

Zaak C-321/05

Hans Markus Kofoed tegen Skatteministeriet

(verzoek van het Østre Landsret om een prejudiciële beslissing)

„Richtlijn 90/434/EEG — Gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil — Nationaal besluit tot heffing van belasting op aandelenruil — Aandelenruil — Uitkering van dividend kort daarna — Rechtsmisbruik”

Conclusie van advocaat-generaal J. Kokott van 8 februari 2007 I - 5798
Arrest van het Hof (Eerste kamer) van 5 juli 2007 I - 5818

Samenvatting van het arrest

1. *Harmonisatie van wetgevingen — Gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten — Richtlijn 90/434*
(Richtlijn 90/434 van de Raad, art. 2, sub d)

2. *Handelingen van de instellingen — Richtlijnen — Uitvoering door lidstaten*
(Art. 249, derde alinea, EG)
3. *Harmonisatie van wetgevingen — Gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten — Richtlijn 90/434*
(Richtlijn 90/434 van de Raad, art. 11, lid 1, sub a)

1. Richtlijn 90/434 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten, moet aldus worden uitgelegd dat de bij deze richtlijn ingevoerde gemeenschappelijke fiscale regeling, die verschillende fiscale voordelen behelst, zonder onderscheid van toepassing is op elke fusie, splitsing, inbreng van activa en aandelenruil, ongeacht om welke redenen deze plaatsvindt en of deze van financiële, economische of zuiver fiscale aard zijn.

Het begrip „bijbetaling in geld” aan de aandeelhouders van de verkregen vennootschap in het kader van een aandelenruil, zoals bedoeld in artikel 2, sub d, van deze richtlijn, heeft betrekking op geldprestaties die een werkelijke tegenprestatie zijn voor de verkrijging, te weten prestaties die bindend zijn overeengekomen in aanvulling op de toekenning van aandelen in het kapitaal van de verkrijgende vennootschap, los van de eventuele motieven die aan de transacties ten grondslag liggen. Een geldprestatie van een verkrijgende vennootschap aan

de aandeelhouders van de verkregen vennootschap kan derhalve niet reeds als „bijbetaling in geld” in de zin van die bepaling worden gekwalificeerd omdat sprake is van een zekere temporele of andere band met de verkrijging dan wel van een eventuele frauduleuze bedoeling. Het is integendeel noodzakelijk om in elk concreet geval te onderzoeken of de betrokken prestatie, alle omstandigheden in aanmerking genomen, een bindende tegenprestatie is voor de verkrijging.

Hieruit volgt, dat een dividend dat door een verkrijgende vennootschap aan aandeelhouders van de verkregen vennootschap weliswaar kort na de aandelenruil is uitgekeerd maar dat geen integrerend deel is van de tegenprestatie die de verkrijgende vennootschap moet betalen, niet moet worden begrepen in de berekening van de „bijbetaling in geld” als bedoeld in artikel 2, sub d, van de richtlijn.

(cf. punten 27-31, 33, 48 en dictum)

2. Alle met overheidsgezag beklede instanties van een lidstaat moeten bij de toepassing van het nationale recht dit zoveel mogelijk uitleggen in het licht van de bewoordingen en het doel van de communautaire richtlijnen, teneinde het ermee beoogde resultaat te bereiken. Ofschoon dit vereiste van richtlijnconforme uitlegging niet zover kan gaan dat een richtlijn uit zichzelf en onafhankelijk van een nationale omzettingswet verplichtingen voor particulieren schept of de strafrechtelijke aansprakelijkheid van degenen die in strijd met haar bepalingen handelen, bepaalt of verzwaart, kan de lidstaat in beginsel particulariseren wel een richtlijnconforme uitlegging van het nationale recht tegenwerpen.

(cf. punt 45)

3. Krachtens artikel 11, lid 1, sub a, van richtlijn 90/434 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennoot-

schappen uit verschillende lidstaten, kunnen de lidstaten bij uitzondering in bijzondere gevallen weigeren de richtlijn geheel of gedeeltelijk toe te passen, of het voordeel ervan teniet doen, met name indien blijkt dat de aandelenruil als hoofddoel of een der hoofddoelen belastingfraude of -ontwijking heeft.

Wanneer bepaalde aanwijzingen voorhanden zijn die eventueel de toepassing van dit artikel zouden kunnen rechtvaardigen, maar het nationale recht van de betrokken lidstaat geen specifieke bepaling ter omzetting van dit artikel in nationaal recht bevat, kan de heffing van belasting over de betrokken aandelenruil gerechtvaardigd zijn als het nationale recht een bepaling of algemeen beginsel kent op grond waarvan rechtsmisbruik is verboden, dan wel andere bepalingen inzake belastingfraude of -ontwijking die zouden kunnen worden uitgelegd in overeenstemming met dit artikel.

(cf. punten 37, 39, 46, 48 en dictum)