ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

8 maart 2017 [1]

„Prejudiciële verwijzing — Directe belastingen — Vennootschappen uit verschillende lidstaten — Gemeenschappelijke fiscale regeling — Fusie door overneming — Voorafgaande goedkeuring door de belastingdienst — Richtlijn 90/434/EEG — Artikel 11, lid 1, onder a) — Belastingfraude of belastingontwijking — Vrijheid van vestiging”

In zaak C-14/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Conseil d'État (raad van state, Frankrijk) bij beslissing van 30 december 2015, ingekomen bij het Hof op 11 januari 2016, in de procedure

Euro Park Service, rechtsopvolgster van de SCI Cairnbulg Nanteuil,

tegen

Ministre des Finances et des Comptes publics,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta, kamerpresident, E. Regan, J.-C. Bonichot, C. G. Fernlund (rapporteur) en S. Rodin, rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 7 september 2016,

gelet op de opmerkingen van:

— Euro Park Service, rechtsopvolgster van de SCI Cairnbulg Nanteuil, aanvankelijk vertegenwoordigd door N. Boullez, avocat, vervolgens door N. Boullez en M. Castro, avocats,

— de Franse regering, aanvankelijk vertegenwoordigd door D. Colas en S. Ghiandoni als gemachtigden, vervolgens door D. Colas, E. de Moustier en S. Ghiandoni als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels en L. Pamukcu als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 26 oktober 2016,

1 — Procestaal: Frans.

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 49 VWEU en artikel 11 van richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten (PB 1990, L 225, blz. 1).

2 Dat verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Euro Park Service (hierna: „Euro Park"), rechtsopvolgster van de SCI Cairnbulg Nanteuil (hierna: „Cairnbulg"), en de Ministre des Finances et des Comptes publics (Franse belastingdienst; hierna: „belastingdienst"), over de weigering van deze laatste, Cairnbulg belastinguitstel te verlenen voor de meerwaarden uit de activa van die vennootschap bij een fusie door overname van deze laatste door een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap, op grond dat de fuserende vennootschappen geen voorafgaande toestemming aan de belastingdienst hadden gevraagd.

Toepasselijke bepalingen

Recht van de Unie

3 Volgens haar eerste overweging heeft richtlijn 90/434 tot doel te waarborgen dat herstructureringen van bedrijven in verschillende lidstaten, zoals fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil, niet worden belemmerd door uit de fiscale voorschriften van de lidstaten voortvloeiende bijzondere beperkingen, nadelen of distorsies.

4 Daartoe voert de richtlijn een regeling in volgens welke die transacties op zich niet tot belastingheffing mogen leiden. De eventuele meerwaarde die bij die transacties ontstaat, kan in beginsel worden belast, maar uitsluitend op het moment waarop die meerwaarde wordt gerealiseerd.

5 De eerste vier overwegingen en de negende overweging van de richtlijn luiden als volgt:

„Overwegende dat fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil, betrekking hebbende op vennootschappen uit verschillende lidstaten, noodzakelijk kunnen zijn teneinde in de Gemeenschap soortgelijke voorwaarden te scheppen als op een binnenlandse markt en daardoor de instelling en de goede werking van de gemeenschappelijke markt te verzekeren; dat deze transacties niet moeten worden belemmerd door uit de fiscale voorschriften der lidstaten voortvloeiende bijzondere beperkingen, nadelen of distorsies; dat er bijgevolg voor deze transacties concurrentieneutrale belastingvoorschriften tot stand moeten komen om de ondernemingen in staat te stellen zich aan te passen aan de eisen van de gemeenschappelijke markt, hun productiviteit te vergroten en hun concurrentiepositie op de internationale markt te versterken;

Overwegende dat bepalingen van fiscale aard deze transacties thans benadelen ten opzichte van transacties met betrekking tot vennootschappen van een zelfde lidstaat; dat deze benadeling moet worden opgeheven;

Overwegende dat dit doel niet kan worden bereikt door de in de lidstaten geldende nationale regelingen uit te breiden tot de gehele Gemeenschap, omdat de verschillen tussen deze regelingen distorsies kunnen veroorzaken; dat daarom uitsluitend een gemeenschappelijke fiscale regeling een bevredigende oplossing kan bieden;

Overwegende dat de gemeenschappelijke fiscale regeling moet voorkomen dat wegens fusies, splitsingen, inbreng van activa of aandelenruil belasting wordt geheven, met dien verstande dat de financiële belangen van de Staat van de inbrengende of verworven vennootschap moeten worden veiliggesteld;

[...]

Overwegende dat de lidstaten het voordeel dat voortvloeit uit de toepassing van de bepalingen van de richtlijn moeten kunnen weigeren indien de fusie, splitsing, inbreng van activa of aandelenruil belastingfraude of -ontwijking tot doel heeft [...]"

6 Artikel 4, lid 1, van genoemde richtlijn bepaalt:

„Fusies of splitsingen leiden niet tot enigerlei belastingheffing over de meerwaarden die bepaald worden door het verschil tussen de werkelijke waarde van de overgedragen activa en passiva en hun fiscale waarde. [...]"

7 Artikel 11, lid 1, onder a), van deze richtlijn luidt als volgt:

„De lidstaten kunnen weigeren de bepalingen van de titels II, III en IV geheel of gedeeltelijk toe te passen of het voordeel ervan tenietdoen indien blijkt dat de fusie, splitsing, inbreng van activa of aandelenruil

a) als hoofddoel of een der hoofddoelen belastingfraude of -ontwijking heeft; het feit dat een van de in artikel 1 bedoelde rechtshandelingen niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen, zoals herstructurering of rationalisering van de activiteiten van de bij de transactie betrokken vennootschappen, kan doen veronderstellen dat die transactie als hoofddoel of een van de hoofddoelen belastingfraude of -ontwijking heeft".

Frans recht

8 De ten tijde van de feiten in het hoofdgeding in Frankrijk geldende relevante bepalingen van de code général des impôts (belastingwetboek; hierna: „CGI") zijn de volgende.

9 Artikel 210 A CGI bepaalt:

„1. Over de netto meerwaarden en de winsten die zijn behaald over alle activa die bij een fusie zijn ingebracht wordt geen vennootschapsbelasting geheven.

[...]

3. Voorwaarde voor de toepassing van deze bepalingen is dat de overnemende vennootschap zich in de fusieakte verplicht tot eerbiediging van de volgende voorschriften:

[...]

b. zij treedt in de plaats van de overgenomen vennootschap voor de heropname van de winsten waarvoor de laatste belastinguitstel had gekregen;

c. zij gaat bij de berekening van de meerwaarden die later bij de overdracht van de bij haar ingebrachte niet-afschrijfbare onroerende activa wordt behaald uit van de waarde waarvoor zij vanuit fiscaal oogpunt waren opgenomen in de boeken van de opgenomen vennootschap;

d. zij neemt de meerwaarden die zijn behaald bij de inbreng van af te schrijven goederen opnieuw op in haar belastbare winst [...]”.

10 Artikel 210 B, lid 3, van dit wetboek preciseert:

„[...] De goedkeuring wordt verleend indien, gelet op de onderdelen die worden ingebracht,

a. de transactie wordt gerechtvaardigd door zakelijke overwegingen die tot uiting komen in de vorm van een door de begunstigde vennootschap uitgeoefende zelfstandige activiteit, de verbetering van structuren of een samenwerking tussen de partijen;

b. belastingfraude of -ontwijking niet het hoofddoel of een van de hoofddoelen van de transactie is;

c. door de wijze waarop de transactie plaatsvindt, kan worden verzekerd dat de meerwaarden waarvoor belastinguitstel wordt verleend in de toekomst worden belast.”

11 Volgens de verwijzende rechter geeft artikel 210 C CGI in het interne recht uitvoering aan richtlijn 90/434. Dat artikel bevat de volgende bepalingen:

„1. Het bepaalde in de artikelen 210 A en 210 B is van toepassing op transacties waaraan uitsluitend wordt deelgenomen door rechtspersonen of organismen die zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting.

2. Deze bepalingen zijn slechts van toepassing op de inbreng door Franse rechtspersonen in buitenlandse rechtspersonen indien voor deze inbreng voorafgaandelijk goedkeuring is verleend onder de voorwaarden van lid 3 van artikel 210 B.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

12 Op 26 november 2004 is Cairnbulg, vennootschap naar Frans recht, zonder vereffening ontbonden door en ten gunste van haar enig aandeelhouder, Euro Park, vennootschap naar Luxemburgs recht. Bij die gelegenheid heeft Cairnbulg in haar op 25 januari 2005 ingediende aangifte vennootschapsbelasting over het op 26 november 2004 afgesloten boekjaar gebruikgemaakt van de bijzondere fusieregeling van de artikelen 210 A en volgende, CGI. Bijgevolg heeft zij de netto meerwaarden en de winst uit de activa die zij in Euro Park Service had ingebracht niet opgenomen in haar aangifte voor de vennootschapsbelasting.

13 Bij notariële akte van 19 april 2005 is de inbreng van Cairnbulg gewaardeerd op haar netto boekhoudkundige waarde, te weten 9 387 700 EUR. Euro Park heeft die inbreng diezelfde dag voor 15 776 600 EUR overgedragen aan de vennootschap SCI IBC Ferrier, welk bedrag overeenkwam met de marktwaarde die de inbreng op 26 november 2004 vertegenwoordigde.

14 Naar aanleiding van een controle heeft de belastingdienst twijfels geuit of gebruik had mogen worden gemaakt van de bijzondere fusieregeling, in de eerste plaats omdat Cairnbulg de door artikel 210 C CGI voorgeschreven ministeriële goedkeuring niet had gevraagd en in de tweede plaats omdat die goedkeuring hoe dan ook niet zou zijn verleend omdat de betrokken transactie niet kon worden gerechtvaardigd door zakelijke overwegingen, maar belastingfraude of belastingontwijking nastreefde. Daarop zijn aan Euro Park, rechtsopvolgster van Cairnbulg, aanvullende belasting en een aanvullende bijdrage aan de belasting opgelegd, vermeerderd met de geldboetes die volgens de CGI worden opgelegd in geval van opzettelijke inbreuk.

15 Euro Park heeft het Tribunal administratif de Paris (bestuursrechter Parijs, Frankrijk) verzocht haar vrij te stellen van deze belastingen en geldboetes. Het verzoek van Euro Park is afgewezen, waarop deze zich heeft gewend tot de Cour d'appel de Paris (rechter in tweede aanleg Parijs, Frankrijk). Deze laatste instantie heeft de afwijzing bevestigd.

16 Euro Park heeft daarop beroep ingesteld bij de Conseil d'État (raad van state, Frankrijk) met het betoog dat artikel 210 C, lid 2, CGI, door enkel inbreng in niet-ingezeten rechtspersonen, met uitsluiting van inbreng in ingezeten vennootschappen, aan een procedure van voorafgaande goedkeuring te onderwerpen, een ongerechtvaardigde beperking op artikel 49 VWEU en daarmee op het beginsel van vrije vestiging vormt.

17 In deze context heeft de Conseil d'État besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

„1) Wanneer een nationale wettelijke regeling van een lidstaat in het nationale recht gebruikmaakt van de mogelijkheid van artikel 11, lid 1, van richtlijn [90/434], bestaat er dan in het licht van het primaire recht van de Unie ruimte voor toezicht op de handelingen die zijn vastgesteld ter uitvoering van deze mogelijkheid?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, moet dan artikel 49 VWEU aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling die, met het doel belastingfraude of -ontwijking te bestrijden, voor het gebruik van de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies en gelijkgestelde transacties alleen ten aanzien van de inbreng in buitenlandse rechtspersonen de voorwaarde stelt dat vooraf goedkeuring is verstrekt, en niet ten aanzien van de inbreng in binnenlandse rechtspersonen?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

18 Met haar eerste vraag wenst de verwijzende rechterlijke instantie in hoofdzaak te vernemen of op grond van het recht van de Unie een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding aan het primaire recht mag worden getoetst, ingeval die wettelijke regeling is vastgesteld om in intern recht uitvoering te geven aan de in artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434 geboden mogelijkheid.

19 Volgens vaste rechtspraak van het Hof moet een nationale regeling inzake een materie die op het niveau van de Europese Unie uitputtend is geharmoniseerd, aan de bepalingen van die harmonisatieregeling worden getoetst en niet aan die van het primaire recht (arrest van 12 november 2015, Visnapuu, C-198/14, EU:C:2015:751, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

20 Vastgesteld moet dus worden of artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434 een dergelijke harmonisatie aanbrengt.

21 In het onderhavige geval kan worden volstaan met vast te stellen dat dat blijkens de bewoordingen van die bepaling duidelijk niet het geval is.

22 Zo blijkt allereerst uit die bewoordingen dat de lidstaten op grond van bedoelde bepaling slechts kunnen weigeren de bepalingen van de richtlijn geheel of gedeeltelijk toe te passen of het voordeel ervan kunnen tenietdoen, indien een onder het toepassingsgebied van de bepaling vallende transactie, zoals een fusie waarbij vennootschappen van verschillende lidstaten betrokken zijn

(grensoverschrijdende fusie) als hoofddoel of een der hoofddoelen belastingfraude of belastingontwijking heeft (zie in die zin arrest van 17 juli 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, punt 38).

23 Voorts mogen de lidstaten in het kader van deze voorbehouden bevoegdheid op grond van datzelfde artikel bepalen dat er sprake is van een vermoeden van belastingfraude of belastingontwijking wanneer de fusie niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen (zie in die zin arrest van 17 juli 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, punt 39).

24 Wat tot slot de gebruikmaking van die mogelijkheid en de toepassing van dat vermoeden betreft volgt uit de rechtspraak van het Hof dat bij gebreke van nadere bepalingen van Unierecht dienaangaande de lidstaten met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel de voor de toepassing van artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434 noodzakelijke nadere bepalingen dienen vast te stellen (zie in die zin arrest van 17 juli 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, punt 43).

25 In die omstandigheden moet worden vastgesteld dat die bepaling, wat de bestrijding van belastingfraude en belastingontwijking betreft, niet tot doel heeft een uitputtende harmonisatie op Unieschaal tot stand te brengen.

26 Bijgevolg moet op de eerste vraag worden geantwoord dat aangezien artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434 geen uitputtende harmonisatie tot stand brengt, op grond van het Unierecht een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding mag worden getoetst aan het primaire recht ingeval die wettelijke regeling is vastgesteld om van de door die bepaling geboden mogelijkheid gebruik te maken in intern recht.

Tweede vraag

27 Met haar tweede vraag wenst de verwijzende rechterlijke instantie in hoofdzaak te vernemen of artikel 49 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling zoals die in het hoofdgeding, die in het geval van een grensoverschrijdende fusie de toekenning van de op een dergelijke transactie krachtens richtlijn 90/434 toepasselijke belastingvoordelen, in casu belastinguitstel voor de meerwaarden uit de inbreng in een vennootschap die in een andere lidstaat is gevestigd door een Franse vennootschap, onderwerpt aan een procedure van voorafgaande toestemming in het kader waarvan de belastingplichtige voor het verkrijgen van die toestemming moet aantonen dat de betrokken transactie haar rechtvaardiging vindt in zakelijke overwegingen, dat zij niet als hoofddoel of een van de hoofddoelen belastingfraude of belastingontwijking heeft en dat door de wijze waarop de transactie plaatsvindt kan worden verzekerd dat de meerwaarden waarvoor belastinguitstel wordt verleend in de toekomst worden belast, terwijl in het geval van een interne fusie bedoeld uitstel wordt verleend zonder dat de belastingplichtige aan een dergelijke procedure is onderworpen.

28 Dienaangaande heeft het Hof reeds gepreciseerd dat een grensoverschrijdende fusie een bijzondere wijze van uitoefening van de vrijheid van vestiging vormt, die belangrijk is voor de goede werking van de interne markt, en dus behoort tot de economische activiteiten waarvoor de lidstaten die vrijheid moeten eerbiedigen (zie in die zin arrest van 13 december 2005, SEVIC Systems, C 411/03, EU:C:2005:762, punt 19).

29 Om te verhinderen dat die bijzondere wijze van uitoefening van de vrijheid van vestiging wordt belemmerd door uit de fiscale voorschriften van de lidstaten voortvloeiende bijzondere beperkingen, nadelen of distorsies, legt richtlijn 90/434, zoals blijkt uit de eerste tot en met de vijfde overweging ervan, een gemeenschappelijke fiscale regeling vast die voorziet in fiscale voordelen zoals belastinguitstel voor de meerwaarden uit de bij een dergelijke transactie ingebrachte goederen.

30 In dat verband heeft het Hof reeds verklaard dat de lidstaten die fiscale voordelen moeten toekennen voor de onder de richtlijn vallende transacties, tenzij deze als hoofddoel of een der hoofddoelen belastingfraude of belastingontwijking in de zin van artikel 11, lid 1, onder a), van die richtlijn hebben (arrest van 11 december 2008, A.T., C-285/07, EU:C:2008:705, punt 30).

31 Aangezien de verwijzende rechterlijke instantie en de Franse regering te kennen hebben gegeven dat de aan de orde zijnde wettelijke regeling ertoe strekt, in intern recht uitvoering te geven aan richtlijn 90/434, meer in het bijzonder artikel 11, lid 1, onder a), ervan, moet dus om te beginnen worden uitgemaakt of de vaststelling van een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding kan worden gebaseerd op die bepaling en, in verband daarmee, of die richtlijn al dan niet aan een dergelijke wettelijke regeling in de weg staat.

Artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434

32 Krachtens de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling is de belastingplichtige die in aanmerking wenst te komen voor belastinguitstel voor de meerwaarden uit inbreng van goederen in een vennootschap die in een andere lidstaat gevestigd is door een Franse vennootschap, onderworpen aan een voorafgaande procedure in het kader waarvan hij moet aantonen dat aan drie voorwaarden is voldaan, te weten dat i) de inbreng plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen, ii) zij niet als hoofddoel of een van de hoofddoelen belastingfraude of belastingontwijking heeft en iii) door de wijze waarop de transactie plaatsvindt wordt verzekerd dat de meerwaarden waarvoor belastinguitstel wordt verleend in de toekomst kunnen worden belast.

33 Daarmee rijst de vraag of artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434 aan de vaststelling van een dergelijke wettelijke regeling in de weg staat.

– *Bestaan van een voorafgaande procedure*

34 Wat het bestaan van een voorafgaande procedure betreft zij in herinnering gebracht dat richtlijn 90/434 geen procedurele eisen stelt die de lidstaten in acht moeten nemen met het oog op de toekenning van de in die richtlijn neergelegde belastingvoordelen.

35 Zo die richtlijn de lidstaten al toestaat een dergelijk vereiste te formuleren, is het in de wettelijke regeling die in het hoofdgeding aan de orde is neergelegde vereiste niet verenigbaar met diezelfde richtlijn.

36 Bij ontbreken van Unievoorschriften ter zake is het krachtens het beginsel van procedurele autonomie van de lidstaten een zaak van de rechtsorde van elke lidstaat om de procedures vast te leggen die de bescherming van de rechten die de belastingplichtige aan het Unierecht ontleent moeten waarborgen, op voorwaarde evenwel dat die procedures niet ongunstiger zijn dan die welke voor soortgelijke interne situaties gelden (gelijkwaardigheidsbeginsel) en de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten niet in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel) (arrest van 18 oktober 2012, Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Aangaande dit laatste beginsel zij in herinnering gebracht dat bij de beoordeling van de vraag of een nationaal procedurevoorschrift de uitoefening van door de rechtsorde van de Unie aan particulieren verleende rechten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maakt, in voorkomend geval rekening moet worden gehouden met de beginselen die aan het betrokken nationale rechtsplegingsysteem ten grondslag liggen, zoals het rechtszekerheidsbeginsel (zie in die zin arresten van 27 juni 2013, Agrokonsulting, C-93/12, EU:C:2013:432, punt 48, en van 6 oktober 2015, Târșia, C-69/14, EU:C:2015:662, punt 36).

38 In dit verband heeft het Hof reeds gepreciseerd dat de rechtszekerheid in het bijzonder een dwingend vereiste is in het geval van een regeling van de Unie die financiële consequenties kan hebben, aangezien de belanghebbenden de omvang van hun verplichtingen nauwkeurig moeten kunnen kennen (zie in die zin arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, punt 72, en van 9 juli 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punt 34.

39 Wat het gelijkwaardigheidsbeginsel betreft heeft de Franse regering in het onderhavige geval ter terechtzitting te kennen gegeven dat de in de wettelijke regeling die in het hoofdgeding aan de orde is neergelegde voorafgaande procedure in beginsel alleen geldt voor grensoverschrijdende fusies. Het Hof beschikt echter niet over de noodzakelijke gegevens over de voor interne fusies geldende procedure om te kunnen beoordelen of eerstbedoelde transacties minder gunstig worden behandeld dan de laatste. Het is aan de verwijzende rechterlijke instantie om door vergelijking van de procedures zoals die gelden voor respectievelijk grensoverschrijdende fusies en interne fusies na te gaan of die wettelijke regeling met dat beginsel strookt.

40 Aangaande het doeltreffendheidsbeginsel vereist eerbiediging van het rechtszekerheidsvereiste dat de procedurele voorschriften ter uitvoering van richtlijn 90/434, inzonderheid van artikel 11, lid 1, onder a), ervan, voldoende nauwkeurig, duidelijk en voorzienbaar zijn opdat de belastingplichtige met nauwkeurigheid zijn rechten kent om te waarborgen dat hij de belastingvoordelen uit hoofde van die richtlijn zal kunnen genieten en ze in voorkomend geval voor de nationale rechter zal kunnen inroepen (zie in die zin arresten van 28 februari 1991, Commissie/Duitsland, C-131/88, EU:C:1991:87, punt 6; van 10 maart 2009, Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, punten 44 en 45; van 15 juli 2010, Commissie/Verenigd Koninkrijk, C-582/08, EU:C:2010:429, punten 49 en 50, en van 18 oktober 2012, Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 In de onderhavige zaak moet worden opgemerkt dat de wettelijke regeling in het hoofdgeding niet de toepassingsmodaliteiten van de betrokken voorafgaande procedure preciseert. Ter terechtzitting heeft de Franse regering bevestigd dat dat inderdaad het geval is en, onder verwijzing naar de door de belastingdienst toegepaste praktijk, die modaliteiten nader toegelicht. In dat verband heeft die regering te kennen gegeven dat ook al gelden volgens die wettelijke regeling drie voorwaarden voor de verkrijging van de voorafgaande goedkeuring, volgens de door de belastingdienst gevolgde praktijk die goedkeuring reeds wordt verleend indien voldaan is aan de voorwaarde dat de transactie op zakelijke overwegingen berust. Bovendien preciseert die regering dat volgens diezelfde praktijk met de procedure van voorafgaande goedkeuring de transactie van de grensoverschrijdende fusie niet wordt opgeschort. Die transactie kan dus, onder de voorwaarde dat een verzoek om goedkeuring is ingediend vóór de totstandkoming ervan, worden verricht voordat de belastingdienst ermee heeft ingestemd.

42 Zoals de advocaat-generaal in dit verband in de punten 30 tot en met 34 en 57 van zijn conclusie heeft opgemerkt, moet worden geconstateerd dat de bepalingen van de wettelijke regeling in het hoofdgeding niet stroken met de door de belastingdienst gevolgde praktijk, waardoor onzekerheid ontstaat over de toepassingsmodaliteiten van artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434. Daardoor zijn die modaliteiten niet voldoende nauwkeurig, duidelijk en voorzienbaar opdat de belastingplichtige met nauwkeurigheid zijn rechten kan kennen, te meer daar op zijn minst enkele ervan naar goeddunken van de belastingdienst kunnen worden gewijzigd.

43 Voor het overige heeft de Franse regering ter terechtzitting aangegeven dat een weigering altijd met redenen wordt omkleed, maar met de precisering dat wanneer de belastingdienst na het verstrijken van een termijn van vier maanden een verzoek niet heeft beantwoord, dat neerkomt op een stilzwijgend besluit tot afwijzing, dat in een dergelijk geval slechts op verzoek van de belastingplichtige met redenen wordt omkleed.

44 Vastgesteld moet worden dat hiermee evenmin aan het rechtszekerheidsvereiste wordt voldaan.

45 Opdat de belastingplichtige de rechten en de verplichtingen die hij aan richtlijn 90/434 ontleent nauwkeurig kan beoordelen en dienovereenkomstig zijn voorzieningen kan treffen (zie in die zin arresten van 10 maart 2009, Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, punten 44 en 45, en van 15 juli 2010, Commissie/Verenigd Koninkrijk, C-582/08, EU:C:2010:429, punten 49 en 50), moet een besluit van de belastingdienst waarbij de belastingplichtige een belastingvoordeel uit hoofde van die richtlijn wordt geweigerd altijd met redenen zijn omkleed opdat deze laatste de gegrondheid van de redenen waarom de belastingdienst hem het in die richtlijn neergelegde voordeel niet heeft toegekend kan verifiëren en in voorkomend geval zijn recht voor de bevoegde rechterlijke instanties kan inroepen.

46 In die omstandigheden moet worden vastgesteld dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde proceduremodaliteiten niet voldoen aan het rechtszekerheidsvereiste en, bijgevolg, dat die wettelijke regeling het doeltreffendheidsbeginsel niet eerbiedigt.

– Voorwaarden om in aanmerking te komen voor de belastingvoordelen waarin richtlijn 90/434 voorziet

47 Met betrekking tot de in bedoelde wettelijke regeling neergelegde voorwaarden heeft het Hof herhaaldelijk geoordeeld dat de bij richtlijn 90/434 ingevoerde gemeenschappelijke fiscale regeling, die verschillende fiscale voordelen behelst, zonder onderscheid van toepassing is op alle onder het toepassingsgebied van die richtlijn vallende transacties, ongeacht op welke overwegingen zij berusten en of zij van financiële, economische of zuiver fiscale aard zijn (arrest van 20 mei 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

48 Het Hof heeft er ook op gewezen dat de lidstaten slechts bij uitzondering en in bijzondere omstandigheden op grond van artikel 11, lid 1, onder a), van die richtlijn kunnen weigeren de richtlijn geheel of gedeeltelijk toe te passen of het voordeel ervan kunnen tenietdoen (arrest van 20 mei 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

49 Aangezien met die bepaling wordt afgeweken van de algemene regel van richtlijn 90/434, op grond waarvan de belastingplichtige in aanmerking komt voor de gemeenschappelijke fiscale regeling die voor de onder het toepassingsgebied van die richtlijn vallende transacties geldt, moet bedoelde bepaling restrictief worden uitgelegd (zie in die zin arrest van 20 mei 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, punt 46).

50 In de onderhavige zaak moet om te beginnen worden opgemerkt dat waar richtlijn 90/434 de belastingplichtige in beginsel aanspraak verleent op belastinguitstel voor meerwaarden uit ingebrachte goederen met de bepaling dat dat voordeel slechts onder één voorwaarde mag worden geweigerd, te weten enkel wanneer de voorgenomen transactie als hoofddoel of een der hoofddoelen belastingfraude of belastingontwijking heeft (zie in die zin arrest 17 juli 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, punt 45), de wettelijke regeling in het hoofdgeding toekenning van dat voordeel algemeen weigert tenzij de belastingplichtige eerst aan de in die wettelijke regeling gestelde formele en materiele eisen voldoet.

51 In de tweede plaats verbindt die wettelijke regeling aan de toekenning van bedoeld voordeel de drie in punt 32 van het onderhavige arrest uiteengezette voorwaarden, waardoor zij, zoals de advocaat-generaal in de punten 34 tot en met 36 van zijn conclusie opmerkt, de in de punten 22 en 23 van het onderhavige arrest vermelde voorbehouden bevoegdheid van de lidstaten een ruimere werkingssfeer verleent dan voorzien in artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434.

52 In de derde plaats kan, zoals de advocaat-generaal in punt 36 van zijn conclusie opmerkt, en anders dan de Franse regering aanvoert, de derde voorwaarde waarin de wettelijke regeling in het hoofdgeding voorziet, te weten dat door de wijze waarop de transactie plaatsvindt, wordt verzekerd dat de meerwaarden waarvoor belastinguitstel wordt verleend in de toekomst kunnen worden belast – een

voorwaarde die in richtlijn 90/434 overigens niet wordt vermeld – geen rechtvaardiging vinden in het doel belastingfraude of belastingontwijking te bestrijden, daar dat doel al uitdrukkelijk wordt gedekt door de tweede voorwaarde waarin die wettelijke regeling voorziet.

53 Aangaande in de vierde plaats het in artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434 bedoelde vermoeden van belastingfraude en –ontwijking moet in herinnering worden gebracht dat de lidstaten op grond van die bepaling slechts een vermoeden van belastingfraude of –ontwijking mogen hanteren wanneer de voorgenomen transactie er uitsluitend toe strekt een belastingvoordeel te behalen en dus niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen (zie in die zin arresten van 17 juli 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, punt 45, en van 10 november 2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, punt 36)

54 In de vijfde plaats volgt uit de rechtspraak van het Hof dat de lidstaten bij de uitvoering van artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434 geen algemeen vermoeden van belastingfraude of belastingontwijking mogen hanteren.

55 Zo heeft het Hof in dit verband reeds verklaard dat de bevoegde nationale autoriteiten bij het onderzoek of de voorgenomen transactie een dergelijk doel nastreeft, niet ermee kunnen volstaan, vooraf vastgestelde algemene criteria toe te passen, maar in elk concreet geval de betreffende transactie in haar geheel moeten onderzoeken. De vaststelling van een regel van algemene strekking die bepaalde soorten van transacties automatisch van het belastingvoordeel uitsluit, zonder dat rekening wordt gehouden met de vraag of er daadwerkelijk sprake is van belastingontwijking of belastingfraude, gaat namelijk verder dan ter voorkoming van zulke fraude of ontwijking noodzakelijk is en doet af aan de door die richtlijn nagestreefde doelstelling (arrest van 10 november 2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, punt 37)

56 Aangezien de wettelijke regeling in het hoofdgeding het voordeel van belastinguitstel voor meerwaarden krachtens richtlijn 90/434 slechts stelselmatig en onvoorwaardelijk toekent op voorwaarde dat de belastingplichtige aantoont dat de betrokken transactie is ingegeven door zakelijke overwegingen en niet als hoofddoel of een van de hoofddoelen belastingfraude of belastingontwijking heeft, zonder dat de belastingdienst ook maar een begin van bewijs hoeft te leveren dat geen sprake is van zakelijke overwegingen of dat er aanwijzingen bestaan voor belastingfraude of belastingontwijking, hanteert die wettelijke regeling een algemeen vermoeden van belastingfraude of belastingontwijking.

57 Gelet op het voorgaande moet worden vastgesteld dat artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434 aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan de vaststelling van een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding.

Artikel 49 VWEU

58 Overeenkomstig vaste rechtspraak moeten op grond van artikel 49 VWEU beperkingen van de vrijheid van vestiging worden afgeschaft. Hoewel de bepalingen van het VWEU betreffende de vrijheid van vestiging volgens de bewoordingen ervan het voordeel van de behandeling als eigen onderdaan in de lidstaat van ontvangst beogen te waarborgen, verzetten zij zich ook ertegen dat de lidstaat van oorsprong de vestiging van een van zijn onderdanen of van een naar zijn wetgeving opgerichte vennootschap in een andere lidstaat belemmert (arrest van 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

59 Alle maatregelen die het gebruik van de vrijheid van vestiging verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken, moeten als beperkingen van die vrijheid worden beschouwd (arrest van 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

60 Vastgesteld moet worden dat in het hoofdgeding enkel in geval van grensoverschrijdende fusies de toekenning van het voordeel van belastinguitstel voor meerwaarden uit goederen die in een vennootschap die in een andere lidstaat gevestigd is worden ingebracht door een Franse vennootschap, aan de betrokken wettelijke vereisten is onderworpen.

61 Zoals de Franse regering toegeeft, behandelt die wettelijke regeling grensoverschrijdende fusies anders dan interne fusies.

62 Dat verschil in behandeling kan de belanghebbenden doen besluiten, geen gebruik te maken van hun vrijheid van vestiging, en vormt dan ook een belemmering voor die vrijheid.

63 Een dergelijke belemmering is slechts toelaatbaar indien zij objectief kan worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang die door het Unierecht worden erkend. In dat geval is bovendien vereist dat zij niet verder gaat dan voor de bereiking van dat doel noodzakelijk is (arrest van 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

64 Volgens de Franse regering vindt de belemmering in het hoofdgeding haar rechtvaardiging in een dwingende reden van algemeen belang in verband met de bestrijding van belastingfraude en belastingontwijking en het behoud van de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid over de lidstaten.

65 Dienaangaande heeft het Hof reeds geoordeeld dat zowel de bestrijding van belastingfraude en belastingontwijking als het behoud van de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid over de lidstaten dwingende redenen van algemeen belang vormen die een belemmering van de door het Verdrag gewaarborgde vrijheden van verkeer kunnen rechtvaardigen (arrest van 5 juli 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punten 36 en 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

66 Dit laatste doel wordt echter, zoals de advocaat-generaal in punt 39 van zijn conclusie opmerkt, reeds gewaarborgd door richtlijn 90/434 zelf.

67 Zoals blijkt uit de rechtspraak van het Hof, volgt uit de vierde en de zesde overweging van die richtlijn immers dat deze laatste een regeling instelt waarbij de heffing van belasting over meerwaarden uit ingebrachte goederen slechts wordt uitgesteld, waarbij dus enerzijds wordt vermeden dat de inbreng van bedrijvigheid zelf aanleiding geeft tot belastingheffing en anderzijds de financiële belangen van de staat van de inbrengende vennootschap worden veiliggesteld doordat wordt gewaarborgd dat deze meerwaarden worden belast op het tijdstip waarop zij daadwerkelijk worden gerealiseerd (arrest van 19 december 2012, 3D I, C-207/11, EU:C:2012:818, punt 28).

68 In het hoofdgeding kan genoemd doel dus geen rechtvaardiging vormen voor een belemmering van de vrijheid van vestiging.

69 Wat de dwingende reden van algemeen belang in verband met de bestrijding van belastingfraude of belastingontwijking betreft volstaat het vast te stellen, zoals de advocaat-generaal in de punten 72 en 73 van zijn conclusie heeft gedaan, dat die doelstelling dezelfde draagwijdte heeft wanneer zij wordt ingeroepen ingevolge het bepaalde in artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434 of als rechtvaardiging van een uitzondering op het primaire recht. De overwegingen in de punten 54 tot en met 56 van het onderhavige arrest, aangaande de evenredigheid van de wettelijke regeling in het hoofdgeding die betrekking hebben op die bepaling, gelden dus ook voor de beoordeling of die wettelijke regeling evenredig is vanuit het oogpunt van de vrijheid van vestiging. Hieruit volgt dat een wettelijke regeling als die in het hoofdgeding, die een algemeen vermoeden van belastingfraude of belastingontwijking hanteert, verder gaat dan ter bereiking van genoemd doel noodzakelijk is en een belemmering van die vrijheid dus niet kan rechtvaardigen.

70 Gelet op al het voorgaande moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 49 VWEU en artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434 aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling zoals die in het hoofdgeding, die in het geval van een grensoverschrijdende fusie de toekenning van de op een dergelijke transactie krachtens die richtlijn toepasselijke belastingvoordelen, in casu belastinguitstel voor de meerwaarden uit de inbreng in een vennootschap die in een andere lidstaat is gevestigd door een Franse vennootschap, onderwerpt aan een procedure van voorafgaande toestemming in het kader waarvan de belastingplichtige voor het verkrijgen van die toestemming moet aantonen dat de betrokken transactie haar rechtvaardiging vindt in zakelijke overwegingen, dat zij niet als hoofddoel of een van de hoofddoelen belastingfraude of belastingontwijking heeft en dat door de wijze waarop de transactie plaatsvindt wordt verzekerd dat de meerwaarden waarvoor belastinguitstel wordt verleend in de toekomst kunnen worden belast, terwijl in het geval van een interne fusie bedoeld uitstel wordt verleend zonder dat de belastingplichtige aan een dergelijke procedure is onderworpen.

Kosten

71 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

1) **Aangezien artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten, geen uitputtende harmonisatie tot stand brengt, mag op grond van het Unierecht een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding worden getoetst aan het primaire recht ingeval die wettelijke regeling is vastgesteld om van de door die bepaling geboden mogelijkheid gebruik te maken in intern recht.**

2) **Artikel 49 VWEU en artikel 11, lid 1, onder a), van richtlijn 90/434 moeten aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale wettelijke regeling zoals die in het hoofdgeding, die in het geval van een grensoverschrijdende fusie de toekenning van de op een dergelijke transactie krachtens die richtlijn toepasselijke belastingvoordelen, in casu belastinguitstel voor de meerwaarden uit de inbreng in een vennootschap die in een andere lidstaat is gevestigd door een Franse vennootschap, onderwerpt aan een procedure van voorafgaande toestemming in het kader waarvan de belastingplichtige voor het verkrijgen van die toestemming moet aantonen dat de betrokken transactie haar rechtvaardiging vindt in zakelijke overwegingen, dat zij niet als hoofddoel of een van de hoofddoelen belastingfraude of belastingontwijking heeft en dat door de wijze waarop de transactie plaatsvindt, wordt verzekerd dat de meerwaarden waarvoor belastinguitstel wordt verleend in de toekomst kunnen worden belast, terwijl in het geval van een interne fusie bedoeld uitstel wordt verleend zonder dat de belastingplichtige aan een dergelijke procedure is onderworpen.**

ondertekeningen