskyldig person som har för avsikt att genom ett rättsligt upplägg, som inkluderar en företagsfusion, förhindra att en sådan skatt som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, det vill säga en skatt på överlåtelser, tas ut.

Det är nämligen bara undantagsvis och i särskilda fall som medlemsstaterna enligt den artikeln kan underlåta att helt eller delvis tillämpa bestämmelserna i nämnda direktiv eller återkalla förmånen av dessa. Artikel 11.1 a i direktiv 90/434 ska följaktligen i egenskap av undantagsbestämmelse tolkas restriktivt med beaktande av dess lydelse, dess ändamål och dess sammanhang. Om dessa skäl är för handen är presumtionen för att det är fråga om skatteflykt eller undandragande av skatt inte tillämplig. Bestämmelsen är således klart avgränsad till bolagsfusioner och andra omorganisationstransaktioner i samband med dessa, och den är endast

tillämplig på skatt som tas ut på grund av dessa transaktioner.

Införandet av direktiv 90/434 innebär inte heller någon fullständig harmonisering av de skatter som kan tas ut vid en fusion eller annan liknande transaktion mellan bolag i olika medlemsstater. Genom införandet av skattebestämmelser som är neutrala ur konkurrenssynpunkt begränsas detta direktiv till åtgärdandet av vissa skattemässiga olägenheter som hänger samman med gränsöverskridande företagsomstruktureringar. Härav följer att endast de skatter som uttryckligen avses i direktiv 90/434 får omfattas av de förmånliga system som inrättats genom direktivet, och det är följaktligen dessa som kan omfattas av tillämpningsområdet för det undantag som föreskrivs i artikel 11.1 a i direktivet. Eftersom det inte finns något i nämnda direktiv som skulle kunna leda till slutsatsen att avsikten med detta har varit att utsträcka dessa förmånliga system till att även omfatta andra skatter, såsom en skatt som tas ut på förvärv av fast egendom belägen inom landet, ska dessa anses tillhöra medlemsstaternas befogenhet på skatteområdet, och möjligheten att utnyttja de förmånliga system som inrättats genom direktiv 90/434 ska inte vägras, med tillämpning av artikel 11.1 a däri, för att kompensera utebliven betalning av en skatt för vilken beskattningsunderlag och skattesats med nödvändighet avviker från dem som är tillämpliga vid bolagsfusioner och andra omorganisationstransaktioner som har samband med dem.

(se punkterna 45–47, 49, 50, 52–54 och 56 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 20 maj 2010 (*)

”Tillnärmning av lagstiftning – Direktiv 90/434/EEG – Gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater – Artikel 11.1 a – Fråga om artikeln är tillämplig på en skatt på överlåtelse”

I mål C-352/08,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) genom beslut av den 11 juli 2008, som inkom till domstolen den 31 juli 2008, i målet

Modehuis A. Zwijnenburg BV

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano, tillförordnad ordförande på första avdelningen, samt domarna E. Levits, A. Borg Barthet, M. Ilešić och J.-J. Kasel (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Modehuis A. Zwijnenburg BV, genom A. Bremmer, advocaat,
- Nederländernas regering, genom C. Wissels och M. Noort, båda i egenskap av ombud,
- Frankrikes regering, genom G. de Bergues och J. C. Gracia, båda i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom I. Bruni, i egenskap av ombud, biträdd av P. Gentili, avvocato dello Stato,
- Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 16 juli 2009 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 11.1 a i 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 (EGT L 225, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 20).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Modehuis A. Zwijnenburg BV (nedan kallat Zwijnenburg) och Staatssecretaris van Financiën angående en ansökan om återbetalning av erlagd skatt på överlåtelser. Zwijnenburg har grundat sin ansökan på ett i lag föreskrivet undantag från skattskyldighet i samband med företagsfusioner.

Tillämpliga bestämmelser

Unionslagstiftningen

3 Enligt första skälet i direktiv 90/434 är syftet med detta direktiv att säkerställa att åtgärder för omstrukturering av bolag i olika medlemsstater, såsom fusioner, fissioner, överföring av tillgångar och utbyte av aktier och andelar, inte hindras av några restriktioner, olägenheter eller snedvridning som härrör från skattebestämmelserna i medlemsstaterna.

4 Av fjärde skälet i detta direktiv anges att det gemensamma skattesystemet bör undvika beskattning av fusioner, fissioner, överföring av tillgångar eller utbyte av aktier eller andelar samtidigt som det bör värna om den stats ekonomiska intressen där överlåtande eller övertaget bolag är hemmahörande.

5 Enligt artikel 4.1 i nämnda direktiv gäller att "[e]n fusion eller fission skall inte leda till beskattning av kapitalvinst beräknad som skillnaden mellan det verkliga värdet av de tillgångar och

skulder som har överförts och deras skattemässiga värde”.

6 I artikel 8.1 i direktiv 90/434 föreskrivs att "[v]id fusion, fission eller utbyte av aktier eller andelar får tilldelningen av aktier eller andelar i det övertagande eller förvärvande bolaget till en delägare i det överlåtande eller förvärvade bolaget i utbyte mot aktier eller andelar i det senare bolaget inte i sig leda till beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst hos denne delägare”.

7 Artikel 11.1 a i direktiv 90/434 har följande lydelse:

”1. En medlemsstat får vägra att tillämpa eller återkalla förmånen av alla eller någon del av bestämmelserna i avdelning[arna] II, III och IV om det framgår att fusionen, fissionen, överföringen av tillgångar respektive andelsutbytet

a) har skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsyfte eller ett av sina huvudsakliga syften, varvid det förhållandet att någon av de transaktioner som avses i artikel 1 inte genomförs av godtagbara kommersiella skäl såsom omstrukturering eller rationalisering av verksamheterna i de bolag som berörs av transaktionerna kan skapa en presumtion för att operationen har skatteflykt eller undandragande av skatt som sitt huvudsakliga syfte eller ett av sina huvudsakliga syften.”

Den nationella lagstiftningen

8 Artikel 14 i lag 1969 om inkomstskatt för bolag (Wet op de vennootschapsbelasting 1969) har följande lydelse:

1. ”En skattskyldig person om överlåter hela eller en självständig del av sitt företag (det överlåtande bolaget) till en annan enhet som redan är skattskyldig eller som blir skattskyldig på grund av överlåtelsen (det övertagande bolaget) mot att övertagande bolaget emitterar nya aktier (företagsfusion) ska inte ta upp någon inkomst på grund av överlåtelsen eller i samband med denna Upptas inte någon inkomst ska det övertagande bolaget inträda i det överlåtande bolagets skattemässiga situation med avseende på samtliga tillgångar som erhållits vid företagsfusionen.

...

4. Oaktat vad som föreskrivs i punkterna 1 och 2 ska inkomst tas upp om det huvudsakliga syftet med företagsfusionen är att undvika eller förhala beskattning. Så länge motsatsen inte bevisas anses det huvudsakliga syftet med företagsfusionen vara att undvika eller förhala beskattning om fusionen inte föranleds av godtagbara kommersiella skäl, såsom omstrukturering eller rationalisering av det överlåtande och det övertagande bolagets verksamheter. Om det överlåtande eller det övertagande bolaget inom tre år från överlåtelsen direkt eller indirekt överlåter samtliga sina aktier eller andelar eller del av dessa till en enhet som inte har någon anknytning till det överlåtande eller det övertagande bolaget, ska det inte anses ha förelegat några godtagbara kommersiella skäl så länge motsatsen inte bevisas.

...

8. Ett överlåtande bolag som önskar få klarlagt att en företagsfusion inte kommer att anses ske med det huvudsakliga syftet att undvika eller förhala ett skatteuttag kan begära förhandsbesked av skattemyndigheten innan fusionen genomförs. Skattemyndighetens förhandsbesked får överklagas.”

9 Enligt artikel 2 i 1970 års lag om stämpelskatt (wet op belastingen van rechtsverkeer 1970), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i förevarande mål, avses med skatt på

överlåtelse ”skatt som tas ut vid förvärv av fast egendom belägen i Nederländerna eller skatt som påförs sådan egendom”.

10 I artikel 4 i denna lag föreskrivs följande:

”Med egendom i den mening som avses i artikel 2 förstås bland annat (fiktiv fast egendom):

a. aktier eller andelar i enheter vars kapital är uppdelat på aktier eller andelar och vars tillgångar vid tidpunkten för förvärvet eller vid någon tidpunkt under föregående år huvudsakligen utgörs eller utgjordes av fast egendom belägen i Nederländerna, såvida denna fasta egendom vid en helhetsbedömning helt eller huvudsakligen används eller har använts för förvärv, överlåtelse eller exploatering av densamma,

...”

11 Enligt artikel 14 i nämnda lag gäller att ”skatten uppgår till 6 procent”.

12 Artikel 15.1 h i nämnda lag har följande lydelse:

”1. På villkor som myndigheterna föreskriver undantas förvärvet från skatteplikt ...

h. vid fusion, fission eller intern omorganisation ...”

13 Enligt artikel 5a i genomförandeföreskrifterna till lagen om stämpelskatt (Uitvoeringsbesluit wet op belastingen van rechtsverkeer), i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen, gäller följande:

”1. Det i artikel 15.1 h i lagen föreskrivna undantaget från skatteplikt för fusioner tillämpas om ett bolag förvärvar hela eller en självständig del av ett annat bolag i utbyte mot tilldelning av aktier eller andelar.

2. Med tilldelning av aktier avses det fall där, förutom tilldelningen av aktier, ett kontantbelopp på högst 10 procent av värdet på det som utges för aktierna eller andelarna betalas.

...

7. Vid tillämpningen av denna artikel ska med bolag avses aktiebolag, privatbolag med begränsat ansvar för delägarna, öppet kommanditbolag eller annat bolag vars kapital helt eller delvis är uppdelat på aktier eller andelar ...”

Omständigheterna i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

14 Zwijnenburg bedrev handel med kläder i två lokaler belägna på Tolstraat 17 och 19 i Meerbeek (Nederländerna). Zwijnenburg var ägare till lokalen på Tolstraat 19 och hyrde lokalen på Tolstraat 17 av dess ägare, A. Zwijnenburg Beheer BV (nedan kallat Beheer), som uteslutande bedrev fastighetsförvaltning.

15 Aktierna i Beheer ägdes av A.J. Zwijnenburg och hans maka (nedan kallade föräldrarna).

16 Aktierna i Zwijnenburg ägdes via ett holdingbolag av L.E. Zwijnenburg (nedan kallad sonen) och hans maka.

17 För att slutföra sonens övertagande av föräldrarnas handelsverksamhet, vilket hade inletts redan i december år 1990, bestämdes att Zwijnenburg skulle skjuta till klädhandeln och lokalen på Tolstraat 19 mot aktier i Beheer. Enligt artikel 14.1 i 1969 års lag om inkomstskatt för bolag skulle

denna företagsfusion inte vara skattepliktig.

18 Zwijnenburg skulle i ett senare skede förvärva återstående aktier i Beheer, vilka ägdes av föräldrarna och vilka var förenade med en köption. Transaktionen skulle inte föranleda något påförande av skatt på överlåtelser enligt artikel 15.1 h i 1970 års lag om stämpelskatt och artikel 5a.1 i genomförandeföreskrifterna till nämnda lag.

19 Zwijnenburg ansökte i skrivelse av den 13 januari 2004 hos skattemyndigheten om bekräftelse på att den planerade företagsfusionen mellan Zwijnenburg och Beheer och Zwijnenburgs senare förvärv av aktier i Beheer skulle kunna ske skattefritt, i synnerhet utan skyldighet att erlægga skatten på överlåtelser.

20 Skattemyndigheten avslog emellertid ansökan i beslut av den 19 januari 2004 med motiveringen att den planerade företagsfusionen omfattades av tillämpningsområdet för artikel 14.4 i 1969 års lag om inkomstskatt för bolag, eftersom det huvudsakliga syftet med fusionen fick anses vara att undvika eller förhala beskattningen.

21 Skattemyndigheten omprövade sitt beslut på Zwijnenburgs begäran och fann därvid inte skäl att ändra det grundläggande beslutet. Zwijnenburg överklagade omprövningsbeslutet till Gerechtshof te 's-Gravenhage, som avslog överklagandet.

22 Enligt Gerechtshof te 's-Gravenhage kunde önskan att sammanföra lokalerna på Tolstraat 17 och 19 till ett och samma företag, där fördelarna i slutändan skulle tillkomma sonen, visserligen anses betingad av godtagbara kommersiella skäl. Rätten fann däremot att det sätt på vilket företagsfusionen skulle genomföras, i syfte att sammanföra de två lokalerna, inte betingades av kommersiella överväganden, eftersom Zwijnenburg var tvunget att tillskjuta sitt företag till Beheer och senare förvärva de aktier som Beheer skulle emittera.

23 Gerechtshof te 's-Gravenhage fann att Zwijnenburg inte med erforderlig styrka hade vederlagt att fusionen skulle ha skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsyfte eller ett av sina huvudsakliga syften. Enda skälet att genomföra fusionen var enligt rätten att undvika skatt på överlåtelser för en direkt överlåtelse av lokalen på Tolstraat 17 till Zwijnenburg samt att förhala uttagat av den inkomstskatt för bolag som skulle betalas på skillnaden mellan det bokförda värdet på denna lokal och dess marknadsvärde vid överlåtelsetillfället.

24 Gerechtshof te 's-Gravenhage drog härav den slutsatsen att även om det slutgiltiga målet med transaktionen var affärsmässigt betingat var det ekonomiska upplägget för att nå detta mål helt fiktivt med enda syfte att komma i åtnjutande av de skattemässiga fördelar som uteslutande gäller vid företagsfusioner.

25 Zwijnenburg överklagade Gerechtshof te 's-Gravenhages dom till Hoge Raad der Nederlanden.

26 Hoge Raad der Nederlanden slog fast att föräldrarna genom den aktuella transaktionen skulle komma att återuppta ett intresse i företaget trots att de haft för avsikt att dra sig tillbaka och låta sonen och dennes maka ta över företaget. Hoge Raad der Nederlanden fann med ledning härav att ett av huvudsyftena med den planerade fusionen hade varit att undvika vissa skattemässiga konsekvenser, inte minst den skatt på överlåtelser som Zwijnenburg skulle ha fått betala om det hade förvärvat lokalen på Tolstraat 17 eller om aktierna i Beheer hade överlåtits på Zwijnenburg.

27 Enligt Hoge Raad der Nederlanden har bestämmelserna i artikel 11.1 a i direktiv 90/434 införlivats med nationell rätt genom artikel 14 i 1969 års lag om inkomstskatt för bolag, varigenom

de även är tillämpliga på rent inhemska situationer. Nämnda domstol har dock konstaterat att skatt på överlåtelser inte ingår bland de skatter som inte bör tas ut enligt nämnda direktiv.

28 Mot denna bakgrund beslutade Hoge Raad der Nederlanden att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Ska artikel 11.1 a i [direktiv 90/434] tolkas så, att tillämpningen av de förmånliga bestämmelserna i detta direktiv kan förvägras den skattskyldige om denne genomför en rad rättshandlingar som syftar till att förhindra att en annan skatt än de [skatter] som avses i de förmånliga bestämmelserna i direktivet tas ut?”

Tolkningsfrågan

Inledande anmärkningar

29 Alla de som har yttrat sig skriftligen anser, med undantag av Zwijnenburg, att domstolen ska förklara sig behörig att besvara tolkningsfrågan.

30 Det ska i detta avseende först erinras om att domstolen enligt artikel 234 EG har befogenhet att meddela förhandsavgöranden angående tolkningen av EG-fördraget, liksom angående giltigheten och tolkningen av rättsakter som beslutats av gemenskapens institutioner.

31 Det är emellertid ostridigt att målet vid den nationella domstolen avser en nationell bestämmelse som tillämpas i rent inhemska situationer.

32 Den hänskjutande domstolen har dock påpekat att den nederländska lagstiftaren beslutade att vid införlivandet av bestämmelserna i direktiv 90/434 tillämpa den skattemässiga behandling som föreskrivs i detta direktiv även på rent inhemska situationer, i syfte att inhemska och gränsöverskridande omstruktureringar ska omfattas av samma bestämmelser om beskattning av fusioner.

33 När lösningen på ett problem som avser rent inhemska situationer i nationell lagstiftning har anpassats till den lösning som har valts i unionsrätten ? bland annat för att undvika att inhemska medborgare diskrimineras, eller att det eventuellt uppstår snedvridningar av konkurrensen ? föreligger det enligt domstolens praxis ett klart unionsrättsligt intresse av att de bestämmelser eller begrepp som har hämtats från unionsrätten tolkas på ett enhetligt sätt, oberoende av under vilka omständigheter de ska tillämpas, detta för att i framtiden undvika skilda tolkningar (se dom av den 17 juli 1997 i mål C-28/95, Leur-Bloem, REG 1997, s. I-4161, punkt 32, och av den 15 januari 2002 i mål C-43/00, Andersen og Jensen, REG 2002, s. I-379, punkt 18).

34 Det bör tilläggas att den nationella domstolen ensam ska bedöma den exakta betydelsen av hänvisningen till unionsrätten, eftersom domstolens befogenhet är begränsad till att pröva unionsrättsliga bestämmelser (domen i det ovan nämnda målet Leur-Bloem, punkt 33).

35 Av det ovanstående följer att domstolen har befogenhet att tolka bestämmelserna i direktiv 90/434 även om dessa inte direkt reglerar den situation som är i fråga i målet vid den nationella domstolen. Hoge Raad der Nederlandens fråga ska således besvaras.

Frågan

36 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 11.1 a i direktiv 90/434 ska tolkas så, att en tillämpning av de förmånliga bestämmelser som införts genom direktivet kan förvägras en skattskyldig person som har för avsikt att genom ett rättsligt upplägg som inkluderar en företagsfusion förhindra att en sådan skatt som den som är i fråga i målet vid

den domstolen (en skatt på överlåtelse) tas ut, trots att denna skatt inte nämns i direktivet.

37 Det framgår av handlingarna i målet att det saknas uttryckliga bestämmelser i den nationella rätten som ger de nederländska skattemyndigheterna rätt att inte tillämpa förmånen i form av undantag från skatt på överlåtelse vid företagsfusioner, när det visas att undvikandet av denna skatt utgör det huvudsakliga skälet för den skattskyldige att genomföra fusionen. De nederländska skattemyndigheterna har därför för avsikt att tillämpa artikel 11.1 a i direktiv 90/434 för att ta ut inkomstskatt för bolag som kompensation för den skatt på överlåtelse som undvikits.

38 När det gäller det mål som eftersträvas med nämnda direktiv har domstolen redan preciserat att detta enligt första skälet däri är att införa skatteregler som är neutrala från konkurrenssynpunkt, för att tillåta företagen att anpassa sig till den gemensamma marknadens behov, öka sin produktivitet och förbättra sin internationella konkurrensförmåga. I samma skäl anges också att fusioner, fissioner, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater inte bör hindras av restriktioner, olägenheter eller snedvridningar som särskilt uppstår till följd av skattebestämmelserna i en medlemsstat (domen i det ovannämnda målet *Leur-Bloem*, punkt 45).

39 Direktiv 90/434 syftar närmare bestämt till att avskaffa skattemässiga hinder vid gränsöverskridande företagsomstruktureringar genom att säkerställa att eventuella ökning av värdet på bolagsandelar inte beskattas förrän ökningarna faktiskt har realiserats (dom av den 5 juli 2007 i mål C-321/05, *Kofoed*, REG 2007, s. I-5795, punkt 32, och av den 11 december 2008 i mål C-285/07, A.T., REG 2008, s. I-9329, punkt 28).

40 För detta ändamål föreskrivs i artikel 4 i direktiv 90/434 bland annat att en fusion eller en fission inte ska leda till beskattning av kapitalvinst beräknad som skillnaden mellan det verkliga värdet av de tillgångar och skulder som har överförts och deras skattemässiga värde, och i artikel 8 i direktivet föreskrivs att vid fusion, fission eller utbyte av aktier eller andelar får tilldelningen av aktier eller andelar i det övertagande eller förvärvande bolaget till en delägare i det överlåtande eller förvärvade bolaget i utbyte mot aktier eller andelar i det senare bolaget inte i sig leda till beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst hos denne delägare.

41 Domstolen har också slagit fast att det gemensamma skattesystem som inrättats genom direktivet och som medför olika skatteförmåner ska tillämpas utan åtskillnad på alla fusioner, fissioner, överföringar av tillgångar och utbyten av aktier och andelar oavsett om dessa betingas av finansiella, ekonomiska eller rent skattemässiga skäl (domarna i de ovannämnda målen *Leur-Bloem*, punkt 36, och *Kofoed*, punkt 30).

42 Härav följer att fastställandet av vilka transaktioner som ger rätt till de förmånliga bestämmelser som införts genom direktiv 90/434 inte ska påverkas av finansiella, ekonomiska eller rent skattemässiga skäl. Skälen till den planerade transaktionen får däremot betydelse vid utövandet av den befogenhet som föreskrivs i artikel 11.1 i nämnda direktiv.

43 Enligt artikel 11.1 a i direktiv 90/434 får medlemsstaterna vägra att tillämpa alla eller vissa av bestämmelserna i detta direktiv eller återkalla förmånen av dessa när förfarandet för utbyte av aktier eller andelar bland annat har skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsyfte eller ett av sina huvudsakliga syften. I samma bestämmelse föreskrivs vidare att det förhållandet att transaktionen inte genomförs av godtagbara kommersiella skäl, såsom omstrukturering eller rationalisering av verksamheterna i de bolag som berörs av transaktionerna, kan skapa en presumtion för att förfarandet har ett sådant syfte (domarna i de ovannämnda målen *Leur-Bloem*, punkterna 38 och 39, och *Kofoed*, punkt 37).

44 För att kontrollera om den planerade transaktionen har ett sådant syfte, kan de behöriga

nationella myndigheterna inte nöja sig med att tillämpa allmänna på förhand fastställda kriterier, utan ska i varje enskilt fall vidta en övergripande prövning av densamma (domen i det ovannämnda målet *Leur-Bloem*, punkt 41).

45 Det är nämligen bara undantagsvis och i särskilda fall som medlemsstaterna enligt artikel 11.1 a i direktiv 90/434 får underlåta att helt eller delvis tillämpa bestämmelserna i detta direktiv eller återkalla förmånen av dessa (domarna i de ovannämnda målen *Kofoed*, punkt 37, och *A.T.*, punkt 31).

46 Artikel 11.1 a i direktiv 90/434 ska följaktligen i egenskap av undantagsbestämmelse tolkas restriktivt med beaktande av dess lydelse, dess ändamål och dess sammanhang.

47 I den bestämmelsen anges omstrukturering och rationalisering av verksamheterna i de bolag som berörs av transaktionerna som godtagbara kommersiella skäl. Om dessa skäl är för handen är presumptionen för att det är fråga om skatteflykt eller undandragande av skatt inte tillämplig. Bestämmelsen är således klart avgränsad till bolagsfusioner och andra omorganisationstransaktioner i samband med dessa, och den är endast tillämplig på skatt som tas ut på grund av dessa transaktioner.

48 Konstaterandena ovan underbyggs ytterligare av den omständigheten att området för direkta skatter, på unionsrättens nuvarande stadium, inte som sådant omfattas av unionens befogenheter.

49 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 52 i sitt förslag till avgörande innebär nämligen inte införandet av direktiv 90/434 någon fullständig harmonisering av de skatter som kan tas ut vid en fusion eller annan liknande transaktion mellan bolag i olika medlemsstater. Genom införandet av skattebestämmelser som är neutrala ur konkurrenssynpunkt begränsas detta direktiv till åtgärdandet av vissa skattemässiga olägenheter som hänger samman med gränsöverskridande företagsomstruktureringar.

50 Härav följer att endast de skatter som uttryckligen avses i direktiv 90/434 får omfattas av de förmånliga system som inrättats genom direktivet, och det är följaktligen dessa som kan omfattas av tillämpningsområdet för det undantag som föreskrivs i artikel 11.1 a i direktivet.

51 I de förmånliga system som införts genom direktiv 90/434 ges beskattning av kapitalvinster visserligen en särställning, men direktivet tar huvudsakligen sikte på inkomstskatter för juridiska personer och deras delägare.

52 Däremot finns det inget i nämnda direktiv som skulle kunna leda till slutsatsen att avsikten med detta har varit att utsträcka dessa förmånliga system till att även omfatta andra skatter, såsom den skatt som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilken utgör en skatt som tas ut på förvärv av fast egendom belägen i den berörda medlemsstaten.

53 Ett sådant fall ska nämligen fortfarande anses tillhöra medlemsstaternas befogenhet på skatteområdet.

54 Under dessa förhållanden får möjligheten att utnyttja de förmånliga system som inrättats genom direktiv 90/434 inte vägras med tillämpning av artikel 11.1 a däri för att kompensera utebliven betalning av en sådan skatt som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, för vilken beskattningsunderlag och skattesats med nödvändighet avviker från dem som är tillämpliga vid bolagsfusioner och andra omorganisationstransaktioner som har samband dem.

55 Ett annat förhållningssätt skulle inte bara äventyra en enhetlig och sammanhängande

tolkning av direktiv 90/434, utan även gå längre än vad som är nödvändigt för att värna om den berörda medlemsstatens ekonomiska intressen i enlighet med vad som anges i fjärde skälet i detta direktiv. Som generaladvokaten har påpekat i punkt 66 i sitt förslag till avgörande gäller att när huvudsyftet med den planerade fusionen är att undvika skatten på överlåtelser, begränsas den berörda medlemsstatens ekonomiska intresse till att ta ut just denna skatt, och uttaget av denna skatt omfattas således inte av direktivets tillämpningsområde.

56 Mot bakgrund av vad som anförts ovan ska den hänskjutna frågan besvaras enligt följande. Artikel 11.1 a i direktiv 90/434 ska tolkas så, att en tillämpning av de förmånliga bestämmelser som införts genom direktivet inte får förvägras en skattskyldig person som har för avsikt att genom ett rättsligt upplägg, som inkluderar en företagsfusion, förhindra att en sådan skatt som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, det vill säga en skatt på överlåtelser, tas ut. Den skatten omfattas nämligen inte av direktivets tillämpningsområde.

Rättegångskostnader

57 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. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 11.1 a i 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 ska tolkas så, att en tillämpning av de förmånliga bestämmelser som införts genom direktivet inte får förvägras en skattskyldig person som har för avsikt att genom ett rättsligt upplägg, som inkluderar en företagsfusion, förhindra att en sådan skatt som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, det vill säga en skatt på överlåtelser, tas ut. Den skatten omfattas nämligen inte av direktivets tillämpningsområde.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: nederländska.