

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

8. marts 2017 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – direkte beskatning – selskaber i forskellige medlemsstater – fælles beskatningsordning – fusion ved overtagelse – skattemyndighedens forudgående godkendelse – direktiv 90/434/EØF – artikel 11, stk. 1, litra a) – skattesvig eller skatteunddragelse – etableringsfrihed«

I sag C-14/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Conseil d'État (Frankrig) ved afgørelse af 30. december 2015, indgået til Domstolen den 11. januar 2016, i sagen:

Euro Park Service, indtrådt i SCI Cairnbulg Nanteuils rettigheder og forpligtelser,

mod

Ministre des Finances et des Comptes publics,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta, og dommerne E. Regan, J.-C. Bonichot, C.G. Fernlund (refererende dommer) og S. Rodin,

generaladvokat: M. Wathelet

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 7. september 2016,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Euro Park Service, indtrådt i SCI Cairnbulg Nanteuils rettigheder og forpligtelser, først ved avocat N. Boullez, derefter ved avocats N. Boullez et M. Castro

– den franske regering først ved D. Colas og S. Ghiandoni, som befuldmægtigede, derefter ved D. Colas, E. de Moustier og S. Ghiandoni, som befuldmægtigede

– Europa-Kommissionen ved W. Roels og L. Pamukcu, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 26. oktober 2016, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 49 TEUF og artikel 11 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 1990, L 225, s. 1).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Euro Park Service (herefter »Euro Park«), der er indtrådt i SCI Cairnbulg Nanteuils rettigheder og forpligtelser (herefter »Cairnbulg«), og Ministre des Finances et des Comptes publics (Frankrig, herefter »skattemyndigheden) vedrørende dennes afslag på at give Cairnbulg adgang til udskydelse af beskatningen af kapitalvinding fra dette selskabs aktiver i anledning af en fusion, hvor sidstnævnte selskab blev overtaget af et selskab, etableret i en anden medlemsstat, med den begrundelse, at de fusionerende selskaber ikke havde anmodet om skattemyndighedens forudgående godkendelse.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Direktiv 90/434 tilsigter ifølge første betragtning hertil 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 I dette øjemed indfører direktivet en ordning, hvorefter de nævnte transaktioner ikke i sig selv kan give anledning til beskatning. Eventuel kapitalvinding i forbindelse med disse transaktioner kan principielt beskattes, men udelukkende på den dato, hvor den faktisk realiseres.

5 De fire første samt niende betragtning til dette direktiv har følgende ordlyd:

»Transaktioner som fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater kan være nødvendige for, at der i Fællesskabet kan skabes vilkår, der svarer til vilkårene i et indre marked, og for dermed at sikre, at det fælles marked etableres og fungerer tilfredsstillende; disse transaktioner må ikke hindres af særlige begrænsninger, ulemper eller fordrejninger som følge af medlemsstaternes skatteregler; der bør derfor for disse transaktioner indføres konkurrencemæssigt neutrale skatteregler, således at virksomhederne kan tilpasse sig vilkårene i det fælles marked, øge deres produktivitet og styrke deres konkurrencemæssige stilling internationalt.

[D]e skatteregler, der gælder for disse transaktioner, er i øjeblikket mindre fordelagtige end dem, der gælder for selskaber, der er hjemmehørende i samme medlemsstat; denne forskelsbehandling må bringes til ophør.

[D]et er ikke muligt at nå dette mål ved at udvide de i medlemsstaterne gældende ordninger til at omfatte hele Fællesskabet, idet forskellene mellem disse ordninger vil kunne føre til fordrejninger; den eneste tilfredsstillende løsning på dette er en fælles beskatningsordning.

[D]en fælles beskatningsordning bør sikre, at en fusion, en spaltning, en tilførsel af aktiver eller en ombytning af aktier ikke beskattes, men skal samtidig tilgodese de finansielle interesser i den stat, hvor det indskydende eller det erhvervede selskab er hjemmehørende.

[...]

[M]edlemsstaterne 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 [...]«

6 Direktivets artikel 4, stk. 1, bestemmer:

»Fusion eller spaltning medfører ingen form for skat på kapitalvinding beregnet som forskellen mellem den indre værdi af de overførte aktiver og passiver og disses skattemæssige værdi. [...]«

7 Samme direktivs artikel 11, stk. 1, litra a), lyder:

»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.«

Fransk ret

8 De relevante bestemmelser i code général des impôts (den franske indkomstskattelov, herefter »CGI«) i den affattelse, der var i kraft i Frankrig på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, er de følgende.

9 Artikel 210 A i CGI bestemmer:

»1. Nettokapitalvinding og udbytte af samtlige aktiver tilført ved en fusion pålægges ikke selskabsskat.

[...]

3. Anvendelsen af disse bestemmelser er betinget af, at det overtagende selskab i fusionsaftalen forpligter sig til at overholde følgende forskrifter:

[...]

b. Det skal træde i stedet for det overtagne selskab og medregne de resultater, som er blevet udskudt med hensyn til beskatningen af det sidstnævnte selskab.

c. Det skal beregne de gevinster, der er realiseret efter overførslen af de ikke-afskrivningsberettigede aktiver, som det er blevet tilført, efter den værdi, som de, i skattemæssig henseende, havde i det overtagne selskabs regnskaber.

d. Det skal i sit skattepligtige udbytte medregne den kapitalvinding, der er opnået ved tilførslen af afskrivningsberettigede goder [...]«

10 Lovens artikel 210 B, stk. 3, fastsætter:

»[...] Der gives godkendelse, når, under hensyntagen til de elementer, der er genstand for tilførslen:

a. transaktionen er økonomisk begrundet, hvilket bl.a. kan finde udtryk ved det modtagende selskabs udøvelse af en selvstændig virksomhed eller ved en forbedring af dets strukturer samt

ved en sammenslutning af parterne

- b. transaktionens hovedformål eller et af hovedformålene ikke er skattesvig eller skatteunddragelse
- c. transaktionen gennemføres på en måde, som sikrer fremtidig beskatning af kapitalvinding, for hvilken beskatningen er blevet udskudt.«

11 Ifølge den forelæggende ret gennemfører artikel 230 C i CGI direktiv 90/434 i national ret. Denne artikel fastsætter:

- »1. Bestemmelserne i artikel 210 A og 210 B finder anvendelse på transaktioner, hvori der udelukkende deltager juridiske personer eller selskabsskattepligtige organisationer.
- 2. Disse bestemmelser finder kun anvendelse på franske juridiske personers tilførsler til udenlandske juridiske personer, hvis disse tilførsler på forhånd er godkendt på de i artikel 210 B, stk. 3, fastsatte betingelser.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 Den 26. november 2004 indgik det franske selskab Cairnbulg i en opløsning uden likvidation på vegne af og til fordel for dets eneste selskabsdeltager, det luxembourgske selskab Euro Park. I denne forbindelse valgte Cairnbulg, i sin resultatopgørelse, underskrevet den 25. januar 2005, vedrørende regnskabsåret, der sluttede den 26. november 2004, den særlige ordning for fusioner, som er fastsat i artikel 210 A ff. i CGI. Som følge heraf angav selskabet ikke nettokapitalvinding og udbytte af de aktiver, som det havde tilført Euro Park, som selskabsskattepligtigt.

13 Ved notarialdokument af 19. april 2005 blev de tilførte aktiver fra Cairnbulg værdisat til deres regnskabsmæssige nettoværdi, 9 387 700 EUR. Samme dato overdrog Euro Park disse tilførte aktiver til SCI IBC Ferrier til en pris på 15 776 000 EUR, svarende til deres markedsværdi den 26. november 2004.

14 Efter en kontrol anfægtede skattemyndigheden selskabets adgang til at anvende den særlige fusionsordning med den begrundelse, at Cairnbulg for det første ikke havde søgt ministeriel godkendelse i henhold til artikel 210 C i CGI, og for det andet, at denne godkendelse under alle omstændigheder ikke ville være blevet givet, da transaktionen ikke var begrundet i økonomiske hensyn, men havde skattesvig eller skatteunddragelse som formål. Som følge heraf blev Euro Park, der er indtrådt i Cairnbulgs rettigheder og forpligtelser, pålagt at betale supplerende skat og skattebidrag foruden skattebøder som foreskrevet i CGI ved forsætlig undladelse.

15 Euro Park anlagde sag med påstand om fritagelse for denne skat og skattebøderne ved tribunal administratif de Paris (forvaltningsdomstolen i Paris, Frankrig). Da tribunal administratif ikke gav Euro Park medhold i selskabets påstand, indbragte sidstnævnte sagen for cour administrative d'appel de Paris (forvaltningsappeldomstolen i Paris, Frankrig), der stadfæstede dommen fra tribunal administratif.

16 Euro Park ankede dernæst sagen til Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig), idet selskabet gjorde gældende, at artikel 210 C, stk. 2, i CGI indfører en ubegrundet restriktion af artikel 49 TEUF og dermed af princippet om etableringsfrihed ved at kræve, at kun tilførsel af aktiver til ikke-hjemmehørende juridiske personer skal godkendes på forhånd, mens dette krav ikke gælder ved aktivtilførsler til hjemmehørende juridiske personer.

17 Under disse omstændigheder har Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager)

besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er det, når en medlemsstats nationale lovgivning i sin interne ret gør brug af muligheden i henhold til artikel 11, stk. 1, i [direktiv 90/434,] muligt at prøve de retsakter, der er vedtaget for at gennemføre denne mulighed, i forhold til Den Europæiske Unions primære ret?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, skal bestemmelserne i [...] artikel 49 [TEUF] da fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, som med henblik på at bekæmpe skattesvig og skatteunddragelse fastsætter, at adgangen til at anvende den fælles skatteordning, der gælder for fusioner og andre transaktioner, der kan sidestilles hermed, er underlagt en forudgående godkendelsesprocedure for så vidt angår alene tilførsel til udenlandske juridiske personer og ikke tilførsel til nationale juridiske personer?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

18 Den forelæggende ret ønsker med det første spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om EU-retten gør det muligt at bedømme, om en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede er forenelig med den primære ret, selv om denne lovgivning er blevet vedtaget for at gennemføre muligheden i henhold til artikel 11, stk. 1, i direktiv 90/434 i national ret.

19 Det følger af fast retspraksis, at enhver national foranstaltning inden for et område, der har været genstand for en udtømmende harmonisering i Den Europæiske Union, skal bedømmes på grundlag af de harmoniserede bestemmelser og ikke på grundlag af bestemmelser i den primære ret (dom af 12.11.2015, Visnapuu, C-198/14, EU:C:2015:751, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

20 Derfor er det nødvendigt at afgøre, om artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 indfører en sådan harmonisering.

21 I det foreliggende tilfælde er det tilstrækkeligt at konstatere, at det klart fremgår af denne bestemmelses ordlyd, at dette ikke er tilfældet.

22 Således som det fremgår af dens ordlyd, giver denne bestemmelse nemlig for det første kun medlemsstaterne en mulighed for at afslå helt eller delvist at anvende direktivets bestemmelser eller inddrage adgangen til at anvende dem, såfremt en af dets anvendelsesområde omfattet transaktion, f.eks. en fusion vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater (en grænseoverskridende fusion), har skattesvig eller skatteunddragelse som hovedformål eller som et af sine hovedformål (jf. i denne retning dom af 17.7.1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, præmis 38).

23 Inden for rammerne af denne forbeholdte kompetence gør denne bestemmelse det dernæst muligt for medlemsstaterne at fastsætte en formodning for skattesvig eller skatteunddragelse, såfremt fusionen ikke foretages ud fra forsvarlige økonomiske betragtninger (jf. i denne retning dom af 17.7.1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, præmis 39).

24 For så vidt angår udøvelsen af denne mulighed og gennemførelsen af den nævnte formodning fremgår det endelig af Domstolens retspraksis, at det, i mangel af mere præcise EU-retlige bestemmelser i så henseende, tilkommer medlemsstaterne, under hensyn til proportionalitetsprincippet, at fastsætte de nærmere regler for gennemførelsen af artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 (jf. i denne retning dom af 17.7.1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, præmis 43).

25 På denne baggrund må det konstateres, at denne bestemmelse ikke har til formål at indføre en udtømmende harmonisering på EU-plan med hensyn til foranstaltningerne til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse.

26 Det første forelagte spørgsmål skal derfor besvares således, at EU-retten, for så vidt som artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 ikke indfører en udtømmende harmonisering, gør det muligt at bedømme, om en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede er forenelig med den primære ret, selv om denne lovgivning er blevet vedtaget for at gennemføre muligheden i henhold til denne bestemmelse i national ret.

Det andet spørgsmål

27 Den forelæggende ret ønsker med det andet spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der i tilfælde af en grænseoverskridende fusion underlægger tildelingen af de skattefordele, der finder anvendelse på en sådan transaktion i henhold til direktiv 90/434 – i det foreliggende tilfælde udskydelse af beskattningen af kapitalvinding fra de aktiver, som et fransk selskab tilfører et selskab etableret i en anden medlemsstat – en forudgående godkendelsesprocedure, inden for rammerne af hvilken den skattepligtige for at opnå godkendelsen skal godtgøre, at den pågældende transaktion er økonomisk begrundet, at den ikke har skattesvig eller skatteunddragelse som hovedformål eller som et af sine hovedformål, og at den gennemføres på en måde, som sikrer fremtidig beskattning af kapitalvinding, for hvilken beskattningen er blevet udskudt, hvorimod en sådan udskydelse af beskattningen indrømmes i tilfælde af en intern fusion, uden at den skattepligtige er underlagt en sådan procedure.

28 I denne forbindelse bemærkes, at Domstolen allerede har præciseret, at en grænseoverskridende fusion udgør en særlig måde at udøve etableringsfriheden på, som er vigtig for det indre markeds tilfredsstillende funktion, og dermed hører den til blandt de erhvervsmæssige aktiviteter, med hensyn til hvilke medlemsstaterne er forpligtede til at respektere denne frihed (jf. i denne retning dom af 13.12.2005, SEVIC Systems, C-411/03, EU:C:2005:762, præmis 19).

29 For at denne særlige måde at udøve etableringsfriheden på ikke hindres af særlige begrænsninger, ulemper eller fordrejninger som følge af medlemsstaternes skatteregler, indfører direktiv 90/434, således som det fremgår af dets første til femte betragtning, en fælles beskatningsordning ved at fastsætte skattefordele, som f.eks. udskydelse af beskattningen af kapitalvinding fra de aktiver, der tilføres under en sådan transaktion.

30 I denne sammenhæng har Domstolen allerede haft lejlighed til at præcisere, at medlemsstaterne skal indrømme disse skattefordele for transaktioner, der er omfattet af dette direktivs anvendelsesområde, medmindre transaktionerne har skattesvig eller skatteunddragelse som hovedformål eller et af deres hovedformål som omhandlet i nævnte direktivs artikel 11, stk. 1, litra a) (dom af 11.12.2008, A.T., C-285/07, EU:C:2008:705, præmis 30).

31 For så vidt som den forelæggende ret og den franske regering har oplyst, at den omhandlede lovgivning har til formål at sikre gennemførelsen af direktiv 90/434, og navnlig dets

artikel 11, stk. 1, litra a), i national ret, skal det herefter for det første afgøres, om vedtagelsen af en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede kan ske på grundlag af denne bestemmelse, og, i denne forbindelse, om dette direktiv er til hinder for en sådan lovgivning.

Artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434

32 I henhold til den i hovedsagen omhandlede lovgivning er adgangen til udskydelse af beskatningen af kapitalvinding fra de aktiver, som et fransk selskab tilføjer et selskab etableret i en anden medlemsstat, underlagt en forudgående godkendelsesprocedure, inden for rammerne af hvilken den skattepligtige for at opnå udskydelse af beskatningen skal godtgøre, at tre betingelser er opfyldt, nemlig i) at den påtænkte transaktion er økonomisk begrundet, ii) at den ikke har skattesvig eller skatteunddragelse som hovedformål eller som et af sine hovedformål, og iii) at den gennemføres på en måde, som sikrer fremtidig beskatning af kapitalvinding, for hvilken beskatningen er blevet udskudt.

33 Herefter opstår spørgsmålet, om artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 er til hinder for vedtagelsen af en sådan lovgivning.

– *En forudgående procedure*

34 For så vidt angår den omstændighed, at der foreligger en forudgående procedure, bemærkes, at direktiv 90/434 ikke indeholder nogle processuelle krav, som medlemsstaterne skal overholde for at indrømme de skattefordele, som fastsættes i direktivet.

35 Selv hvis det antages, at det nævnte direktiv giver medlemsstaterne mulighed for at fastsætte sådanne processuelle krav, er det krav, som er fastsat i den i hovedsagen omhandlede lovgivning, ikke forenelig med direktivet.

36 Når der ikke findes EU-retlige bestemmelser herom, henhører de processuelle regler, der har til formål at sikre beskyttelsen af de rettigheder, som EU-retten medfører for de skattepligtige, under hver medlemsstats retsorden i medfør af princippet om medlemsstaternes procesautonomi, dog på betingelse af, at disse regler ikke må være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende interne forhold (ækvivalensprincippet), og at de i praksis ikke må gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der hjemles i Unionens retsorden (effektivitetsprincippet) (jf. dom af 18.10.2012, Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

37 Hvad angår det sidstnævnte princip bemærkes, at hvert enkelt tilfælde, hvor der opstår spørgsmål om, hvorvidt en national processuel bestemmelse i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, som tillægges borgerne i henhold til Unionens retsorden, skal bedømmes under hensyn til de principper, der ligger til grund for den berørte nationale retsplejeordning, hvortil bl.a. hører retssikkerhedsprincippet (jf. i denne retning dom af 27.6.2013, Agroconsulting, C-93/12, EU:C:2013:432, præmis 48, og af 6.10.2015, Târ?ia, C-69/14, EU:C:2015:662, præmis 36).

38 I denne forbindelse har Domstolen allerede præciseret, at dette krav om retssikkerhed gælder med særlig styrke, når der er tale om EU-retlige bestemmelser med retsvirkninger af økonomisk art, således at de berørte kan få et nøjagtigt kendskab til omfanget af de forpligtelser, der herved pålægges dem (jf. i denne retning dom af 21.2.2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 72, og af 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, præmis 34).

39 Hvad angår ækvivalensprincippet har den franske regering i det foreliggende tilfælde under

retsmødet oplyst, at den forudgående procedure, der er fastsat i den i hovedsagen omhandlede lovgivning, principielt kun finder anvendelse i tilfælde af grænseoverskridende fusioner. Domstolen råder imidlertid ikke over de oplysninger om de processuelle regler, der gælder for interne fusioner, som er nødvendige for at bedømme, om de førstnævnte transaktioner behandles mindre gunstigt end de sidstnævnte. Det påhviler den forelæggende ret ved at sammenligne de processuelle regler, der gælder for grænseoverskridende fusioner henholdsvis interne fusioner, at efterprøve, om denne lovgivning er forenelig med dette princip.

40 Hvad angår effektivitetsprincippet forudsætter overholdelsen af kravet om retssikkerhed, at de processuelle regler, der gennemfører direktiv 90/434, og navnlig dets artikel 11, stk. 1, litra a), er tilstrækkeligt præcise, klare og forudsigelige til, at de skattepligtige kan få et nøjagtigt kendskab til, hvilke rettigheder de har, og sikre sig, at de har ret til skattefordelene i henhold til det nævnte direktiv og i givet fald kan håndhæve disse rettigheder ved de nationale domstole (jf. i denne retning dom af 28.2.1991, Kommissionen mod Tyskland, C-131/88, EU:C:1991:87, præmis 6, af 10.3.2009, Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, præmis 44 og 45, af 15.7.2010, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, C-582/08, EU:C:2010:429, præmis 49 og 50, og af 18.10.2012, Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

41 I det foreliggende tilfælde bemærkes imidlertid, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning ikke præciserer reglerne for anvendelsen af den pågældende forudgående procedure. Den franske regering har under retsmødet bekræftet, at det forholder sig således, men er samtidig under henvisning til skattemyndighedens praksis fremkommet med nogle præciserende oplysninger vedrørende disse regler. I denne forbindelse har den franske regering oplyst, at selv om denne lovgivning fastsætter tre betingelser for at opnå en forudgående godkendelse, er det i medfør af den praksis, som følges af skattemyndigheden, tilstrækkeligt for at meddele godkendelse, at alene betingelsen om en økonomisk begrundelse er opfyldt. Desuden har den nævnte regering præciseret, at proceduren for forudgående godkendelse i medfør af samme praksis heller ikke fører til en udsættelse af den grænseoverskridende fusion. Såfremt der er blevet indgivet en anmodning om godkendelse inden transaktionens iværksættelse, kan denne således gennemføres, før der opnås en godkendelse fra skattemyndigheden.

42 Herved kan det, således som generaladvokaten har anført i punkt 30-34 og 57 i sit forslag til afgørelse, konstateres, at bestemmelserne i den i hovedsagen omhandlede lovgivning imidlertid ikke svarer til den praksis, som følges af skattemyndigheden, hvilket kan skabe usikkerhed om reglerne for anvendelsen af artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434. Disse regler forekommer derfor ikke at være tilstrækkeligt præcise, klare og forudsigelige til, at de skattepligtige kan få et nøjagtigt kendskab til, hvilke rettigheder de har, så meget desto mere som i det mindste visse af bestemmelserne kan ændres efter skattemyndighedens forgodtbefindende.

43 Desuden har den franske regering under retsmødet oplyst, at en afgørelse om afslag altid blev forsynet med en begrundelse, samtidig med at regeringen dog har bekræftet, at en periode på fire måneder uden svar fra skattemyndigheden på en anmodning om forudgående godkendelse svarede til en implicit afgørelse om afslag, som i dette tilfælde kun blev begrundet, hvis den skattepligtige anmodede derom.

44 Det må konstateres, at en sådan regel heller ikke overholder kravet om retssikkerhed.

45 For at de skattepligtige kan få et nøjagtigt kendskab til omfanget af deres rettigheder og forpligtelser i henhold til direktiv 90/434 og handle derefter (jf. i denne retning dom af 10.3.2009, Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, præmis 44 og 45, og af 15.7.2010, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, C-582/08, EU:C:2010:429, præmis 49 og 50), skal en afgørelse fra skattemyndigheden, der giver den skattepligtige person afslag på en skattefordel i henhold til dette direktiv, nemlig altid være begrundet, således at sidstnævnte kan kontrollere, at de grunde, som fik

disse myndigheder til ikke at indrømme ham den i direktivet fastsatte skattefordel, er berettigede, og i givet fald kan gøre sin ret gældende for de kompetente retsinstanser.

46 På denne baggrund fremgår det, at de i hovedsagen omhandlede processuelle regler tilsidesætter kravet om retssikkerhed, og at denne lovgivning følgelig ikke overholder effektivitetsprincippet.

– *De betingelser, som skal overholdes for at opnå de ved direktiv 90/434 fastsatte skattefordele*

47 For så vidt angår de betingelser, der opstilles i den nævnte lovgivning, bemærkes, at Domstolen gentagne gange har 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, der er omfattet af sidstnævntes anvendelsesområde, uanset om begrundelsen for transaktionen måtte være finansiel, økonomisk eller rent skattemæssig (dom af 20.5.2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

48 Domstolen har tillige præciseret, at medlemsstaterne således kun undtagelsesvist og i særlige tilfælde i medfør af artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 kan afslå helt eller delvist at anvende dette direktivs bestemmelser eller inddrage adgangen til at anvende dem (dom af 20.5.2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

49 Da denne bestemmelse indeholder en undtagelse til direktiv 90/434's hovedregel om en adgang til at anvende den fælles beskatningsordning for transaktioner, der er omfattet af direktivets anvendelsesområde, skal bestemmelsen fortolkes indskrænkende (jf. i denne retning dom af 20.5.2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, præmis 46).

50 For det første bemærkes, at mens direktiv 90/434 som udgangspunkt giver adgang til udskydelse af beskatningen af kapitalvinding fra de tilførte aktiver og kun tillader, at dette afslås på én betingelse, nemlig at hovedformålet eller et af hovedformålene med den påtænkte transaktion er skattesvig eller skatteunddragelse (jf. i denne retning dom af 17.7.1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, præmis 45), afslås det i det foreliggende tilfælde i henhold til den i hovedsagen omhandlede lovgivning generelt at give adgang til udskydelse af beskatningen, medmindre den skattepligtige først opfylder de formelle og materielle krav, der er fastsat i denne lovgivning.

51 For det andet bemærkes, at for så vidt som den nævnte lovgivning opstiller de i denne doms præmis 32 omtalte tre betingelser for at give adgang til udskydelse af beskatningen, udvides anvendelsesområdet for den forbeholdte kompetence for medlemsstaterne, der er nævnt i denne doms præmis 22 og 23, i et videre omfang end det, der er fastsat i artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434, således som også generaladvokaten har anført i punkt 34-36 i forslaget til afgørelse.

52 For det tredje bemærkes, således som generaladvokaten har konstateret i punkt 36 i forslaget til afgørelse, at den tredje betingelse, der er fastsat i den i hovedsagen omhandlede lovgivning – nemlig at transaktionen gennemføres på en måde, som sikrer fremtidig beskatning af kapitalvinding, for hvilken beskatningen er blevet udskudt – i modsætning til det af den franske regering anførte ikke kan begrundes i hensynet til at bekæmpe skattesvig eller skatteunddragelse, eftersom dette formål allerede udtrykkeligt er omfattet af den anden betingelse, som denne lovgivning fastsætter.

53 For det fjerde må der for så vidt angår formodningen for skattesvig og skatteunddragelse i artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 henvises til, at denne bestemmelse kun gør det muligt for

medlemsstaterne at fastsætte en formodning for skattesvig eller skatteunddragelse, såfremt den påtænkte transaktion alene tilsigter at opnå en skattemæssig fordel og derfor ikke er foretaget ud fra forsvarlige økonomiske betragtninger (jf. i denne retning dom af 17.7.1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, præmis 45, og af 10.11.2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, præmis 36).

54 For det femte følger det af Domstolens praksis, at medlemsstaterne, når de gennemfører artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434, ikke kan vedtage en generel formodning for skattesvig eller skatteunddragelse.

55 I så henseende har Domstolen således allerede præciseret, at ved afgørelsen af, om den pågældende transaktion har skattesvig eller skatteunddragelse til formål, kan de kompetente nationale myndigheder ikke blot anvende forud fastsatte, generelle kriterier, men skal foretage en samlet undersøgelse af transaktionen, eftersom 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 dette direktiv (dom af 10.11.2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, præmis 37).

56 For så vidt som den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, for at give adgang til udskydelse af beskatningen af kapitalvinding i henhold til direktiv 90/434, systematisk og ubetinget kræver, at den skattepligtige godtgør, at den omhandlede transaktion er økonomisk begrundet, og at den ikke har skattesvig eller skatteunddragelse som hovedformål eller som et af sine hovedformål, uden at skattemyndigheden er forpligtet til at fremlægge blot antydningen af bevis for, at der ikke foreligger forsvarlige økonomiske betragtninger, eller indicier for svig eller skatteunddragelse, indfører denne lovgivning en generel formodning for skattesvig eller skatteunddragelse.

57 Henset til de foregående betragtninger må det fastslås, at artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 skal fortolkes således, at den er til hinder for vedtagelse af en national lovgivning som den, der er omhandlet i hovedsagen.

Artikel 49 TEUF

58 I henhold til fast retspraksis stiller artikel 49 TEUF krav om ophævelse af restriktioner for etableringsfriheden. Selv om EUF-traktatens bestemmelser om etableringsfriheden ifølge deres ordlyd skal sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, indebærer de samtidig et forbud mod, at oprindelsesmedlemsstaten lægger hindringer i vejen for, at en af dens statsborgere etablerer sig i en anden medlemsstat, eller at et selskab, som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, gør det (jf. dom af 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

59 Alle foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af etableringsfriheden mindre attraktiv, skal betragtes som restriktioner for denne frihed (dom af 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

60 Det må konstateres, at det i hovedsagen udelukkende er i tilfælde af grænseoverskridende fusioner, at adgangen til udskydelse af beskatningen af kapitalvinding fra de aktiver, som et fransk selskab tilføjer et selskab etableret i en anden medlemsstat, er underlagt kravene i den omhandlede lovgivning.

61 Som den franske regering har medgivet, behandles grænseoverskridende fusioner og interne fusioner således forskelligt i henhold til denne lovgivning.

62 En sådan forskel kan afholde dem fra at udøve deres etableringsfrihed og udgør derfor en hindring for denne frihed.

63 En sådan hindring vil kun være tilladt, hvis den er objektivt begrundet i tvingende almene hensyn, der er anerkendt i EU-retten. Endvidere kræves det, såfremt dette er tilfældet, at restriktionen ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette formål (dom af 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

64 Ifølge den franske regering er den hindring, som foreligger i hovedsagen, begrundet i tvingende almene hensyn til bekæmpelsen af skattesvig og skatteunddragelse og til en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

65 I denne forbindelse bemærkes, at Domstolen allerede har fastslået, at såvel bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse som behovet for at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne er tvingende almene hensyn, der kan begrunde en restriktion for udøvelsen af den frie bevægelighed, der er sikret ved traktaten (dom af 5.7.2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, præmis 36 og 37 og den deri nævnte retspraksis).

66 Med hensyn til det sidste formål må det imidlertid i lighed med generaladvokaten i punkt 39 i forslaget til afgørelse bemærkes, at dette allerede er sikret ved direktiv 90/434 i sig selv.

67 Som det fremgår af Domstolens praksis, følger det således af fjerde og sjette betragtning til dette direktiv, at direktivet kun indfører en ordning med udskydelse af beskatningen af kapitalvinding fra de tilførte aktiver, som – samtidig med, at det undgås, at selve tilførslen af en virksomhed resulterer i en beskatning – tilgodeser de finansielle interesser i den stat, hvor det indskydende selskab er hjemmehørende, ved at sikre, at denne kapitalvinding beskattes, når den faktisk realiseres (dom af 19.12.2012, 3D I, C-207/11, EU:C:2012:818, præmis 28).

68 Følgelig kan det nævnte formål ikke begrunde en hindring af etableringsfriheden i hovedsagen.

69 For så vidt angår det tvingende almene hensyn til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse er det tilstrækkeligt at konstatere, ligesom generaladvokaten gjorde i punkt 72 og 73 i forslaget til afgørelse, at dette formål har den samme rækkevidde, hvad enten det påberåbes i medfør af artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 eller som en begrundelse for en hindring af den primære ret. Betragtningerne i denne doms præmis 54-56 vedrørende forholdsmæssigheden af den i hovedsagen omhandlede lovgivning og vedrørende denne bestemmelse finder derfor tillige anvendelse ved bedømmelsen af denne lovgivnings forholdsmæssighed i lyset af etableringsfriheden. Det følger heraf, at en skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der indfører en generel formodning for skattesvig eller skatteunddragelse, går ud over, hvad der er nødvendigt for nå dette formål, og derfor ikke kan begrunde en hindring af denne frihed.

70 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det andet præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 49 TEUF og artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der i tilfælde af en grænseoverskridende fusion underlægger tildelingen af de skattefordele, der finder anvendelse på en sådan transaktion i henhold til dette direktiv – i det foreliggende tilfælde udskydelse af beskatningen af kapitalvinding fra de aktiver, som et fransk selskab tilfører et

selskab etableret i en anden medlemsstat – en forudgående godkendelsesprocedure, inden for rammerne af hvilken den skattepligtige for at opnå godkendelsen skal godtgøre, at den pågældende transaktion er økonomisk begrundet, at den ikke har skattesvig eller skatteunddragelse som hovedformål eller som et af sine hovedformål, og at den gennemføres på en måde, som sikrer fremtidig beskatning af kapitalvinding, for hvilken beskatningen er blevet udskudt, hvorimod en sådan udskydelse af beskatningen indrømmes i tilfælde af en intern fusion, uden at den skattepligtige er underlagt en sådan procedure.

Sagens omkostninger

71 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:

1) **For så vidt som 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 ikke indfører en udtømmende harmonisering, gør EU-retten det muligt at bedømme, om en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede er forenelig med den primære ret, selv om denne lovgivning er blevet vedtaget for at gennemføre muligheden i henhold til denne bestemmelse i national ret.**

2) **Artikel 49 TEUF og artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der i tilfælde af en grænseoverskridende fusion underlægger tildelingen af de skattefordele, der finder anvendelse på en sådan transaktion i henhold til dette direktiv – i det foreliggende tilfælde udskydelse af beskatningen af kapitalvinding fra de aktiver, som et fransk selskab tilfører et selskab etableret i en anden medlemsstat – en forudgående godkendelsesprocedure, inden for rammerne af hvilken den skattepligtige for at opnå godkendelsen skal godtgøre, at den pågældende transaktion er økonomisk begrundet, at den ikke har skattesvig eller skatteunddragelse som hovedformål eller som et af sine hovedformål, og at den gennemføres på en måde, som sikrer fremtidig beskatning af kapitalvinding, for hvilken beskatningen er blevet udskudt, hvorimod en sådan udskydelse af beskatningen indrømmes i tilfælde af en intern fusion, uden at den skattepligtige er underlagt en sådan procedure.**

Underskrifter

* Processprog: fransk.