

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 10 november 2011 \*

I mål C-126/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) genom beslut av den 3 februari 2010, som inkom till domstolen den 10 mars 2010, i målet

**Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA**

mot

**Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais,**

ytterligare deltagare i rättegången:

**Ministério Público, meddelar**

\* Rättegångsspråk: portugisiska.

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Safjan samt domarna J.-J. Kasel (referent) och M. Berger,

generaladvokat: J. Mazák,  
justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 14 juli 2011,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA, genom F. Castro Silva, advogado,
- Portugals regering, genom L. Inez Fernandes och J. Menezes Leitão, båda i egenskap av ombud,
- Spaniens regering, genom M. Muñoz Pérez, i egenskap av ombud,
- Nederländernas regering, genom C. Wissels och M. de Ree, båda i egenskap av ombud,

- Förenade kungarikets regering, genom F. Penlington, i egenskap av ombud,
  
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och M. Afonso, 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 11.1 a i rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 20).
  
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA (nedan kallat Foggia – SGPS) och Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (statssekreteraren för skattefrågor, nedan kallad Secretário de Estado) angående

dennas beslut att inte tillåta en överföring av skattemässiga underskott efter en fusion av företag som ingår i samma koncern.

## **Tillämpliga bestämmelser**

### *Unionsrätten*

- 3 Enligt nionde skälet i direktiv 90/434 är det ”nödvändigt att ge medlemsstaterna möjlighet att underlåta att tillämpa detta direktiv då fusion, fission, överföring av tillgångar eller utbyte av aktier och andelar syftar till skatteflykt eller skatteundandragande ...”
  
- 4 Artikel 6 i direktiv 90/434, som ingår i dess avdelning II om regler tillämpliga på fusioner, fissioner eller utbyte av aktier eller andelar, innehåller följande bestämmelse:

”I den mån den medlemsstat där det överlåtande bolaget är hemmahörande skulle tillåta det övertagande bolaget att vid förfaranden enligt artikel 1 mellan inhemska bolag ta över outnyttjade förlustavdrag i det överlåtande bolaget, skall detta utvidgas till att gälla sådana avdrag som tas över av det övertagande bolagets fasta driftställen inom dess territorium.”

- 5 Artikel 11 i direktiv 90/434 ingår i dess avdelning V, med rubriken ”Slutbestämmelser”. I artikelns punkt 1 föreskrivs följande:

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

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

...”

#### *Den nationella lagstiftningen*

- 6 Artikel 67 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas), i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad CIRC), avser möjligheterna att överföra skattemässiga underskott. Punkterna 6, 7 och 10 i artikeln har följande lydelse:

”6. För tillämpningen av artiklarna 68 och 70 [CIRC] ska, beträffande fusioner och fissioner som berör bolag i olika medlemsstater i Europeiska unionen, termen bolag ha den innebörd som anges i bilagan till direktiv 90/434.

7. Den särskilda ordning som införs genom förevarande underavdelning är tillämplig på fusioner och fissioner som berör bolag och på transaktioner avseende överföring av tillgångar, såsom de definieras i punkterna 1–3, i vilka deltar

- a) bolag som har sitt säte eller sin verkliga ledning i Portugal, som är skattskyldiga till inkomstskatt för juridiska personer och som inte är undantagna från sådan skattskyldighet, och för vilka den skattepliktiga vinsten inte fastställts enligt den förenklade ordningen,
  
- b) ett eller flera bolag i andra medlemsstater i Europeiska unionen, när samtliga bolag uppfyller villkoren i artikel 3 i direktiv 90/434,

...

10. Den särskilda ordning som införts är inte tillämplig, vare sig helt eller delvis, om det framgår att huvudsyftet eller ett av huvudsyftena med de transaktioner som omfattas av nämnda ordning är skatteflykt, vilket bland annat anses vara fallet när berörda bolags inkomster inte är fullt skattepliktiga enligt samma ordning för beskattning av bolag eller när transaktionerna inte har någon giltig affärsmässig grund, såsom omstrukturering eller rationalisering av verksamheten i de bolag som deltar däri, varvid det eventuellt ska ske ytterligare beskattning för dessa.”

7 I artikel 69.1 och 69.2 CIRC föreskrivs följande:

”1. Skattemässiga underskott i fusionerade bolag får dras av från den skattepliktiga vinsten i det nya bolaget eller i det övertagande bolaget inom den frist som föreskrivs i artikel 47.1, varvid fristen löper från det räkenskapsår till vilket underskottet är

hänförligt. Avdragsrätten förutsätter finansministeriets godkännande efter yrkande av den skattskyldige vid skatteförvaltningens huvudkontor före utgången av månaden efter den då fusionen infördes i handelsregistret.

2. Avdrag medges endast om det visas att fusionen har skett av godtagbara kommersiella skäl, såsom omstrukturering eller rationalisering av verksamheterna i de bolag som deltar i fusionen, och att den ingår i en strategi för att omforma och utveckla verksamheterna på medellång eller lång sikt i syfte att påverka produktionsstrukturen positivt. Härvid ska allt erforderligt eller lämpligt underlag inges för en fullständig bild av den planerade transaktionen, såväl i juridiskt som i ekonomiskt hänseende.”

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

- 8 Foggia – SGPS, ett enligt portugisisk rätt bildat bolag som är verksamt som holdingbolag, övertog tre andra holdingbolag vilka ingick i samma koncern.
  
- 9 I ansökan som inkom till Secretário de Estado den 28 november 2003 yrkade Foggia – SGPS med stöd av artikel 69.1 CIRC rätt att från eventuell skattepliktig vinst få dra av fastställda sparade skattemässiga underskott i de övertagna bolagen för räkenskapsåren 1997 till och med 2002.

- 10 Secretário de Estado biföll ansökan beträffande två av de tre bolagen, men avlog i beslut av den 6 oktober 2004 överföringen av de skattemässiga underskotten i bolaget Riguadiana – SGPS SA (nedan kallat Riguadiana), med motiveringen att fusionen mellan det bolaget och Foggia – SGPS inte var affärsmässigt motiverad för det sistnämnda bolaget.
  
- 11 Secretário de Estado påpekade i detta hänseende att Riguadiana beträffande de aktuella åren hade avvecklat sin portfölj med bolagsandelar, att dess verksamhet praktiskt taget inte genererat någon inkomst och att det endast investerat i värdepapper. För övrigt var det oklart varifrån cirka två miljoner euro av detta bolags skattemässiga underskott, som redovisats i 2002 års inkomstdeklaration, härrörde. Även om den omständigheten att Riguadiana uteslöts ur koncernstrukturen visserligen skulle kunna leda till minskade kostnader för det bolagets administration och förvaltning, skulle denna positiva inverkan på koncernens strukturella kostnader enligt Secretário de Estado inte anses vara av affärsmässigt intresse för Foggia – SGPS.
  
- 12 Den 24 januari 2005 väckte Foggia – SGPS en speciell förvaltningstalan vid Tribunal Central Administrativo Sul med yrkande om ogiltigförklaring av nämnda avslagsbeslut samt med yrkande om att det skulle fattas ett förvaltningsbeslut om tillåtelse att överföra de ifrågavarande skattemässiga underskotten. Talan ogillades av nämnda domstol.
  
- 13 Den 3 december 2008 överklagade Foggia – SGPS avgörandet av Tribunal Central Administrativo Sul till den högsta instansen, Supremo Tribunal Administrativo.
  
- 14 Sistnämnda domstol har i sitt beslut om hänskjutande erinrat om att förekomsten av ”godtagbara kommersiella skäl” utgör ett av de två kumulativa villkoren i artikel 69.2 CIRC, och att bedömningen av huruvida ett sådant villkor är uppfyllt

omfattas av Secretário de Estados utrymme för skönsmässiga bedömningar. Nämnda domstol anser det emellertid vara oklart huruvida Secretário de Estados bedömning av begreppet "godtagbara kommersiella skäl" är förenlig med innebörden av samma begrepp i artikel 11.1 a i direktiv 90/434.

- 15 Mot denna bakgrund beslutade Supremo Tribunal Administrativo att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

- "1) Vilken innebörd och vilket tillämpningsområde har artikel 11.1 a i direktiv [90/434], och vilken innebörd har särskilt uttrycken 'godtagbara kommersiella skäl' och 'omstrukturering eller rationalisering av verksamheterna' i de bolag som deltar i de transaktioner som omfattas av tillämpningsområdet för direktiv [90/434]?"
- 2) Är skattemyndighetens bedömning, att det saknades påtagliga affärsmässiga skäl som kunde läggas till grund för ett bifall till det övertagande bolagets yrkande om att få överta det övertagna bolagets skattemässiga underskott, förenlig med nämnda gemenskapsbestämmelse, vilken bedömning legat till grund för skattemyndighetens slutsats att det övertagande bolaget inte hade något uppenbart kommersiellt skäl för att genomföra fusionen med hänsyn till att det övertagna bolaget inte bedrev någon verksamhet som holdingbolag och inte innehade några finansiella andelar, varför det endast skulle komma att överföra stora underskott, trots att fusionen enligt skattemyndigheten ändå kunde ha en positiv inverkan på koncernens kostnadsstruktur?"

## **Domstolens behörighet och frågan huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning**

- 16 Den portugisiska regeringen har i sina skriftliga yttranden dels gjort gällande att domstolen saknar behörighet att ta ställning till begäran om förhandsavgörande, dels hävdade att nämnda begäran inte kan tas upp till sakprövning då den hänskjutande domstolens fråga är irrelevanta.
- 17 Nämnda regering har för det första gjort gällande att målet vid den nationella domstolen avser en rent inhemsk fråga. Det är tveksamt om denna fråga omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 90/434 och följaktligen av domstolens behörighet, eftersom unionsrätten varken direkt eller indirekt reglerar den situation som är i fråga vid den hänskjutande domstolen.
- 18 I detta hänseende gäller enligt artikel 267 första stycket FEUF att domstolen bland annat ska vara behörig att meddela förhandsavgörande angående "tolkningen av fördragen" och "tolkningen av rättsakter som beslutas av unionens institutioner ...".
- 19 Det är visserligen utrett att målet vid den nationella domstolen avser en bestämmelse i nationell rätt som tillämpas i rent inhemska situationer.
- 20 Av de handlingar i målet som domstolen förfogar över framgår emellertid att enligt artikel 67 CIRC ska inhemska och gränsöverskridande omstruktureringar regleras i samma skattelagstiftning när det gäller fusioner och att den bestämmelse enligt vilken en tillämpning av denna skattelagstiftning kan nekas, om det saknas sådana

godtagbara kommersiella skäl som anges i artikel 11.1 a i direktiv 90/434, även ska tillämpas på rent inhemska situationer.

- 21 Enligt domstolens fasta praxis gäller att när regleringen i nationell lagstiftning av rent inhemska situationer anpassas till den reglering som har valts i unionsrätten, för att bland annat undvika att landets egna medborgare diskrimineras eller att konkurrensen snedvrids, föreligger det ett klart unionsintresse av att de bestämmelser eller begrepp som har hämtats från unionsrätten tolkas på ett enhetligt sätt, oberoende av de omständigheter under vilka de ska tillämpas, detta för att i framtiden undvika skilda tolkningar (dom av den 17 juli 1997 i mål C-28/95, Leur-Bloem, REG 1997, s. I-4161, punkt 32, av den 15 januari 2002 i mål C-43/00, Andersen og Jensen, REG 2002, s. I-379, punkt 18, och av den 20 maj 2010 i mål C-352/08, Modehuis A. Zwijnenburg, REU 2010, s. I-4303, punkt 33).
- 22 Det bör tilläggas att den nationella domstolen ensam ska bedöma den exakta betydelsen av hänvisningen till unionsrätten, eftersom domstolens befogenhet är begränsad till att pröva unionsrättsliga bestämmelser (domarna i de ovannämnda målen Leur-Bloem, punkt 33, och Modehuis A. Zwijnenburg, punkt 34).
- 23 Av det ovanstående följer att domstolen är behörig att besvara de frågor som Supremo Tribunal Administrativo ställt angående tolkningen av bestämmelserna i direktiv 90/434, även om dessa inte direkt reglerar den situation som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.
- 24 Den portugisiska regeringen har för det andra hävdad att begäran om förhandsavgörande inte kan tas upp till sakprövning av det skälet att det saknas samband mellan den begärda tolkningen av artikel 11.1 a i direktiv 90/434, vars lydelse återges i artikel 67.10 CIRC, och föremålet för talan i målet vid den nationella domstolen, som

avser artikel 69.2 i samma lag, där den i artikel 6 i nämnda direktiv avsedda möjligheten att ta över outnyttjade förlustavdrag behandlas.

- 25 Domstolen erinrar först om att det i det förfarande som genom artikel 267 FEUF inrättats för samarbete mellan domstolen och de nationella domstolarna utslutande ankommer på den nationella domstolen, vid vilken tvisten anhängiggjorts och vilken har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till domstolen. Följaktligen är domstolen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som har ställts avser tolkningen av unionsrätten (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet *Leur-Bloem*, punkt 24, dom av den 22 december 2008 i mål C-48/07, *Les Vergers du Vieux Tauves*, REG 2008, s. I-10627, punkt 16, och av den 8 september 2011 i de förenade målen C-78/08–C-80/08, *Paint Graphos m.fl.*, REU 2011, s. I-7611, punkt 30).
- 26 Nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten, vilka ställs mot bakgrund av den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen har lämnat på eget ansvar, och som det inte ankommer på EU-domstolen att pröva riktigheten av, presumeras vara relevanta. En begäran om förhandsavgörande från en nationell domstol kan bara avvisas av EU-domstolen om det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte förfogar över de uppgifter om sakförhållandena eller de rättsliga förhållandena som är nödvändiga för att kunna besvara frågorna på ett ändamålsenligt sätt (se dom av den 7 juni 2007 i de förenade målen C-222/05–C-225/05, *van der Weerd m.fl.*, REG 2007, s. I-4233, punkt 22, samt domarna i de ovannämnda målen *Les Vergers du Vieux Tauves*, punkt 17, och *Paint Graphos m.fl.*, punkt 31).
- 27 I förevarande fall kan emellertid tolkningen av direktiv 90/434 inte anses sakna samband med omständigheterna eller föremålet för talan i målet vid den nationella domstolen. Frågan kan inte heller anses vara hypotetisk. Syftet med den tolkning som

begärts av den hänskjutande domstolen är nämligen just att göra det möjligt för den domstolen att besvara en fråga avseende huruvida den av Secretário de Estado företrädda uppfattningen beträffande begreppet ”godtagbara kommersiella skäl” är förenlig med samma begrepp i artikel 11.1 a i det direktivet.

- 28 Härav följer, tvärtemot vad den portugisiska regeringen hävdar, att begäran om förhandsavgörande kan upptas till sakprövning.
- 29 Vad gäller formuleringen av den andra tolkningsfrågan ska det emellertid erinras om att det enligt fast rättspraxis inte ankommer på domstolen att, i ett förfarande enligt artikel 267 FEUF, avgöra om nationella rättsregler är förenliga med unionsrätten eller att tolka nationella lagar eller andra författningar. Den är emellertid behörig att tillhandahålla den hänskjutande domstolen alla sådana uppgifter om unionsrättens tolkning som denna kan behöva för att pröva huruvida dessa nationella bestämmelser är förenliga med unionsrätten och för att därmed kunna döma i det mål som är anhängigt vid den (se, bland annat, dom av den 15 december 1993 i mål C-292/92, Hünernmund m.fl., REG 1993, s. I-6787, punkt 8, svensk specialutgåva, volym 14, s. I-467, och av den 6 mars 2007 i de förenade målen C-338/04, C-359/04 och C-360/04, Placanica m.fl., REG 2007, s. I-1891, punkt 36).
- 30 Mot bakgrund av det ovan anförda önskar den hänskjutande domstolen genom sina två frågor, vilka ska prövas tillsammans, få klarhet i huruvida artikel 11.1 a i direktiv 90/434 ska tolkas så, att en fusion mellan två bolag i samma koncern kan anses ske av ”godtagbara kommersiella skäl”, i den mening som avses i denna bestämmelse, när den har en positiv inverkan på koncernens strukturella kostnader, även när det övertagna bolaget inte bedriver någon verksamhet, inte innehar några finansiella andelar och endast överför ett betydande underskott till det övertagande bolaget.

## Tolkningsfrågorna

- 31 Det ska inledningsvis betonas att det gemensamma skattesystem som inrättats genom direktiv 90/434 omfattar olika skattefördelar och ska tillämpas utan åtskillnad på alla fusioner, fissioner, överföringar av tillgångar och utbyten av aktier och andelar oavsett om dessa betingas av finansiella, ekonomiska eller rent skattemässiga skäl (se domen i det ovannämnda målet Leur-Bloem, punkt 36, och dom av den 5 juli 2007 i mål C-321/05, Kofoed, REG 2007, s. I-5795, punkt 30).
- 32 Skälen till den planerade transaktionen får dock betydelse vid utövandet av den befogenhet som medlemsstaterna förlänas i artikel 11.1 i nämnda direktiv att inte bevilja förmånen av bestämmelserna i direktivet (domen i det ovannämnda målet Modehuis A. Zwijnenburg, punkt 42).
- 33 Enligt artikel 11.1 a i direktiv 90/434 får medlemsstaterna närmare bestämt undantagsvis och i särskilda fall vägra att tillämpa alla eller vissa av bestämmelserna i detta direktiv eller återkalla förmånen av dessa när förfarandet för utbyte av aktier eller andelar har skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsyfte eller ett av sina huvudsakliga syften. I samma bestämmelse föreskrivs vidare att det förhållandet att transaktionen inte genomförs av godtagbara kommersiella skäl, såsom omstrukturering eller rationalisering av verksamheterna i de bolag som berörs av transaktionerna, kan skapa en presumtion för att förfarandet har ett sådant syfte (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Leur-Bloem, punkterna 38 och 39, och Kofoed, punkt 37).
- 34 När det gäller begreppet ”godtagbara kommersiella skäl” i den mening som avses i nämnda artikel 11.1 a har domstolen redan preciserat att det av ordalydelsen i samt syftena med artikel 11, liksom av direktivets syften generellt, framgår att detta begrepp går utöver enbart en strävan efter en rent skattemässig förmån. En fusion som sker genom utbyte av aktier eller andelar och som enbart har till syfte att nå ett sådant

mål kan därför inte anses vara ett godtagbart kommersiellt skäl på det sätt som avses i denna artikel (domen i det ovannämnda målet Leur-Bloem, punkt 47).

- 35 En fusion som grundas på flera skäl, bland vilka det även kan finnas skattemässiga överväganden, kan alltså utgöra ett godtagbart kommersiellt skäl, dock förutsatt att de skattemässiga övervägandena inte utgör det huvudsakliga skälet till den planerade fusionen.
- 36 Enligt artikel 11.1 a i direktiv 90/434 kan nämligen konstaterandet att en fusion uteslutande sker i syfte att uppnå en skattefördel och alltså inte av godtagbara kommersiella skäl, skapa en presumtion för att operationen har skatteflykt eller undandragande av skatt som sitt huvudsakliga syfte eller som ett av sina huvudsakliga syften.
- 37 Av domstolens praxis följer att undersökningen av om den planerade transaktionen har ett sådant syfte, förutsätter att de behöriga nationella myndigheterna inte nöjer sig med att tillämpa allmänna fastställda kriterier utan att de, i varje enskilt fall, företar en övergripande prövning av denna. Att införa en bestämmelse som har en allmän räckvidd, genom vilken vissa slags transaktioner automatiskt undantas från skattefördelen, utan att det beaktas huruvida det verkligen är fråga om skatteflykt eller skatteundandragande, skulle nämligen gå utöver vad som är nödvändigt för att undvika sådan skatteflykt eller sådant skatteundandragande och det skulle skada det syfte som eftersträvas genom direktiv 90/434 (domen i det ovannämnda målet Leur-Bloem, punkterna 41 och 44).
- 38 De omständigheter som den hänskjutande domstolen har anfört ska beaktas inom ramen för denna övergripande prövning. Det vill säga den omständigheten att det övertagna bolaget vid tidpunkten för fusionen inte längre bedrev någon egentlig

holdingverksamhet, att det inte längre innehade några finansiella andelar och att det övertagande bolaget avsåg att överta det övertagna bolagets sparade underskott.

- 39 Ingen av dessa omständigheter kan emellertid i sig anses avgörande.
- 40 En fusion eller omstrukturering i form av ett övertagande av ett bolag som inte bedriver någon verksamhet och som inte överför några egna tillgångar till det övertagande bolaget skulle nämligen för sistnämnda bolag likafullt anses ha skett av godtagbara kommersiella skäl.
- 41 Det kan inte heller uteslutas att en fusion genom övertagande av ett bolag med sådana underskott kan ske av godtagbara kommersiella skäl i den mån det uttryckligen i artikel 6 i direktiv 90/434 hänvisas till de bestämmelser i lag som medger att det övertagna bolagets outnyttjade förlustavdrag övertas.
- 42 Däremot kan den omständigheten att dessa skattemässiga underskott uppgår till ett mycket betydande belopp och att det är oklart varifrån de härrör utgöra ett indicium på att det är fråga om skatteflykt eller undandragande av skatt, eftersom en fusion genom övertagande av ett bolag utan överföring av tillgångar sker endast i syfte att uppnå en ren skattefördel.
- 43 Den hänskjutande domstolen har, med hänvisning till orden "omstrukturering" och "rationalisering" i artikel 11.1 a i direktiv 90/434, sålunda frågat huruvida den positiva inverkan på de strukturella kostnader som följer av att en koncerns administrativa kostnader och förvaltningskostnader minskar efter en fusion genom övertagande skulle kunna utgöra ett godtagbart kommersiellt skäl i den mening som avses i den artikeln.

- 44 För besvarandet av denna fråga ska det preciseras att artikel 11.1 a i direktiv 90/434 i egenskap av undantag från de skattebestämmelser som stadgas i direktiv 90/434 ska tolkas restriktivt med beaktande av dess lydelse, dess ändamål och dess sammanhang (domen i det ovannämnda målet *Modehuis A. Zwijnenburg*, punkt 46).
- 45 Av lydelsen i nämnda artikel 11.1 a, i synnerhet skrivningen ”såsom omstrukturering eller rationalisering”, framgår det att de sålunda avsedda transaktionerna utgör exempel på godtagbara kommersiella skäl och att de ska tolkas i överensstämmelse med sistnämnda begrepp.
- 46 Som domstolens redan slagit fast i punkt 47 i domen i det ovannämnda målet *Leur-Bloem*, ska alltså begreppen omstrukturering och rationalisering förstås så, att de sträcker sig längre än till att enbart avse en strävan efter en rent skattemässig fördel, och att alla omstruktureringar och rationaliseringar som uteslutande avser att uppnå ett sådant ändamål inte kan anses utgöra ett godtagbart kommersiellt skäl i den mening som avses i denna bestämmelse.
- 47 I princip finns det alltså inte något som talar emot att en fusion som föregår en omstrukturering eller rationalisering av en koncern, vilken möjliggör en sänkning av de administrativa kostnaderna och förvaltningskostnaderna för denna, kan ske av godtagbara kommersiella skäl. Så är emellertid inte fallet vid ett sådant övertagande som det nu aktuella, där koncernens besparingar vad gäller de strukturella kostnaderna tycks vara ytterst marginella i förhållande till omfattningen av den beräknade skattefördelen på drygt 2 miljoner euro.
- 48 Det ska i detta sammanhang tilläggas att de kostnadsbesparingar som är resultatet av att de administrativa kostnaderna och förvaltningskostnaderna minskar då ett övertaget företag upphör automatiskt följer med varje fusion genom övertagande, eftersom övertagandet per definition medför en förenklad koncernstruktur.

- 49 Om det alltid skulle godtas att de besparingar avseende de strukturella kostnaderna som följer av minskade administrativa kostnader och förvaltningskostnader utgör ett godtagbart kommersiellt skäl, utan hänsyn till andra ändamål med den planerade transaktionen, i synnerhet skattefördelar, skulle den regel som stadgas i artikel 11.1 a i direktiv 90/434 helt förlora sitt syfte, nämligen att värna om medlemsstaternas ekonomiska intressen, genom att det, i enlighet med nionde skälet i detta direktiv, föreskrivs en möjlighet för medlemsstaterna att vägra förmånen av direktivets bestämmelser i fall av skatteflykt eller skatteundandragande.
- 50 Det ska för övrigt erinras om att artikel 11.1 a i direktiv 90/434 återspeglar den allmänna unionsrättsliga principen att rättsmissbruk är otillåtet. Tillämpningen av unionsrättens bestämmelser kan inte utsträckas till att även omfatta missbruk, det vill säga transaktioner som inte är affärsmässiga, utan endast sker i syfte att via missbruk dra nytta av de fördelar som föreskrivs i nämnda rätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 mars 1999 i mål C-212/97, Centros, REG 1999, s. I-1459, punkt 24, av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl., REG 2006, s. I-1609, punkterna 68 och 69, och domen i det ovannämnda målet Kofoed, punkt 38).
- 51 I det avseendet ankommer det på den hänskjutande domstolen att, mot bakgrund av samtliga omständigheter i de mål den har att pröva, utifrån de kriterier som anges i punkterna 39–51 i förevarande dom fastställa huruvida de omständigheter som skapar presumtionen om skatteflykt och skatteundandragande i den mening som avses i artikel 11.1 a i direktiv 90/434 föreligger i målet.
- 52 De frågor som ställts i förevarande mål, sådana de omformulerats i punkt 30 i förevarande dom, ska således besvaras enligt följande. Artikel 11.1 a i direktiv 90/434 ska tolkas så, att en fusion mellan två bolag i samma koncern kan presumeras ej ske av ”godtagbara kommersiella skäl” i den mening som avses i denna bestämmelse, när det övertagna bolaget vid fusionstillfället inte bedriver någon verksamhet, inte innehar

några finansiella andelar samt endast överför skattemässiga underskott till det övertagande bolaget, vilka uppgår till betydande belopp och vilkas ursprung är oklart, även om transaktionen har en positiv inverkan på koncernens strukturella kostnader. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att, mot bakgrund av samtliga omständigheter i de mål den har att pröva, fastställa huruvida de omständigheter som skapar presumtionen om skatteflykt eller skatteundandragande i den mening som avses i nämnda bestämmelse föreligger i målet.

## Rättegångskostnader

- 53 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella 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 (femte avdelningen) följande:

**Artikel 11.1 a i rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater ska tolkas så, att en fusion mellan två bolag i samma koncern kan presumeras ej ske av "godtagbara kommersiella skäl" i den mening som avses i denna bestämmelse, när det övertagna bolaget vid fusionstillfället inte bedriver någon verksamhet, inte innehar några finansiella andelar samt endast överför skattemässiga underskott till det övertagande bolaget, vilka uppgår till betydande belopp och vilkas ursprung är oklart, även om transaktionen har en positiv inverkan på koncernens**

**strukturella kostnader. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att, mot bakgrund av samtliga omständigheter i de mål den har att pröva, fastställa huruvida de omständigheter som skapar presumtionen om skatteflykt eller skatteundandragande i den mening som avses i nämnda bestämmelse föreligger i målet.**

Underskrifter