

## Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 18 oktober 2012 (\*)

”Begäran om förhandsavgörande – Upptagande till sakprövning – Hänvisning i nationell rätt till unionsrätten – Direktiv 90/435/EEG – Direktiv 90/434/EEG – Förhindrande av ekonomisk dubbelbeskattning – Undantag – Likvidation av ett dotterbolag i samband med en fusion – Vinstutdelning – Begreppet likvidation”

I mål C-371/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hof van beroep te Gent (Belgien) genom beslut av den 28 juni 2011, som inkom till domstolen den 13 juli 2011, i målet

### **Punch Graphix Prepress Belgium NV**

mot

**Belgische Staat,**

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av J. Malenovský, tillförordnad ordförande på sjunde avdelningen samt domarna T. von Danwitz (referent) och D. Šváby,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Punch Graphix Prepress Belgium NV, genom J. Dumon, advocaat,
- Belgiens regering, genom J.-C. Halleux och M. Jacobs, båda i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom W. Mölls och W. Roels, 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 4.1 i rådets direktiv 90/435/EEG

av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/98/EG av den 20 november 2006 (EUT L 363, s. 129) (nedan kallat direktiv 90/435).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan bolaget Punch Graphix Prepress Belgium NV (nedan kallat Punch Graphix) och Belgische Staat angående beskattningen av vinster som Punch Graphix realiserat vid en fusion genom absorption där Strobbe Graphics NV (nedan kallat Strobbe Graphics), sedermera Punch Graphix, absorberade bolagen Advantra Belgium NV (nedan kallat Advantra Belgium) och Strobbe NV (nedan kallat Strobbe).

## **Tillämpliga bestämmelser**

### *Unionslagstiftningen*

#### Direktiv 90/435

3 Enligt första, tredje och fjärde skälen i direktiv 90/435 gäller följande:

”Att sammanföra bolag från olika medlemsstater kan vara nödvändigt för att inom gemenskapen skapa betingelser liknande dem som råder på en inre marknad och därmed säkerställa att den gemensamma marknaden upprättas och fungerar väl. Sådana åtgärder bör inte hindras av restriktioner, olägenheter eller snedvridning som beror på skattebestämmelserna i medlemsstaterna. ...

...

Gällande skattebestämmelser avseende förhållandet moderbolag och dotterbolag från olika medlemsstater varierar avsevärt från medlemsstat till medlemsstat och är generellt sett mindre fördelaktiga än de som är tillämpliga på moderbolag och dotterbolag i samma medlemsstat. Samverkan mellan bolag från olika medlemsstater missgynnas därigenom i jämförelse med samverkan mellan bolag i samma medlemsstat. Det är nödvändigt att eliminera denna nackdel genom införandet av ett gemensamt system för att underlätta grupperingar.

Då ett moderbolag i denna sin egenskap mottar utdelad vinst från ett dotterbolag, måste den stat där moderbolaget är hemmahörande

- avstå från att beskatta sådan vinst, eller,
- beskatta den men låta moderbolaget från skatten avräkna den på denna vinst belöpande bolagsskatt som dotterbolaget har betalat.”

4 I artikel 4.1 i detta direktiv föreskrivs följande:

”Då ett moderbolag eller ett fast driftställe till detta i kraft av moderbolagets förbindelse med ett dotterbolag tar emot utdelning från detta annat än i samband med att dotterbolaget träder i likvidation skall den stat där moderbolaget är hemmahörande och den stat där det fasta driftstället är beläget antingen

- avstå från att beskatta sådan utdelning, eller
- beskatta den men medge moderbolaget och det fasta driftstället rätt att från den skatt de har att betala avräkna sådan på vinstutdelningen belöpande bolagsskatt som har erlagts av dotterbolaget och av eventuella underliggande dotterbolag, under förutsättning att varje bolag och

dess underliggande dotterbolag på varje nivå uppfyller kraven enligt artiklarna 2 och 3, upp till beloppet för den motsvarande skatt som skall betalas.”

5 Direktiv 90/435 har ersatts av rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EUT L 345, s. 8).

#### Direktiv 90/434/EEG

6 Enligt första skälet i rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 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 (EGT L 225, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 20), i dess lydelse enligt direktiv 2006/98 (nedan kallat direktiv 90/434), gäller följande:

”Fusioner, 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 den gemensamma marknaden upprättas och fungerar väl. Sådan verksamhet bör inte hindras av restriktioner, olägenheter eller snedvridning, t.ex. sådan som härrör från skattebestämmelserna i medlemsstaterna. ...”

7 Enligt artikel 1 a i detta direktiv gäller följande:

”Varje medlemsstat skall 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.”

8 I artikel 2 i direktiv 90/434 föreskrivs följande:

”I detta direktiv används följande beteckningar med de betydelser som här anges:

a) fusion: ett förfarande varigenom

...

– ett bolag upplöses utan likvidation och överför alla sina tillgångar och skulder till det bolag som innehar samtliga värdepapper som representerar dess kapital.”

9 Direktiv 90/434 har ersatts av 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, s. 34).

#### *Den belgiska lagstiftningen*

10 I artikel 671 i lagen om bolag föreskrivs följande:

”Fusion genom absorption är den transaktion genom vilken ett eller flera bolag efter att de upplösts utan likvidation överför alla sina tillgångar och skulder till ett annat bolag i utbyte mot aktier eller andelar i det övertagande bolaget, vilka tilldelas delägarna i det upplösta bolaget eller de upplösta bolagen, i förekommande fall med en kontantdel som inte får överstiga en tiondedel av det

nominella värdet eller, om sådant saknas, det bokförda värdet på tilldelade aktier eller andelar.”

11 I artiklarna 208–210 i lagen om inkomstskatt i 1992 års lydelse (nedan kallad CIR 92), föreskrivs följande:

”Artikel 208

Bolag som är föremål för likvidation är fortsatt skattskyldiga till inkomstskatt för juridiska personer  
...

Deras vinst omfattar även realiserade eller fastställda mervärden enligt fördelningen av bolagstillgångarna.

Artikel 209

I fall där ett bolags tillgångar fördelats på grund av en upplösning eller av annat skäl, ska en positiv skillnad mellan å ena sidan de i kontanter, värdepapper eller i annan form fördelade beloppen och, å andra sidan, det nya beräknade värdet på inbetalat kapital anses som lämnad utdelning.

Artikel 210

§ 1 Artiklarna 208 och 209 är även tillämpliga:

1 vid fall av absorption, av fusion genom bildande av ett nytt bolag, av fission genom absorption, av fission genom bildande av nya bolag, av blandad fission eller av en transaktion som likställs med en fusion genom absorption,

...

§ 2 I de fall som avses i § 1, ska det verkliga värdet på bolagets tillgångar vid tidpunkten för de transaktioner som avses ovan likställas med ett belopp som betalas ut vid fördelning av bolagstillgångarna.

...”

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

12 Under år 2001 genomförde Advantra Belgium, Strobbe och Strobbe Graphics, som hade sitt säte i Belgien, en tyst fusion. Strobbe Graphics ägde tidigare samtliga aktier i de andra två bolagen. Transaktionen bestod i en fusion i form av en absorption i den mening som avses i artikel 671 i lagen om bolag, vid vilken Advantra Belgium och Strobbe upplöstes utan likvidation och överförde samtliga sina tillgångar till Strobbe Graphics, sedermera Punch Graphix.

13 Punch Graphix realiserade i egenskap av övertagande bolag en fusionsvinst på 10 669 985,69 euro. Ungefär 95 procent av detta belopp, eller 10 136 486,41 euro, var i princip avdragsgillt från den skattepliktiga vinsten såsom ”definitivt beskattad inkomst”. Beskattningsunderlaget för Punch Graphix avseende taxeringsår 2002 uppgick dock endast till 8 206 489,70 euro, varför skillnaden inte kunde dras av det året.

14 I sin inkomstdeklaration för taxeringsår 2003 valde Punch Graphix att inte yrka avdrag för den ”definitivt beskattade inkomst” som fick sparas.

15 Den 19 oktober 2007, begärde Punch Graphix att skattemyndigheten ex officio skulle medge en lättnad för dubbelbeskattning. Bolaget hävdade i detta avseende att begränsningen av avdraget för ”definitivt beskattade inkomster”, till att endast gälla det beskattningsbara överskottet

för det år då fusionsvinsten realiserades, stred mot artikel 4.1 i direktiv 90/435, och yrkade att de "definitivt beskattade inkomsterna" på 911 426,85 euro som ännu inte utnyttjats, skulle hänföras till räkenskapsåret 2002 vilket utgjorde underlag för taxeringsår 2003.

16 Skattemyndigheten avslog denna begäran om lättnad ex officio i beslut av den 8 maj 2008.

17 Punch Graphix överklagade detta beslut hos Rechtbank van eerste aanleg te Brugge genom ansökan av den 5 augusti 2008.

18 Rechtbank van eerste aanleg avslog överklagandet i dom av den 28 oktober 2009. Denna domstol följde visserligen den av Punch Graphix företrädde uppfattningen, att den belgiska ordningen med "definitivt beskattade inkomster" i princip inte rymde några hänsyn till artikel 4.1 i direktiv 90/435, genom att den inte tillåter att det avdragsgilla beloppet avseende outnyttjade "definitivt beskattade inkomster" sparas till senare räkenskapsår, men avslog Punch Graphix begäran, på den grunden att den i målet aktuella fusionsvinsten omfattades av det undantag som föreskrivs i denna bestämmelse, då det var fråga om en "likvidation" av dotterbolag.

19 Punch Graphix överklagade denna dom hos Hof van beroep te Gent.

20 Enligt den hänskjutande domstolen har skattemyndigheten medgett att den belgiska ordningen med avdrag för "definitivt beskattade inkomster" strider mot artikel 4.1 i direktiv 90/435, genom att den inte tillåter att "definitivt beskattade inkomster", vilka inte har kunnat utnyttjas på grund av att det saknats tillräckligt beskattningsunderlag, sparas till senare räkenskapsår. Nämnda domstol har också konstaterat att parternas talan vid densamma avser frågan huruvida den aktuella fusionen ska anses utgöra en "likvidation" i den mening som avses i artikel 4.1 i direktiv 90/435.

21 Enligt den hänskjutande domstolen är den centrala frågan i förevarande mål huruvida de nationella skattemyndigheterna kan definiera tillämpningsområdet för artikel 4.1 i direktiv 90/435, närmare bestämt de undantag som föreskrivs däri, genom att hänvisa till en bestämmelse i nationell rätt, nämligen en bestämmelse om likställelse, som till och med kan vara en fiktion, genom att den på detta sätt ger en egen definition av en unionsrättslig bestämmelse. Genom att med tillämpning av artiklarna 208 och 210 CIR 92 likställa en fusion via absorption med en likvidation av dotterbolaget, leder den belgiska ordningen till att sådana transaktioner undgår tillämpningen av den bestämmelse som föreskrivs i artikel 4.1 i direktiv 90/435.

22 Mot denna bakgrund beslutade Hof van beroep te Gent att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Kan de nationella skattemyndigheterna, med stöd av den bestämmelse i artikel 4.1 i direktiv 90/435 som innebär att denna artikel inte gäller vid likvidation av dotterbolag, utesluta en tillämpning av samma artikel genom att åberopa en bestämmelse i nationell rätt (i förevarande fall artikel 210 (CIR 92)), enligt vilken en fusion genom absorption, vid vilken någon likvidation av dotterbolaget de facto inte äger rum, likställs med en fusion vid vilken en sådan likvidation av dotterbolaget äger rum?"

### **Upptagande till sakprövning**

23 Den tyska regeringen har ifrågasatt huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning. Den har hävdats att den transaktion som är i fråga i det nationella målet utgör en rent inhemsk situation som endast omfattar belgiska bolag och därmed inte regleras i direktiv 90/435, då detta enbart är tillämpligt på samverkan mellan bolag i olika medlemsstater.

24 Enligt denna regering kan begäran om förhandsavgörande inte heller tas upp till sakprövning med stöd av domstolens praxis avseende hänvisningar, i nationell rätt, till unionsrättsliga bestämmelser när det gäller inhemska situationer. Den hänskjutande domstolen har nämligen inte gjort gällande någon hänvisning i belgisk rätt till direktiv 90/435. Vidare är inte syftet med direktiv 90/435 att reglera de skatterättsliga konsekvenserna av en fusion. Denna fråga regleras nämligen uteslutande i direktiv 90/434. Den bestämmelse som införts genom artikel 4.1 i direktiv 90/435 kan alltså inte utsträckas genom en hänvisning i nationell rätt till en situation som inte avses i denna bestämmelse, utan som unionsrättsligt regleras i direktiv 90/434.

25 Det är visserligen så, att det nationella målet avser en bestämmelse i nationell rätt som är tillämplig i ett helt inhemskt sammanhang, medan direktiv 90/435 avser vinstutdelning som bolag i en medlemsstat erhåller från sina dotterbolag i andra medlemsstater (se dom av den 12 februari 2009 i mål C-138/07, Cobelfret, REG 2009, s. I-731, punkt 20).

26 Dock framgår, för det första, av begäran om förhandsavgörande att de två parterna utgått från föreställningen att belgisk nationell rätt hänvisar till direktiv 90/435 när det gäller ordningen med "definitivt beskattade inkomster", vilket dessutom bekräftats av den belgiska regeringens uppfattning i dess skriftliga yttrande till domstolen. Att belgisk rätt innehåller en sådan hänvisning till direktiv 90/435, och att en begäran om förhandsavgörande avseende denna hänvisning kan tas upp till sakprövning, har även godtagits i domstolens praxis, senast i beslut av den 4 juni 2009 i de förenade målen C-439/07 och C-499/07, KBC Bank och Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (REG 2009, s. I-4409), punkterna 58 och 59.

27 Av fast rättspraxis framgår för det andra att när en nationell lagstiftning för lösningen av problem i rent interna situationer anpassas till den lösning som har valts i unionsrätten ankommer det enbart på den nationella domstolen att, inom ramen för fördelningen enligt artikel 267 FEUF av den dömande funktionen mellan de nationella domstolarna och EU-domstolen, bedöma den exakta betydelsen av hänvisningen till unionsrätten, eftersom EU-domstolens behörighet är begränsad till granskning av enbart unionsrättsliga bestämmelser (beslutet i det ovannämnda målet KBC Bank och Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, punkt 59 och där angiven rättspraxis).

28 Det kan följaktligen inte ifrågasättas att begäran om förhandsavgörande, vilken grundas på antagandet att det materiella tillämpningsområdet (*ratione materiae*) för artikel 4.1 i direktiv 90/435 inte avser en sådan situation som den i det nationella målet, vilken i princip uteslutande regleras i direktiv 90/434, kan tas upp till sakprövning.

29 Av vad som anförts ovan framgår att tolkningsfrågan ska besvaras.

### **Prövning av tolkningsfrågan**

30 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida begreppet likvidation i artikel 4.1 i direktiv 90/435 ska tolkas så, att upplösningen av ett bolag i samband med en fusion genom absorption ska anses som en sådan likvidation.

31 Denna fråga har uppkommit på grund av att en sådan transaktion likställs med likvidation av dotterbolag i den belgiska lagstiftningen. Enligt Belgische Staat saknar därför bestämmelsen i artikel 4.1 i direktiv 90/435 – det vill säga skyldigheten att undvika ekonomisk dubbelbeskattning av utdelad vinst – tillämpning till följd av undantaget för vinst som delas ut när "dotterbolaget har trätt i likvidation".

32 För besvarandet av denna fråga konstaterar domstolen att direktiv 90/435 saknar en definition av begreppet likvidation.

33 Enligt artikel 2 a tredje strecksatsen i direktiv 90/434 definieras en fusion som ett "förfarande varigenom ett bolag upplöses utan likvidation och överför alla sina tillgångar och skulder till det bolag som innehar samtliga värdepapper som representerar dess kapital".

34 Denna definition av "fusion" återfinns visserligen i direktiv 90/434 och inte i direktiv 90/435. Denna omständighet hindrar emellertid inte att definitionen beaktas vid tolkningen av begreppet likvidation i den mening som avses i artikel 4.1 i direktiv 90/435.

35 Det ska nämligen erinras om att förslaget till direktiv 90/435 presenterades av Europeiska kommissionen samma dag som förslaget till direktiv 90/434, att Europeiska unionens råd antog dessa två direktiv samma dag och att de även skulle införlivas samtidigt. I materiellt hänseende fanns också, såsom framgår av första skälet i respektive direktiv, ett gemensamt ändamål med direktiven, nämligen att avskaffa restriktioner, olägenheter eller snedvridning som beror på skattebestämmelserna i medlemsstaterna för de transaktioner som avses i dessa direktiv, nämligen – beträffande direktiv 90/435 – samverkan mellan moder- och dotterbolag i olika medlemsstater samt, när det gäller direktiv 90/434, fusioner, fissioner och överföring av tillgångar som angår bolag i olika medlemsstater. Dessa direktiv reglerar följaktligen olika former av samverkan över nationsgränserna mellan bolag och utgör enligt lagstiftarens plan en helhet, genom att de kompletterar varandra.

36 Nämda definition av begreppet fusion i artikel 2 a tredje strecksatsen i direktiv 90/434 är således även relevant för tolkningen av begreppet likvidation i den mening som avses i artikel 4.1 i direktiv 90/435, varför upplösningen av ett bolag i samband med en fusion genom absorption inte kan anses utgöra en likvidation i den mening som avses i sistnämnda bestämmelse.

37 Mot bakgrund av det ovan redovisade ska den fråga som ställts besvaras enligt följande. Begreppet likvidation i den mening som avses i artikel 4.1 i direktiv 90/435 ska tolkas så, att upplösningen av ett bolag i samband med en fusion genom absorption inte kan anses som en sådan likvidation.

### **Rättegångskostnader**

38 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 (sjunde avdelningen) följande:

**Begreppet likvidation i den mening som avses i artikel 4.1 i direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/98/EG av den 20 november 2006 ska tolkas så, att upplösningen av ett bolag i samband med en fusion genom absorption inte kan anses som en sådan likvidation.**

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: nederländska.