

Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 20 oktober 2022(*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater – Direktiv 90/435/CEE – Artikel 4.1 – Undantag från skatteplikt för ett moderbolags utdelningar till ett dotterbolag – Överskott av definitivt beskattad inkomst som förs över till senare räkenskapsår – Fusion mellan ett bolag som har överskott av definitivt beskattade inkomster och ett annat bolag – Nationell lagstiftning som begränsar överföring av överskotten till det övertagande bolaget”

I mål C-295/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Cour d'appel de Bruxelles (Appellationsdomstolen i Bryssel, Belgien) genom beslut av den 29 april 2021, som inkom till domstolen den 10 maj 2021, i målet

Allianz Benelux SA

mot

État belge, SPF Finances,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden M. Safjan samt domarna N. Jääskinen och M. Gavalec (referent),

generaladvokat: A. Rantos,

justitiesekreterare: handläggaren M. Krausenböck,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 3 februari 2022,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Allianz Benelux SA, genom V.-A. De Brauwere, avocate,
- Belgiens regering, genom S. Baeyens, J.-C. Halleux och C. Pochet, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av D. Delvaux, i egenskap av sakkunnig,
- Europeiska kommissionen, av W. Roels och V. Uher, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 28 april 2022 ha hört generaladvokatens 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, 1990, s. 6, svensk specialutgåva område 9, volym 2 s. 25), jämförd med rådets tredje direktiv 78/855/EEG av den 9 oktober 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om fusioner av aktiebolag (EGT L 295, 1978, s. 36; svensk specialutgåva område 17, volym 1, s. 34), och rådets sjätte direktiv 82/891/EEG av den 17 december 1982 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om delning av aktiebolag (EGT L 378, 1982, s. 47; svensk specialutgåva, område 17, volym 1, s. 34).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Allianz Benelux SA och État belge, SPF Finances, angående fastställandet av bolagets skattepliktiga inkomst för inkomstskatt för juridiska personer avseende beskattningsåren 2004–2007.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Direktiv 90/435

3 I skälen 3 och 4 i direktiv 90/435 anges följande:

”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 Artikel 1.1 första och andra strecksatserna i detta direktiv har följande lydelse:

”Varje medlemsstat ska tillämpa detta direktiv

- på utdelning till bolag som är hemmahörande i den medlemsstaten från dotterbolag i andra medlemsstater,
- på utdelning från bolag som är hemmahörande i den medlemsstaten till moderbolag i andra medlemsstater”

5 I artikel 4.1 och 4.2 i det direktivet föreskrivs följande:

”1. Då ett moderbolag i denna sin egenskap tar emot utdelning från sitt dotterbolag, skall den stat där moderbolaget är hemmahörande, såvida inte dotterbolaget har trätt i likvidation, antingen

- avstå från att beskatta sådan utdelning, eller
- beskatta den men medge moderbolaget rätt att från den skatt det har att betala avräkna den

på vinsten belöpande bolagsskatt som har erlagts av dotterbolaget liksom i förekommande fall den källskatt som i enlighet med undantagen i artikel 5 har tagits ut av den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande, dock högst intill beloppet för motsvarande inhemska skatt.

2. Varje medlemsstat ska vara bibehållen rätten att föreskriva att eventuella kostnader som avser innehavet och eventuella förluster till följd av vinstutdelningen från dotterbolaget inte får dras av från den beskattningsbara vinsten i moderbolaget. Om de förvaltningskostnader som avser innehavet i sådant fall fastställs schablonmässigt, får detta belopp inte överstiga 5 % av den vinst som utdelats av dotterbolaget.”

6 Direktiv 90/435 ändrades bland annat genom rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003 (EUT L 7, 2004, s. 41). I artikel 4.1 i direktiv 90/435, i dess lydelse enligt direktiv 2003/123, föreskrivs följande:

”Då ett moderbolag eller ett fast driftsställe 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 ska den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande och den medlemsstat där det fasta driftsstället är beläget antingen

- avstå från att beskatta sådan utdelning, eller
- beskatta den men medge moderbolaget och det fasta driftsstället 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.”

7 Direktiv 90/435 upphävdes genom 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, 2011, s. 8), som trädde i kraft den 18 januari 2012. Med hänsyn till tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det nationella målet är det emellertid direktiv 90/435 som i tidsmässigt hänseende (*ratione temporis*) är tillämpligt.

Direktiv 78/855

8 I artikel 19.1 i direktiv 78/855 anges följande:

”En fusion ska i kraft av själva lagstiftningen ha följande rättsverkningar, vilka ska inträda samtidigt:

a) Både i förhållandet mellan det överlåtande och det övertagande bolaget och i förhållandet till tredje man övergår det överlåtande bolagets samtliga tillgångar och skulder till det övertagande bolaget.

...”

Belgisk rätt

9 I artikel 202.1 i 1992 års inkomstskattelag, i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad CIR 1992), föreskrivs följande:

”Från vinst som hänför sig till den period beskattningen avser medges, i förekommande fall, även avdrag för:

1° utdelning, med undantag av inkomst som erhållits i samband med överlåtelse till ett bolag av

dess egna aktier eller andelar eller i samband med hel eller delvis uppdelning av tillgångarna i ett bolag,

...”

10 I artikel 204 första stycket CIR 1992 föreskrivs följande:

”De inkomster som är avdragsgilla enligt artikel 202.1.1, 202.1.3 och 202.1.4 ska anses ingå i vinsten för den period som beskattningen avser med 95 procent av det belopp som inkasserats eller uppburits, eventuellt ökat med faktisk eller fiktiv förskottsvis uttagen skatt eller, med avseende på de i artikel 202.1.4 och 202.1.5 nämnda inkomsterna, minskat med den ränta som betalats till säljaren om värdepapperen har förvärvats under den period som beskattningen avser.”

11 Artikel 205.2 CIR 1992 har följande lydelse:

”Det avdrag som föreskrivs i artikel 202 får inte överstiga den vinst som efter tillämpning av artikel 199 kan hänföras till beskattningsperioden minskad med: ...”

12 I artikel 206 CIR 1992 föreskrivs följande:

”1 §. Tidigare års underskott av näringsverksamhet ska dras av successivt från inkomst av näringsverksamhet under var och en av de följande beskattningsperioderna.

2 §. ...

Vid en fusion som genomförs i enlighet med artikel 211 § 1 ska underskott i näringsverksamhet som ett överlåtande bolag hade före fusionen förbli avdragsgilla för det förvärvande bolaget i förhållande till den andel som de skattemässiga nettotillgångarna i de överlåtna delarna av det förstnämnda bolaget, före fusionen, utgjorde av det övertagande bolagets sammanlagda skattemässiga nettotillgångar, likaledes före fusionen, och av det skattemässiga nettovärdet av de överlåtna delarna. Vid en sådan uppdelning enligt artikel 211.1 är ovannämnda regel tillämplig på en andel av underskottet i näringsverksamhet som fastställs i proportion till det skattemässiga nettovärdet av de övertagna tillgångarna i det överlåtandet bolagets sammanlagda skattemässiga nettotillgångar.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

13 Den 16 november 1995 övertog AGF l'Escaut SA två försäkringsbolag. Den 15 september 1999 förvärvades AGF l'Escaut tillsammans med fem andra försäkringsbolag av Assubel-Vie SA.

14 De bolag som övertagits av AGF l'Escaut och Assubel-Vie, vilka sammanförts under firman Allianz Benelux, hade överskott av definitivt beskattade inkomster som kunde föras över till senare beskattningsår. Allianz Benelux förde över hela detta överskott av definitivt beskattade inkomster till räkenskapsåren 2004–2007. Belgiska skattemyndigheten godkände inte den fullständiga överföringen av definitivt beskattad inkomst.

15 Efter det att Allianz Benelux hade begärt omprövning av detta beslut fann behörig regiondirektör vid den belgiska skattemyndigheten, genom beslut av den 19 december 2012, att eftersom det saknades en lagbestämmelse om överföring av överskott av definitivt beskattad inkomst från ett överlåtande bolag till det övertagande bolaget, saknades det rättslig grund för den överföring av överskott av definitivt beskattade inkomster från de överlåtande bolagen som Allianz Benelux hade begärt i det aktuella fallet. Regiondirektören godkände emellertid en delvis överföring av dessa överskott, i överensstämmelse med den proportionella beräkning som föreskrivs i artikel 206 § 2 CIR 1992 för i fråga om återvinningsbara underskott.

16 Allianz Benelux överklagade detta beslut till Tribunal de première instance francophone de Bruxelles (Franskspråkiga förstainstansdomstolen i Bryssel, Belgien). Den domstolen avlog i dom av den 20 maj 2016 begäran om överföring av det samlade överskottet av definitivt beskattade inkomster.

17 Allianz Benelux överklagade den domen till den hänskjutande domstolen. Allianz Benelux gjorde gällande att följden av att hela den överföringsbara definitivt beskattade inkomst som ett överlåtande bolag förfogar över inte överförs till ett övertagande bolag blir att dessa inkomster beskattas, att artikel 4.1 i direktiv 90/435 åsidosätts och att principen om skatteneutralitet åsidosätts.

18 Mot denna bakgrund beslutade Cour d'appel de Bruxelles (Appellationsdomstolen i Bryssel) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 4.1 i [direktiv 90/435], eventuellt jämförd med bestämmelserna i direktiv [78/855] och direktiv [82/891]... om bolagsrätt, tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver att utdelad vinst enligt direktiv 90/435 ska inkluderas i beskattningsunderlaget för det bolag som mottar utdelningen innan 95 procent av utdelningen får dras av från beskattningsunderlaget och, i förekommande fall, sparas till senare beskattningsår men som, i avsaknad av en särskild bestämmelse som föreskriver att avdrag som således sparats hos det överlåtande bolaget i händelse av en bolagsomstrukturering ska överföras till det mottagande bolaget i sin helhet, innebär att det aktuella överskottet beskattas indirekt vid nämnda transaktion på grund av en bestämmelse som begränsar överföringen av nämnda avdrag i förhållande till den andel som de skattemässiga nettotillgångarna i de överlåtna delarna av det överlåtande bolaget utgjorde, före transaktionen, av det övertagande bolagets sammanlagda skattemässiga nettotillgångar, likaledes före omstruktureringen, och av det skattemässiga nettovärdet av de övertagna delarna?”

Prövning av tolkningsfrågan

Huruvida tolkningsfrågan kan tas upp till prövning

19 Det ska inledningsvis påpekas att även om den hänskjutande domstolen i sin tolkningsfråga inte bara har hänvisat till artikel 4.1 i direktiv 90/435, utan även till direktiven 78/855 och 82/891, har den varken angett någon särskild bestämmelse i de sistnämnda direktiven eller redogjort för skälen till varför de skulle vara relevanta i det nationella målet.

20 För det första reglerar direktiv 82/891, enligt dess artikel 1 endast delning av aktiebolag genom förvärv eller genom bildande av nya bolag, vilket innebär att det direktivet inte är tillämpligt i det nationella målet vilket avser en fusion och inte en sådan delning.

21 Direktiv 78/855 är inte heller tillämplig i det nationella målet, eftersom det endast avser de civilrättsliga aspekterna av fusioner utan att innehålla några skatterättsliga bestämmelser. De skattemässiga aspekterna av fusioner inom Europeiska unionen reglerades vid den tidpunkt som är aktuell i det nationella målet av 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, 1990, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 20).

22 Vad gäller direktiv 90/435 erinrar domstolen för det första om att såsom framgår av skälen 3 och 4 i direktivet, syftar detta till att undanröja ekonomisk dubbelbeskattning av vinst som ett dotterbolag hemmahörande i en medlemsstat delar ut till sitt moderbolag hemmahörande i en

annan medlemsstat och på så sätt underlätta företagssammanslagningar på unionsnivå. För att förverkliga målsättningen om skatteneutralitet föreskrivs det i artikel 4.1 i direktivet en regel som syftar till att förhindra att utdelade vinster först beskattas hos dotterbolaget och därefter beskattas hos moderbolaget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 december 2019, Brussels Securities, C?389/18, EU:C:2019:1132, punkterna 35 och 36 och där angiven rättspraxis). Det finns emellertid inte någon bestämmelse i detta direktiv som uttryckligen föreskriver att det ska tillämpas på sådana fusioner som dem mellan de bolag som är aktuella i det nationella målet.

23 För det andra avser artikel 1 i direktiv 90/435 utdelning till bolag i en medlemsstat från dotterbolag hemmahörande i andra medlemsstater. Enligt domstolens praxis reglerar artikel 4.1 första strecksatsen i detta direktiv inte situationen att det bolag som lämnar utdelningen har sitt säte i samma medlemsstat som det bolag som erhåller utdelningen (beslut av den 4 juni 2009, KBC Bank och Beleggen, Riscikapitaal, Beheer, C?439/07 och C?499/07, EU:C:2009:339, punkt 57).

24 I förevarande fall innehåller begäran om förhandsavgörande emellertid inte några uppgifter om var de utdelningar som de överlåtande bolagen erhållit kommer ifrån, varför det inte är möjligt att fastställa huruvida de transaktioner som är aktuella i det nationella målet omfattas av direktiv 90/435 eller om de istället avser en rent inhemsk situation där endast belgiska bolag är inblandade.

25 För det första gäller emellertid enligt fast rättspraxis att frågor om tolkningen av unionsrätten som hänskjutits för förhandsavgörande presumeras vara relevanta (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 september 2022, Cilevi?s m.fl., C?91/20, EU:C:2022:638, punkt 42 och där angiven rättspraxis). För det andra har EU-domstolen redan slagit fast att det i belgisk nationell rätt med avseende på definitivt beskattade inkomster hänvisas till direktiv 90/435 och därför funnit att mål om begäran om förhandsavgörande i kraft av denna hänvisning kan tas upp till prövning. EU-domstolen fann härvidlag att betydelsen av en hänvisning i nationell rätt till unionsrätten är en fråga som uteslutande regleras i nationell rätt och det ankommer därför på den nationella domstolen att bedöma den exakta betydelsen av nämnda hänvisning. EU-domstolens behörighet är begränsad till granskning av unionsbestämmelser (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 oktober 2012, Punch Graphix Prepress Belgium, C?371/11, EU:C:2012:647, punkterna 26 och 27 där angiven rättspraxis).

26 Såsom generaladvokaten har påpekat, i punkt 33 i sitt förslag till avgörande, framgår det i förevarande fall av begäran om förhandsavgörande att belgiska skattemyndigheter uttryckligen grundade det beslut som är aktuellt i det nationella målet på EU-domstolens praxis i fråga om definitivt beskattade inkomster.

27 Mot bakgrund av det anförda kan tolkningsfrågan tas upp till prövning och den ska prövas uteslutande mot bakgrund av direktiv 90/435.

Prövning i sak

28 Den hänskjutande domstolen söker med sin fråga klarhet i huruvida artikel 4.1 i direktiv 90/435 ska tolkas så, att den utgör hinder för lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken utdelning som ett bolag erhåller ska ingå i dess beskattningsunderlag innan upp till 95 procent av utdelningsbeloppet dras av från underlaget och enligt vilken det är möjligt att, beroende på omständigheterna, föra över detta avdrag till senare beskattningsår, men som, för det fall bolaget överläts i samband med en fusion, begränsar överföringen av detta sparade avdrag till det övertagande bolaget i proportion till den andel som det överlåtande bolagets nettoskattetilgångar utgör av det övertagande och det överlåtande bolagets sammanlagda nettoskattetilgångar.

29 Det ska inledningsvis erinras om att det i artikel 4.1 i direktiv 90/435, i dess lydelse enligt

direktiv 2003/123, föreskrivs att då ett moderbolag eller ett fast driftsställe 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 ska den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande och den medlemsstat där det fasta driftsstället är beläget antingen avstå från att beskatta sådan utdelning, eller beskatta den, men medge moderbolaget och det fasta driftsstället 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 i det direktivet, upp till beloppet för den motsvarande skatt som ska betalas.

30 Direktiv 90/435 ger således uttryckligen medlemsstaterna möjlighet att välja mellan ett system med undantagande från skatt och ett system med avräkning som föreskrivs i artikel 4.1 första respektive andra strecksatsen i direktivet (dom av den 19 december 2019, Brussels Securities, C?389/18, EU:C:2019:1132, punkt 31).

31 Enligt uppgifterna i begäran om förhandsavgörande har Konungariket Belgien valt att införa ett sådant system med undantagande från skatt som anges i artikel 4.1 första strecksatsen i direktiv 90/435. Det är således endast utifrån denna bestämmelse som tolkningsfrågan ska besvaras.

32 Domstolen har för det första slagit fast att skyldigheten för den medlemsstat som har valt systemet i artikel 4.1 första strecksatsen i direktiv 90/435 att avstå från beskattning av den vinstutdelning som moderbolaget i denna sin egenskap tar emot från sitt dotterbolag, inte är förenad med några villkor och endast är avhängig bestämmelserna i punkterna 2 och 3 i samma artikel samt bestämmelserna i artikel 1.2 i detta direktiv. Domstolen har för det andra slagit fast att förbudet i artikel 4.1 första strecksatsen även omfattar nationella bestämmelser som, även om de innebär att utdelning som moderbolaget erhåller som sådan inte beskattas, kan leda till att moderbolaget indirekt beskattas för denna utdelning (dom av den 19 december 2019, Brussels Securities, C?389/18, EU:C:2019:1132, punkterna 33 och 37 och där angiven rättspraxis).

33 Beträffande det belgiska skattesystemet avseende definitivt beskattade inkomster framgår det av handlingarna i målet att det ursprungligen föreskrevs att den utdelning som moderbolaget erhöll ingår i dess beskattningsunderlag, varefter ett belopp motsvarande 95 procent av denna utdelning drogs av från detta underlag, dock endast i den mån moderbolaget redovisade beskattningsbar vinst och utan att det fanns någon möjlighet till överföring till senare beskattningsperioder av den del av definitivt beskattade inkomster som inte varit föremål för avdrag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 december 2019, Brussels Securities, C?389/18, EU:C:2019:1132, punkt 39).

34 Systemet avseende definitivt beskattade inkomster har emellertid ändrats till följd av domen av den 12 februari 2009, Cobelfret (C?138/07, EU:C:2009:82), på så sätt att enligt artikel 205.3 CIR 1992 får den del av definitivt beskattade inkomster som inte kan dras av under det aktuella beskattningsåret på grund av otillräckliga vinster föras över till senare beskattningsår. Denna överföring är dessutom inte begränsad i tiden. Minskningen av det underskott som får överföras, vilken följer av att utdelningen inkluderas i moderbolagets beskattningsunderlag, uppvägs således numera av att definitivt beskattade inkomster utan begränsning i tiden överförs med samma belopp (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 december 2019, Brussels Securities, C?389/18, EU:C:2019:1132, punkt 40).

35 I förevarande fall avser det nationella målet inte ett fall där ett dotterbolags utdelning till sitt moderbolag beskattats hos moderbolaget, utan ett fall där belgiska skattemyndigheter – i analogi med vad som föreskrivs i den nationella lagstiftningen om överföring vid fusion av ett överlåtande bolags underskott till det övertagande bolaget – endast medgett överföring av delar av

överskjutande definitivt beskattade inkomster från det överlåtande till det övertagande bolaget, nämligen upp till ett belopp som motsvarar den andel som det överlåtande bolagets nettoskattetilgångar utgör av det övertagande och det överlåtande bolagets sammanlagda nettoskattetilgångar.

36 Domstolen konstaterar för det första att det i artikel 4.1 i direktiv 90/435 inte föreskrivs någon möjlighet till ovillkorlig överföring från ett överlåtande till ett övertagande bolag av överskott som utgör en definitivt beskattad inkomst, såsom de överskott som omfattas av det belgiska systemet för definitivt beskattade inkomster. Såsom framgår av punkterna 29 och 30 ovan anges det endast i den bestämmelsen att medlemsstaterna – i syfte att förhindra ekonomisk dubbelbeskattning av ett dotterbolags utdelning till sitt moderbolag – får välja mellan ett system med undantag från skatt eller system med avräkning, utan att det i den bestämmelsen föreskrivs på vilket sätt de medlemsstater som har valt systemet med undantag från skatt ska genomföra det.

37 Medlemsstaterna är följaktligen fria att, med beaktande av vad som krävs enligt den interna rättsordningen, fastställa formerna för hur det ska säkerställas att det resultat som föreskrivs i artikel 4.1 första strecksatsen i direktiv 90/435 uppnås (beslut av den 4 juni 2009, KBC Bank och Beleggen, Riscokapitaal, Beheer, C-439/07 och C-499/07, EU:C:2009:339, punkt 50).

38 För det andra föreskrivs det varken i direktiv 90/434 eller i någon annan unionsrättsakt någon ovillkorlig rätt till överföring av sådana överskott som dem avses i punkt 36 ovan från det överlåtande bolaget till det övertagande bolaget i samband med fusioner, vilket är vad Allianz Benelux har gjort gällande.

39 För det tredje ska det prövas huruvida ett sådant system avseende definitivt beskattade inkomster som det som är aktuellt i det nationella målet medför en direkt eller indirekt beskattning av erhållen utdelning som strider mot artikel 4.1 första strecksatsen i direktiv 90/435.

40 För det första, vad gäller en eventuell direkt beskattning av utdelningarna, framgår det av handlingarna i målet att det system för definitivt beskattad inkomst som är aktuellt i det nationella målet gör det möjligt att säkerställa att den utdelning som erhålls från det överlåtande bolaget inte beskattas hos det övertagande bolaget. I detta system föreskrivs det nämligen att den utdelning som moderbolaget erhåller ingår i detta bolags beskattningsunderlag, men att ett belopp motsvarande 95 procent av dessa utdelningar ska dras av från detta underlag i den mån som skattepliktiga överskott kvarstår hos moderbolaget efter avdrag för andra överskott som är undantagna från skatteplikt. System medför således inte någon direkt beskattning av utdelning som är undantagen från skatt enligt artikel 4.1 första strecksatsen i direktiv 90/435. Detta har för övrigt inte hävdats av någon av de parter som har inkommit med yttranden.

41 För det andra gäller, såsom det erinrats om i punkt 32 ovan, att artikel 4.1 första strecksatsen i direktiv 90/435 utgör hinder mot indirekt beskattning av utdelning. För att avgöra huruvida sådan beskattning föreligger ska det fastställas huruvida den skyldighet som föreskrivs i den bestämmelsen utgör hinder för de skatteeffekter som en begränsning av överföringen av överskott inom ramen för systemet för definitivt beskattade inkomster i samband med en fusion får för det uttagningsmottagande bolagets beskattningsunderlag.

42 I domen av den 19 december 2019, Brussels Securities (C-389/18, EU:C:2019:1132), vilken rörde den ordningsföljd i vilken avdragsgilla inkomster enligt belgisk skatterätt drogs av från beskattningsbara vinster och i synnerhet överskott av definitivt beskattade inkomster i förhållande till andra inkomster, vars överföring är begränsad i tiden, gjorde domstolen en jämförelse med det fall som var aktuellt i det målet, där ett moderbolag i samband med skatteavdraget hade måst följa den ordningsföljd i vilken avdrag för definitivt beskattade inkomster får dras av i förhållande till

andra skatteavdrag, med den situation som skulle ha gällt om Konungariket Belgien hade tillämpat ett system med skatteundantag där utdelningarna helt enkelt togs bort från beskattningsunderlaget.

43 Såsom både den belgiska regeringen och kommissionen föreslagit kan ett sådant resonemang, vilket bygger på en jämförelse mellan två situationer, även tillämpas analogiskt i det nationella målet, även om domstolen använt resonemanget avseende förhållandet mellan ett moderbolag och dess dotterbolag.

44 Det ska således göras en jämförelse mellan ett sådant fall som det som är aktuellt i det nationella målet där – i samband med en fusion genom förvärv – samma proportionella begränsning tillämpats för överföring av både det överlåtande bolagets underskott och dess överskott av definitivt beskattade inkomster, med den situationen att den berörda medlemsstaten infört ett system med undantag från skatt enligt vilket utdelningar inte ingick i beskattningsunderlaget eller den proportionerliga begränsningen endast var tillämplig på underskott och inte på överföring av överskott av definitivt beskattade inkomster.

45 Såsom generaladvokaten har påpekat, i punkt 57 i sitt förslag till avgörande, framgår det av en sådan jämförelse att situationen där, vid en fusion, den proportionella begränsningen är tillämplig på både överföring av överskott av definitivt beskattade inkomster och överföring av underskott, inte förefaller medföra någon tyngre beskattning än situationen där utdelningar inte ingår det mottagande bolagets beskattningsunderlag. Skatteneutraliteten förefaller upprätthållas i båda situationerna.

46 Såsom kommissionen har påpekat skulle nämnda bolag – om överskott av definitivt beskattade inkomster i sin helhet överfördes till det övertagande bolaget samtidigt som en sådan proportionell begränsning som den som är aktuell i det nationella målet gällde för överföring av underskott –, befinna sig i en fördelaktigare situation än om Konungariket Belgien hade föreskrivit ett skatteundantag.

47 Domstolen har dessutom erinrat om att, i mål om rör den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, står det medlemsstaterna fritt att bestämma de sätt på vilka resultatet i artikel 4.1 i direktiv 90/435 uppnås (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 februari 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, punkt 61, och beslut av den 4 juni 2009, KBC Bank och Beleggen, Riscokapitaal, Beheer, C-439/07 och C-499/07, EU:C:2009:339, punkterna 50 och 53 och där angiven rättspraxis).

48 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 4.1 i direktiv 90/435 ska tolkas så, att den inte utgör hinder för lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken utdelning som ett bolag erhåller ska ingå i dess beskattningsunderlag innan upp till 95 procent av utdelningsbeloppet dras av från underlaget och enligt vilken det är möjligt att, beroende på omständigheterna, föra över detta avdrag till senare beskattningsår, men som, för det fall bolaget överlåts i samband med en fusion, begränsar överföringen av detta sparade avdrag till det övertagande bolaget i proportion till den andel som det överlåtande bolagets nettoskattetilgångar utgör av det övertagande och det överlåtande bolagets sammanlagda nettoskattetilgångar.

Rättegångskostnader

49 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 (åttonde avdelningen) följande:

Artikel 4.1 i rådets direktiv 90/435/EU av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, ska tolkas så,

att den inte utgör hinder för lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken utdelning som ett bolag erhåller ska ingå i dess beskattningsunderlag innan upp till 95 procent av utdelningsbeloppet dras av från underlaget och enligt vilken det är möjligt att, beroende på omständigheterna, föra över detta avdrag till senare beskattningsår, men som, för det fall bolaget överlåts i samband med en fusion, begränsar överföringen av detta sparade avdrag till det övertagande bolaget i proportion till den andel som det överlåtande bolagets nettoskattetillgångar utgör av det övertagande och det överlåtande bolagets sammanlagda nettoskattetillgångar.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: franska.