

Sag C-126/10

Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA

mod

Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Supremo Tribunal Administrativo)

»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) – forsvarlige økonomiske betragtninger – omstrukturering eller rationalisering af aktiviteterne i de selskaber, der deltager i transaktionen – begreber«

Sammendrag af dom

1. *Præjudicielle spørgsmål – Domstolens kompetence – grænser – anmodning om fortolkning af direktivbestemmelser, som er gennemført i national ret, og som finder anvendelse på rent interne forhold som følge af en sidestilling af interne forhold med forhold omfattet af EU-retten*

(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 eventuelle 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.

Når det er fastsat i en national lovgivning, at nationale og grænseoverskridende omstruktureringer er underlagt samme skatteordning for så vidt angår fusioner, og at bestemmelsen om muligheden for at meddele afslag vedrørende anvendelse af skatteordningen i tilfælde af manglende forsvarlige økonomiske betragtninger – fastsat i 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 – ligeledes finder anvendelse på rent interne situationer, har Domstolen kompetence til at besvare de af den nationale ret forelagte spørgsmål vedrørende fortolkning af bestemmelserne i direktiv 90/434, selv om disse ikke direkte regulerer den situation, som er omhandlet i hovedsagen.

(jf. præmis 20, 21 og 23)

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 i tilfælde af en fusion mellem to selskaber inden for samme koncern kan den omstændighed, at det overtagne selskab på tidspunktet for fusionen ikke

udøver nogen virksomhed, ikke råder over nogen finansielle andele og alene overfører store skattemæssige tab, af ubestemt oprindelse, til det overtagende selskab, udgøre en formodning for, at transaktionen ikke er foretaget ud fra »forsvarlige økonomiske betragtninger« i denne bestemmelses forstand, selv om transaktionen har en positiv indvirkning på koncernens strukturelle omkostninger. Det tilkommer den nationale ret, henset til alle omstændigheder i den sag, der er indbragt for den, at undersøge, om de forhold, der udgør formodningen for skattesvig eller skatteunddragelse i nævnte bestemmelses forstand, er opfyldt i denne sag.

I denne forbindelse skal begreberne omstrukturering og rationalisering i artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 forstås som mere vidtgående end hensigten om blot at opnå en rent skattemæssig fordel, og enhver omstrukturering eller rationalisering, der kun skal tjene et sådant formål, kan ikke udgøre en forsvarlig økonomisk betragtning i denne bestemmelses forstand. Der er således i princippet intet til hinder for, at en fusion, der gennemfører en omstrukturering eller en rationalisering af en koncern, som gør det muligt at nedsætte de administrative omkostninger og forvaltningsomkostningerne for denne koncern, kan forfølge forsvarlige økonomiske betragtninger. Dette er imidlertid ikke tilfældet med en overtagelse, hvoraf det synes at fremgå, at henset til størrelsen af den forventede skattemæssige fordel, er den besparelse på de strukturelle omkostninger, som koncernen opnår, helt marginal.

Ved systematisk at antage, at en besparelse i de strukturelle omkostninger som følge af en nedsættelse af de administrative omkostninger og forvaltningsomkostningerne udgør en forsvarlig økonomisk betragtning uden at tage hensyn til andre formål med den påtænkte transaktion, og særligt de skattemæssige fordele, vil bestemmelsen i artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 i øvrigt være frataget hele sit formål, som består i at bevare medlemsstaternes finansielle interesser, idet det i overensstemmelse med niende betragtning til direktivet fastsættes, at medlemsstaterne bør have mulighed for at kunne afslå at anvende direktivets bestemmelser i tilfælde af skattesvig eller skatteunddragelse.

(jf. præmis 46, 47, 49 og 52 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

10. november 2011 (*)

»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) – forsvarlige økonomiske betragtninger – omstrukturering eller rationalisering af aktiviteterne i de selskaber, der deltager i transaktionen – begreber«

I sag C-126/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) ved afgørelse af 3. februar 2010, indgået til Domstolen den 10. marts 2010, i sagen:

Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA

mod

Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais,

procesdeltager:

Ministério Público,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Safjan, og dommerne J.-J. Kasel (refererende dommer) og M. Berger,

generaladvokat: J. Mazák

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 14. juli 2011,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA ved advogado F. Castro Silva
- den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes og J. Menezes Leitão, som befuldmægtigede
- den spanske regering ved M. Muñoz Pérez, som befuldmægtiget
- den nederlandske regering ved C. Wissels og M. de Ree, som befuldmægtigede
- Det Forenede Kongeriges regering ved F. Penlington, som befuldmægtiget
- Europa-Kommissionen ved R. Lyal og M. Afonso, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

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 under en sag mellem Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA (herefter »Foggia – SGPS«) og Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (statssekretæren for skattespørgsmål, herefter »Secretário de Estado«) vedrørende sidstnævntes afslag på at give tilladelse til at gennemføre overførsel af skattemæssige tab som følge af en fusion mellem virksomheder i samme koncern.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Det anføres i niende betragtning til direktiv 90/434, at »medlemsstaterne bør have mulighed for at kunne afslå at anvende direktivet, når en fusion, en spaltning, en tilførsel af aktiver eller en ombytning af aktier har til formål at begå skattesvig eller skatteunddragelse [...]«.

4 Artikel 6 i direktiv 90/434, som er indeholdt i dettes afsnit II vedrørende fusioner, spaltninger samt ombytninger af aktier, bestemmer:

»Hvis medlemsstaterne, når de i artikel 1 omhandlede transaktioner finder sted mellem selskaber i det indskydende selskabs medlemsstat, anvender bestemmelser, der giver mulighed for, at det modtagende selskab overtager det indskydende selskabs i skattemæssig henseende endnu ikke afskrevne tab, udvider de disse bestemmelser til også at gælde for det modtagende selskabs faste driftssteder, som er beliggende på deres område, når de overtager det indskydende selskabs i skattemæssig henseende endnu ikke afskrevne tab.«

5 Artikel 11 i direktiv 90/434, der er indeholdt i direktivets afsnit V med overskriften »Afsluttende bestemmelser«, bestemmer følgende i stk. 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 aktiver:

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

6 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (lov om selskabsskat) i den version, der var gældende på tidspunktet for tvisten i hovedsagen (herefter »CIRC«), indeholder en artikel 67 vedrørende muligheden for at overføre skattemæssige tab. Artikel 67, stk. 6, 7 og 10, har følgende ordlyd:

»6. Med henblik på anvendelsen af artikel 68 og 70 [i CIRC] for så vidt angår selskabers fusioner eller spaltninger i forskellige medlemsstater i Den Europæiske Union skal udtrykket »selskab« forstås i henhold til definitionen i bilaget til direktiv 90/434.

7. Den særlige ordning, som er indført i denne underafdeling, finder anvendelse på selskabers fusioner, spaltninger og tilførsler af aktiver, således som de er defineret i stk. 1-3, hvori indgår:

- a) selskaber, som har sæde eller reel ledelse i Portugal, som er pligtige at svare IRC og ikke er fritagne, hvis skattepligtige overskud ikke beregnes efter den forenklede ordning
- b) et eller flere selskaber fra andre medlemsstater i Den Europæiske Union, når alle selskaber opfylder betingelserne i artikel 3 i direktiv 90/434

[...]

10. Den indførte særlige ordning finder hverken hel eller delvis anvendelse, når de transaktioner, der henhører under ordningen, har skatteunddragelse som hovedformål eller som et af hovedformålene, hvilket særligt kan anses for godtgjort, når de pågældende selskabsindtægter ikke i det hele er underlagt samme selskabsskatteordning, eller når transaktionerne ikke er foretaget ud fra forsvarlige økonomiske betragtninger, såsom omstrukturering eller rationalisering af aktiviteterne i de selskaber, der deltager i transaktionen. I sådanne tilfælde foretages der i givet fald yderligere betalinger svarende til skatten.«

7 I CIRC's artikel 69, stk. 1 og 2, bestemmes der følgende:

»1. De fusionerede selskabers skattemæssige tab kan fradrages i det nye eller det overtagende selskabs skattepligtige indkomst indtil udløbet af den i artikel 47, stk. 1, omhandlede frist, som løber fra det skatteår, som de vedrører, på betingelse af, at der gives tilladelse fra finansministeriet efter de pågældende parter ansøgning til skattegeneraldirektoratet inden udgangen af den måned, der følger efter registreringen af fusionen i handelsregistret.

2. Tilladelsen meddeles alene, hvis det er godtgjort, at fusionen er foretaget ud fra forsvarlige økonomiske betragtninger, såsom omstrukturering eller rationalisering af aktiviteterne i de selskaber, der deltager i transaktionen, og hvis den er led i selskabets omstillings- og udviklingsstrategi på mellemlang eller lang sigt, som har positive indvirkninger på produktionsstrukturen, idet alle nødvendige eller hensigtsmæssige forhold med henblik herpå skal fremlægges for at sikre fuldt kendskab til den omhandlede transaktion, i forhold til såvel dens retlige som økonomiske aspekter.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

8 Ved en fusion den 29. september 2003 overtog Foggia – SGPS, et portugisisk selskab, der opererede som holdingselskab, tre andre holdingselskaber i samme koncern.

9 Ved skrivelse indgået til Secretário de Estado den 28. november 2003 indgav Foggia – SGPS i henhold til CIRC's artikel 69, stk. 1, en ansøgning om tilladelse til i dets eventuelle skatteberettigede overskud at fradrage de skattepligtige tab for de overtagne holdingselskaber, som var konstaterede, men endnu ikke afskrevne, for skatteårene 1997-2002 inklusive.

10 Secretário de Estado imødekom denne ansøgning for så vidt angik to af de tre selskaber, men gav ved afgørelse af 6. oktober 2004 afslag på overførsel af Riguadiana – SGPS SA's (herefter »Riguadiana«) skattemæssige tab med den begrundelse, at dette selskabs fusion med Foggia – SGPS ikke udgjorde nogen økonomisk interesse for sidstnævnte selskab.

11 Secretário de Estado har i denne forbindelse understreget, at for de pågældende år var Riguadiana ophørt med at forvalte en beholdning af kapitalinteresser, selskabet havde praktisk talt ikke haft noget indtjening ved sine aktiviteter og havde alene investeret i værdipapirer. Det var endvidere ikke klart, hvorfra selskabets skattemæssige tab på ca. 2 mio. EUR, som var opgivet på skatteangivelsen for 2002, hidrørte. Skønt fjernelsen af Riguadiana fra koncernstrukturen klart kunne føre til en nedsættelse af koncernens administrative omkostninger og

forvaltningsomkostninger, kunne denne positive virkning på koncernens strukturelle omkostninger ifølge Secretário de Estado ikke betragtes som en økonomisk interesse for Foggia – SGPS.

12 Den 24. januar 2005 anlagde Foggia – SGPS en forvaltningsretssag ved Tribunal Central Administrativo Sul med henblik på annullation af beslutningen om afslag samt vedtagelse af en forvaltningsakt om tilladelse til overførsel af de omhandlede skattemæssige tab. Retten gav ikke selskabet medhold.

13 Den 3. december 2008 indbragte Foggia – SGPS sagen for Supremo Tribunal Administrativo, som var sidste instans.

14 I sin forelæggelsesafgørelse har den forelæggende ret anført, at kravet om, at der skal foreligge »forsvarlige økonomiske betragtninger«, udgør en af de to kumulative betingelser i CIRC's artikel 69, stk. 2, og at det falder inden for Secretário de Estados skønsmagt at vurdere, om en sådan betingelse er opfyldt. Den forelæggende ret har imidlertid rejst tvivl om foreneligheden af Secretário de Estados vurdering af udtrykket »forsvarlige økonomiske betragtninger«, henset til samme begreb i artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434.

15 Under disse omstændigheder har Supremo Tribunal Administrativo besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Hvori består betydningen og rækkevidden af artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv [90/434], herunder navnlig hvori består indholdet af begrebet »forsvarlige økonomiske betragtninger« og begrebet »omstrukturering eller rationalisering af aktiviteterne« i de selskaber, der deltager i transaktioner, som er omfattet af anvendelsesområdet for direktiv [90/434]?

2) Er det af skattemyndighederne anvendte kriterium – hvorefter der ikke foreligger væsentlige økonomiske betragtninger, der kan begrunde det overtagende selskabs ansøgning om overførsel af skattemæssige underskud fra det overtagne selskab, hvorfor skattemyndighederne fandt, at der fra det overtagende selskabs synspunkt ikke var nogen åbenbar økonomisk interesse i overførslen, henset til, at det overtagne selskab ikke udøvede nogen virksomhed som holdingselskab og ikke rådede over finansielle andele og derfor blot ville overføre betydelige underskud, selv om fusionen kunne have en positiv virkning med hensyn til koncernens omkostningsstruktur – foreneligt med ovennævnte fællesskabsforskrift?»

Om Domstolens kompetence og formaliteten med hensyn til anmodningen om præjudiciel afgørelse

16 I sit skriftlige indlæg har den portugisiske regering for det første anført, at Domstolen ikke har kompetence til at træffe afgørelse vedrørende anmodningen om præjudiciel afgørelse, og for det andet anført, at den præjudicielle anmodning ikke skal antages til realitetsbehandling, idet de forelagte spørgsmål ikke er relevante.

17 Den pågældende regering har for det første gjort gældende, at tvisten i hovedsagen indgår i en rent national sammenhæng. Det er tvivlsomt, om tvisten falder inden for anvendelsesområdet for direktiv 90/434, og følgelig om Domstolen har kompetence, idet EU-retten hverken direkte eller indirekte regulerer den i hovedsagen omhandlede situation.

18 Det bemærkes herved, at det følger af artikel 267, stk. 1, TEUF, at Domstolen bl.a. har kompetence til at afgøre præjudicielle spørgsmål om »fortolkningen af traktaterne« og »fortolkningen af retsakter udstedt af Unionens institutioner«.

19 Det er ubestridt, at tvisten i hovedsagen vedrører en bestemmelse i den nationale ret, som

finder anvendelse i en rent national sammenhæng.

20 Det fremgår imidlertid af de sagsakter, som Domstolen er i besiddelse af, at nationale og grænseoverskridende omstruktureringer i henhold til CIRC's artikel 67 er underlagt samme skatteordning for så vidt angår fusioner, og at bestemmelsen om muligheden for at meddele afslag vedrørende anvendelse af skatteordningen i tilfælde af manglende forsvarlige økonomiske betragtninger – fastsat i artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 – ligeledes finder anvendelse på rent interne situationer.

21 Det følger af Domstolens faste 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 (dom af 17.7.1997, sag C-28/95, Leur-Bloem, Sml. I, s. 4161, præmis 32, af 15.1.2002, sag C-43/00, Andersen og Jensen, Sml. I, s. 379, præmis 18, og af 20.5.2010, sag C-352/08, Modehuis A. Zwijnenburg, Sml. I, s. 4303, præmis 33).

22 Det skal tilføjes, at det alene tilkommer den nationale ret at vurdere den nøjagtige rækkevidde af denne henvisning til EU-retten, da Domstolens kompetence er begrænset til en undersøgelse og fortolkning af de EU-retlige bestemmelser alene (Leur-Bloem-dommen, præmis 33, og dommen i sagen Modehuis A. Zwijnenburg, præmis 34).

23 Det følger af ovenstående betragtninger, at Domstolen har kompetence til at besvare de af Supremo Tribunal Administrativo forelagte spørgsmål vedrørende fortolkning af bestemmelserne i direktiv 90/434, selv om disse ikke direkte regulerer den situation, som er omhandlet i hovedsagen.

24 Den portugisiske regering er for det andet af den opfattelse, at anmodningen om præjudiciel afgørelse ikke bør antages til realitetsbehandling, idet der ikke er nogen forbindelse mellem den anmodede fortolkning af artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434, hvis ordlyd er gentaget i CIRC's artikel 67, stk. 10, og genstanden for hovedsagen, som vedrører CIRC's artikel 69, stk. 2, vedrørende overførsel af skattemæssige tab som omhandlet i det pågældende direktivs artikel 6.

25 I henhold til Domstolens faste praksis tilkommer det inden for rammerne af det samarbejde, der i henhold til artikel 267 TEUF er indført mellem Domstolen og de nationale retter, udelukkende den nationale ret, for hvem en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når de stillede spørgsmål vedrører fortolkningen af EU-retten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse (jf. bl.a. Leur-Bloem-dommen, præmis 24, samt dom af 22.12.2008, sag C-48/07, Les Vergers du Vieux Tauves, Sml. I, s. 10627, præmis 16, og af 8.9.2011, forenede sager C-78/08 – C-80/08, Paint Graphos m.fl., endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 30).

26 Der foreligger en formodning for, at de spørgsmål om en fortolkning af EU-retten, som den nationale ret har stillet på det retlige og faktiske grundlag, som den har fastlagt inden for sit ansvarsområde, og hvis rigtighed det ikke tilkommer Domstolen at efterprøve, er relevante. Domstolen kan således kun afvise en anmodning om en præjudiciel afgørelse fra en national ret, såfremt det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en sagligt korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål (jf. dom af 7.6.2007, forenede

sager C-222/05 – C-225/05, van der Weerd m.fl., Sml. I, s. 4233, præmis 22, samt dommen i sagen Les Vergers du Vieux Tauves, præmis 17, og i sagen Paint Graphos m.fl., præmis 31).

27 I det foreliggende tilfælde kan det dog ikke med føje hævdes, at fortolkningen af direktiv 90/434 savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, eller at problemet er af hypotetisk karakter, da den forelæggende rets anmodning netop tilsigter at sætte denne ret i stand til at besvare et spørgsmål om foreneligheden af Secretário de Estados synspunkt vedrørende begrebet »forsvarlige økonomiske betragtninger« med samme begreb i direktivets artikel 11, stk. 1, litra a).

28 Det følger af det ovenstående, at anmodningen om en præjudiciel afgørelse i modsætning til, hvad den portugisiske regering har anført, må antages til realitetsbehandling.

29 Hvad angår ordlyden af det andet spørgsmål henvises til fast retspraksis, hvoraf det følger, at selv om Domstolen inden for rammerne af en procedure iværksat i henhold til artikel 267 TEUF ikke har kompetence til at afgøre, om national ret er forenelig med EU-retten, eller til at fortolke nationale love eller administrative forskrifter, er den dog beføjet til at forsyne den forelæggende ret med alle under EU-retten henhørende fortolkningsbidrag, som gør det muligt for denne ret at vurdere en sådan forenelighed med henblik på pådømmelsen af den sag, der er indbragt for den (jf. bl.a. dom af 15.12.1993, sag C-292/92, Hünermund m.fl., Sml. I, s. 6787, præmis 8, og af 6.3.2007, forenede sager C-338/04, C-359/04 og C-360/04, Placanica m.fl., Sml. I, s. 1891, præmis 36).

30 Henset til ovenstående bemærkninger ønsker den forelæggende ret med de to spørgsmål, som behandles samlet, nærmere bestemt oplyst, om artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 skal fortolkes således, at en fusion mellem to selskaber inden for samme koncern kan anses for foretaget ud fra »forsvarlige økonomiske betragtninger« i denne bestemmelses forstand, når den har en positiv indvirkning på koncernens strukturelle omkostninger, skønt det overtagne selskab ikke udøver nogen virksomhed, ikke råder over nogen finansielle andele og alene overfører betydelige underskud til det overtagende selskab.

Om de præjudicielle spørgsmål

31 Det skal indledningsvis understreges, at den fælles beskatningsordning, som er indført ved direktiv 90/434, omfatter en række skattemæssige fordele og finder anvendelse uden forskel på samtlige transaktioner vedrørende fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier, uanset om begrundelsen for transaktionen måtte være finansiell, økonomisk eller rent skattemæssig (jf. Leur-Bloem-dommen, præmis 36, og dom af 5.7.2007, sag C-321/05, Kofoed, Sml. I, s. 5795, præmis 30).

32 Begrundelserne for den påtænkte transaktion får derimod atter betydning ved gennemførelsen af den mulighed, som medlemsstaterne har fået ved direktivets artikel 11, stk. 1, for ikke at give tilladelse til at drage fordel af direktivets bestemmelser (dommen i sagen Modehuis A. Zwiijnenburg, præmis 42).

33 Medlemsstaterne kan særligt i medfør af artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 ekstraordinært og i særlige tilfælde 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 (jf. i denne retning Leur-Bloem-dommen, præmis 38 og 39, og

Kofoed-dommen, præmis 37).

34 Hvad angår begrebet »forsvarlige økonomiske betragtninger« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i nævnte artikel 11, stk. 1, litra a), har Domstolen tidligere haft lejlighed til at præcisere, at det fremgår af ordlyden af og formålet med artikel 11 og direktiv 90/434 generelt, at begrebet er mere vidtgående end hensigten om blot at opnå en rent skattemæssig fordel. En fusion ved ombytning af aktier, der kun skal tjene et sådant formål, kan derfor ikke anses for en økonomisk forsvarlig betragtning i denne bestemmelses forstand (Leur-Bloem-dommen, præmis 47).

35 Følgelig kan en fusion, som bygger på flere formål, hvori skattemæssige betragtninger ligeledes kan indgå, udgøre en forsvarlig økonomisk betragtning, hvis de skattemæssige betragtninger imidlertid ikke er fremherskende i forbindelse med den påtænkte transaktion.

36 I henhold til artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 kan en konstatering af, at en fusion alene tilsigter at opnå en skattemæssig fordel og derfor ikke er foretaget ud fra forsvarlige økonomiske betragtninger, udgøre en formodning om, at transaktionen har skattesvig eller skatteunddragelse som hovedformål eller som et af sine hovedformål.

37 Det følger af Domstolens praksis, at ved afgørelsen af, om en påtænkt transaktion har et sådant formål, kan de kompetente nationale myndigheder ikke blot anvende forud fastsatte, generelle kriterier, men skal foretage en samlet undersøgelse af den konkrete transaktion. Indførelsen af en generel regel, hvorefter visse former for transaktioner automatisk er udelukket fra at opnå skattefordele, uden at der tages hensyn til spørgsmålet, om der faktisk foreligger skattesvig eller skatteunddragelse, går ud over, hvad der er nødvendigt for at undgå en sådan form for skattesvig eller skatteunddragelse, og vil være i strid med formålet med direktiv 90/434 (Leur-Bloem-dommen, præmis 41 og 44).

38 Det er i forbindelse med denne samlede undersøgelse, at der skal tages hensyn til de forhold, som den forelæggende ret har nævnt, nemlig den omstændighed, at det overtagne selskab på tidspunktet for fusionen ikke længere udøvede nogen virksomhed som holdingselskab, at det ikke længere rådede over finansielle andele, og at det overtagende selskab tilsigtede at overtage det overtagne selskabs i skattemæssig henseende endnu ikke afskrevne tab.

39 Ingen af disse forhold kan imidlertid i sig selv anses for afgørende.

40 En fusion eller en omstrukturering gennemført i form af overtagelse af et selskab, som ikke udøver virksomhed, og som ikke tilføjer det overtagende selskab egentlige aktiver, kan imidlertid betragtes som værende gennemført ud fra forsvarlige økonomiske betragtninger for dette sidstnævnte selskab.

41 Det er ligeledes heller ikke udelukket, at en fusion ved overtagelse af et selskab, som har sådanne tab, kan forfølge økonomiske forsvarlige betragtninger, for så vidt som artikel 6 i direktiv 90/434 udtrykkeligt henviser til lovbestemmelser om overtagelse af det overtagne selskabs i skattemæssig henseende endnu ikke afskrevne tab.

42 Den omstændighed, at disse skattemæssige tab er meget store, og at det ikke er klart fastlagt, hvorfra de stammer, kan derimod udgøre et indicium for skattesvig eller skatteunddragelse, idet fusionen ved overtagelse af et selskab uden tilførsel af aktiver alene tilsigter at opnå en rent skattemæssig fordel.

43 Den forelæggende ret ønsker således med henvisning til udtrykkene »omstrukturering« og »rationalisering« i artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 oplyst, om den positive virkning på de strukturelle omkostninger, som er en følge af nedsættelsen af koncernens administrative

omkostninger og forvaltningsomkostninger efter fusionen ved overtagelse, kan udgøre en forsvarlig økonomisk betragtning i denne bestemmelses forstand.

44 For at besvare dette spørgsmål skal det præciseres, at artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434, for så vidt som den udgør en undtagelse til de skatteregler, der er fastsat i direktiv 90/434, skal fortolkes indskrænkende under hensyn til dens ordlyd, dens formål og den sammenhæng, hvori den indgår (dommen i sagen *Modehuis A. Zwijnenburg*, præmis 46).

45 Det fremgår af ordlyden af artikel 11, stk. 1, litra a), og særligt af udtrykket »såsom omstrukturering eller rationalisering«, at sådanne transaktioner udgør eksempler på forsvarlige økonomiske betragtninger, og at de skal fortolkes i overensstemmelse med dette begreb.

46 Som Domstolen har fastslået i præmis 47 i *Leur-Bloem*-dommen, skal begreberne omstrukturering og rationalisering forstås som mere vidtgående end hensigten om blot at opnå en rent skattemæssig fordel, og enhver omstrukturering eller rationalisering, der kun skal tjene et sådant formål, kan ikke udgøre en forsvarlig økonomisk betragtning i denne bestemmelses forstand.

47 Der er således i princippet intet til hinder for, at en fusion, der gennemfører en omstrukturering eller en rationalisering af en koncern, som gør det muligt at nedsætte de administrative omkostninger og forvaltningsomkostningerne for denne koncern, kan forfølge forsvarlige økonomiske betragtninger. Dette er imidlertid ikke tilfældet med en overtagelse som den i hovedsagen omhandlede, hvoraf det synes at fremgå, at henset til størrelsen af den forventede skattemæssige fordel på 2 mio. EUR, er den besparelse på de strukturelle omkostninger, som koncernen opnår, helt marginal.

48 Det skal i denne forbindelse tilføjes, at omkostningsbesparelserne ved nedsættelsen af de administrative omkostninger og forvaltningsomkostningerne ved det overtagne selskabs ophør hører sammen med enhver fusion ved overtagelse, for så vidt som dette pr. definition indebærer en forenkling af koncernstrukturen.

49 Ved systematisk at antage, at en besparelse i de strukturelle omkostninger som følge af en nedsættelse af de administrative omkostninger og forvaltningsomkostningerne udgør en forsvarlig økonomisk betragtning uden at tage hensyn til andre formål med den påtænkte transaktion, og særligt de skattemæssige fordele, vil bestemmelsen i artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 være frataget hele sit formål, som består i at bevare medlemsstaternes finansielle interesser, idet det i overensstemmelse med niende betragtning til direktivet fastsættes, at medlemsstaterne bør have mulighed for at kunne afslå at anvende direktivets bestemmelser i tilfælde af skattesvig eller skatteunddragelse.

50 Det bemærkes i øvrigt, at artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 afspejler det almindelige EU-retlige princip om forbud mod retsmisbrug. De EU-retlige normers anvendelse kan ikke udvides til at dække retsstridige former for praksis, dvs. transaktioner, som ikke har fundet sted som led i almindelige kommercielle transaktioner, men alene har haft til formål retsstridigt at opnå fordele hjemlet i EU-retten (jf. i denne retning dom af 9.3.1999, sag C-212/97, *Centros*, Sml. I, s. 1459, præmis 24, og af 21.2.2006, sag C-255/02, *Halifax m.fl.*, Sml. I, s. 1609, præmis 68 og 69, samt *Kofoed*-dommen, præmis 38).

51 I denne forbindelse tilkommer det den forelæggende ret under hensyn til alle omstændighederne i den sag, der er indbragt for den, at undersøge, om de forhold, der peger i retning af en formodning for skattesvig eller skatteunddragelse i henhold til artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434, ud fra de kriterier, der er anført i denne doms præmis 39-51, er opfyldt i denne sag.

52 De forelagte spørgsmål, således som de er omformuleret i denne doms præmis 30, skal derfor besvares med, at artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 skal fortolkes således, at i tilfælde af en fusion mellem to selskaber inden for samme koncern kan den omstændighed, at det overtagne selskab på tidspunktet for fusionen ikke udøver nogen virksomhed, ikke råder over nogen finansielle andele og alene overfører store skattemæssige tab, af ubestemt oprindelse, til det overtagende selskab, udgøre en formodning for, at transaktionen ikke er foretaget ud fra »forsvarlige økonomiske betragtninger« i denne bestemmelses forstand, selv om transaktionen har en positiv indvirkning på koncernens strukturelle omkostninger. Det tilkommer den forelæggende ret, henset til alle omstændigheder i den sag, der er indbragt for den, at undersøge, om de forhold, der udgør formodningen for skattesvig eller skatteunddragelse i nævnte bestemmelses forstand, er opfyldt i denne sag.

Sagens omkostninger

53 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 (Femte 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 i tilfælde af en fusion mellem to selskaber inden for samme koncern kan den omstændighed, at det overtagne selskab på tidspunktet for fusionen ikke udøver nogen virksomhed, ikke råder over nogen finansielle andele og alene overfører store skattemæssige tab, af ubestemt oprindelse, til det overtagende selskab, udgøre en formodning for, at transaktionen ikke er foretaget ud fra »forsvarlige økonomiske betragtninger« i denne bestemmelses forstand, selv om transaktionen har en positiv indvirkning på koncernens strukturelle omkostninger. Det tilkommer den forelæggende ret, henset til alle omstændigheder i den sag, der er indbragt for den, at undersøge, om de forhold, der udgør formodningen for skattesvig eller skatteunddragelse i nævnte bestemmelses forstand, er opfyldt i denne sag.

Underskrifter

* Processprog: portugisisk.