



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (nionde avdelningen)

den 16 november 2023 *

[Text rättad genom beslut av den 8 januari 2024]

”Begäran om förhandsavgörande – Tillnärmning av lagstiftning – Gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar – Direktiv 2009/133/EG – Partiell fission – Rent inhemsk situation – Ingen minskning av bolagskapitalet – Bolag som äger 100 procent av kapitalet i det överlåtande bolaget”

I mål C-318/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Fővárosi Törvényszék (Huvudstadsdomstolen, Budapest, Ungern) genom beslut av den 27 april 2022, som inkom till domstolen den 12 maj 2022, i målet

GE Infrastructure Hungary Holding Kft.

mot

Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden O. Spineanu-Matei, samt domarna J.-C. Bonichot (referent) och L.S. Rossi,

generaladvokat: L. Medina,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- GE Infrastructure Hungary Holding Kft., genom G. Szimler och Z. Várszegi, ügyvédek,
- Ungerns regering, genom M.Z. Fehér och K. Szíjjártó, båda i egenskap av ombud,

* Langue de procédure : le hongrois.

– Europeiska kommissionen, genom A. Armenia och B. Béres, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 1 a och artikel 8.2 i rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan (EUT L 310, 2009, s. 34), jämförda med skäl 2 i detta direktiv.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan GE Infrastructure Hungary Holding Kft. (nedan kallat GE Infrastructure) och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (överklagandeavdelningen vid den nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern) angående de skattemässiga följderna för detta bolag av en partiell fission i form av en fusion genom absorption, vilken genomförs i bolag som ägs av GE Infrastructure.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 Skäl 2 i direktiv 2009/133 har följande lydelse:

”Fusioner, fissioner, partiella 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 en sådan inre marknad fungerar väl. Sådan verksamhet bör inte hindras av restriktioner, olägenheter eller snedvridningar, t.ex. sådana som härrör från skattebestämmelserna i medlemsstaterna. För detta ändamål är det nödvändigt att för sådana förfaranden föreskriva skatteregler som är neutrala från konkurrenssynpunkt, för att tillåta företagen att anpassa sig till den inre marknadens behov, öka sin produktivitet och förbättra sin internationella konkurrensförmåga.”

- 4 I artikel 1 i samma direktiv föreskrivs följande:

”Varje medlemsstat ska tillämpa detta direktiv på

- a) fusioner, fissioner, partiella fissioner, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag från två eller flera medlemsstater,

...”

5 Artikel 2 i direktivet har följande lydelse:

”I detta direktiv gäller följande definitioner:

...

c) partiell fission: ett förfarande varigenom ett bolag utan att upplösas överför en eller flera verksamhetsgrenar till ett eller flera befintliga eller nya bolag, varvid åtminstone en verksamhetsgren förblir i det överlåtande bolaget, i utbyte mot att det till dess delägare i proportion till deras innehav utfärdas värdepapper som representerar kapitalet i de bolag som övertar tillgångarna och skulderna, samt, om detta är tillämpligt, att det görs en kontant betalning som inte överstiger 10 % av det nominella värdet eller, om det inte finns något nominellt värde, av det bokföringsmässiga parivärdet av dessa värdepapper.

...”

6 I artikel 8 i samma direktiv stadgas följande:

”1. Vid fusion, fission eller utbyte av aktier eller andelar får tilldelningen av värdepapper i det övertagande eller förvärvande bolaget till en delägare i det överlåtande eller förvärvade bolaget i utbyte mot värdepapper i det senare bolaget inte i sig leda till beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst hos denna delägare.

2. Vid en partiell fission får tilldelningen av värdepapper som representerar kapitalet i det övertagande bolaget till en delägare i det överlåtande bolaget inte i sig leda till beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst hos denna delägare.

...

5. Punkterna 2 och 3 ska gälla endast om delägaren inte åsätter summan av de mottagna värdepapperen och innehavet av värdepapper i det överlåtande bolaget ett skattemässigt värde som är högre än det som innehavet av värdepapper i det överlåtande bolaget hade omedelbart före den partiella fissionen.

...

7. Vid tillämpningen av denna artikel ska med *skattemässigt värde* avses det värde med utgångspunkt i vilket en vinst eller förlust beräknas vid beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst för en delägare i bolaget.

...”

7 I artikel 15 i direktivet föreskrivs följande:

”1. En medlemsstat får vägra att tillämpa eller återkalla förmånen av alla eller någon del av bestämmelserna i artiklarna 4–14 om det framgår att någon av de transaktioner som avses i artikel 1

a) har skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsakligt syfte eller ett av sina huvudsakliga syften, varvid det förhållandet att transaktionen inte genomförs av godtagbara kommersiella skäl såsom omstrukturering eller rationalisering av verksamheterna i de bolag som berörs av transaktionen kan utgöra en presumtion för att transaktionen har skatteflykt eller skatteundandragande som sitt huvudsakliga syfte eller ett av sina huvudsakliga syften,

...”

Ungersk rätt

8 3:45 § punkt 1 i Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi IV. Törvény (lag nr V (2013) om civilrätt) har följande lydelse:

”En juridisk person kan delas upp i flera rättsliga enheter genom fullständig eller partiell fission. Vid fullständig fission upphör den juridiska personen och dess tillgångar och skulder överförs genom den fullständiga fissionen till flera juridiska personer i egenskap av rättsliga efterträdare. Vid partiell fission fortsätter den juridiska personen att existera, men en del av dess tillgångar överförs till den juridiska person som uppstår genom fissionen i egenskap av rättslig efterträdare.”

9 I 3:45 § punkt 2 led b i lag nr 5 (2013) om civilrätt föreskrivs följande:

”En juridisk person kan även delas upp genom en fullständig eller partiell fission på ett sådant sätt att de uppdelade verksamhetsgrenarna absorberas, med den andel av den juridiska personens tillgångar som de är berättigade till, av olika befintliga juridiska personer (fusion genom absorption) i egenskap av rättslig efterträdare.”

10 1 § punkt 5 i társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (lag LXXXI (1996) om bolagsskatt och skatt på utdelning), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad lagen om bolagsskatt), har följande lydelse:

”Denna lag ska tolkas med beaktande av och i enlighet med bestämmelserna i bokföringslagen. Undantag från bestämmelserna i bokföringslagen som syftar till att säkerställa att principen om en rättvisande bild iakttas får inte leda till att det skattebelopp som ska betalas ändras.”

11 4 § punkt 23.a i lagen om bolagsskatt har följande lydelse:

”kvalificerad ombildning: bolagsombildning (inbegripet, i det följande, en fusion eller fission) i vilken endast de bolag som avses i punkt 32.a, i egenskap av rättslig föregångare och rättslig efterträdare, deltar, om

a) delägaren eller aktieägaren genom den rättsliga transaktionen förvärvar – i samband med ombildning, fusion eller fission – en andel i kapitalet i den rättsliga efterträdaren och en ersättning som inte överstiger 10 % av det nominella värdet av hela den förvärvade andelen (eller i avsaknad av nominellt värde, av det värde som fastställs i förhållande till bolagskapitalet),

b) den rättsliga föregångarens delägare eller aktieägare – vid fission – förvärvar en proportionell andel i förhållande till varandra i den rättsliga efterträdaren,

c) enmansbolaget förvärvas av dess delägare eller enda aktieägare,

förutsatt att omvandlingen grundar sig på verkliga ekonomiska och kommersiella skäl, varvid den skattskyldige måste bevisa att dessa verkliga ekonomiska och kommersiella skäl föreligger.”

- 12 I 7 § punkt 1 led dz i denna lag föreskrivs att resultatet före skatt ska minskas med ”den kapitalvinst som realiserades under beskattningsåret vid försäljningen av det anmälda andelsinnehavet eller avräknas som en överföring av andra värden än kontanter (i båda fallen minskat med den kostnad som bokförts till följd av att goodwill avskrivits), under förutsättning att innehavet oavbrutet innehades som tillgång av den skattskyldige (inbegripet dennes rättsliga föregångare) under minst ett år före försäljningen (den bokföringsmässiga avskrivningen vid en omvandling, fusion eller fission utgör inte ett avbrott i innehavet), och varje värdeminskning på den kapitalandel som meddelats under beskattningsåret”.
- 13 I 7 § punkt 1 led gy i nämnda lag föreskrivs att resultatet före beskattning för delägaren (aktieägare, andelsägare) ska minskas med ”den del som överstiger det bokförda värdet av investeringsvärdet, i den mening som avses i punkt 10, av andelsinnehavet minskat med den intäkt som bokförts under beskattningsåret till följd av en avräknad andel (som delvis inte avräknats) – inbegripet en fordran på det tidigare bolaget som grundar sig på ett apporttillskott, men inte en minskning av andelarna i ett utländskt kontrollerat bolag – om den indikativa investeringen av eget kapital har upphört eller minskat till följd av en upplösning utan rättslig succession, en minskning av bolagskapitalet genom avyttring eller kvalificerad ombildning, om inte annat följer av bestämmelserna i punkt 2”.
- 14 I 8 § punkt 1 led m.mb i samma lag föreskrivs att resultatet före beskattningen ska ökas med ”förlust eller kapitalförlust (med beaktande av den kostnad som bokförts som en följd av minskad goodwill) som bokförts som en följd av en förlust, en valutakursförlust eller en minskning av värdet av en andel av något slag (med undantag för bokföring av en omvandling, fusion eller fission) som bokförts som en utgift för beskattningsperioden i förhållande till den deklarerade andelen för den beskattningsbara personen”.
- 15 I 31 § punkt 1 led a i lagen om bolagsskatt föreskrivs följande:
- ”Syftet med denna lag är att säkerställa efterlevnaden av följande unionsrättsakter:
- [Direktiv 2009/133]
- ...”
- 16 84 § punkt led 2.a i számvitelről szóló 2000 évi C. törvény (2000 års lag nr C om bokföring) har följande lydelse:
- ”Följande ska anges som intäkt eller kapitalvinst från andelar:
- ...
- d) för innehavaren av andelen (delägaren) i det bolag som ombildats, fusionerats eller delats upp, skillnaden mellan det registrerade (bokförda värdet) av det långsiktiga innehav som upphört (aktier, andelar eller andra värdepapper) i det överlåtande bolaget och värdet på investeringen – till ett belopp som motsvarar bolagets egenkapital i det senaste bokslutet och som motsvarar den avyttrade kapitalandelen hos den rättsliga föregångaren – av kapitalandelarna i det bolag

som uppstår vid ombildningen, fusionen eller fissionen, dagen efter tidpunkten för ombildningen, om värdet av den förvärvade andelen är högre (vid fission ska det delade bolagets egenkapital enligt det senaste bokslutet beaktas vid beräkningen av mellanskillnaden).

...”

- 17 I 85 § punkt 1 led d föreskrivs följande:

”Följande ska anges som utgift eller kapitalförlust från andelar:

...

- d) för innehavaren av andelen (delägaren) i det bolag som ombildats, fusionerats eller delats upp, skillnaden mellan det registrerade (bokförda värdet) av det långsiktiga innehav som upphört (aktier, bolagsandelar eller andra värdepapper) i det överlåtande bolaget och värdet på investeringen – till ett belopp som motsvarar bolagets egenkapital i det senaste bokslutet och som motsvarar den avyttrade kapitalandelen hos den rättsliga föregångaren – av kapitalandelarna i det bolag som uppstår vid ombildningen, fusionen eller fission, dagen efter tidpunkten för ombildningen, om värdet av den förvärvade andelen är lägre (vid fission ska det delade bolagets egenkapital enligt det senaste bokslutet beaktas vid beräkningen av mellanskillnaden).”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 18 Den 30 september 2009 förvärvade GE Infrastructure, som är kärande i det nationella målet, en kapitalandel på 100 procent i GE Hungary Kft. Det nominella värdet av bolagsandelarna uppgick till 100 000 000 ungerska forint (HUF) (cirka 260 000 EUR). Den 7 juli 2016 bildade GE Hungary bolaget GE Aviation Hungary Holding (nedan kallat GE Aviation), som bolaget ägde till 100 %. Det nominella värdet av dess bolagsandelar uppgick till 3 500 000 HUF (cirka 9 100 EUR).
- 19 [I rättad lydelse enligt beslut av den 8 januari 2024] Den 31 maj 2017 ingick dessa tre bolag, i samband med den övergripande omorganisationen av den koncern som de tillhör, ett avtal om fusion genom absorption, med verkan från och med den 30 september 2017. I detta sammanhang avknoppades GE Hungarys verksamhetsgrenar ”förnybar energi” och ”luftfart” från detta bolag för att absorberas av GE Aviation. Marknadsvärdet för de överförda verksamhetsgrenarna uppgick till 397 025 000 000 HUF (cirka 1 032 000 000 EUR). Denna transaktion innebar bland annat att GE Infrastructure förvärvade en andel i GE Aviation som motsvarade värdet av de absorberade verksamhetsgrenarna.
- 20 Efter transaktionen ökade aktiekapitalet i GE Aviation till 25 000 000 HUF (cirka 65 000 EUR) och GE Infrastructure innehade en direkt andel på 99,6 % av detta kapital. De återstående 0,4 % ägdes indirekt av GE Infrastructure, genom företaget GE Hungary, som i sin tur ägdes till 100 % av GE Infrastructure.
- 21 [I rättad lydelse enligt beslut av den 8 januari 2024] GE Infrastructure har hävdats att de tillgångar som överförts till GE Aviation bokfördes av GE Aviation till det nettovärde som hade bokförts i GE Hungarys bokföring, det vill säga 83 474 000 000 HUF (cirka 217 000 000 EUR). Detta värde var betydligt lägre än marknadsvärdet för dessa tillgångar, som uppgick till 397 025 000 000 HUF

(cirka 1 032 000 000 EUR), såsom angetts i punkt 19 ovan. Enligt GE Infrastructure hade transaktionen, vars huvudsakliga syfte var att förbereda en eventuell försäljning av de berörda verksamhetsgrenarna, således en negativ inverkan, i form av en förlust, på bolagets bokslut.

- 22 [I rättad lydelse enligt beslut av den 8 januari 2024] GE Hungarys aktiekapital förblev oförändrat, 100 000 000 HUF (cirka 260 000 EUR), medan de 83 474 000 000 HUF (cirka 217 000 000 EUR) som följde av den partiella fissionen endast avspeglas i detta bolags egenkapital, genom en minskning av dess reserverade vinster.
- 23 [I rättad lydelse enligt beslut av den 8 januari 2024] Enligt GE Infrastructure påverkade emellertid avknoppningen av verksamhetsgrenarna det verkliga värdet av dess innehav i GE Hungary. Käranden i det nationella målet har anfört att minskningen av detta värde till 397 025 000 000 HUF (cirka 1 032 000 000 EUR), vilket motsvarar värdet av de verksamhetsgrenar som angetts i bokföringen, även om de verksamhetsgrenar som förvärvats av GE Aviation endast bokfördes med ett belopp på 83 474 000 000 HUF (cirka 217 000 000 EUR), motsvarande det bokförda värdet på dessa tillgångar vid överföringen. Käranden i det nationella målet anser sammanfattningsvis att GE Aviations och GE Hungarys sammanlagda bokförda värde var mer än 313 000 000 000 HUF (cirka 813 800 000 EUR) lägre än det bokförda värdet för GE Hungary före transaktionen.
- 24 [I rättad lydelse enligt beslut av den 8 januari 2024] Skattemyndigheten anser å sin sida att transaktionen hade gett upphov till en skattepliktig intäkt eller kapitalvinst på 83 331 000 000 HUF (cirka 217 000 000 EUR) hos GE Infrastructure (motsvarande det bokförda värdet på GE Infrastructure innehav på 99,6 % i GE Aviation) och att käranden i det nationella målet inte kunde dra nytta av den mekanism för uppskjutande av beskattning som föreskrivs i 7 § punkt 1 led gy i lagen om bolagsskatt, eftersom den partiella fissionen inte hade lett till någon minskning av GE Hungarys aktiekapital och GE Infrastructure fortsatte att äga detta bolag till 100 %.
- 25 Tvisten gav upphov till ett mål vid Fővárosi Törvényszék (Huvudstadsdomstolen, Budapest, Ungern), den hänskjutande domstolen. Den hänskjutande domstolen anser att det för att avgöra målet ankommer på den att fastställa huruvida 7 § punkt 1 led gy i lagen om bolagsskatt, såsom den tolkats av skattemyndigheten, är förenlig med bestämmelserna i direktiv 2009/133, till vilket denna lag hänvisar.
- 26 Mot denna bakgrund beslutade Fővárosi Törvényszék (Huvudstadsdomstolen, Budapest) att vilandeförklara målet och hänskjuta följande frågor till EU-domstolen för förhandsavgörande:
- ”1) Ska [direktiv 2009/133] tolkas så, att en nationell lagstiftning (eller bestämmelse) eller en praxis som avser tolkningen eller tillämpningen i praktiken av en sådan lagstiftning (eller bestämmelse), enligt vilken direktivet inte gäller ombildningar av inhemska bolag, utan endast ombildningar av gränsöverskridande bolag med en internationell dimension, är förenlig med skäl 2 och artikel 1 a i direktivet, med beaktande av att bestämmelserna i direktivet har införlivats genom [lagen om bolagsskatt] på så sätt att den nationella lagstiftaren, även om [unions]rätten inte direkt reglerar denna fråga, i 31 § 1 punkt 1 a i lagen om bolagsskatt, har angett att denna lag syftar till att åstadkomma en anpassning till unionsrättsliga rättsakter, inklusive direktivet?
- 2) Ska artikel 8.2 i [direktiv 2009/133] tolkas så, att en nationell lagstiftning (eller bestämmelse), eller tolkningen och tillämpningen i praktiken av en sådan lagstiftning (eller bestämmelse), är förenlig med denna artikel, om lagstiftningen innebär att delägaren i det överlåtande bolaget, i samband med en partiell fission av företag med hemvist i en och samma medlemsstat, är

skyldig att minska det nominella värdet av sitt innehav i det överlåtande bolaget [aktiekapitalet i det överlåtande bolaget] för att i sin bokföring minska värdet av sitt innehav [av aktier] i det överlåtande bolaget, när skattemyndigheterna kräver en sådan minskning av det bokförda värdet som en förutsättning för att få den skattemässiga behandling som föreskrivs i artikel 8.2 i d [detta] direktiv, även om den partiella fissionen leder till en förlust för delägaren i det överlåtande bolaget?

- 3) Ska artikel 8.2 i [direktiv 2009/133] tolkas så, att en nationell lagstiftning (eller bestämmelse), eller tolkningen och tillämpningen i praktiken av en sådan lagstiftning (eller bestämmelse), är förenlig med denna artikel, om lagstiftningen (eller bestämmelsen) innebär att den skattemässiga behandling [avseende bolagsskatt] som föreskrivs i denna bestämmelse inte är tillämplig på en partiell fission när det berörda överlåtande bolaget är ett enmansbolag, det vill säga om grundaren av det överlåtande bolaget efter den partiella fissionen behåller sitt 100-procentiga aktieinnehav i bolaget oförändrat eller om aktiekapitalet i det överlåtande bolaget förblir oförändrat?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

- 27 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 1 a i direktiv 2009/133, jämförd med skäl 2 i detta direktiv, ska tolkas så, att den utgör hinder för att den nationella lagstiftaren behandlar rent inhemska transaktioner och transaktioner där bolag från olika medlemsstater är inblandade på samma sätt i ett fall där nämnda lagstiftare inte har gjort någon åtskillnad mellan dessa två kategorier av transaktioner i de bestämmelser som antagits för att införliva direktivet.
- 28 Svaret på denna fråga förutsätter att det först fastställs huruvida domstolen är behörig att tolka ett direktiv, med stöd av artikel 267 FEUF, i ett fall där direktivet inte direkt reglerar situationen i fråga, men den nationella lagstiftaren vid införlivandet av direktivets bestämmelser med nationell rätt har valt att behandla rent inhemska situationer på samma sätt som situationer som omfattas av direktivets tillämpningsområde.
- 29 För att kunna ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar ska den första frågan omformuleras så, att den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida den nationella lagstiftaren vid införlivandet av ett direktiv kan välja att behandla situationer som regleras av detta direktiv på samma sätt som rent inhemska situationer och huruvida EU-domstolen är behörig att tolka bestämmelserna i direktivet på grundval av artikel 267 FEUF i ett fall där den situation som är aktuell i det nationella målet är av rent intern karaktär.
- 30 Det ska i detta hänseende erinras om att det är tillåtet för den nationella lagstiftaren att anpassa sin lösning på rent inhemska situationer till den lösning som har valts i unionsrätten. I sådana situationer föreligger det nämligen ett bestämt unionsrättsligt intresse av att de bestämmelser eller begrepp som har hämtats från unionsrätten blir tolkade på ett enhetligt sätt, oberoende av under vilka omständigheter de ska tillämpas, för att undvika att det i framtiden förekommer tolkningar som skiljer sig åt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 oktober 1990, Dzodzi, C-297/88 och C-197/89, EU:C:1990:360, punkt 37, och dom av den 17 juli 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, punkt 32).

- 31 Det ska dessutom erinras om att inom ramen för fördelningen av den dömande makten mellan de nationella domstolarna och EU-domstolen, enligt artikel 267 FEUF, ankommer det enbart på den nationella domstolen att bedöma den exakta betydelsen av hänvisningen till unionsrätten, som i förekommande fall görs i nationell rätt. Beaktandet av de gränser som den nationella lagstiftaren har ställt upp för tillämpningen av unionsrätten på rent interna situationer hör nämligen till den nationella rätten och följaktligen till den medlemsstatens domstolars exklusiva behörighet (dom av den 18 oktober 1990, Dzodzi, C-297/88 och C-197/89, EU:C:1990:360, punkterna 41 och 42, och dom av den 17 juli 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, punkt 33).
- 32 Enligt artikel 1 a i direktiv 2009/133 ska direktivet endast tillämpas på sådana transaktioner, bland annat partiell fission, som berör bolag från två eller flera medlemsstater.
- 33 Det framgår emellertid av begäran om förhandsavgörande att den ungerska lagstiftaren, i de bestämmelser som antagits för att införliva direktiv 2009/133, inte har gjort någon åtskillnad mellan den skattemässiga behandlingen av partiella fissioner som äger rum i ett rent inhemskt sammanhang och den skattemässiga behandlingen av sådana transaktioner när de involverar bolag i olika medlemsstater. Den hänskjutande domstolen anser att lagstiftaren därigenom har utvidgat det system som föreskrivs i direktivet till att omfatta rent inhemska transaktioner, vilket den ungerska regeringen för övrigt har bekräftat i sitt skriftliga yttrande.
- 34 Av det ovan anförda följer att den nationella lagstiftaren, vid införlivandet av ett direktiv, kan välja att behandla situationer som regleras av detta direktiv på samma sätt som rent inhemska situationer, varvid domstolen med stöd av artikel 267 FEUF är behörig att tolka direktivets bestämmelser i ett fall där den situation som är aktuell i det nationella målet är av rent intern karaktär.

Den andra och den tredje frågan

- 35 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra och den tredje frågan, vilka ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artikel 8.2 i direktiv 2009/133 ska tolkas så, att tillämpningen av det system för skatteneutralitet som föreskrivs i detta direktiv vid partiell fission får förenas med villkor avseende minskning av den kapitalandel som det överlåtande bolagets delägare innehar i detta bolag, eller minskning av aktiekapitalet i bolaget.
- 36 Enligt artikel 2 c i direktiv 2009/133 avses med partiell fission ett förfarande varigenom ett bolag utan att upplösas överför en eller flera verksamhetsgrenar till ett eller flera befintliga eller nya bolag, varvid åtminstone en verksamhetsgren förblir i det överlåtande bolaget, i utbyte mot att det till dess delägare i proportion till deras innehav utfärdas värdepapper som representerar kapitalet i de bolag som övertar tillgångarna samt, om detta är tillämpligt, att det görs en kontant betalning.
- 37 I artikel 8.2 i direktivet föreskrivs att vid en partiell fission får tilldelning av värdepapper som representerar kapitalet i det övertagande bolaget till en delägare i det överlåtande bolaget inte i sig leda till beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst hos denna delägare.
- 38 Varken i dessa bestämmelser eller i de övriga bestämmelserna i direktiv 2009/133 uppställs som villkor för tillämpningen av det system med skatteneutralitet som föreskrivs i artikel 8.2 i direktivet att det nominella värdet eller en procentdel av kapitalandelen som tillhör delägaren i

det överlåtande bolaget ska minskas i sistnämnda bolag eller att den partiella fissionen ska leda till en minskning av bolagskapitalet i det överlåtande bolaget i stället för till en minskning av dess reserverade vinster.

- 39 Artikel 8.5 i direktiv 2009/133 ålägger endast delägaren i det överlåtande bolaget, för att kunna utnyttja artikel 8.2 i direktivet, att inte åsätta summan av de mottagna värdepappren och innehavet av värdepapper i det överlåtande bolaget ett skattemässigt värde som är högre än det som innehavet av värdepapper i det överlåtande bolaget hade omedelbart före den partiella fissionen, vilket det i förekommande fall ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.
- 40 Det ska särskilt påpekas att till skillnad från artikel 8.1 i direktiv 2009/133, som avser fusioner, fissioner och utbyte av aktier eller andelar, hänvisar artikel 2 c och artikel 8.2 i detta direktiv, vilka särskilt avser partiell fission, endast till att delägaren i det överlåtande bolaget tilldelas värdepapper som representerar kapitalet i det övertagande bolaget, vilka motsvarar de överförda tillgångarna och skulderna. I dessa bestämmelser nämns däremot inte vilka konsekvenser denna transaktion får för den kapitalandel som denna delägare innehar i det överlåtande bolaget eller för bolagskapitalet i det överlåtande bolaget.
- 41 Att göra tillämpningen av systemet med skatteneutralitet i artikel 8.2 i direktiv 2009/133 beroende av en procentuell minskning av den kapitalandel som det överlåtande bolagets delägare innehar i detta bolag skulle dessutom, såsom Europeiska kommissionen har påpekat i sitt skriftliga yttrande, innebära att detta system inte är tillämpligt när nämnda bolag ägs av en enda delägare, trots att det i direktivet inte föreskrivs en sådan begränsning.
- 42 Av det ovan anförda följer att det system för skatteneutralitet som gäller för alla former av partiell fission som avses i bestämmelserna i direktiv 2009/133 inte kan omfattas av ett villkor som inte föreskrivs i detta direktiv, såsom en procentuell minskning av den kapitalandel som det överlåtande bolagets delägare innehar i detta bolag eller minskning av bolagskapitalet i detta.
- 43 I motsats till vad den ungerska regeringen har gjort gällande ger artikel 8.2 i direktiv 2009/133 – med förbehåll för vad som föreskrivs i artikel 15 i direktivet och särskilt det fall som avses i artikel 15.1 a i direktivet och som har skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsyfte eller ett av sina huvudsakliga syften, där medlemsstaterna får vägra att tillämpa eller återkalla förmånen av alla eller någon del av bestämmelserna i detta direktiv, vilket inte är fallet avseende de frågor som ställts till domstolen i förevarande mål – inte medlemsstaterna något utrymme för skönmässig bedömning vid införlivandet som gör det möjligt för dem att uppställa extra villkor för att omfattas av det system för skatteneutralitet som föreskrivs däri än de som anges i kapitel II i samma direktiv (se, för ett likande resonemang, dom av den 11 december 2008, A.T., C-285/07, EU:C:2008:705, punkt 26).
- 44 Denna slutsats påverkas inte av domen av den 22 mars 2018, Jacob och Lassus (C-327/16 och C-421/16, EU:C:2018:210), som den ungerska regeringen har hänvisat till i sitt skriftliga yttrande, i vilken domstolen slog fast att medlemsstaterna, med iakttagande av unionsrätten, hade ett visst utrymme för skönmässig bedömning vid antagandet av skattebestämmelser för att genomföra artikel 8 i direktiv 2009/133. Det räcker således att slå fast att den ifrågavarande nationella lagstiftningen i det målet inte uppställde något ytterligare villkor för det utbyte av värdepapper som var i fråga i det nationella målet för att kunna omfattas av det system för

skatteneutralitet som föreskrivs i direktivet, utan tvärtom syftade till att säkerställa skatteneutralitet vid denna transaktion, genom att endast beskatta den kapitalvinst som hänförs till värdepapper som erhållits i utbyte vid den senare tidpunkt när dessa värdepapper avyttras.

- 45 Av detta följer att den andra och den tredje frågan ska besvaras enligt följande. Artikel 8.2 i direktiv 2009/133 ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken tillämpligheten av denna bestämmelse är underkastad villkor om minskning av den kapitalandel som det överlåtande bolagets delägare innehar i detta bolag eller minskning av bolagskapitalet i detta bolag, som inte föreskrivs i direktivet.

Rättegångskostnader

- 46 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 (nionde avdelningen) följande:

- 1) **Europeiska unionens domstol är med stöd av artikel 267 FEUF behörig att tolka unionsrätten när situationen i fråga inte direkt regleras av denna rätt, men då den nationelle lagstiftaren vid införlivandet av direktivets bestämmelser med den nationella rätten har beslutat att rent inhemska situationer ska behandlas på samma sätt som de situationer som regleras i direktivet, vilket det står nämnde lagstiftare fritt att besluta.**
- 2) **Artikel 8.2 rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan,**

ska tolkas så,

att den utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken tillämpligheten av denna bestämmelse är underkastad villkor om minskning av den kapitalandel som det överlåtande bolagets delägare innehar i detta bolag eller minskning av bolagskapitalet i detta bolag, som inte föreskrivs i direktivet.

Underskrifter