

Downloaded via the EU tax law app / web

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

19. juni 2019 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – selskabsskat – koncerner – etableringsfrihed – fradrag af et ikke-hjemmehørende datterselskabs underskud – begrebet »endelige underskud« – fusion ved moderselskabets overtagelse af datterselskabet – lovgivning i datterselskabets hjemstat, der kun giver ret til fradrag af underskud i forbindelse med fusion til den enhed, der har lidt disse underskud«

I sag C-607/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige) ved afgørelse af 5. oktober 2017, indgået til Domstolen den 24. oktober 2017, i sagen

Skatteverket

mod

Memira Holding AB,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, J.-C. Bonichot (refererende dommer), og dommerne C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen og M. Safjan,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 24. oktober 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Skatteverket ved M. Andersson Berg, som befuldmægtiget,
- Memira Holding AB ved L. Staberg, som befuldmægtiget,
- den svenske regering ved A. Falk, A. Alriksson, C. Meyer-Seitz, H. Shev, H. Eklinder, L. Zettergren og J. Lundberg, som befuldmægtigede,
- den tyske regering først ved T. Henze og R. Kanitz, derefter ved R. Kanitz, som befuldmægtigede,
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. De Socio,

- den finske regering ved S. Hartikainen, som befuldmægtiget,
- Det Forenede Kongeriges regering ved S. Brandon og G. Brown, som befuldmægtigede, bistået af barrister D. Yates,
- Europa-Kommissionen ved K. Simonsson, N. Gossement, E. Ljung Rasmussen og G. Tolstoy, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 10. januar 2019, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 49 TEUF, sammenholdt med artikel 54 TEUF.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Skatteverket (skattemyndigheden, Sverige) og Memira Holding AB (herefter »Memira«) vedrørende Memiras mulighed for i selskabsskatten at fradrage underskud fra et datterselskab hjemmehørende i en anden medlemsstat i det mulige tilfælde af overtagelse af dette datterselskab ved fusion.

Retsforskrifter

Svensk ret

3 Den skatteretlige regulering af selskabsfusioner findes i bestemmelserne i kap. 37 i Indkomstskattelag (1999:1229) (lov (1229:1999) om indkomstskat, herefter »indkomstskatteloven«).

4 Dette kapitels §§ 16-29 fastsætter de særlige skatteregler, der gælder for såkaldte »kvalificerede« fusioner.

5 For at en fusion anses for en sådan, kræves det efter nævnte kapitels §§ 11 og 12 dels, at det indskydende selskab umiddelbart inden fusionen er indkomstskattepligtigt i Sverige for i hvert fald en del af den erhvervmæssige virksomhed, dels, at det modtagende selskab umiddelbart efter fusionen er indkomstskattepligtigt i Sverige for sådan erhvervmæssig virksomhed, som det indskydende selskab beskattedes for. Den pågældende indkomst må i øvrigt ikke være fritaget for skat i Sverige på grund af en skatteaftale.

6 Ved kvalificerede fusioner fastsætter indkomstskattelovens kap. 37, §§ 17 og 18, at det indskydende selskab for sådan erhvervmæssig virksomhed som omhandlet i dette kapitels § 11 hverken kan opgive indtægter eller fradrage udgifter forbundet med fusionen, og at det modtagende selskab med henblik på den skattemæssige behandling af en sådan aktivitet indtræder i det indskydende selskabs situation. Dette indebærer bl.a., at det modtagende selskab kan fradrage underskud hos det indskydende selskab fra tidligere skatteår med de begrænsninger, der er fastsat i nævnte kapitels §§ 21-26.

7 Indkomstskattelovens kap. 35 giver mulighed for grænseoverskridende koncernlempelse, hvorved et endeligt underskud hos et helejet udenlandsk datterselskab, som er hjemmehørende i en stat i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS), kan videreføres bl.a. på den betingelse, at det ejes direkte, at det er blevet afviklet, og at moderselskabet ikke via et forbundet selskab fortsætter datterselskabets virksomhed efter likvidationstidspunktet. Den forelæggende ret har imidlertid anført, at disse bestemmelser ikke finder anvendelse på fusioner.

Tysk ret

8 Det følger af den forelæggende rets konstateringer, som ikke bestrides af den tyske regering, at tysk ret udelukker, at underskud kan overføres mellem selskaber, der er skattepligtige i Tyskland i tilfælde af en fusion.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9 Memira er et svensk selskab, som gennem sine datterselskaber udøver virksomhed inden for øjenkirurgi. I Tyskland ejer det et enkelt selskab, som ejer og administrerer klinikker. Idet dette datterselskab havde været underskudsgivende, havde Memira ydet et lån til det for at finansiere driften, men forgæves. Datterselskabets virksomhed blev derfor afviklet, og i opgørelsen heraf var der kun passiver og visse likvide aktiver tilbage.

10 Memira overvejer at overtage sit tyske datterselskab ved en grænseoverskridende fusion, hvilket indebærer en opløsning uden likvidation af sidstnævnte, hvorefter Memira ikke længere vil udøve nogen virksomhed, hverken direkte eller indirekte, i Tyskland.

11 Idet underskuddene i Memiras tyske datterselskab ikke har kunnet modregnes i overskuddet, beløber de tidligere underskud sig til 7,6 mio. EUR. Underskuddene er fradragsberettigede i den tyske selskabsskat for dette datterselskab ved modregning i enten det løbende overskud eller uden tidsmæssig begrænsning i fremtidige overskud. Det er derimod ikke i det i den foregående præmis nævnte tilfælde, som overvejes af Memira, idet det efter tysk ret ikke i tilfælde af fusion er muligt at overføre sådanne underskud til et andet selskab, som er skattepligtigt i Tyskland.

12 I denne forbindelse ansøgte Memira Skatterättsnämnden (skatteretsnævnet, Sverige) om bindende svar med henblik på at få oplyst, om selskabet, såfremt det gennemførte fusionsplanen, under henvisning til etableringsfriheden kunne foretage fradrag for sit tyske datterselskabs underskud i sin svenske selskabsskat, hvilket blev besvaret benægtende.

13 Det var i det bindende svar i denne henseende anført, at Memiras tyske datterselskabs underskud ikke kunne overtages af moderselskabet i henhold til svensk lovgivning om beskatning af kvalificerede fusioner, idet betingelsen om, at dette datterselskab skal være skattepligtigt i Sverige, ikke var opfyldt. Der kunne heller ikke indrømmes adgang til fradrag efter reglerne om koncernlempelse, idet disse regler ikke vedrører en situation som den, Memira overvejede.

14 Skatteretsnævnet anerkendte, at en sådan situation medfører en hindring for etableringsfriheden, men anførte, at denne restriktion i henhold til den retspraksis, som følger af dom af 13. december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, herefter »Marks & Spencer-dommen«, EU:C:2005:763), kan begrundes, forudsat at proportionalitetsprincippet er overholdt, og følgelig at de pågældende underskud ikke er omfattet af en af de situationer, der er omhandlet i den nævnte doms præmis 55, hvor underskuddene er såkaldte »endelige« underskud.

15 Under henvisning til Domstolens praksis fandt skatteretsnævnet, at ved bedømmelsen af,

om de pågældende underskud er endelige, skal det tages i betragtning, hvordan underskuddene behandles i henhold til lovgivningen i datterselskabsstaten. Skatteretsnævnet anførte i denne henseende, at der efter tysk ret ikke er nogen mulighed for at udnytte underskuddene i forbindelse med en fusion med et andet selskab, som er skattepligtigt i Tyskland, og udledte heraf, at underskuddene ikke skulle anses for endelige.

16 Tre af skatteretsnævnets medlemmer var ikke enige og fandt derimod, at Memiras tyske datterselskabs underskud skulle anses for at være endelige, for så vidt som der ikke inden for Memira var et tysk selskab eller et selskab med fast driftssted i Tyskland, som datterselskabet kunne fusioneres med. Den omstændighed, at det efter tysk ret ikke er muligt at overføre underskud i forbindelse med en fusion med et andet selskab, som er skattepligtigt i Tyskland, var derfor ikke et relevant kriterium for at fastslå, at datterselskabets underskud ikke var endelige.

17 Det bindende svar fra skatteretsnævnet er blevet påklaget til Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige) af både skattemyndigheden og Memira.

18 Denne ret er af den opfattelse, at Domstolens praksis, navnlig dom af 21. februar 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84), ikke nærmere angiver, om der ved bedømmelsen af, om et datterselskabs underskud er endelige, skal tages hensyn til de muligheder, som lovgivningen i datterselskabets hjemstat giver andre juridiske enheder for at tage hensyn til disse underskud, og, i bekræftende fald, hvordan denne lovgivning skal tages i betragtning.

19 På denne baggrund har Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal det ved bedømmelsen af, om et underskud i et datterselskab i en anden medlemsstat er endeligt som bl.a. omhandlet i [dom af 21. februar 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84)] – og moderselskabet dermed kan opnå fradrag for underskuddet i henhold til artikel 49 TEUF – tages i betragtning, at der i henhold til reglerne i datterselskabsstaten gælder begrænsninger for muligheden for andre subjekter end underskudssubjektet selv for at opnå adgang til fradrag af underskuddet?

2) Hvis en sådan begrænsning som omhandlet i spørgsmål 1 skal tages i betragtning, skal der da tages hensyn til, om der i den pågældende sag rent faktisk er et andet subjekt i datterselskabsstaten, som havde kunnet opnå fradrag for underskuddene, hvis dette havde været tilladt dér?»

Om de præjudicielle spørgsmål

20 Det bemærkes indledningsvis, at Domstolen i Marks & Spencer-dommens præmis 43-51 fastslog, at en hindring for etableringsfriheden bestående i en begrænsning af et selskabs ret til at fradrage et udenlandsk datterselskabs underskud, selv om denne fradragsret indrømmes et hjemmehørende datterselskab, er begrundet i nødvendigheden af at opretholde en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og at forhindre risikoen for dobbelt fradrag for underskud samt forhindre skatteunddragelse.

21 I nævnte doms præmis 55 præciserede Domstolen imidlertid, at selv om der er tale om restriktion, der i princippet er begrundet, er det ikke desto mindre uforholdsmæssigt for moderselskabets hjemstat at udelukke moderselskabets mulighed for hos sig skattemæssigt at tage hensyn til et ikke-hjemmehørende datterselskabs underskud, der således anses for endelige, i en situation, hvor:

– det ikke-hjemmehørende datterselskab har udtømt alle de muligheder for at tage hensyn til

underskuddene, der eksisterer i dets hjemstat med hensyn til det pågældende skatteår ved ansøgningen om lempelse såvel som med hensyn til tidligere skatteår, i givet fald ved overførsel af disse underskud til tredjepart eller ved modregning af disse underskud i de overskud, der er opnået i datterselskabet i tidligere skatteår, og

– der ikke er mulighed for at tage hensyn til det udenlandske datterselskabs underskud i dets hjemstat i forbindelse med senere skatteår enten af selskabet selv eller af en tredjepart, bl.a. i tilfælde af overdragelse af datterselskabet til denne.

Det første spørgsmål

22 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvilken betydning der – ved bedømmelsen af, om et ikke-hjemmehørende datterselskabs underskud er endelige som omhandlet i Marks & Spencer-dommens præmis 55 – skal tillægges den omstændighed, at den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, ikke giver mulighed for at overføre et selskabs underskud til en anden skattepligtig person i tilfælde af fusion, når en sådan overførsel er mulig i tilfælde af fusion mellem hjemmehørende selskaber i den medlemsstat, hvor moderselskabet er hjemmehørende.

23 Domstolen anmodes således om at præcisere, om en situation som den, der overvejes af Memira, er blandt de situationer, der nævnes af Domstolen i Marks & Spencer-dommens præmis 55, andet led, hvor der ikke er mulighed for at tage hensyn til et udenlandsk datterselskabs underskud i dets hjemstat i forbindelse med senere skatteår.

24 Det er i denne henseende tilstrækkeligt at bemærke, at de begrundelser, som Domstolen anførte i Marks & Spencer-dommens præmis 55, andet led, udtrykkeligt omfattede det tilfælde, at den omstændighed, at udnyttelsen af underskuddene er umulig – hvilket er en betingelse for at anse dem for endelige – kan udspringe af, om der kan tages hensyn hertil i forbindelse med senere skatteår af en tredjepart, bl.a. i tilfælde af overdragelse af datterselskabet til denne.

25 I en situation som den, der overvejes af Memira, kan underskud – også selv om det skulle vise sig, at alle de øvrige tilfælde, som er opregnet i Marks & Spencer-dommens præmis 55, hvor det ikke er muligt at tage hensyn til underskuddene, foreligger – dog ikke anses for endelige, hvis det fortsat er muligt at anvende disse underskud økonomisk ved at overføre dem til tredjepart.

26 Det kan nemlig, således som generaladvokaten har anført i punkt 65-70 i forslaget til afgørelse, ikke uden videre udelukkes, at en tredjepart skattemæssigt kan tage hensyn til datterselskabets underskud i sidstnævntes hjemstat, f.eks. som følge af en overdragelse af datterselskabet til en pris, som indbefatter værdien af den skattemæssige fordel, som retten til for fremtiden at fradrage underskud repræsenterer (jf. i denne retning dom af 21.2.2013, A, C-123/11, EU:C:2013:84, præmis 52 ff., og af dags dato, Holmen, C-608/17, præmis 38).

27 I en situation som den, der overvejes af Memira er den blotte omstændighed, at lovgivningen i datterselskabsstaten ikke giver mulighed for at overføre underskud i tilfælde af fusion, følgelig ikke i sig selv tilstrækkelig til at betragte datterselskabets underskud som endelige, medmindre Memira kan godtgøre, at den mulighed, der er nævnt i foregående præmis, ikke foreligger.

28 Det første spørgsmål skal herefter besvares således, at med henblik på bedømmelsen af, om et ikke-hjemmehørende datterselskabs underskud er endelige som omhandlet i Marks & Spencer-dommens præmis 55, er den omstændighed, at den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, ikke giver mulighed for at overføre et selskabs underskud til en anden skattepligtig person i tilfælde af fusion, når en sådan overførsel er mulig i tilfælde af fusion mellem

hjemmehørende selskaber i den medlemsstat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, ikke afgørende, medmindre moderselskabet godtgør, at det er umuligt for det at udnytte disse underskud ved – bl.a. som følge af en overdragelse – at gøre det muligt for en tredjepart at tage hensyn til dem i forbindelse med senere skatteår.

Det andet spørgsmål

29 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om der, såfremt den omstændighed, som er nævnt i det første spørgsmål, viser sig relevant, skal tages hensyn til, at der således ikke i datterselskabets hjemstat er nogen anden enhed, som havde kunnet opnå fradrag for underskuddene, hvis et sådant fradrag havde været tilladt dér.

30 I denne henseende, og således som det fremgår af besvarelsen af det første spørgsmål, er de begrænsninger for overførsel af underskud gennem en fusion, som følger af lovgivningen i datterselskabets hjemstat, ikke afgørende, så længe moderselskabet ikke har godtgjort, at det er umuligt at gøre det muligt for en tredjepart at tage hensyn til underskuddene, bl.a. efter en overdragelse, hvor prisen indbefatter underskuddenes skattemæssige værdi.

31 Såfremt dette godtgøres, og såfremt de øvrige betingelser, der er anført i Marks & Spencer-dommens præmis 55, i øvrigt er opfyldt, har skattemyndighederne pligt til at fastslå, at et ikke-hjemmehørende datterselskabs underskud er endelige, og at det som følge heraf er uforholdsmæssigt ikke at give moderselskabet mulighed for hos sig at tage hensyn til disse underskud.

32 Det er på denne baggrund uden betydning for bedømmelsen af, om underskud er endelige, om der i det underskudsgivende datterselskabs hjemstat findes andre enheder, hvortil datterselskabets underskud havde kunnet overføres inden for rammerne af en fusion, såfremt dette havde været muligt.

33 Det andet spørgsmål skal følgelig besvares med, at det, såfremt den omstændighed, som er nævnt i det første spørgsmål, viser sig relevant, er uden betydning, at der således ikke i datterselskabets hjemstat er nogen anden enhed, som havde kunnet opnå fradrag for underskuddene, hvis et sådant fradrag havde været tilladt.

Sagsomkostninger

34 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 sagsomkostningerne. 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 (Første Afdeling) for ret:

1) Med henblik på bedømmelsen af, om et ikke-hjemmehørende datterselskabs underskud er endelige som omhandlet i præmis 55 i dom af 13. december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), er den omstændighed, at den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, ikke giver mulighed for at overføre et selskabs underskud til en anden skattepligtig person i tilfælde af fusion, når en sådan overførsel er mulig i tilfælde af fusion mellem hjemmehørende selskaber i den medlemsstat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, ikke afgørende, medmindre moderselskabet godtgør, at det er umuligt for det at udnytte disse underskud ved – bl.a. som følge af en overdragelse – at gøre det muligt for en tredjepart at tage hensyn til dem i forbindelse med senere skatteår.

2) Såfremt den omstændighed, som er nævnt i det første spørgsmål, viser sig relevant, er det uden betydning, at der således ikke i datterselskabets hjemstat er nogen anden enhed, som havde kunnet opnå fradrag for underskuddene, hvis et sådant fradrag havde været tilladt.

Underskrifter

* Processprog: svensk.