



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Niende Afdeling)

16. november 2023*

[Tekst berigtiget ved kendelse af 8. januar 2024]

»Præjudiciel forelæggelse – tilnærmelse af lovgivningerne – fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier – direktiv 2009/133/EF – partiel spaltning – rent intern situation – manglende nedsættelse af selskabskapitalen – selskab, som ejer 100% af kapitalen i det indskydende selskab«

I sag C-318/22,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest, Ungarn) ved afgørelse af 27. april 2022, indgået til Domstolen den 12. maj 2022, i sagen

GE Infrastructure Hungary Holding Kft.

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

har

DOMSTOLEN (Niende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, O. Spineanu-Matei, og dommerne J.-C. Bonichot (refererende dommer) og L.S. Rossi,

generaladvokat: L. Medina,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- GE Infrastructure Hungary Holding Kft. ved ügyvédek G. Szimler og Z. Várszegi,
- den ungarske regering ved M.Z. Fehér og K. Szíjjártó, som befuldmægtigede,

* Processprog: ungarsk.

– Europa-Kommissionen ved A. Armenia og B. Béres, som befuldmægtigede,

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

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 1, litra a), og artikel 8, stk. 2, i Rådets direktiv 2009/133/EF af 19. oktober 2009 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater og ved flytning af et SE's eller SCE's vedtægtsmæssige hjemsted mellem medlemsstater (EUT 2009, L 310, s. 34), sammenholdt med anden betragtning til dette direktiv.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem GE Infrastructure Hungary Holding Kft. (herefter »GE Infrastructure«) og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (den nationale administrative told- og skattemyndighed, afdelingen for klager, Ungarn) vedrørende de skattemæssige konsekvenser for dette selskab af en transaktion bestående i partiel spaltning med fusion ved overdragelse foretaget inden for de selskaber, som ejes af sidstnævnte.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Anden betragtning til direktiv 2009/133 har følgende ordlyd:

»Transaktioner som fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater kan være nødvendige for, at der i Fællesskabet kan skabes vilkår, der svarer til vilkårene i et indre marked, og for dermed at sikre, at et sådant indre marked fungerer tilfredsstillende. Disse transaktioner bør ikke hindres af særlige begrænsninger, ulemper eller fordrejninger som følge af medlemsstaternes skatteregler. Der bør derfor for disse transaktioner fastsættes konkurrencemæssigt neutrale skatteregler, således at virksomhederne kan tilpasse sig vilkårene i det indre marked, øge deres produktivitet og styrke deres konkurrencemæssige stilling internationalt.«
- 4 Direktivets artikel 1 fastsætter:

»Den enkelte medlemsstat anvender dette direktiv på følgende:

a) fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier, som vedrører selskaber i to eller flere medlemsstater

[...]

5 Direktivets artikel 2 har følgende ordlyd:

»I dette direktiv forstås ved:

[...]

c) »partiel spaltning«: den transaktion, hvorved et selskab uden at blive opløst overfører en eller flere grene af virksomheden til et eller flere eksisterende eller nye selskaber, idet dog mindst én virksomhedsgren forbliver i det indskydende selskab, ved i henhold til en pro rata-regel at tildele sine selskabsdeltagere aktier eller anparter i de modtagende selskaber, og eventuelt en kontant udligningssum på højst 10% af disse værdipapirers pålydende værdi eller, når der ikke eksisterer en pålydende værdi, deres bogførte værdi

[...]«

6 Samme direktivs artikel 8 bestemmer:

»1. Ved fusion, spaltning eller ombytning af aktier må selve tildelingen af aktier eller anparter i det modtagende eller erhvervende selskab til en selskabsdeltager i det indskydende eller erhvervede selskab til gengæld for aktier eller anparter i sidstnævnte ikke medføre nogen beskatning af denne selskabsdeltagers indkomst, overskud eller kapitalvinding.

2. Ved partiel spaltning må selve tildelingen til en selskabsdeltager i det indskydende selskab af aktier eller anparter i det modtagende selskab ikke medføre nogen beskatning af denne selskabsdeltagers indkomst, overskud eller kapitalvinding.

[...]

5. Stk. 2 og 3 finder kun anvendelse, hvis selskabsdeltageren ikke tillægger summen af de modtagne aktier eller anparter og de aktier eller anparter, der besiddes i det indskydende selskab, en højere skattemæssig værdi end den værdi, de aktier eller anparter, der besiddes i det indskydende selskab, havde umiddelbart inden den partielle spaltning.

[...]

7. I denne artikel forstås ved »skattemæssig værdi« den værdi, der skal tjene som grundlag for den eventuelle beregning af en fortjeneste eller et tab, som medfører beskatning af selskabsdeltagerens indkomst, overskud eller kapitalvinding.

[...]«

7 Artikel 15 i direktiv 2009/133 fastsætter:

»1. En medlemsstat kan nægte at anvende eller kan tilbagekalde anvendelsen af alle eller enkelte af bestemmelserne i artikel 4-14, hvis en af de i artikel 1 nævnte transaktioner:

a) som hovedformål eller et af hovedformålene har skatteunddragelse eller skatteundgåelse; forholder det sig sådan, at transaktionen ikke foretages af gyldige forretningsmæssige årsager som f.eks. omstrukturering eller rationalisering af aktiviteterne i de selskaber, som deltager i transaktionen, kan der være grund til at formode, at hovedformålet eller et af hovedformålene med transaktionen er skatteunddragelse eller skatteundgåelse

[...]«

Ungarsk ret

8 Følgende fremgår af § 3:45, stk. 1, i a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (lov V af 2013 om den civile retsplejelov):

»En juridisk person kan spaltes i flere retlige enheder ved fuldstændig spaltning eller partiel spaltning. I tilfælde af fuldstændig spaltning ophører den juridiske person med at eksistere, og aktiver og passiver overføres til flere juridiske personer, der er resultatet af den fuldstændige spaltning, i egenskab af retssuccessorer. I tilfælde af partiel spaltning fortsætter den juridiske person med at eksistere, men en del af aktiverne og passiverne overføres til den juridiske person, som er resultatet af den partielle spaltning, i egenskab af retssuccessor.«

9 § 3:45, stk. 2, litra b), i lov V af 2013 om den civile retsplejelov bestemmer:

»En juridisk person kan ligeledes spaltes ved fuldstændig eller partiel spaltning, således at de spaltede forretningsgrene overtages, med den andel af den juridiske persons aktiver, som de er berettiget til, af allerede eksisterende juridiske personer (spaltning med fusion ved overtagelse) i egenskab af retssuccessorer.«

10 § 1, stk. 5, i a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (lov LXXXI af 1996 om selskabsskat og udbytteskat) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »selskabsskatteloven«):

»Denne lov skal fortolkes under hensyntagen til og i overensstemmelse med regnskabslovens bestemmelser. Afgørelser fra regnskabslovens forskrifter med det formål at sikre overholdelsen af princippet om et pålideligt billede kan ikke medføre en ændring af det skyldige skattebeløb.«

11 Selskabsskattelovens § 4, nr. 23/a, har følgende ordlyd:

»kvalificeret omdannelse: en omdannelse (herunder, i det følgende, en fusion eller spaltning), hvori kun, som retsforgænger og som retssuccessorer, de selskaber, der er omhandlet i nr. 32/a, deltager, hvis

- a) selskabsdeltager eller aktionær i retsforgængerens gennem en retlig transaktion erhverver – i forbindelse med omdannelsen, fusionen eller spaltningen – en kapitalandel i retssuccessoren og et kontant udligningsbeløb, der ikke kan overstige 10% af hele den erhvervede kapitalandels nominale værdi (eller, i mangel af en nominal værdi, værdien fastsat i forhold til selskabskapitalen)
- b) selskabsdeltagerne eller aktionærene i retsforgængerens – i tilfælde af spaltning – erhverver en forholdsmæssig kapitalandel, i forhold til hinanden, i retssuccessoren
- c) et enkeltmandsselskab overtages af dets selskabsdeltager eller eneaktionær,
på betingelse af, at omdannelsen er baseret på reelle økonomiske og forretningsmæssige grunde, idet den skattepligtige er forpligtet til at godtgøre, at disse reelle økonomiske og forretningsmæssige grunde foreligger«.

12 Denne lovs § 7, stk. 1, litra dz), fastsætter, at resultatet før skat nedsættes med »den realiserede kapitalvinding i skatteåret ved salget af den anmeldte kapitalandel eller indregningen heraf som indskud i form af andre værdier end kontanter (nedsat med, i de to tilfælde, den omkostning, der er indregnet efter indregningen af goodwill), på betingelse af, at kapitalandelen kontinuerligt er blevet ejet som aktiv af den skattepligtige (herunder dennes retsforgænger) i mindst et år inden salget heraf (indregning som følge af en omdannelse, fusion eller spaltning udgør ikke en afbrydelse af kontinuiteten i ejerskabet), og ethvert værdiforringelsestab er blevet tilbageført på den anmeldte kapitalandel i løbet af skatteåret«.

13 Nævnte lovs § 7, stk. 1, litra gy), nr. 1, bestemmer, at resultatet før skat for selskabsdeltageren (aktionær, indehaver af en kapitalandel) nedsættes med »den del, der overstiger den bogførte værdi af investeringsværdien, jf. stk. 10, af kapitalandelen fratrukket indtægt, der i skatteåret er blevet indregnet som følge af en ikke-indregnet kapitalandel (delvist ikke-indregnet) – herunder en fordring på det tidligere selskab baseret på et apportindskud, men ikke indeholdt nedsættelsen af en kapitalandel i et kontrolleret udenlandsk selskab – såfremt den indikative egenkapitalinvestering er væk eller nedsat som følge af en opløsning uden retssuccession, en nedsættelse af aktiekapitalen gennem investeringsafvikling eller en kvalificeret omdannelse, med forbehold af bestemmelserne i nr. 2«.

14 Samme lovs § 8, stk. 1, litra m), punkt mb), fastsætter, at resultatet før skat forhøjes med »tabet eller værdiforringelsen (idet ligeledes den omkostning, der er indregnet, som følge af nedsættelsen af goodwill, skal tages i betragtning) indregnet som følge af et værditab, kurstab eller nedsættelse af enhver form for kapitalandel (med udelukkelse af indregning af en omdannelse, fusion eller spaltning) indregnet hos den skattepligtige, i forbindelse med den angivne kapitalandel, som en udgift i skatteåret«.

15 Selskabsskatteovens § 31, stk. 1, litra a), bestemmer:

»Nærværende lov skal sikre, at der er overensstemmelse med følgende EU-retsakter:

a) [direktiv 2009/133]

[...]«

- 16 Følgende fremgår af § 84, stk. 2, i a számvitelről szóló 2000 évi C. törvény (lov C af 2000 om regnskabsføring):

»Følgende bogføres som indtægt eller kapitalvinding, der følger af kapitalandele:

[...]

d) hos kapitalandelsindehaver (selskabsdeltager) i det omdannede, fusionerede eller spaltede selskab forskellen mellem den registrerede værdi (bogførte værdi) af den slettede langsigtede kapitalandel (aktier, selskabsandele eller andre kapitalandele) i det indskydende selskab og investeringsværdien – af et beløb svarende til selskabets kapitalgrundlag i det seneste regnskab svarende til den bortfaldne kapitalandel, retsforgænger – af kapitalandelen i det selskab, der opstår ved omdannelsen, fusionen eller spaltningen på dagen efter datoen for omdannelsen, hvis værdien af den erhvervede kapitalandel er højere (i tilfælde af spaltning tages kapitalgrundlaget i det spaltede selskab ifølge det seneste regnskab i betragtning ved beregningen af forskellen).

[...]«

- 17 Denne lovs § 85, stk. 1, litra d), bestemmer:

»Følgende angives som udgifter og kapitaltab, der følger af kapitalandele:

[...]

d) hos kapitalandelsindehaver (selskabsdeltager) i det omdannede, fusionerede eller spaltede selskab forskellen mellem den registrerede værdi (bogførte værdi) af den slettede langsigtede kapitalandel (aktier, selskabsandele eller andre kapitalandele) i det selskab, der er retsforgænger, og investeringsværdien – af et beløb svarende til egenkapitalen i det seneste regnskab svarende til den bortfaldne kapitalandel, retsforgænger – af kapitalandelen i det selskab, der opstår ved omdannelsen, fusionen eller spaltningen på dagen efter datoen for omdannelsen, hvis værdien af den erhvervede kapitalandel er lavere (i tilfælde af spaltning tages egenkapitalen i det spaltede selskab ifølge det seneste regnskab i betragtning ved beregningen af forskellen).«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 18 Den 30. september 2009 erhvervede GE Infrastructure, som er sagsøger i hovedsagen, en kapitalandel på 100% i GE Hungary Kft. Den nominelle værdi af de således ejede selskabsandele udgjorde 100 000 000 ungarske forint (HUF) (ca. 260 000 EUR). Den 7. juli 2016 oprettede GE Hungary selskabet GE Aviation Hungary Holding (herefter »GE Aviation«), som det ejede 100% af, idet den nominelle værdi af dets selskabsandele udgjorde 3 500 000 HUF (ca. 9 100 EUR).
- 19 [Som berigtiget ved kendelse af 8. januar 2024] Den 31. maj 2017, i forbindelse med den generelle omstrukturering af den koncern, som de tilhører, indgik disse tre selskaber en aftale om spaltning med fusion ved overtagelse, som trådte i kraft den 30. september 2017. I denne forbindelse blev virksomhedsgrenene »vedvarende energi« og »luftfart« i GE Hungary udskilt fra sidstnævnte selskab for at blive overtaget af GE Aviation. Markedsværdien af de således tilførte

virksomhedsgrene udgjorde 397 025 000 000 HUF (ca. 1 032 000 000 EUR). Denne transaktion indebar bl.a. GE Infrastructures erhvervelse af en kapitalandel i GE Aviation svarende til værdien af de overtagne virksomhedsgrene.

- 20 Som følge af transaktionen blev selskabskapitalen i GE Aviation forhøjet for at nå 25 000 000 HUF (ca. 65 000 EUR), og GE Infrastructure ejede en direkte kapitalandel på 99,6% af denne kapital. De resterende 0,4% var indirekte ejet af GE Infrastructure gennem GE Hungary, som fortsat selv var 100%-ejet af GE Infrastructure.
- 21 [Som berigtiget ved kendelse af 8. januar 2024] GE Infrastructure har anført, at aktiverne, der blev overført til GE Aviation, blev bogført af denne sidstnævnte til en regnskabsmæssig nettoværdi, som blev bogført i regnskaberne hos GE Hungary, dvs. 83 474 000 000 HUF (ca. 217 000 000 EUR). Denne værdi var betydeligt lavere end markedsværdien af disse aktiver, som udgjorde 397 025 000 000 HUF (ca. 1 032 000 000 EUR), således som anført i nærværende doms præmis 19. Ifølge GE Infrastructure har transaktionen, hvis hovedformål var at forberede det eventuelle salg af de pågældende virksomhedsgrene, således haft en negativ indvirkning, i form af et tab, på dets regnskab.
- 22 [Som berigtiget ved kendelse af 8. januar 2024] GE Hungarys selskabskapital er til gengæld forblevet uændret på 100 000 000 HUF (ca. 260 000 EUR), idet indvirkningen på 83 474 000 000 HUF (ca. 217 000 000 EUR) af den partielle spaltning alene afspejles i dette selskabs egenkapital ved en nedbringelse af dets tilbageholdte udbytter.
- 23 [Som berigtiget ved kendelse af 8. januar 2024] Ifølge GE Infrastructure har virksomhedsgrenenes ophør ikke desto mindre haft en indvirkning på den reelle værdi af dets kapitalandel i GE Hungary. Sagsøgeren i hovedsagen anslår nedsættelsen af denne værdi til 397 025 000 000 HUF (ca. 1 032 000 000 EUR), svarende til værdien af virksomhedsgrenene angivet i regnskabet, selv om de virksomhedsgrene, der blev erhvervet af GE Aviation, kun var blevet bogført med et beløb på 83 474 000 000 HUF (ca. 217 000 000 EUR), svarende til den bogførte værdi af disse aktiver ved deres tilførsel. Overordnet er sagsøgeren i hovedsagen af den opfattelse, at den bogførte kombinerede værdi af GE Aviation og GE Hungary var mere end 313 000 000 000 HUF (ca. 813 800 000 EUR) lavere end den bogførte værdi af GE Hungary inden transaktionen.
- 24 [Som berigtiget ved kendelse af 8. januar 2024] Skatte- og afgiftsmyndigheden har på sin side anført, at transaktionen skabte en indtægt eller kapitalvinding, som er skattepligtig med et beløb af 83 331 000 000 HUF (ca. 217 000 000 EUR) hos GE Infrastructure (svarende til den bogførte værdi af kapitalandelen på 99,6% ejet af GE Infrastructure i GE Aviation), og at sagsøgeren i hovedsagen ikke kunne gøre brug af ordningen for udskudt beskatning, som er fastsat i selskabsskattelovens § 7, stk. 1, litra gy), med den begrundelse, at den partielle spaltning ikke gav anledning til en nedsættelse af GE Hungarys selskabskapital, og at GE Infrastructure fortsatte med at eje dette sidstnævnte selskab 100%.
- 25 Denne tvist gav anledning til en sag ved Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest, Ungarn), som er den forelæggende ret. Denne ret er af den opfattelse, at for at træffe afgørelse i sagen skal den afgøre, om selskabsskattelovens § 7, stk. 1, litra gy), således som fortolket af skatte- og afgiftsmyndigheden er i overensstemmelse med bestemmelserne i direktiv 2009/133, som denne lov henviser til.

26 På denne baggrund har Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Skal [direktiv 2009/133] fortolkes således, at en national lovgivning (eller bestemmelse) eller fortolkningen og anvendelsen i praksis af den pågældende lovgivning (eller bestemmelse) er forenelig med anden betragtning til og artikel 1, litra a), i direktivet, hvoraf det fremgår, at direktivet ikke vedrører nationale omdannelser, men derimod udelukkende internationale og grænseoverskridende omdannelser, i det tilfælde, at direktivets bestemmelser blev gennemført ved [selskabsskatteloven], således at selv om Fællesskabsretten ikke direkte omfatter dette spørgsmål, bestemte den nationale lovgiver i den nævnte lovs § 31, stk. 1, litra a), at denne lov har til formål at være i overensstemmelse med EU-rettens retsakter, herunder [samme] direktiv[...]?
- 2) Skal [...] artikel 8, stk. 2, [i direktiv 2009/133] fortolkes således, at denne bestemmelse er forenelig med en national lovgivning (eller bestemmelse) eller fortolkningen og anvendelsen i praksis af den pågældende lovgivning (eller bestemmelse), hvorefter en selskabsdeltager i det indskydende selskab i forbindelse med en partiel spaltning af virksomheder, der er hjemmehørende i den samme medlemsstat, er forpligtet til at nedsætte den nominelle værdi af sin andel i det indskydende selskab (den tegnede kapital i det indskydende selskab) med henblik på at nedsætte værdien af sin andel (af sine kapitalandele) i det indskydende selskab i sit regnskab, når skatte- og afgiftsmyndigheden kræver denne nedsættelse af den regnskabsmæssige værdi som en forudgående betingelse for at opnå den skattemæssige behandling, der er fastsat i direktivets artikel 8, stk. 2, selv i en situation, hvor den partielle spaltning medfører tab for selskabsdeltageren i det indskydende selskab?
- 3) Skal [...] artikel 8, stk. 2, [i direktiv 2009/133] fortolkes således, at denne bestemmelse er forenelig med en national lovgivning (eller bestemmelse) eller fortolkningen og anvendelsen i praksis af den pågældende lovgivning (eller bestemmelse), hvorefter den skattemæssige behandling med hensyn til selskabsskatten, der er fastlagt i den nævnte bestemmelse, ikke finder anvendelse på en partiel spaltning, såfremt det berørte indskydende selskab er et enkeltmandshandelsselskab, dvs. såfremt stifteren af det indskydende selskab bevarer ejerskabet af sin andel på 100% af det pågældende selskab uden ændringer, eller såfremt den tegnede kapital i det indskydende handelsselskab ikke ændres?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

27 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 1, litra a), i direktiv 2009/133, sammenholdt med anden betragtning til dette direktiv, skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for, at den nationale lovgiver behandler rent interne transaktioner og transaktioner, der involverer selskaber i forskellige medlemsstater, på samme måde, i tilfælde, hvor denne lovgiver ikke har sondret mellem disse to kategorier af transaktioner i gennemførelsesbestemmelserne til nævnte direktiv.

- 28 Besvarelsen af dette spørgsmål forudsætter, at det forinden afgøres, om Domstolen har kompetence til på grundlag af artikel 267 TEUF at fortolke et direktiv i et tilfælde, hvor dette ikke direkte regulerer den pågældende situation, men hvor den nationale lovgiver ved gennemførelsen af dette direktivs bestemmelser i national ret har valgt at behandle rent interne situationer og situationer, der er omfattet af anvendelsesområdet for sidstnævnte, på samme måde.
- 29 For at kunne give den forelæggende ret et hensigtsmæssigt svar skal det første spørgsmål derfor omformuleres således, at med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om den nationale lovgiver ved gennemførelsen af et direktiv kan vælge at anvende den samme behandling på situationer reguleret ved dette direktiv og på rent interne situationer, og om Domstolen har kompetence til at fortolke bestemmelserne i det nævnte direktiv på grundlag af artikel 267 TEUF i et tilfælde, hvor den situation, der er omhandlet i hovedsagen, er af rent intern karakter.
- 30 Det bemærkes i denne henseende, at det står den nationale lovgiver frit for at lade den valgte regulering af rent interne forhold være tilpasset EU-retten. I et sådant tilfælde består der en vis interesse, ud fra et EU-retligt synspunkt, i at bestemmelser eller begreber, der er afledt af EU-retten, fortolkes ensartet, uanset de vilkår, hvorunder de skal anvendes, således at senere fortolkningsuoverensstemmelser undgås (jf. i denne retning dom af 18.10.1990, Dzodzi, C-297/88 og C-197/89, EU:C:1990:360, præmis 37, og af 17.7.1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, præmis 32).
- 31 Det bemærkes i øvrigt, at inden for rammerne af kompetencefordelingen mellem de nationale retter og Domstolen, som er fastsat i artikel 267 TEUF, er det alene den nationale ret, der har kompetence til at vurdere den nøjagtige rækkevidde af henvisningen i givet fald foretaget i national ret til EU-retten. Spørgsmålet om hensyntagen til de grænser, som den nationale lovgiver måtte have opstillet med hensyn til anvendelsen af EU-retten på rent nationale forhold, henhører under national ret og dermed under den pågældende medlemsstats retters eksklusive kompetence (dom af 18.10.1990, Dzodzi, C-297/88 og C-197/89, EU:C:1990:360, præmis 41 og 42, og af 17.7.1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, præmis 33).
- 32 I medfør af artikel 1, litra a), i direktiv 2009/133 finder dette direktiv kun anvendelse på transaktioner, bl.a. partiel spaltning, som vedrører selskaber i to eller flere medlemsstater.
- 33 Det fremgår imidlertid af forelæggelsesafgørelsen, at den ungarske lovgiver ikke i gennemførelsesbestemmelserne til direktiv 2009/133 har sondret mellem den skattemæssige behandling af transaktionerne bestående i den partielle spaltning, der fandt sted i en rent national sammenhæng, og den skattemæssige behandling af sådanne transaktioner, når de involverer selskaber i forskellige medlemsstater. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at denne lovgiver derved har ønsket også at lade rent interne situationer være omfattet af den ordning, der er fastsat i dette direktiv, hvilket den ungarske regering i øvrigt har bekræftet i sit skriftlige indlæg.
- 34 Det følger af det ovenstående, at den nationale lovgiver ved gennemførelsen af et direktiv kan vælge at anvende den samme behandling på situationer reguleret ved dette direktiv og på rent interne situationer, idet Domstolen således har kompetence til at fortolke bestemmelserne i det nævnte direktiv på grundlag af artikel 267 TEUF i et tilfælde, hvor den situation, der er omhandlet i hovedsagen, er af rent intern karakter.

Det andet og det tredje spørgsmål

- 35 Med det andet og det tredje spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst af Domstolen, om artikel 8, stk. 2, i direktiv 2009/133 skal fortolkes således, at denne bestemmelse giver mulighed for i tilfælde af partiel spaltning at underlægge anvendelsen af skatteneutralitetsordningen, som er fastsat i dette direktiv, betingelser om nedsættelse af kapitalandelen tilhørende det indskydende selskabs selskabsdeltager i dette selskab eller nedsættelse af selskabskapitalen heri.
- 36 I medfør af artikel 2, litra c), i direktiv 2009/133 udgør den transaktion, hvorved et selskab uden at blive opløst overfører en eller flere grene af virksomheden til et eller flere eksisterende eller nye selskaber, idet dog mindst én virksomhedsgren forbliver i det indskydende selskab, ved i henhold til en pro rata-regel at tildele sine selskabsdeltagere aktier eller anparter i de modtagende selskaber, og eventuelt en kontant udligningssum, en partiel spaltning.
- 37 For sin del fastsætter direktivets artikel 8, stk. 2, at ved partiel spaltning må selve tildelingen til en selskabsdeltager i det indskydende selskab af aktier eller anparter i det selskab, der modtager tilførslen, ikke medføre nogen beskatning af denne selskabsdeltagers indkomst, overskud eller kapitalvinding.
- 38 Hverken disse bestemmelser eller de øvrige bestemmelser i direktiv 2009/133 betinger anvendelsen af skatteneutralitetsordningen i dette direktivs artikel 8, stk. 2, af en nedsættelse af den nominelle værdi eller en procentdel af kapitalandelen tilhørende det indskydende selskabs selskabsdeltager i dette sidstnævnte selskab eller opstiller en betingelse for, at transaktionen bestående i den partielle spaltning medfører en nedsættelse af selskabskapitalen heri fremfor en nedbringelse af dets tilbageholdte udbytter.
- 39 Artikel 8, stk. 5, i direktiv 2009/133 pålægger kun selskabsdeltageren i det indskydende selskab for at kunne omfattes af dette direktivs artikel 8, stk. 2, ikke at tillægge summen af de modtagne aktier eller anparter og de aktier eller anparter, der besiddes i det indskydende selskab, en højere skattemæssig værdi end den værdi, de aktier eller anparter, der besiddes i det indskydende selskab, havde umiddelbart inden den partielle spaltning, hvilket det i givet fald tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.
- 40 Det skal navnlig bemærkes, at til forskel fra artikel 8, stk. 1, i direktiv 2009/133, som vedrører transaktioner bestående i fusion, spaltning og ombytning af aktier, henviser dette direktivs artikel 2, litra c), og artikel 8, stk. 2, der specifikt vedrører transaktioner bestående i partiel spaltning, kun til tildelingen til selskabsdeltageren i det indskydende selskab, af aktier eller anparter i det selskab, der modtager tilførslen, som svarer til de overførte aktiver og passiver. Disse bestemmelser nævner derimod ikke konsekvenserne af denne transaktion for den kapitalandel, der ejes af denne selskabsdeltager i det indskydende selskab, eller for det indskydende selskabs selskabskapital.
- 41 Endvidere, og således som Europa-Kommissionen har fremhævet i sit skriftlige indlæg, ville det forhold, at muligheden for at omfattes af skatteneutralitetsordningen i artikel 8, stk. 2, i direktiv 2009/133 gøres betinget af en procentvis nedsættelse af kapitalandelen tilhørende det indskydende selskabs selskabsdeltager i dette selskab, føre til udelukkelsen af anvendelsen af denne ordning i det tilfælde, hvor det nævnte selskab ejes af en enkelt selskabsdeltager, selv om dette direktiv ikke fastsætter en sådan udelukkelse.

- 42 Det følger af det ovenstående, at skatteneutralitetsordningen, som enhver transaktion bestående i partiel spaltning som omhandlet i bestemmelserne i direktiv 2009/133 skal omfattes af, ikke kan underlægges en betingelse, som ikke er fastsat i dette direktiv, såsom en procentvis nedsættelse af kapitalandelen tilhørende det indskydende selskabs selskabsdeltager i dette selskab eller en nedsættelse af selskabskapitalen heri.
- 43 Således, og i modsætning til, hvad den ungarske regering har gjort gældende, samt med forbehold af artikel 15 i direktiv 2009/133 og navnlig det tilfælde, der er omhandlet i artikel 15, stk. 1, litra a), heri, vedrørende transaktioner, der har skatteunddragelse eller skatteundgåelse som hovedformål eller som ét af deres hovedformål, hvorunder medlemsstaterne kan afslå helt eller delvist at anvende dette direktivs bestemmelser eller inddrage adgangen til at anvende dem – tilfælde, der ikke er genstand for de spørgsmål, som er forelagt Domstolen i nærværende sag – giver dette direktivs artikel 8, stk. 2, ikke medlemsstaterne ved gennemførelsen heraf et råderum, der giver mulighed for dem at undergive anvendelse af skatteneutralitetsordningen, som den foreskriver, yderligere betingelser end dem, der er fastsat i samme direktivs kapitel II (jf. i denne retning dom af 11.12.2008, A.T., C-285/07, EU:C:2008:705, præmis 26).
- 44 Denne konklusion ændres ikke af dom af 22. marts 2018, Jacob og Lassus (C-327/16 og C-421/16, EU:C:2018:210), som den ungarske regering har henvist til i sit skriftlige indlæg, og hvori Domstolen anerkendte, at medlemsstaterne under overholdelse af EU-retten havde et vist råderum med hensyn til vedtagelsen af beskatningsforanstaltninger med henblik på gennemførelse af artikel 8 i direktiv 2009/133. Det er således tilstrækkeligt at fastslå, at den nationale lovgivning, der var omhandlet i denne sag, ikke underlagde aktie- eller anpartsombytningstransaktionen, som var genstand for tvisten i hovedsagen, en yderligere betingelse for at kunne omfattes af den skatteneutralitetsordning, der er fastsat ved dette direktiv, men tog derimod sigte på at sikre denne transaktions skattemæssige neutralitet ved kun at beskatte kapitalvindingen vedrørende modtagne aktier eller anparter på tidspunktet for deres senere afhændelse.
- 45 Det følger heraf, at det andet og det tredje spørgsmål skal besvares med, at artikel 8, stk. 2, i direktiv 2009/133 skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning, som for at bringe denne bestemmelse i anvendelse underlægger den betingelser om nedsættelse af kapitalandelen tilhørende det indskydende selskabs selskabsdeltager i dette selskab eller nedsættelse af selskabskapitalen heri, hvilke ikke er fastsat i dette direktiv.

Sagsomkostninger

- 46 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Niende Afdeling) for ret:

- 1) Den Europæiske Unions Domstol har kompetence til på grundlag af artikel 267 TEUF at fortolke EU-retten, når denne ikke direkte regulerer den pågældende situation, men hvor den nationale lovgiver ved gennemførelsen af et direktivs bestemmelser i national ret har valgt at behandle rent interne situationer og situationer, der er reguleret ved sidstnævnte, på samme måde, således som det står denne lovgiver frit for at gøre.**

- 2) Artikel 8, stk. 2, i Rådets direktiv 2009/133/EF af 19. oktober 2009 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater og ved flytning af et SE's eller SCE's vedtægtsmæssige hjemsted mellem medlemsstater

skal fortolkes således, at

denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning, som for at bringe denne bestemmelse i anvendelse underlægger den betingelser om nedsættelse af kapitalandelen tilhørende det indskydende selskabs selskabsdeltager i dette selskab eller nedsættelse af selskabskapitalen heri, hvilke ikke er fastsat i dette direktiv.

Underskrifter