Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 8 mars 2017 [1]

”Begäran om förhandsavgörande — Direkt beskattning — Bolag i olika medlemsstater — Gemensamt beskattningssystem — Fusion genom absorption — Skattemyndighetens förhandsgodkännande — Direktiv 90/434/EEG — Artikel 11.1 a — Skatteundandragande eller skatteflykt — Etableringsfrihet”

I mål C-14/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Conseil d’État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) genom beslut av den 30 december 2015, som inkom till domstolen den 11 januari 2016, i målet

Euro Park Service, som med avseende på rättigheter och skyldigheter har trätt i stället för bolaget SCI Cairnbulg Nanteuil

mot

Ministre des Finances et des Comptes publics,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta samt domarna E. Regan, J.-C. Bonichot, C.G. Fernlund (referent) och S. Rodin,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 7 september 2016,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Euro Park Service, som med avseende på rättigheter och skyldigheter har trätt i stället för bolaget SCI Cairnbulg Nanteuil, inledningsvis genom N. Boullez, avocat, därefter genom N. Boullez och M. Castro, avocats,

— Frankrikes regering, inledningsvis genom D. Colas och S. Ghiandoni, båda i egenskap av ombud, därefter genom D. Colas, E. de Moustier och S. Ghiandoni, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom W. Roels och L. Pamukcu, båda i egenskap av ombud,

1 — * Rättegångsspråk: franska.

och efter att den 26 oktober 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 49 FEUF och artikel 11 i rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (EGT L 225, 1990, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 20).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan, å ena sidan, Euro Park Service (nedan kallat Euro Park), som med avseende på rättigheter och skyldigheter har trätt i stället för bolaget SCI Cairnbulg Nanteuil (nedan kallat Cairnbulg), och, å andra sidan, Ministre des Finances et des Comptes publics (finansminister och minister för offentliga räkenskaper, Frankrike) (nedan kallad skattemyndigheten). Målet rör skattemyndighetens beslut att inte bevilja Cairnbulg uppskov med beskattningen av kapitalvinsterna på detta bolags tillgångar i samband med en fusion som innebar att sistnämnda bolags tillgångar överfördes till ett bolag i en annan medlemsstat, då de fusionerade bolagen inte hade ansökt om förhandsgodkännande från skattemyndigheten.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

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

4 För detta ändamål inrättas genom direktivet ett system som innebär att nämnda åtgärder inte i sig får leda till beskattning. Eventuella kapitalvinster som uppkommer till följd av dessa åtgärder får i princip beskattas, men då endast vid den tidpunkt då de verkligen realiseras.

5 De fyra första skälen och det nionde skälet i direktiv 90/434 har följande lydelse:

”Fusioner, fissioner, överföring av tillgångar och utbyte av aktier och andelar som berör bolag i olika medlemsstater kan vara nödvändiga för att inom gemenskapen skapa betingelser liknande dem som råder på en inre marknad och sålunda säkerställa att den gemensamma marknaden upprättas och fungerar väl. Sådan verksamhet bör inte hindras av restriktioner, olägenheter eller snedvridning, t.ex. sådan som härrör från skattebestämmelserna i medlemsstaterna. För detta ändamål är det nödvändigt att för sådana förfaranden införa skatteregler som är neutrala från konkurrenssynpunkt, för att tillåta företagen att anpassa sig till den gemensamma marknadens behov, öka sin produktivitet och förbättra sin internationella konkurrensförmåga.

Skattebestämmelserna missgynnar sådana förfaranden i jämförelse med dem som avser bolag i samma medlemsstat. Det är nödvändigt att undanröja dessa nackdelar.

Det är inte möjligt att uppnå detta syfte genom att på gemenskapsnivå utvidga de system som för närvarande är i kraft i medlemsstaterna, eftersom skillnader mellan systemen tenderar att skapa snedvridning. Bara ett gemensamt skattesystem kan ge en tillfredsställande lösning i detta hänseende.

Det gemensamma skattesystemet bör undvika beskattning av fusioner, fissioner, överföring av tillgångar eller utbyte av aktier eller andelar samtidigt som det bör värna om den stats ekonomiska intressen där överlåtande eller övertaget bolag är hemmahörande.

…

Det är nödvändigt att ge medlemsstaterna möjlighet att underlåta att tillämpa detta direktiv då fusion, fission, överföring av tillgångar eller utbyte av aktier och andelar syftar till skatteflykt eller skatteundandragande [skatteundandragande eller skatteflykt] …”.

6 Artikel 4.1 i direktiv 90/434 har följande lydelse:

”En fusion eller fission skall inte leda till beskattning av kapitalvinst beräknad som skillnaden mellan det verkliga värdet av de tillgångar och skulder som har överförts och deras skattemässiga värde. …”.

7 I artikel 11.1 a i direktiv 90/434 anges följande:

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

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

Fransk rätt

8 De relevanta bestämmelser i Code général des impôts (allmänna skattelagen) (nedan kallad CGI) som var i kraft i Frankrike vid tiden för de faktiska omständigheterna i det nationella målet är följande.

9 I artikel 210 A i CGI föreskrivs följande:

”1. Nettokapitalvinster på samtliga tillgångar som överförs i samband med en fusion, och de inkomster dessa tillgångar genererat, omfattas inte av bolagsskatt.

…

3. Dessa bestämmelser ska tillämpas endast om det övertagande bolaget i fusionsavtalet utfäster sig att uppfylla följande krav:

…

b. Det övertagande bolaget ska träda i det överlåtande bolagets ställe såvitt avser återförande av resultat med avseende på vilka beskattningen av det överlåtande bolaget har uppskjutits.

c. Det övertagande bolaget ska beräkna den kapitalvinst som uppkommer vid senare överlåtelse av till bolaget överförda icke-avskrivningsbara anläggningstillgångar på grundval av det skattemässiga värde som dessa tillgångar hade i det överlåtande bolagets räkenskaper.

d. Det övertagande bolaget ska till sitt beskattningsbara överskott återföra kapitalvinster som uppkommer i samband med överföring av avskrivningsbara tillgångar …”.

10 I artikel 210 B.3 i CGI anges följande:

”… Godkännande ska meddelas när det, med beaktande av vilka tillgångar som överförs, kan anses

a. att transaktionen har kommersiella skäl i så måtto att den exempelvis resulterar i att det bolag som tar emot tillgångarna bedriver en självständig verksamhet, i att det uppstår en strukturell förbättring eller i att det skapas en sammanslutning mellan parterna,

b. att transaktionen inte har skatteundandragande eller skatteflykt som huvudsyfte eller som ett av sina huvudsakliga syften, och

c. att villkoren för transaktionen är sådana att kapitalvinst vars beskattning har uppskjutits kommer att kunna beskattas i framtiden.”

11 Enligt den hänskjutande domstolen är artikel 210 C i CGI avsedd att införliva direktiv 90/434 med fransk rätt. I artikeln föreskrivs följande:

”1. Bestämmelserna i artiklarna 210 A och 210 B ska tillämpas på transaktioner där samtliga medverkande parter är juridiska personer eller organisationer som är skattskyldiga till bolagsskatt.

2. Dessa bestämmelser ska tillämpas på överföringar från franska juridiska personer till utländska juridiska personer endast om förhandsgodkännande av överföringarna har meddelats på de villkor som anges i artikel 210 B.3.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 Cairnbulg, ett bolag bildat enligt fransk rätt, blev den 26 november 2004 föremål för upplösning utan likvidation enligt beslut av och till förmån för sin enda bolagsman, Euro Park, ett bolag bildat enligt luxemburgsk rätt. Cairnbulg valde därvid i sin inkomstdeklaration av den 25 januari 2005, vilken avsåg det redovisningsår som avslutades den 26 november 2004, den särskilda ordning för fusioner som föreskrivs i artikel 210 A och följande artiklar i CGI. Detta innebar att bolaget i sin deklaration med avseende på bolagsskatt inte tog upp nettokapitalvinster på de tillgångar som det hade överfört till Euro Park eller de inkomster dessa tillgångar genererat.

13 I en handling upprättad den 19 april 2005 inför notarie värderades de tillgångar som överfördes från Cairnbulg till det bokförda nettovärdet, vilket var 9 387 700 euro. Samma dag överlät Euro Park dessa tillgångar till bolaget SCI IBC Ferrier för 15 776 000 euro, vilket motsvarade deras marknadsvärde per den 26 november 2004.

14 Efter en skatterevision ifrågasatte skattemyndigheten huruvida Cairnbulg skulle omfattas av det särskilda systemet för fusioner. Skälet till detta var dels att Cairnbulg inte hade ansökt om sådant godkännande från den ansvariga ministerns sida som krävdes enligt artikel 210 C i CGI, dels att bolaget i alla händelser inte skulle ha erhållit sådant godkännande eftersom den aktuella transaktionen saknade kommersiella skäl och i stället syftade till skatteundandragande eller skatteflykt. Skattemyndigheten påförde därför Euro Park, som med avseende på rättigheter och skyldigheter har trätt i stället för Cairnbulg, ytterligare ordinarie och kompletterande bolagsskatt samt sådana straffavgifter som i CGI föreskrivs för fall av medvetet åsidosättande.

15 Euro Park väckte talan vid Tribunal administratif de Paris (Paris förvaltningsdomstol, Frankrike) och yrkade att bolaget skulle befrias från skyldigheten att betala denna ytterligare skatt och dessa straffavgifter. Nämnda domstol ogillade Euro Parks talan. Bolaget överklagade därefter till Cour administrative d'appel de Paris (Förvaltningsdomstol i andra instans i Paris, Frankrike), vilken fastställde den överklagade domen.

16 Euro Park överklagade till Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike). Bolaget anförde att artikel 210 C 2 i CGI utgör en oberättigad begränsning av artikel 49 FEUF, och därmed principen om etableringsfrihet genom att föreskriva ett förfarande för förhandsgodkännande i fall där tillgångar överförs till utländska juridiska personer men inte i fall där tillgångar överförs till inhemska juridiska personer.

17 Mot denna bakgrund beslutade Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen.

”1) Är det möjligt att mot bakgrund av Europeiska unionens primärrätt pröva rättsakter som en medlemsstat har antagit för att i sin nationella lagstiftning, såvitt avser nationell rätt, utnyttja den möjlighet som erbjuds i artikel 11.1 i direktiv 90/434?

2) Om den första frågan ska besvaras jakande: ska bestämmelserna i artikel 49 FEUF tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning som, i syfte att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt, föreskriver att tillämpningen av det gemensamma beskattningssystemet för fusioner och därmed likställda transaktioner ska underkastas ett förfarande för förhandsgodkännande i fall där tillgångar överförs till utländska juridiska personer men inte i fall där tillgångar överförs till juridiska personer som omfattas av den nationella rätten?”.

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

18 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida unionsrätten tillåter en prövning av om en nationell lagstiftning, såsom den i det nationella målet, är förenlig med primärrätten, trots att denna lagstiftning har antagits för att med nationell rätt införliva den möjlighet som föreskrivs i artikel 11.1 a i direktiv 90/434.

19 Enligt fast rättspraxis ska nationella åtgärder inom ett område där det har skett en fullständig harmonisering på unionsnivå bedömas mot bakgrund av harmoniseringsbestämmelserna och inte mot bakgrund av de primärrättsliga bestämmelserna (dom av den 12 november 2015, Visnapuu, C-198/14, EU:C:2015:751, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

20 Det är följaktligen nödvändigt att pröva huruvida artikel 11.1 a i direktiv 90/434 innebär en sådan harmonisering.

21 I förevarande fall räcker det att konstatera att det klart framgår av denna bestämmelses ordalydelse att så inte är fallet.

22 Det framgår nämligen av ordalydelsen att bestämmelsen ger medlemsstaterna endast en möjlighet att underlåta att tillämpa alla eller någon del av bestämmelserna i direktivet, eller att återkalla förmånen av dessa bestämmelser, när en transaktion som faller inom direktivets tillämpningsområde, såsom en fusion som berör bolag i olika medlemsstater (en gränsöverskridande fusion), har skatteundandragande eller skatteflykt som huvudsyfte eller som ett av sina huvudsakliga syften (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 juli 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, punkt 38).

23 Vidare ger nämnda bestämmelse, inom ramen för medlemsstaternas möjlighet, medlemsstaterna rätt att föreskriva en presumtion för skatteundandragande eller skatteflykt om fusionen inte genomförs av godtagbara kommersiella skäl (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 juli 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, punkt 39).

24 Vad slutligen beträffar utövandet av en sådan möjlighet och genomförandet av en sådan presumtion framgår det av domstolens praxis att det i avsaknad av mer detaljerade unionsrättsliga bestämmelser i detta avseende ankommer på medlemsstaterna att, med iakttagande av proportionalitetsprincipen, avgöra vilka villkor som är nödvändiga för tillämpningen av artikel 11.1 a i direktiv 90/434 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 juli 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, punkt 43).

25 Under dessa förhållanden konstaterar domstolen att denna bestämmelse, vad gäller åtgärderna avseende kampen mot skatteundandragande och skatteflykt, inte syftar till att genomföra en fullständig harmonisering på unionsnivå.

26 Mot denna bakgrund ska den första frågan besvaras enligt följande: Eftersom artikel 11.1 a i direktiv 90/434 inte innebär en fullständig harmonisering tillåter unionsrätten en prövning av om en nationell lagstiftning, såsom den i det nationella målet, är förenlig med primärrätten, trots att denna lagstiftning har antagits för att införliva den möjlighet som föreskrivs i nämnda bestämmelse med nationell rätt.

Den andra frågan

27 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning, som den i det nationella målet, vilken vid gränsöverskridande fusioner föreskriver ett förfarande med förhandsgodkännande för att bevilja de skattefördelar som är tillämpliga för en sådan transaktion enligt direktiv 90/434 – i förevarande fall uppskovet med beskattningen av kapitalvinster avseende tillgångar som överförts av ett franskt bolag till ett bolag i en annan medlemsstat – och detta förfarande innebär att den skattskyldige, för att få godkännandet, måste visa att den aktuella transaktionen har kommersiella skäl, att transaktionen inte har skatteundandragande eller skatteflykt som huvudsyfte eller som ett av sina huvudsakliga syften, och att villkoren för transaktionen är sådana att kapitalvinst vars beskattning har uppskjutits kommer att kunna beskattas i framtiden, samtidigt som, vid en fusion inom medlemsstaten, ett sådant uppskov beviljas utan att den skattskyldige underkastas ett sådant förfarande.

28 Domstolen påpekar härvidlag att den redan har slagit fast att en gränsöverskridande fusion utgör ett särskilt sätt att utöva etableringsfriheten som är viktigt för den inre marknadens goda funktion och således omfattas av den ekonomiska verksamhet med avseende på vilken medlemsstaterna är skyldiga att iaktta denna frihet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 december 2005, SEVIC Systems, C-411/03, EU:C:2005:762, punkt 19).

29 För att inte detta särskilda sätt att utöva etableringsfriheten ska hindras av särskilda restriktioner, olägenheter eller snedvridning som beror på skattebestämmelserna i medlemsstaterna införs genom direktiv 90/434, såsom framgår av första till femte skälen i direktivet, ett gemensamt beskattningssystem som föreskriver skattefördelar, såsom uppskjutning av beskattningen av kapitalvinster på överförda tillgångar vid en sådan transaktion.

30 Domstolen har härvidlag redan haft tillfälle att förtydliga att medlemsstaterna ska ge de skattefördelar som föreskrivs i direktiv 90/434 för de transaktioner som omfattas av dess tillämpningsområde, om inte huvudsyftet eller ett av huvudsyftena med dessa transaktioner är skatteundandragande eller skatteflykt i den mening som avses i artikel 11.1 a i nämnda direktiv (dom av den 11 december 2008, A.T., C-285/07, EU:C:2008:705, punkt 30).

31 Eftersom den hänskjutande domstolen och den franska regeringen har angett att den aktuella lagstiftningen syftar till att införliva direktiv 90/434, och närmare bestämt dess artikel 11.1 a, med nationell rätt, ska först undersökas huruvida antagandet av en nationell lagstiftning, såsom den i det nationella målet, kan grundas på denna bestämmelse, och, i samband med detta, huruvida direktivet utgör hinder för en sådan lagstiftning.

Artikel 11.1 a i direktiv 90/434

32 Enligt den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet föreskrivs ett förhandsförfarande för uppskov med beskattningen av kapitalvinster på tillgångar som överförts från ett franskt bolag till ett bolag i en annan medlemsstat. För att erhålla detta uppskov ska den skattskyldige under förfarandet visa att tre villkor är uppfyllda, närmare bestämt i) att den aktuella transaktionen har kommersiella skäl, ii) att transaktionen inte har skatteundandragande eller skatteflykt som huvudsyfte eller som ett av sina huvudsakliga syften, och iii) att villkoren för transaktionen är sådana att kapitalvinst vars beskattning har uppskjutits kommer att kunna beskattas i framtiden.

33 Fråga uppkommer därmed huruvida artikel 11.1 a i direktiv 90/434 utgör hinder för antagandet av en sådan lagstiftning.

– *Förhandsförfarandet*

34 Vad gäller förhandsförfarandet erinrar domstolen om att direktiv 90/434 inte innehåller något krav avseende förfarande som medlemsstaterna är skyldiga att iaktta när de beviljar de skattefördelar som föreskrivs i direktivet.

35 Även om det antogs att direktiv 90/434 tillåter medlemsstaterna att föreskriva ett sådant krav, är det krav som föreskrivs i den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet inte förenligt med direktivet.

36 I avsaknad av unionsbestämmelser på området är det varje medlemsstats interna rättsordning, enligt principen om medlemsstaternas processuella autonomi, som är tillämplig i fråga om förfaranderegler som är avsedda att säkerställa skyddet av de rättigheter som enskilda har på grund av unionsrätten. Dessa regler får emellertid varken vara mindre förmånliga än de som reglerar liknande situationer av inhemsk karaktär (likvärdighetsprincipen) eller medföra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av unionsrätten (effektivitetsprincipen) (dom av den 18 oktober 2012, Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

37 Såvitt avser effektivitetsprincipen erinrar domstolen om att varje fall i vilket frågan uppkommer huruvida en nationell förfaranderegel medför att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som enskilda har till följd av unionsrätten måste bedömas med beaktande av, i förekommande fall, de principer som ligger till grund för det nationella rättssystemet, bland vilka ingår rättssäkerhetsprincipen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 juni 2013, Agrokonsulting, C-93/12, EU:C:2013:432, punkt 48, och dom av den 6 oktober 2015, Târșia, C-69/14, EU:C:2015:662, punkt 36).

38 Domstolen har härvidlag redan slagit fast att detta krav på rättssäkerhet gäller särskilt i fråga om unionslagstiftning som kan vara ekonomiskt betungande, eftersom de berörda måste kunna få exakt kännedom om sina skyldigheter enligt denna lagstiftning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 72, och dom av den 9 juli 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punkt 34).

39 Vad i förevarande fall gäller likvärdighetsprincipen har den franska regeringen vid förhandlingen angett att det förhandsförfarande som föreskrivs i den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet i princip endast är tillämplig vid gränsöverskridande fusioner. Domstolen har emellertid inte tillgång till sådana uppgifter om tillämpliga förfaranderegler avseende inhemska fusioner så att den kan bedöma huruvida förstnämnda transaktioner behandlas mindre förmånligt än de sistnämnda. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att undersöka huruvida lagstiftningen är förenlig med likvärdighetsprincipen, genom att jämföra de förfaranderegler som är tillämpliga för gränsöverskridande fusioner respektive inhemska fusioner.

40 Vad beträffar effektivitetsprincipen innebär kravet på rättssäkerhet att de förfaranderegler genom vilket direktiv 90/434, och särskilt dess artikel 11.1 a, genomförs ska vara så precisa, klara och förutsebara så att de skattskyldiga kan få kännedom om den exakta omfattningen av sina rättigheter för att det säkerställs att dessa kan komma i åtnjutande av de skattefördelar som föreskrivs i direktivet, och i förekommande fall göra dem gällande vid nationell domstol (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 februari 1991, kommissionen/Tyskland, C-131/88, EU:C:1991:87, punkt 6, dom av den 10 mars 2009, Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, punkterna 44 och 45, dom av den 15 juli 2010, kommissionen/Förenade kungariket, C-582/08, EU:C:2010:429, punkterna 49 och 50, och dom av den 18 oktober 2012, Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

41 I förevarande fall kan det konstateras att den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet inte innehåller några bestämmelser om hur förhandsförfarandet i fråga ska tillämpas. Vid den muntliga förhandlingen bekräftade den franska regeringen att så är fallet, men lämnade dock vissa närmare uppgifter om detta förfarande, med hänvisning till skattemyndighetens praxis. Den franska regeringen angav härvidlag att även om denna lagstiftning föreskriver tre villkor för att erhålla förhandstillstånd är det enligt skattemyndighetens praxis tillräckligt för att bevilja detta tillstånd att endast villkoret avseende förekomsten av ett kommersiellt skäl är uppfyllt. Nämnda regering uppgav även att enligt denna praxis innebär inte förfarandet med förhandsgodkännande att den gränsöverskridande fusionen skjuts upp. Under förutsättning att en ansökan om godkännande har ingetts före genomförandet av transaktionen, kan nämligen fusionen genomföras innan skattemyndighetens godkännande har erhållits.

42 Som generaladvokaten har påpekat i punkterna 30–34 och 57 i sitt förslag till avgörande kan det emellertid konstateras att bestämmelserna i den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet inte motsvarar skattemyndighetens praxis, vilket kan skapa osäkerhet vad gäller hur artikel 11.1 a i direktiv 90/434 ska tillämpas. Dessa villkor förefaller inte vara så precisa, klara och förutsebara att de skattskyldiga kan få kännedom om den exakta omfattningen av sina rättigheter, och särskilt inte med tanke på att åtminstone vissa av villkoren kan ändras efter skattemyndighetens gottfinnande.

43 Dessutom uppgav den franska regeringen vid den muntliga förhandlingen att avslagsbeslut alltid åtföljs av en motivering. Den franska regeringen angav emellertid också att om skattemyndigheten inte lämnar något besked rörande en ansökan om förhandsgodkännande inom fyra månader är detta att anse som ett underförstått avslagsbeslut, och motiveringen till ett sådant beslut redovisas endast om den skattskyldige begär detta.

44 Det kan emellertid konstateras att inte heller ett sådant tillvägagångssätt uppfyller kravet på rättssäkerhet.

45 För att den skattskyldige ska kunna bedöma den exakta omfattningen av sina rättigheter enligt direktiv 90/434, och kunna vidta åtgärder i enlighet därmed (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 mars 2009, Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, punkterna 44 och 45, och dom av den 15 juli 2010, kommissionen/Förenade kungariket, C-582/08, EU:C:2010:429, punkterna 49 och 50), ska ett beslut från skattemyndigheten genom vilket den skattskyldige nekas en skattefördel som föreskrivs i

detta direktiv alltid motiveras så att den skattskyldige kan bedöma huruvida de skäl som föranlett skattemyndigheten att inte bevilja vederbörande den skattefördel som föreskrivs i direktivet är välgrundade och, i förekommande fall, göra gällande sin rätt vid behöriga domstolar.

46 Under dessa förhållanden framgår det att de förfaranderegler som är aktuella i det nationella målet inte uppfyller kravet på rättssäkerhet, och följaktligen strider denna lagstiftning mot effektivitetsprincipen.

– *Villkoren för att erhålla de skattefördelar som föreskrivs i direktiv 90/434*

47 Vad gäller de villkor som föreskrivs i nämnda lagstiftning ska det erinras om att domstolen vid upprepade tillfällen har slagit fast att det gemensamma beskattningssystem som inrättats genom direktiv 90/434 och medför olika skattefördelar, ska tillämpas utan åtskillnad på alla transaktioner som omfattas av direktivet oavsett om dessa betingas av finansiella, ekonomiska eller rent skattemässiga skäl (dom av den 20 maj 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

48 Domstolen har även förtydligat att det bara är undantagsvis och i särskilda fall som medlemsstaterna enligt artikel 11.1 a i direktiv 90/434 får underlåta att helt eller delvis tillämpa bestämmelserna i detta direktiv eller återkalla förmånen av dessa (dom av den 20 maj 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, punkt 45 och där angiven rättspraxis).

49 Eftersom denna bestämmelse således utgör ett undantag från den allmänna regeln som införs genom direktiv 90/434, närmare bestämt åtnjutandet av det gemensamma beskattningssystemet som är tillämpligt på transaktioner som omfattas av direktivets tillämpningsområde, ska nämnda bestämmelse tolkas restriktivt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 maj 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, punkt 46).

50 Det ska för det första påpekas att direktiv 90/434 fastställer som princip att beskattningen av kapitalvinster på tillgångar som överförts ska kunna skjutas upp, och att undantag från denna princip endast är tillåtet i ett fall, nämligen endast om huvudsyftet eller ett av huvudsyftena med den planerade transaktioner är skatteundandragande eller skatteflykt (se för ett liknande resonemang, dom av den 17 juli 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, punkt 45). Den nationella lagstiftningen innebär däremot att den skattskyldige generellt ska nekas åtnjutande av denna fördel, om vederbörande inte uppfyller de formella och materiella kraven som föreskrivs i denna lagstiftning.

51 För det andra gäller att eftersom denna lagstiftning för beviljande av nämnda fördel kräver att de tre villkor som beskrivs i punkt 32 i förevarande dom är uppfyllda utvidgar denna lagstiftning, såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 34–36 i sitt förslag till avgörande, tillämpningsområdet för medlemsstaternas möjlighet, som nämns i punkterna 22 och 23 i förevarande dom, utöver vad som föreskrivs i artikel 11.1 a i direktiv 90/434.

52 För det tredje gäller att, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 36 i sitt förslag till avgörande, i motsats till vad den franska regeringen har gjort gällande, det tredje villkor som föreskrivs i den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, det vill säga att villkoren för transaktionen är sådana att kapitalvinst vars beskattning har uppskjutits kommer att kunna beskattas i framtiden – ett villkor som dessutom inte föreskrivs i direktiv 90/434 – inte kan motiveras med kampen mot skatteundandragande och skatteflykt, eftersom detta syfte redan uttryckligen omfattas av det andra villkoret som föreskrivs i denna lagstiftning.

53 Vad för det fjärde gäller presumtionen för skatteundandragande och skatteflykt i artikel 11.1 a i direktiv 90/434, erinrar domstolen om att denna bestämmelse ger medlemsstaterna rätt att föreskriva en presumtion för skatteundandragande eller skatteflykt endast för det fall den aktuella transaktionen uteslutande syftar till att erhålla en skattefördel, och således inte genomförs av godtagbara

kommersiella skäl (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 juli 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, punkt 45, och dom av den 10 november 2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, punkt 36).

54 För det femte framgår det av domstolens praxis att medlemsstaterna när de införlivar artikel 11.1 a i direktiv 90/434 inte kan tillämpa en generell presumtion om skatteundandragande eller skatteflykt.

55 Domstolen har nämligen redan slagit fast att för att kontrollera huruvida den aktuella transaktionen syftar till skatteundandragande eller skatteflykt kan de behöriga nationella myndigheterna inte nöja sig med att tillämpa allmänna på förhand fastställda kriterier, utan ska i varje enskilt fall vidta en övergripande prövning av densamma. Att införa en bestämmelse som har en allmän räckvidd, genom vilken vissa transaktioner automatiskt undantas från skattefördelen, utan att det beaktas huruvida det verkligen är fråga om skatteundandragande eller skatteflykt, skulle nämligen gå utöver vad som är nödvändigt för att undvika sådant skatteundandragande eller sådan skatteflykt och det skulle undergräva det syfte som eftersträvas genom direktiv 90/434 (dom av den 10 november 2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, punkt 37).

56 I den mån den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet för beviljande av uppskov med beskattningen av kapitalvinsterna med stöd av direktiv 90/434 innebär ett systematiskt och ovillkorligt krav på att den skattskyldige visar att den aktuella transaktionen genomförs av kommersiella skäl och inte har skatteundandragande eller skatteflykt som huvudsyfte eller som ett av sina huvudsakliga syften, varvid skattemyndigheten inte är skyldig att lägga fram ens ett indicium som tyder på avsaknad av godtagbara kommersiella skäl eller på skatteundandragandet eller skatteflykt, innebär denna lagstiftning att det införs en generell presumtion för skatteundandragande eller skatteflykt.

57 Mot bakgrund av ovanstående finner domstolen att artikel 11.1 a i direktiv 90/434 ska tolkas så, att den utgör hinder för antagandet av en nationell lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet.

Artikel 49 FEUF

58 Artikel 49 FEUF innebär enligt fast rättspraxis att inskränkningar i etableringsfriheten ska undanröjas. Även om EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet enligt sin ordalydelse syftar till att säkerställa nationell behandling i den mottagande medlemsstaten utgör de samtidigt ett förbud mot att ursprungsmedlemsstaten hindrar någon av sina medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat (dom av den 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

59 Varje åtgärd som innebär att utövandet av etableringsfriheten förbjuds, försvåras eller blir mindre attraktivt ska anses utgöra en inskränkning i denna frihet (dom av den 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

60 Domstolen konstaterar att i det nationella målet är det endast för gränsöverskridande fusioner som den aktuella lagstiftningen föreskriver villkor för beviljandet av uppskov med beskattningen av kapitalvinster på tillgångar som överförts av ett franskt bolag till ett bolag i en annan medlemsstat.

61 Såsom den franska regeringen har medgett behandlar denna lagstiftning gränsöverskridande fusioner och inhemska fusioner olika.

62 En sådan skillnad kan avskräcka de skattskyldiga från att utöva sin etableringsfrihet, och den utgör därmed en inskränkning av denna frihet.

63 En sådan inskränkning är bara tillåten om den är objektivt motiverad av tvingande skäl av allmänintresse som är erkända i unionsrätten. Det krävs i ett sådant fall dessutom att denna inskränkning inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte (dom av den 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

64 Enligt den franska regeringen är den inskränkning som är aktuell i det nationella målet motiverad av det tvingande skäl av allmänintresse som rör kampen mot skatteundandragande och skatteflykt och det som rör bevarandet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten medlemsstaterna emellan.

65 Det kan härvidlag konstateras att domstolen redan har slagit fast att ett hinder för utövandet av en fri rörlighet som garanteras genom fördraget kan motiveras av såväl ändamålet att bekämpa skatteundandragande eller skatteflykt, som behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (dom av den 5 juli 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punkterna 36 och 37, och där angiven rättspraxis).

66 Som generaladvokaten påpekade i punkt 39 i sitt förslag till avgörande ska emellertid vad gäller det sistnämnda syftet noteras att detta syfte redan säkerställs genom direktivet 90/434 i sig.

67 Enligt domstolens praxis följer det nämligen av fjärde och sjätte skälen i detta direktiv att det system som införs genom direktivet endast innebär ett uppskov med beskattningen av kapitalvinster på de överförda tillgångarna. Detta system, som förhindrar att överföringen av verksamhet inte i sig leder till någon beskattning, tillvaratar de ekonomiska intressen som företräds av det överlåtande bolagets stat genom ett säkerställande av att dessa kapitalvinster beskattas när de faktiskt realiseras (dom av den 19 december 2012, 3D I, C-207/11, EU:C:2012:818, punkt 28).

68 Följaktligen kan detta syfte inte motivera en inskränkning av etableringsfriheten i det nationella målet.

69 Vad beträffar det tvingande skäl av allmänintresse som rör kampen mot skatteundandragande och skatteflykt är det tillräckligt att, såsom generaladvokaten har gjort i punkterna 72 och 73 i sitt förslag till avgörande, konstatera att detta syfte har samma räckvidd oavsett om det åberopas vid tillämpning av artikel 11.1 a i direktiv 90/434 eller som motivering för en inskränkning av primärrätten. De överväganden som nämns i punkterna 54–56 i förevarande dom angående den i det nationella målet aktuella lagstiftningens proportionalitet och angående denna bestämmelse, är således även tillämpliga vid prövningen av denna lagstiftnings proportionalitet vad gäller etableringsfriheten. Av detta följer att en skattelagstiftning, som den som är aktuell i det nationella målet, som inför en allmän presumtion för skatteundandragande eller skatteflykt går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå nämnda syfte och kan därmed inte motivera en inskränkning av denna frihet.

70 Mot bakgrund av ovanstående ska den hänskjutande domstolens andra fråga besvaras enligt följande: Artikel 49 FEUF och artikel 11.1 a i direktiv 90/434 ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning, som den i det nationella målet, vilken vid gränsöverskridande fusioner föreskriver ett förfarande med förhandsgodkännande för att bevilja de skattefördelar som är tillämpliga för en sådan transaktion enligt nämnda direktiv – i förevarande fall uppskovet med beskattningen av kapitalvinster avseende tillgångar som överförts av ett franskt bolag till ett bolag i en annan medlemsstat – och detta förfarande innebär att den skattskyldige, för att få godkännandet, måste visa att den aktuella transaktionen har kommersiella skäl, att transaktionen inte har skatteundandragande eller skatteflykt som huvudsyfte eller som ett av sina huvudsakliga syften, och att villkoren för transaktionen är sådana att kapitalvinst vars beskattning har uppskjutits kommer att kunna beskattas i framtiden, samtidigt som, vid en fusion inom medlemsstaten, ett sådant uppskov beviljas utan att den skattskyldige underkastas ett sådant förfarande.

Rättegångskostnader

71 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

1) **Eftersom artikel 11.1 a i rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater inte innebär en fullständig harmonisering tillåter unionsrätten en prövning av om en nationell lagstiftning, såsom den i det nationella målet, är förenlig med primärrätten, trots att denna lagstiftning har antagits för att med nationell rätt införliva den möjlighet som föreskrivs i nämnda bestämmelse.**

2) **Artikel 49 FEUF och artikel 11.1 a i direktiv 90/434 ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning, som den i det nationella målet, vilken vid gränsöverskridande fusioner föreskriver ett förfarande med förhandsgodkännande för att bevilja de skattefördelar som är tillämpliga för en sådan transaktion enligt nämnda direktiv – i förevarande fall uppskovet med beskattningen av kapitalvinster avseende tillgångar som överförts av ett franskt bolag till ett bolag i en annan medlemsstat – och detta förfarande innebär att den skattskyldige, för att få godkännandet, måste visa att den aktuella transaktionen har kommersiella skäl, att transaktionen inte har skatteundandragande eller skatteflykt som huvudsyfte eller som ett av sina huvudsakliga syften, och att villkoren för transaktionen är sådana att kapitalvinst vars beskattning har uppskjutits kommer att kunna beskattas i framtiden, samtidigt som, vid en fusion inom medlemsstaten, ett sådant uppskov beviljas utan att den skattskyldige underkastas ett sådant förfarande.**

Underskrifter