FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT J. KOKOTT fremsat den 16. juli 2009[1]

I — Indledning

1. Den foreliggende præjudicielle sag rejser et interessant problem i forbindelse med fusionsbeskatning.

2. Direktiv 90/434/EØF[2] indfører en række skattebegunstigelser for fusioner[3], som bl.a. betyder, at det ikke er nødvendigt at fremlægge skjulte reserver i forbindelse med en fusion. Den skattepligtige kan dog nægtes disse fordele, hvis det f.eks. viser sig, at hovedformålet med fusionen var skatteunddragelse.

3. Det har hidtil været uklart, hvad der i denne sammenhæng skal forstås ved skatteunddragelse. Menes der alene unddragelse af selskabsskat eller også unddragelse af andre skatter som f.eks. afgiften på retshandeler?

4. Spørgsmålet er opstået i forbindelse med familien Zwijnenburgs planer om at gennemføre et generationsskifte i forbindelse med deres modeforretning. Skiftet gik primært ud på at overdrage en fast ejendom til en ny ejer. Familien havde til hensigt at overdrage denne ejendom ved hjælp af en »virksomhedsfusion« for at undgå at skulle betale afgiften på retshandeler[4]. De nederlandske myndigheder afgjorde, at denne transaktion ikke kunne omfattes af de gunstige regler om beskatning af fusioner, fordi den i overvejende grad havde til formål at undgå eller udsætte opkrævningen af afgiften på retshandeler.

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Rådets direktiv af 23.7.1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 1).

3 — De skattefordele, der er fastlagt i direktiv 90/434, gælder ikke kun for fusioner, men også for andre selskabsretlige transaktioner, nemlig spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier. Jeg vil for nemheds skyld kun henvise til fusioner i dette forslag til afgørelse, selv om det også omfatter disse transaktioner.

4 — En afgift, der betales ved erhvervelse af fast ejendom.

II — Retsforskrifter

A — *Fællesskabsretten*

5. De fællesskabsretlige rammer for denne sag er fastlagt ved direktiv 90/434, som affattet i 2004 [5].

6. De almindelige bestemmelser i afsnit I i direktiv 90/434 indeholder bl.a. følgende definition i artikel 2:

»I dette direktiv forstås ved:

[…]

c) tilførsel af aktiver, den transaktion, hvorved et selskab uden at være opløst tilfører den samlede eller en eller flere grene af sin virksomhed til et andet selskab mod at få tildelt aktier eller anparter i det modtagende selskabs kapital

[…]«

7. Artikel 4, stk. 1, i afsnit II i direktiv 90/434 bestemte følgende:

»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.

[…]«

8. Ifølge artikel 9 i direktiv 90/434, der er indeholdt i afsnit III, finder artikel 4 anvendelse på tilførsel af aktiver.

9. De afsluttende bestemmelser i afsnit V i direktiv 90/434 omfatter artikel 11, hvoraf følgende fremgik:

5 — Direktiv 90/434 blev ganske vist ændret ved Rådets direktiv 2005/19/EF af 17.2.2005 (EUT L 58, s. 19), hvilket dog ikke er relevant i den foreliggende sag, eftersom den afgørelse fra den nederlandske skattemyndigheds side, der anfægtes i hovedsagen, blev truffet inden udløbet af gennemførelsesfristen for de pågældende ændringer (henholdsvis den 1.1.2006 og den 1.1.2007).

»1. En medlemsstat kan afslå helt eller delvis at anvende bestemmelserne i afsnit II, III og IV eller inddrage adgangen til at anvende dem, såfremt en fusion, en spaltning, en tilførsel af aktiver eller en ombytning af aktiver:

a) som hovedformål eller som et af hovedformålene har skattesvig eller skatteunddragelse; såfremt en af de i artikel 1 omhandlede transaktioner ikke foretages ud fra forsvarlige økonomiske betragtninger, såsom omstrukturering eller rationalisering af aktiviteterne i de selskaber, der deltager i transaktionen, kan dette skabe formodning om, at hovedformålet eller et af hovedformålene med transaktionen er skattesvig eller skatteunddragelse

[…]«

B — *National ret*

10. I henhold til Wet op Belastingen van Rechtsverkeer (den nederlandske lov om afgifter på retshandeler, herefter »Wet BVR«) opkræves der 6% i afgift på retshandeler i forbindelse med erhvervelse af faste ejendomme i Nederlandene. Under de forudsætninger, der er beskrevet i artikel 4, stk. 1, litra a), i Wet BVR, menes der med faste ejendomme i denne lov også aktier i selskaber, hvis aktiver hovedsageligt består af faste ejendomme, der er beliggende i Nederlandene (såkaldte bygningsenheder).

11. I henhold til artikel 15, stk. 1, litra h), i Wet BVR er erhvervelse af fast ejendom i forbindelse med fusioner imidlertid en af de transaktioner, der fritages for afgift på retshandeler. Som det fremgår af artikel 5a, stk. 1, i Uitvoeringsbesluit BVR [6], gælder denne afgiftsfritagelse også, når et selskab erhverver et andet selskabs samlede virksomhed eller en selvstændig del af dette selskabs virksomhed mod udstedelse af aktier.

12. Der henvises endelig til artikel 14 i Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (den nederlandske lov om selskabsskat af 1969, herefter »Wet Vpb«) [7]. Det bestemmes i artikel 14, stk. 1, i Wet Vpb, at der ikke skal svares skat af den fortjeneste, der realiseres ved eller i anledning af overdragelse af en virksomhed eller en selvstændig del af en virksomhed (virksomhedsfusion). Ifølge artikel 14, stk. 4, i samme lov beskattes denne fortjeneste dog, hvis formålet med virksomhedsfusionen i overvejende grad er unddragelse eller udsættelse af betaling af skat. Medmindre der fremlægges bevis for det modsatte, er formålet

6 — Gennemførelsesbekendtgørelsen til Wet BVR.

7 — Det er ifølge den forelæggende rets oplysninger den affattelse af Wet Vpb, der var gældende indtil den 11.7.2005, der finder anvendelse på hovedsagen.

med en virksomhedsfusion unddragelse eller udsættelse af betaling af skat, hvis den ikke er begrundet i saglige betragtninger, såsom omstrukturering eller rationalisering af aktiviteterne hos sælgeren eller køberen.

III — De faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

13. Selskabet Modehuis A. Zwijnenburg BV (herefter »Mode-BV«), hvis aktier indehaves af L.E. Zwijnenburg og dennes hustru via et holdingselskab, driver en modeforretning i Meerkerk (Nederlandene). Forretningen har til huse i en bygning på Tolstraat 17 og i nabobygningen på Tolstraat 19. Der er tale om én og samme forretning.

14. Bygningen på Tolstraat 19 tilhørte allerede Mode-BV, som oprindeligt lejede bygningen på Tolstraat 17 af A. Zwijnenburg Beheer BV (herefter »Beheer-BV«), der ejes af L.E. Zwijnenburgs forældre. Beheer-BV forvaltede sine ejendomme, men drev ingen anden selvstændig virksomhed.

15. Som led i en gradvis overdragelse af virksomheden »fra far til søn«, der allerede blev indledt i slutningen af 1990, ønskede familien Zwijnenburg i 2004 at samle bygningerne på Tolstraat 17 og Tolstraat 19 i ét selskab.

16. Mode-BV skulle til dette formål overdrage den modeforretning, der drives af dette selskab, og den faste ejendom på Tolstraat 19 til Beheer-BV mod at få tildelt aktier i Beheer-BV. Mode-BV fik i første omgang kun en købsoption på de resterende aktier i Beheer-BV, der stadig tilhørte L.E. Zwijnenburgs forældre. På et senere tidspunkt skulle Mode-BV dog også erhverve de sidste aktier i Beheer-BV.

17. Mode-BV bad ved skrivelse af 13. januar 2004 skattemyndigheden [8] om at fastslå, at den planlagte virksomhedsfusion og senere erhvervelse af aktier i Beheer-BV kunne gennemføres skattefrit og i særdeleshed ikke gav anledning til betaling af afgift på retshandeler. Mode-BV påberåbte sig herved artikel 14, stk. 1, i Wet Vpb og artikel 15, stk. 1, litra h), i Wet BVR, sammenholdt med artikel 5a, stk. 1, i gennemførelsesbekendtgørelsen til Wet BVR.

18. Denne ansøgning blev afslået ved en afgørelse af 19. januar 2004. Mode-BV klagede over dette afslag, men fik ikke medhold. Skattemyndigheden begrundede dette med, at formålet med den planlagte virksomhedsfusion i overvejende grad var unddragelse eller udsættelse af betaling af skat.

8 — Inspecteur van de belastingsdienst.

19. Mode-BV anlagde sag til prøvelse af afslaget på ansøgningen ved Gerechtshof te 's-Gravenhage, der stadfæstede afgørelsen [9]. Sagen verserer nu for den forelæggende ret, Hoge Raad der Nederlanden, hvor Mode-BV har iværksat kassationsanke mod førsteinstansens dom.

20. Hoge Raad har forkastet klagepunkterne vedrørende de faktiske omstændigheder, som Gerechtshof te 's-Gravenhage fastlagde i første instans, og som derfor stadig står ved magt i kassationssagen.

21. Det ligger derfor fast, at den påtænkte sammenlægning af bygningerne på Tolstraat 17 og Tolstraat 19 i ét selskab bundede i forsvarlige økonomiske betragtninger. Valget af en virksomhedsfusion, hvor Mode-BV først overdrog sin virksomhed mod udstedelse af aktier i Beheer-BV og senere skulle erhverve de resterende aktier i Beheer-BV med henblik på at sammenlægge de to bygninger, var imidlertid ikke baseret på forsvarlige økonomiske betragtninger.

22. Mode-BV førte heller ikke i hovedsagen i tilstrækkelig grad bevis for, at det ikke var skatteunddragelse, der var hovedformålet eller et af hovedformålene med den planlagte virksomhedsfunktion. Virksomhedsfusionen blev udelukkende valgt for at undgå den afgift på retshandeler, der skulle erlægges i tilfælde af en direkte overdragelse af ejendommen på Tolstraat 17 fra Beheer-BV til Mode-BV, og for at udsætte opkrævningen af selskabsskat på differencen mellem denne bygnings regnskabsmæssige værdi og dens markedsmæssige værdi.

23. Gerechtshof te 's-Gravenhage finder, at det som følge af den valgte metode er berettiget at konkludere, at der er skabt en konstruktion, som i realiteten ikke har nogen betydning i sig selv. Mode-BV tilsigter at få kunstig adgang til de skattebegunstigelser, der gælder for fusionsprocesser. Hoge Raad har tilføjet, at den planlagte virksomhedsfusion vil resultere i, at L.E. Zwijnenburgs forældre stadig inddrages i modeforretningens drift, hvilket strider mod parternes erklærede mål om at overdrage virksomheden endegyldigt fra far til søn.

24. Det fremgår af sagsakterne [10], at Beheer-BV i mellemtiden har overdraget ejendommen på Tolstraat 17 direkte til Mode-BV og betalt 6% i afgift på retshandeler. Mode-BV har imidlertid nedlagt påstand om, at denne afgift refunderes.

9 — Gerechtshof te 's-Gravenhage forkastede Mode-BV's søgsmål ved en dom af 28.2.2006.

10 — Jf. punkt 1.1 og 2.7 i Advocaat-Generaal Wattels forslag til afgørelse af 22.12.2006 i hovedsagen ved Hoge Raad der Nederlanden og Gerechtshofs dom i første instans, præmis 3.7.

IV — Det præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne ved Domstolen

25. Hoge Raad der Nederlanden har ved afgørelse af 11. juli 2008, indgået til Domstolens Justitskontor den 31. juli 2008, udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434/EØF […] fortolkes således, at en skattepligtig person ikke kan anvende begunstigelsesordningerne i dette direktiv, hvis en række retshandeler tilsigter at hindre opkrævningen af en anden skat end de skatter, som er omhandlet i de begunstigelsesordninger, som er indeholdt i dette direktiv?«

26. Der er under sagen for Domstolen indgivet skriftlige indlæg af sagsøgeren i hovedsagen samt af den franske, italienske, nederlandske og portugisiske regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber.

V — Bedømmelse

A — *Formaliteten med hensyn til anmodningen om præjudiciel afgørelse*

27. Inden jeg ser på besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål, vil jeg gerne komme med et par korte bemærkninger om, hvorvidt anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling.

28. Direktiv 90/434 har til formål at fjerne skattemæssige hindringer for *grænseoverskridende* omstruktureringer af virksomheder [11]. Det finder således kun anvendelse på fusioner mellem selskaber i forskellige medlemsstater. Fusioner, der kun vedrører selskaber i en enkelt medlemsstat, er ikke omfattet af direktivet [12].

29. Det var i det foreliggende tilfælde planlagt at gennemføre en virksomhedsfunktion, hvor aktiver i Mode-BV blev tilført Beheer-BV som omhandlet i artikel 2, litra c), i direktiv 90/434. Da begge firmaer er nederlandske selskaber, er de imidlertid ikke omfattet af direktiv 90/434.

11 — Dom af 5.7.2007, sag C-321/05, Kofoed, Sml. I, s. 5795, præmis 32, og af 11.12.2008, sag C-285/07, A.T., Sml. I, s. 9329, præmis 28; jf. også punkt 36 i mit forslag til afgørelse af 8.2.2007 i Kofoed-sagen og første, anden og tredje betragtning til direktiv 90/434.

12 — Jf. artikel 1 i direktiv 90/434 samt dets titel og første betragtning.

30. Som den forelæggende ret og parterne i sagen samstemmende har påpeget, følger de nederlandske bestemmelser i artikel 14 i Wet Vpb også direktiv 90/434, når der er tale om rent interne forhold [13]. Interne og grænseoverskridende omstruktureringer behandles ens hvad angår fusionsbeskatning. Den nederlandske lovgiver har med andre ord valgt at »overimplementere« direktiv 90/434 for at undgå forskelsbehandling.

31. Ifølge fast retspraksis er der i et sådant tilfælde intet til hinder for, at Domstolen besvarer et præjudicielt spørgsmål om fortolkningen af direktiv 90/434. Der består for Fællesskabets retsorden en åbenbar interesse i, at enhver fællesskabsretlig bestemmelse fortolkes ensartet, uanset de vilkår, hvorunder bestemmelsen skal anvendes, således at senere uoverensstemmelser undgås [14].

32. Selv om de oprindelige planer om en virksomhedsfusion i mellemtiden er blevet opgivet, er det præjudicielle spørgsmål i øvrigt stadig relevant for afgørelsen i hovedsagen. Mode-BV har således krævet den afgift på retshandeler refunderet, som selskabet skulle betale, fordi det opgav virksomhedsfusionen og i stedet erhvervede ejendommen på Tolstraat 17 direkte af Beheer-BV. Besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål kan fortsat være af interesse for Hoge Raad ved bedømmelsen af dette krav.

33. Anmodningen om præjudiciel afgørelse bør derfor antages til realitetsbehandling.

B — *Realitetsbedømmelsen af det præjudicielle spørgsmål*

34. Den præjudicielle forelæggelse drejer sig om fortolkningen af artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434. Den forelæggende ret ønsker i det væsentlige oplyst, om det er berettiget ikke at anvende de gunstige regler om beskatning af fusioner, der er fastsat i direktiv 90/434, på en skattepligtig person, der forsøger at undgå en afgift på retshandeler som den, der opkræves ved erhvervelse af fast ejendom i Nederlandene.

13 — Jf. også Advocaat-Generaal Wattels forslag til afgørelse, nævnt ovenfor i fodnote 20, punkt 5.4.

14 — Fast retspraksis siden dom af 18.10.1990, forenede sager C-297/88 og C-197/89, Dzodzi, Sml. I, s. 3763, præmis 36 og 37; jf. for så vidt angår direktiv 90/434 dom af 17.7.1997, sag C-28/95, Leur-Bloem, Sml. I, s. 4161, præmis 32 og 34, og af 15.1.2002, sag C-43/00, Andersen og Jensen, Sml. I, s. 379, præmis 18 og 19; jf. endvidere dom af 11.12.2007, sag C-280/06, ETI m.fl., Sml. I, s. 10893, præmis 21 og 22.

1. Indledende bemærkninger

35. Der skulle erlægges afgift på retshandeler i den foreliggende sag, hvis Mode-BV havde købt ejendommen på Tolstraat 17 af Beheer-BV [15]. Der var også blevet opkrævet afgift på retshandeler, hvis Mode-BV blot havde overtaget aktierne i Beheer-BV fra L.E. Zwijnenburgs forældre uden først at have overdraget modeforretningen til Beheer-BV [16].

36. Parterne håbede at kunne omgå disse skattemæssige ulemper ved hjælp af den påtænkte virksomhedsfusion [17]. En sådan virksomhedsfusion ville have betydet, at ingen af de to ejendomme var blevet solgt, og at afgiften på retshandeler — i hvert fald efter lovens bogstav — ikke var blevet opkrævet. Mode-BV's planlagte erhvervelse af aktier i Beheer-BV ville i denne sammenhæng heller ikke blive pålagt nogen afgift på retshandeler, fordi Beheer-BV som følge af den forudgående overdragelse af modeforretningen var blevet forvandlet fra en bygningsenhed til et selskab med blandede aktiviteter.

37. Ifølge sagsøgeren i hovedsagen indeholder de nederlandske forskrifter om afgift på retshandeler ingen bestemmelser om misbrug, som giver skattemyndighederne adgang til at nægte en skattepligtig person de skattefordele i forbindelse med virksomhedsfusioner, der er fastsat i artikel 15, stk. 1, litra h), i Wet BVR, sammenholdt med artikel 5a, stk. 1, i gennemførelsesbekendtgørelsen til Wet BVR, hvis denne person prøver at unddrage sig afgiften på retshandeler. Det forklarer måske, hvorfor de nederlandske skattemyndigheder i den foreliggende sag forsøger at imødegå en eventuel unddragelse af afgiften på retshandeler ved at påberåbe sig bestemmelserne om misbrug på selskabsskatteområdet, dvs. artikel 14, stk. 4, i Wet Vpb.

38. Det er dog i sidste ende et nationalretligt anliggende, som det tilkommer den forelæggende ret at afgøre. Det er i den foreliggende præjudicielle sag tilstrækkeligt at fastslå, at skattemyndighederne ikke kan påberåbe sig fællesskabsretten direkte over for en borger for at nægte ham at anvende de gunstige regler om beskatning af fusioner i direktiv 90/434. Der er tværtimod behov for nationale retsforskrifter, som fortolkes og anvendes i overensstemmelse med fællesskabsretten, hvilket belyses i det følgende [18].

15 — Hvis Beheer-BV havde opnået en kapitalgevinst ved at afhænde ejendommen på Tolstraat 17, ville der efter den forelæggende rets oplysninger også skulle betales selskabsskat.

16 — Det fremgår af sagen, at aktierne i en bygningsenhed som Beheer-BV i henhold til artikel 4, stk. 1, litra a), i Wet BVR sidestilles med fast ejendom hvad angår betaling af afgift på retshandeler.

17 — Virksomhedsfusioner er ifølge artikel 15, stk. 1, litra h), i Wet BVR, sammenholdt med artikel 5a, stk. 1, i gennemførelsesbekendtgørelsen til Wet BVR fritaget for afgiften på retshandeler.

18 — Kofoed-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 40-47, og punkt 61-67 i mit forslag til afgørelse i denne sag.

2. Besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål

39. Jeg har valgt at inddele besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål i tre trin. Der indledes med en kort gennemgang af *begrebet unddragelse* [jf. afsnit a) nedenfor], som ikke kun er relevant for efterprøvelsen af artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434, men også — i hvert fald indirekte — for vurderingen af det generelle forbud mod retsmisbrug. Herefter undersøges det, om artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 kan anvendes på unddragelse af en *afgift på retshandeler* som den nederlandske [jf. afsnit b) nedenfor]. Til sidst vurderes det, om skattebegunstigelserne i direktiv 90/434 i givet fald kan nægtes den skattepligtige i medfør af det *generelle forbud mod retsmisbrug* [jf. afsnit c) nedenfor].

a) Begrebet unddragelse

40. Jeg vil først komme med et par bemærkninger til begrebet *unddragelse* som omhandlet i artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434. Det er og bliver de nederlandske retsinstanser, der skal bedømme de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag og drage de konklusioner, der er nødvendige for at træffe afgørelse i hovedsagen. Domstolen har dog stadig mulighed for at give den nationale ret alle formålstjenlige oplysninger om fortolkningen af fællesskabsretten, som kan vejlede den i dens afgørelse [19]. Den kan i den forbindelse også behandle aspekter i en sag, som den forelæggende ret ikke umiddelbart har henvist til i de præjudicielle spørgsmål [20].

41. Det følger af artikel 11, stk. 1, litra a), første punktum, i direktiv 90/434, at medlemsstaterne bl.a. kan afslå at anvende skattebegunstigelserne for fusioner, såfremt en fusion har skatteunddragelse som hovedformål eller som et af hovedformålene. Ifølge denne bestemmelses andet punktum formodes det, at der er tale om et sådant formål, hvis fusionen ikke foretages ud fra forsvarlige økonomiske betragtninger.

42. De nederlandske retsinstanser, som tvisten i hovedsagen er blevet indbragt for, formoder, at hovedformålet med den planlagte virksomhedsfusion i den foreliggende sag var unddragelse af afgiften på retshandeler. Det begrunder de med, at sammenlægningen af bygningerne på Tolstraat 17 og Tolstraat 19 i ét selskab ganske vist bundede i forsvarlige økonomiske betragtninger, men at det ikke var tilfældet for den virksomhedsfusion, der blev valgt til formålet.

19 — Fast retspraksis, jf. domme af 4.6.2009, sag C-142/05, Mickelsson og Roos, Sml. I, s. 4273, præmis 41, og sag C-22/08, Vatsouras, Sml. I, s. 4585, præmis 23.

20 — Dom af 22.12.2008, sag C-336/07, Kabel Deutschland Vertrieb und Service, Sml. I, s. 10889, præmis 47.

43. De nederlandske retsinstanser sondrer altså mellem det forretningsmæssige mål med at forene to bygninger i ét selskab, som de anser for legitimt, og virksomhedsfusionen, som er midlet til at nå dette mål, og som efter deres opfattelse er udtryk for misbrug.

44. Denne sondring mellem mål og midler begrænser efter min mening virksomhedernes handlefrihed urimeligt. Der vil således ofte være flere lovlige muligheder at vælge mellem, når man skal gennemføre et legitimt forretningsmæssigt projekt, men nogle af disse muligheder vil være skattemæssigt gunstigere end andre. At de pågældende ender med at vælge den skattemæssigt mest fordelagtige løsning, er ikke tilstrækkeligt til, at de har gjort sig skyldig i skatteunddragelse i henhold til artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434.

45. Denne bestemmelse afspejler i virkeligheden bare det almindelige fællesskabsretlige princip om forbud mod retsmisbrug [21]. Udnyttelsen af de muligheder for at disponere, der foreligger i henhold til fællesskabsretten — her direktiv 90/434 — kan dog ikke i sig selv begrunde en mistanke om misbrug eller skatteunddragelse [22].

21 — Kofoed-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 38; jf. også punkt 57 i mit forslag til afgørelse i denne sag.

22 — Jf. herved mit forslag til afgørelse i Kofoed-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 11, punkt 58; jf. i samme retning for så vidt angår de grundlæggende friheder dom af 11.12.2003, sag C-364/01, Barbier, Sml. I, s. 15013, præmis 71, og af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 36 og 37.

46. Den forelæggende ret vil på denne baggrund skulle undersøge på ny, om den påtænkte virksomhedsfusion alligevel skulle være begrundet i forsvarlige økonomiske betragtninger i det foreliggende tilfælde, især i betragtning af, at den kunne have til formål at omstrukturere eller rationalisere de selskaber, der drives af medlemmerne af familien Zwijnenburg, og desuden var et lovligt middel til at nå det forretningsmæssige mål om at sammenlægge ejendommene på Tolstraat 17 og Tolstraat 19 i ét selskab.

47. Der må sammenfattende fastslås følgende: At en skattepligtig person blandt flere lovlige muligheder for at gennemføre et legitimt forretningsmæssigt projekt vælger den mulighed, der er skattemæssigt mest fordelagtig for ham, er ikke i sig selv tilstrækkeligt til, at han har gjort sig skyldig i skatteunddragelse i henhold til artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434.

b) Kan artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 anvendes på unddragelse af en afgift på retshandeler?

48. Efter disse indledende bemærkninger om begrebet unddragelse vil jeg nu se på, om artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 kan anvendes på unddragelse af en *afgift på retshandeler* som den nederlandske.

49. Ser man alene på ordlyden af artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434, er det altid muligt ikke at give de fordele, der er forbundet med fusionsbeskatning, hvis hovedformålet eller i hvert fald et af hovedformålene med en fusion er *skatteunddragelse*. Det fremgår ikke udtrykkeligt af artikel 11, stk. 1, litra a), at denne bestemmelses anvendelsesområde er begrænset til visse skatter, herunder selskabsskat.

50. De medlemsstater, der har afgivet indlæg i sagen, har heraf udledt, at de nationale myndigheder har ret til ikke at give de fordele, der er fastsat i direktiv 90/434, ved enhver skatteunddragelse, dvs. også ved unddragelse af en afgift på retshandeler som den nederlandske.

51. Ifølge fast retspraksis er det imidlertid nødvendigt ved fortolkningen af en fællesskabsregel ikke blot at tage hensyn til ordlyden, men ligeledes til den sammenhæng, hvori denne regel indgår, og de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af [23].

52. Direktiv 90/434 kendetegnes ved, at det — trods anvendelsen af udtrykket »fælles beskatningsordning« [24] — ikke medfører nogen omfattende harmonisering af de skatter og afgifter, der må opkræves i forbindelse med en fusion [25]. Den indeholder blot en række begunstigelsesordninger, som skal fjerne skattemæssige ulemper for grænseoverskridende omstrukturering af virksomheder [26].

53. Med henblik på disse skattebegunstigelser er formålet med artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 netop at tilgodese medlemsstaternes finansielle interesser [27]. Det er således kun berettiget at anvende artikel 11, stk. 1, litra a), når den konkrete sag vedrører unddragelse af en skat, der vil kunne omfattes af begunstigelserne i direktiv 90/434. Artikel 11, stk. 1, litra a), skal fortolkes snævert, fordi den udgør en undtagelse. Medlemsstaterne kan i medfør af denne regel kun undtagelsesvis og i særlige tilfælde afslå helt eller delvis at anvende direktivets bestemmelser eller inddrage adgangen til at anvende dem [28].

23 — Dom af 17.11.1983, sag 292/82, Merck, Sml. s. 3781, præmis 12, af 7.6.2005, sag C-17/03, VEMW m.fl., Sml. I, s. 4983, præmis 41, og af 7.6.2007, sag C-76/06 P, Britannia Alloys & Chemicals mod Kommissionen, Sml. I, s. 4405, præmis 21; jf. i samme retning Kofoed-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 29 og 32, for så vidt angår fortolkningen af direktiv 90/434.

24 — Jf. titlen og tredje betragtning til direktiv 90/434.

25 — Det fremgår ikke bare af direktiv 90/434, men også af Rådets direktiv 69/335/EØF af 17.7.1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405), der stadig er gældende.

26 — Jf. henvisningerne i fodnote 11 ovenfor hvad angår målet om at fjerne skattemæssige ulemper.

27 — Fjerde betragtning til direktiv 90/434.

28 — Kofoed-dommen, præmis 37, og A.T.-dommen, præmis 31, begge nævnt ovenfor i fodnote 11; jf. med hensyn til den snævre fortolkning af undtagelsesbestemmelser dom af 29.4.2004, sag C-476/01, Kapper, Sml. I, s. 5205, præmis 72, af 26.10.2006, sag C-36/05, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 10313, præmis 31, og af 4.6.2009, sag C-102/08, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, Sml. I, s. 4629, præmis 54.

54. Det skal derfor i det følgende undersøges, om en af begunstigelserne i direktiv 90/434 gælder for en afgift som den nederlandske afgift på retshandeler. Hvis det er tilfældet, kan foranstaltningerne i artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 bringes i anvendelse i forbindelse med unddragelse af denne afgift.

55. En begunstigelse, der måske vil kunne anvendes i den foreliggende sag, er den, der er indeholdt i artikel 4, stk. 1, sammenholdt med artikel 9 i direktiv 90/434, hvorefter fusion ikke medfører skat på kapitalvinding beregnet som forskellen mellem den indre værdi (markedsværdien) af de overførte aktiver og passiver og disses skattemæssige (regnskabsmæssige) værdi.

56. Selv om denne begunstigelse er åbent formuleret og efter sin ordlyd ikke er begrænset til en bestemt skattetype [29], gælder den dog først og fremmest for selskabsskat. Begunstigelsen skal sikre, at omstruktureringer ikke medfører beskatning af virksomheders skjulte reserver. I forbindelse med fusioner udskydes beskatningen af eventuelle stigninger i formuegoders værdi derfor til det tidspunkt, hvor de faktisk realiseres [30].

57. En afgift på retshandeler, som betales ved erhvervelse af fast ejendom, er under alle omstændigheder knyttet til værdien af den pågældende faste ejendom, men forskellen mellem ejendommens regnskabsmæssige værdi og dens markedsværdi beskattes normalt ikke, og de skjulte reserver vil derfor heller ikke blive fremlagt. Der tages udgangspunkt i en bestemt værdi, som ofte svarer til markedsværdien, men også kan beregnes efter andre kriterier, f.eks. efter den officielle ejendomsværdi.

58. Domstolen finder i den foreliggende sag ingen holdepunkter for, at den nederlandske afgift på retshandeler skulle være specifikt rettet mod forskellen mellem den faste ejendoms regnskabsmæssige værdi og dens markedsværdi. Den falder under disse omstændigheder ikke ind under anvendelsesområdet for den skattebegunstigelse, der er fastsat i artikel 4, stk. 1, sammenholdt med artikel 9, og er som følge heraf heller ikke omfattet af bestemmelsen om misbrug i artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434.

29 — Der henvises til selskabsskattepligten i definitionen på et selskab i artikel 3 i direktiv 90/434. Det betyder dog kun, at de fusioner, der er omhandlet i artikel 2 i direktiv 90/434, ikke kan gennemføres af andre selskaber end dem, der er underlagt selskabsskat eller en tilsvarende skat. De *skattebegunstigelser*, der er fastsat for sådanne fusioner i direktiv 90/434, er dog på ingen måde begrænset til selskabsskat. Det fremgår ikke mindst af artikel 8, stk. 1, i direktiv 90/434 og af ottende betragtning hertil, der vedrører *personlig beskatning af selskabsdeltagere*, hvilket nødvendigvis omfatter indkomstskat (jf. herved også Kofoed-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, navnlig præmis 20).

30 — Kofoed-dommen, præmis 36, og A.T.-dommen, præmis 28 og 36, der begge er nævnt ovenfor i fodnote 11.

59. Der må derfor sammenfattende fastslås følgende: Artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 finder kun anvendelse på unddragelse af skatter, der er omfattet af begunstigelserne i dette direktiv. En afgift på retshandeler kan ikke anses for en sådan skat, medmindre den specifikt sigter mod at beskatte forskellen mellem den indre værdi af det formuegode, der overdrages, og dets skattemæssige værdi.

c) Er det muligt at bringe det generelle forbud mod retsmisbrug i anvendelse?

60. For at kunne besvare Hoge Raads præjudicielle spørgsmål fyldestgørende skal det endvidere klarlægges, om en skattepligtig person kan nægtes de skattebegunstigelser, der er fastsat i direktiv 90/434, under henvisning til det generelle forbud mod retsmisbrug, hvilket nogle af de regeringer, der har interveneret i sagen, har gjort gældende.

61. Det er korrekt, at artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 afspejler det almindelige fællesskabsretlige princip om forbud mod retsmisbrug [31].

62. Det betyder dog også, at artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 bestemmer udtømmende, under hvilke betingelser det er muligt at afslå at anvende de skattebegunstigelser, der er fastsat i direktivet, i tilfælde af misbrug. Hvis man derudover tillod en direkte anvendelse af en almindelig retsgrundsætning, hvis indhold er langt mindre klart og præcist, ville der være fare for, at harmoniseringsformålet med direktiv 90/434 ville blive undermineret, og den med direktivet tilstræbte retssikkerhed i forbindelse med omstrukturering af kapitalselskaber ville blive bragt i fare [32].

63. Selv om det antages, at det generelle forbud mod misbrug finder anvendelse, må det ikke ud fra princippet fraus omnia corrumpit (svig medfører altid ugyldighed) [33] tjene som påskud for uden videre at nægte en skattepligtig person, der forsøger at undgå en afgift på retshandeler, alle begunstigelser i direktiv 90/434, dvs. også de begunstigelser, der — navnlig med hensyn til selskabsskatten — sikrer ham mod at skulle fremlægge skjulte reserver.

64. Sagsøgeren i hovedsagen har med rette gjort gældende, at en sådan fremgangsmåde vil være uforholdsmæssig.

31 — Kofoed-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 38; jf. også punkt 57 i mit forslag til afgørelse i denne sag.

32 — Jf. mit forslag til afgørelse i Kofoed-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 11, punkt 67.

33 — Såfremt den portugisiske regering med »fraus« (svig) mener skattebedrageri eller skattesvig, skal det påpeges, at der slet ikke er tale om sådanne forseelser i hovedsagen. Parterne fremlagde deres planer for skattemyndighederne, før de satte dem i værk, og bad dem om at bekræfte, at de ikke var skattepligtige.

65. Muligheden for ikke at indrømme skattebegunstigelser inden for rammerne af fusionsbeskatningen har som tidligere nævnt [34] til formål at tilgodese medlemsstaternes finansielle interesser i forbindelse med de skattebegunstigelser, der er fastsat i direktiv 90/434.

66. Hvis hovedformålet eller et af hovedformålene med en fusion er unddragelse af en afgift på retshandeler, består den berørte medlemsstats finansielle interesse netop i at opkræve denne afgift på retshandeler. Som Kommissionen ganske rigtigt har understreget, tilgodeses denne interesse ved, at den skattepligtige pålægges at betale afgiften på retshandeler, og ikke ved, at han skal betale helt andre skatter, i dette tilfælde selskabsskat. Det ville ligge ud over, hvad der kræves for at beskytte medlemsstatens finansielle interesse, hvis de nationale skattemyndigheder kategorisk kunne nægte den skattepligtige at anvende begunstigelserne i direktiv 90/434 for alle andre skattetyper og i denne sammenhæng kunne tvinge ham til at fremlægge skjulte reserver.

67. Af hensyn til proportionalitetsprincippet bør den skattepligtige med andre ord kun nægtes skattefordele i forbindelse med fusionsbeskatningen, for så vidt som det er nødvendigt for at undgå en potentiel skatteunddragelse eller udligne en skatteunddragelse, der allerede har fundet sted.

68. Denne konklusion er i øvrigt også i tråd med princippet om, at undtagelsesbestemmelser skal fortolkes snævert [35]. Undtagelser fra hovedprincippet om, at omstruktureringer ikke må medføre beskatning af virksomheders skjulte reserver [36], må ikke række ud over, hvad der er nødvendigt for at beskytte medlemsstaternes finansielle interesser i det konkrete tilfælde.

69. Sammenfattende gælder derfor følgende: Hvis der er fare for eller allerede er sket unddragelse af en afgift på retshandeler, må det ikke afslås at anvende skattebegunstigelserne i direktiv 90/434 for andre skattetyper, og adgangen til at anvende disse begunstigelser må ikke inddrages.

34 — Jf. punkt 53 i dette forslag til afgørelse.

35 — Jf. herved den retspraksis, der er nævnt ovenfor i fodnote 28.

36 — Jf. vedrørende dette princip punkt 56 i dette forslag til afgørelse.

VI — Forslag til afgørelse

70. Jeg vil på grundlag af det ovenfor anførte foreslå, at Domstolen besvarer det præjudicielle spørgsmål, der er forelagt af Hoge Raad der Nederlanden, på følgende måde:

»— Artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434/EØF finder kun anvendelse på unddragelse af skatter, der er omfattet af begunstigelserne i dette direktiv. En afgift på retshandeler kan ikke anses for en sådan skat, medmindre den specifikt sigter mod at beskatte forskellen mellem den indre værdi af det formuegode, der overdrages, og dets skattemæssige værdi.

— Hvis der er fare for eller allerede er sket unddragelse af en afgift på retshandeler, må det ikke afslås at anvende skattebegunstigelserne i direktiv 90/434 for andre skattetyper, og adgangen til at anvende disse begunstigelser må ikke inddrages.

— At en skattepligtig person blandt flere lovlige muligheder for at gennemføre et legitimt forretningsmæssigt projekt vælger den mulighed, der er skattemæssigt mest fordelagtig for ham, er ikke i sig selv tilstrækkeligt til, at han har gjort sig skyldig i skatteunddragelse i henhold til artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434.«