

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

18. oktober 2012 (\*)

»Præjudiciel forelæggelse – formaliteten – henvisning til EU-retten i national ret – direktiv 90/435/EØF – direktiv 90/434/EØF – forebyggelse af økonomisk dobbeltbeskatning – undtagelse – likvidation af et datterselskab i forbindelse med en fusion – udlodning af overskud – begrebet »likvidation« «

I sag C-371/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Hof van Beroep te Gent (Belgien) ved afgørelse af 28. juni 2011, indgået til Domstolen den 13. juli 2011, i sagen:

**Punch Graphix Prepress Belgium NV**

mod

**Belgische Staat,**

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling)

sammensat af dommerne J. Malenovský, som fungerende formand for Syvende Afdeling, T. von Danwitz (refererende dommer) og D. Šváby,

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Punch Graphix Prepress Belgium NV ved advocaat J. Dumon
- den belgiske regering ved J.-C. Halleux og M. Jacobs, som befuldmægtigede
- den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved W. Mölls og W. Roels, 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 4, stk. 1, i Rådets

direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 6), som ændret ved Rådets direktiv 2006/98/EF af 20. november 2006 (EUT L 363, s. 129, herefter »direktiv 90/435«).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Punch Graphix Prepress Belgium NV (herefter »Punch Graphix«) og Belgische Staat vedrørende beskatning af overskud, som Punch Graphix har opnået i forbindelse med en fusion ved overtagelse, hvorved Strobbe Graphics NV (herefter »Strobbe Graphics«), senere Punch Graphix, overtog selskaberne Advantra Belgium NV (herefter »Advantra Belgium«) og Strobbe NV (herefter »Strobbe«).

## Retsforskrifter

### *EU-retlige forskrifter*

#### Direktiv 90/435

3 Følgende fremgår af første, tredje og fjerde betragtning til direktiv 90/435:

»Sammenslutninger af selskaber fra forskellige medlemsstater kan være nødvendige for at tilvejebringe hjemmemarkedslignende forhold i Fællesskabet og dermed sikre, at det fælles marked indføres og kommer til at fungere bedst muligt; sådanne sammenslutninger bør ikke hæmmes af særlige restriktioner, forskelsbehandlinger eller forbrejninger som følge af medlemsstaternes beskatningsregler [...]

[...]

De nuværende beskatningsregler for forbindelserne mellem moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater varierer betydeligt fra medlemsstat til medlemsstat og er generelt mindre fordelagtige end de regler, der gælder for forbindelserne mellem moder- og datterselskaber fra samme medlemsstat; samarbejdet mellem selskaber fra forskellige medlemsstater er således undergivet ringere vilkår end samarbejdet mellem selskaber fra samme medlemsstat; denne forskelsbehandling bør fjernes, ved at der indføres en fælles ordning, hvorved det bliver lettere at sammenslutte selskaber på fællesskabsplan.

Hvis et moderselskab som selskabsdeltager fra sit datterselskab modtager udbytte, kan den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende:

- enten undlade at beskatte dette udbytte
- eller beskatte det, men give selskabet tilladelse til fra skattebeløbet at trække den del af datterselskabets skat, der vedrører dette udbytte.«

4 Direktivets artikel 4, stk. 1, bestemmer:

»Hvis et moderselskab eller dets faste driftssted som følge af moderselskabets forbindelse med sit datterselskab modtager overskud, der udloddes ved en anden lejlighed end i forbindelse med datterselskabets likvidation, skal moderselskabets stat og det faste driftssteds stat

- enten undlade at beskatte dette overskud, eller
- beskatte dette overskud, men give moderselskabet og det faste driftssted tilladelse til fra det skyldige skattebeløb at trække den del af den af datterselskabet og ethvert datterselskab på lavere niveau betalte selskabsskat, der vedrører dette overskud, op til det tilsvarende skyldige skattebeløb, på den betingelse, at hvert selskab og dets datterselskab på lavere niveau opfylder

kravene i artikel 2 og 3 på ethvert niveau.«

5 Direktiv 90/435 er blevet erstattet af Rådets direktiv 2011/96/EU af 30. november 2011 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EUT L 345, s. 8).

Direktiv 90/434/EØF

6 Følgende fremgår af første betragtning til Rådets direktiv 90/434/EØF af 23. juli 1990 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 (EFT L 225, s. 1), som ændret ved direktiv 2006/98 (herefter »direktiv 90/434«):

»Transaktioner som fusion, 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 det fælles marked etableres og fungerer tilfredsstillende; disse transaktioner må ikke hindres af særlige begrænsninger, ulemper eller fordrejninger som følge af medlemsstaternes skatteregler; [...]«

7 Direktivets artikel 1, litra a), bestemmer:

»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.«

8 Artikel 2 i direktiv 90/434 bestemmer:

»I dette direktiv forstås ved:

a) fusion, den transaktion, hvorved:

[...]

– et selskab som følge af og samtidig med sin opløsning uden likvidation overfører sine samlede aktiver og passiver til det selskab, som sidder inde med samtlige aktier eller anparter i dets kapital.«

9 Direktiv 90/434 er blevet erstattet af 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 L 310, s. 34).

*Belgisk lovgivning*

10 Artikel 671 i code des sociétés (selskabsloven) har følgende ordlyd:

»Fusion ved overtagelse er den transaktion, hvorved et eller flere selskaber ved opløsning uden likvidation overfører deres samlede aktiver og passiver til et andet selskab mod tildeling af aktier eller andele i det overtagende selskab til deres selskabsdeltagere og i givet fald et kontant udligningsbeløb på højst 10% af de tildelte aktier eller andeles pålydende værdi eller, når der ikke eksisterer en pålydende værdi, deres bogførte værdi.«

11 Artikel 208-210 i code des impôts sur les revenus (indkomstskatteloven) i dens affattelse af

1992 (herefter »CIR 92«) bestemmer:

»Artikel 208

Selskaber, der er under likvidation, er fortsat pligtige at svare selskabsskat [...]

Deres overskud omfatter ligeledes merværdi, som er opnået eller konstateret i forbindelse med udlodningen af selskabsformuen.

Artikel 209

Deles et selskabs formue som følge af selskabets opløsning eller af andre grunde, betragtes den positive forskel mellem de udbetalinger, der er sket i form af penge, værdipapirer eller i andre former, og den nyansatte værdi af den udbetalte kapital, som en udlodning af udbytte.

Artikel 210

§ 1 Artikel 208 og 209 finder ligeledes anvendelse:

1° i forbindelse med fusion ved overtagelse, fusion ved stiftelse af et nyt selskab, spaltning ved overtagelse, spaltning ved stiftelse af nye selskaber, blandet spaltning eller en med fusion ved overtagelse sidestillet transaktion

[...]

§ 2 I de i § 1 anførte tilfælde sidestilles den faktiske værdi af selskabsformuen på den dato, på hvilken de førnævnte transaktioner har fundet sted, med en sum, der er udbetalt i forbindelse med en udlodning af selskabsformuen.

[...]«

### **Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål**

12 I 2001 gennemførtes en stille fusion mellem selskaberne Advantra Belgium, Strobbe og Strobbe Graphics med hjemsted i Belgien. Strobbe Graphics havde tidligere ejet 100% af aktierne i de to andre selskaber. Transaktionen var en fusion ved overtagelse i henhold til artikel 671 i code des sociétés, hvorved Advantra Belgium og Strobbe blev opløst uden likvidation og overdrog deres samlede formue til Strobbe Graphics, der senere blev til Punch Graphix.

13 Punch Graphix realiserede i sin egenskab af overtagende selskab en fusionsmerværdi på 10 669 985,69 EUR. Af dette beløb kunne 95%, dvs. 10 136 486,41 EUR, i princippet fradrages i det skattepligtige overskud som »endeligt beskattet indkomst«. Punch Graphix' beskatningsgrundlag for skatteåret 2002 var imidlertid kun 8 206 489,70 EUR, således at der ikke for 2002 kunne ske noget fradrag for differencen.

14 I sin selvangivelse for skatteåret 2003 gjorde Punch Graphix ikke et fradrag for »endeligt beskattet indkomst«, der kunne fremføres, gældende.

15 Punch Graphix anmodede den 19. oktober 2007 om et nedslag ex officio på grund af dobbeltbeskatning. Selskabet gjorde i den forbindelse gældende, at begrænsningen af fradraget for »endeligt beskattet indkomst« med et beløb svarende til det positive beskatningsgrundlag i det år, hvor fusionsmerværdien blev realiseret, er i strid med artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435. Selskabet nedlagde påstand om at fremføre den »endeligt beskattede indkomst« på 911 426,85 EUR, som ikke havde været anvendt, til regnskabsåret 2002, der er relevant for skatteåret 2003.

16 Denne anmodning om et nedslag ex officio blev afvist af skattemyndigheden ved afgørelse af 8. maj 2008.

17 Ved stævning af 5. august 2008 anlagde Punch Graphix sag ved Rechtbank van eerste aanleg te Brugge.

18 Ved dom af 28. oktober 2009 gav Rechtbank van eerste aanleg te Brugge ikke Punch Graphix medhold. Selv om denne ret fulgte Punch Graphix' opfattelse af, at den belgiske ordning med »endeligt beskattet indkomst« i princippet strider mod artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435, for så vidt som den ikke tillader en fremføring af den ikke udnyttede del af fradraget for »endeligt beskattet indkomst« til senere regnskabsår, tog den ikke Punch Graphix' påstand til følge, idet den fandt, at fusionsmerværdien i det foreliggende tilfælde er omfattet af undtagelsen i denne bestemmelse, eftersom der er tale om »likvidation« af datterselskaber.

19 Punch Graphix har appelleret denne dom til Hof van Beroep te Gent.

20 Ifølge den forelæggende ret medgiver skattemyndigheden, at den belgiske ordning med fradrag for »endeligt beskattet indkomst« er i strid med artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435, idet den ikke tillader fremføring til de følgende regnskabsår af det beløb af fradraget for »endeligt beskattet indkomst«, som på grund af et utilstrækkeligt beskatningsgrundlag ikke har kunnet anvendes. Den forelæggende ret har ligeledes fastslået, at parternes drøftelse under sagen for den vedrører spørgsmålet, om den omhandlede fusion skal anses for en »likvidation« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435.

21 Det er den forelæggende rets opfattelse, at det centrale spørgsmål i nærværende sag er, om de nationale skattemyndigheder kan definere anvendelsesområdet for artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435 og nærmere bestemt de undtagelser, der er fastsat i bestemmelsen, under henvisning til en bestemmelse i national ret, nærmere bestemt en bestemmelse, som skaber en sidestilling, eller endog en fiktion, og dermed foretager en selvstændig definition af en EU-retlig bestemmelse. Ved under anvendelsen af artikel 208-210 i CIR 92 at sidestille en fusion ved overtagelse med en likvidation af datterselskabet opnår den belgiske ordning, at en sådan transaktion unddrages anvendelsen af reglen i artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435.

22 På denne baggrund har Hof van Beroep te Gent besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Kan de nationale skattemyndigheder udelukke anvendelsen af artikel 4, stk. 1, i [direktiv 90/435] på grundlag af den bestemmelse i denne artikel, ifølge hvilken artiklen ikke finder anvendelse i tilfælde af datterselskabets likvidation, ved at påberåbe sig en bestemmelse i national ret (i den foreliggende sag artikel 210 i CIR 92), som sidestiller en fusion ved overtagelse, ved hvilken der i realiteten ikke finder nogen likvidation af datterselskabet sted, med en fusion, ved hvilken der faktisk finder en likvidation af datterselskabet sted?«

### **Formaliteten vedrørende anmodningen om præjudiciel afgørelse**

23 Den tyske regering har anfægtet, at anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling, og har herved gjort gældende, at den i hovedsagen omhandlede transaktion er en rent intern situation, som kun omhandler belgiske selskaber, og som derfor ikke er reguleret ved direktiv 90/435, der udelukkende finder anvendelse på samarbejde mellem selskaber fra forskellige medlemsstater.

24 Ifølge denne regering kan anmodningen om præjudiciel afgørelse heller ikke antages til realitetsbehandling på grundlag af Domstolens praksis om henvisninger i national ret til EU-retlige bestemmelser i forbindelse med interne situationer. Dels har den forelæggende ret på ingen måde redegjort for, at belgisk ret henviser til direktiv 90/435. Dels har direktiv 90/435 ikke til formål at regulere de skattemæssige konsekvenser af en fusion, da dette spørgsmål udelukkende reguleres ved direktiv 90/434. Reglen i artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435 kan således ikke ved en henvisning i national ret udstrækkes til en situation, der ikke er omhandlet i denne bestemmelse, men som i EU-retten er reguleret ved direktiv 90/434.

25 Det er ganske vist ubestridt, at hovedsagen vedrører en bestemmelse i national ret, som finder anvendelse i rent national sammenhæng, mens direktiv 90/435 vedrører overskud, som selskaber i en medlemsstat modtager som udbytte fra deres datterselskaber i andre medlemsstater (jf. dom af 12.2.2009, sag C-138/07, Cobelfret, Sml. I, s. 731, præmis 20).

26 For det første fremgår det imidlertid af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at de omhandlede parter tager udgangspunkt i den forudsætning, at belgisk national ret for så vidt angår ordningen med den »endeligt beskattet indkomst« henviser til direktiv 90/435, hvilket den belgiske regering i øvrigt har bekræftet i sit skriftlige indlæg til Domstolen. At der foreligger en sådan henvisning i belgisk ret til direktiv 90/435, samt at en anmodning om præjudiciel afgørelse i medfør af denne henvisning kan antages til realitetsbehandling, er i øvrigt allerede anerkendt i Domstolens praksis, herunder senest i kendelse af 4. juni 2009, KBC Bank og Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (forenede sager C-439/07 og C-499/07, Sml. I, s. 4409, præmis 58 og 59).

27 For det andet følger det af fast retspraksis, at såfremt den regulering af rent interne forhold, der er valgt i national ret, er tilpasset EU-retten, tilkommer det alene den nationale retsinstans under hensyn til kompetencefordelingen mellem de nationale retter og Domstolen, som følger af artikel 267 TEUF, at vurdere den nøjagtige rækkevidde af denne henvisning til EU-retten, da Domstolens kompetence er begrænset til en undersøgelse af de EU-retlige bestemmelser alene (kendelsen i sagen KBC Bank og Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, præmis 59 og den deri nævnte retspraksis).

28 Det kan derfor ikke anfægtes, at anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling, på grundlag af den antagelse, at artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435 ikke materielt omfatter en situation som den i hovedsagen foreliggende, der i princippet udelukkende er reguleret ved direktiv 90/434.

29 Det følger af det ovenstående, at det præjudicielle spørgsmål skal besvares.

### **Om det præjudicielle spørgsmål**

30 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om begrebet »likvidation« i artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435 skal fortolkes således, at opløsningen af et selskab i forbindelse med en fusion ved overtagelse kan anses for en sådan likvidation.

31 Spørgsmålet er opstået, idet belgisk lovgivning sidestiller en sådan transaktion med likvidation af et datterselskab. Ifølge Belgische Staat finder den almindelige regel i artikel 4, stk. 1,

i direktiv 90/435 – dvs. forpligtelsen til at undgå økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet overskud – ikke anvendelse som følge af undtagelsen vedrørende overskud, der udloddes »i forbindelse med datterselskabets likvidation«.

32 Med henblik på besvarelsen af spørgsmålet bemærkes, at direktiv 90/435 ikke definerer begrebet »likvidation«.

33 Ifølge artikel 2, litra a), tredje led, i direktiv 90/434 defineres en »fusion« som »den transaktion, hvorved et selskab som følge af og samtidig med sin opløsning uden likvidation overfører sine samlede aktiver og passiver til det selskab, som sidder inde med samtlige aktier eller anparter i dets kapital«.

34 Denne definition af »fusion« er ganske vist indeholdt i direktiv 90/434 og ikke i direktiv 90/435. Denne omstændighed er dog ikke til hinder for, at definitionen tages i betragtning ved fortolkningen af begrebet »likvidation« som omhandlet i artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435.

35 Det bemærkes, at forslaget til direktiv 90/435 blev fremsat af Europa-Kommissionen samme dag som forslaget til direktiv 90/434, at begge direktiver blev vedtaget af Rådet for Den Europæiske Union på den samme dag, og at de også kunne gennemføres sideløbende. På det materielle plan har direktiverne, således som det fremgår af deres første betragtning, et fælles formål om at afskaffe særlige restriktioner, forskelsbehandlinger eller fordrejninger, som følger af medlemsstaternes beskatningsregler, for de transaktioner, der er omfattet af direktiverne, dvs. samarbejde mellem moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater for så vidt angår direktiv 90/435 og fusion, spaltning og tilførsel af aktiver vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater for så vidt angår direktiv 90/434. Disse direktiver, som regulerer forskellige former for tværnationalt samarbejde mellem selskaber, udgør ifølge lovgivers plan et hele, idet de supplerer hinanden.

36 Den definition af begrebet »fusion«, der er indeholdt i artikel 2, litra a), tredje led, i direktiv 90/434, er således også relevant for fortolkningen af begrebet »likvidation« som omhandlet i artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435, således at opløsningen af et selskab i forbindelse med en fusion ved overtagelse ikke kan anses for en »likvidation« i sidstnævnte bestemmelses forstand.

37 Henset til det ovenstående skal det forelagte spørgsmål derfor besvares med, at begrebet »likvidation« i artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435 skal fortolkes således, at opløsningen af et selskab i forbindelse med en fusion ved overtagelse ikke kan anses for en sådan likvidation.

### **Sagens omkostninger**

38 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 sagens omkostninger. Bortset fra 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 (Syvende Afdeling) for ret:

**Begrebet »likvidation« i artikel 4, stk. 1, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, som ændret ved Rådets direktiv 2006/98/EF af 20. november 2006, skal fortolkes således, at opløsningen af et selskab i forbindelse med en fusion ved overtagelse ikke kan anses for en sådan likvidation.**

Underskrifter

\* Processprog: nederlandsk.