



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

21. februar 2013 *

»Etableringsfrihed — artikel 49 TEUF — skattelovgivning — fusion mellem et moderselskab med hjemsted i en medlemsstat og et datterselskab med hjemsted i en anden medlemsstat — hvorvidt moderselskabet kan fradrage det underskud fra datterselskabet, som følger af sidstnævntes virksomhed — udelukkelse for ikke-hjemmehørende datterselskaber«

I sag C-123/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Korkein hallinto-oikeus (Finland) ved afgørelse af 7. marts 2011, indgået til Domstolen den 9. marts 2011, i sagen indledt af

A Oy,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af dommerne L. Bay Larsen, som fungerende formand for Fjerde Afdeling, J.-C. Bonichot (refererende dommer), C. Toader, A. Prechal og E. Jarašiūnas,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 7. juni 2012,

efter at der er afgivet indlæg af:

- A Oy ved asianajaja A. Blomqvist
- den finske regering ved M. Pere, som befuldmægtiget
- den tyske regering ved K. Petersen, som befuldmægtiget
- den franske regering ved G. de Bergues og J.-S. Pilczner, som befuldmægtigede
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato M. Santoro
- den svenske regering ved A. Falk og S. Johannesson, som befuldmægtigede

* Processprog: finsk.

- Det Forenede Kongeriges regering ved C. Murrell, som befuldmægtiget, bistået af barristers K. Bacon og R. Hill
 - Europa-Kommissionen ved R. Lyal og I. Koskinen, som befuldmægtigede,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 19. juli 2012, afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 49 TEUF og 54 TEUF.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en sag indledt af A Oy (herefter »A«), der er et finsk selskab, til prøvelse af den afgørelse fra keskusverolautakunta (centralskattenævnet), hvorefter A i forbindelse med en fusion med et svensk datterselskab ikke skattemæssigt kan fradrage sidstnævntes underskud.

Retsforskrifter

International ret

- 3 Artikel 7, stk. 1, i overenskomsten mellem de nordiske lande til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter, undertegnet i Helsingfors den 23. september 1996 (SopS nr. 26/1997), fastsætter:

»Indkomst ved erhvervsvirksomhed, som et foretagende i en kontraherende stat oppebærer, kan kun beskattes i denne stat, medmindre foretagendet driver erhvervsvirksomhed i den anden kontraherende stat gennem et der beliggende fast driftssted. Såfremt foretagendet driver en sådan virksomhed, kan dets indkomst beskattes i denne anden stat, men dog kun for så vidt angår den del deraf, som kan henføres til det faste driftssted.«

Finsk ret

- 4 Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968) (lov nr. 360/1968 om beskatning af indtægter fra erhvervsvirksomhed), der bl.a. havde til formål at gennemføre 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), fastsætter den retlige ramme for selskabers fusion/overtagelse.
- 5 Denne lovs § 52a, nr. 2), definerer begrebet fusion på følgende måde:

»Ved fusion forstås den transaktion, hvorved:

[...]

2) et indskydende selskab ved opløsning uden likvidation overdrager alle sine aktiver og passiver til det modtagende selskab, som ejer samtlige aktier i det indskydende selskabs kapital, eller til et aktieselskab, der er helejet af et sådant selskab.«

6 Tuloverolaki (1535/1992) (lov nr. 1535 om indkomstskat) af 30. december 1992 (herefter »indkomstskatteloven«) foreskriver beskatningsordningen for selskabers underskud.

7 Denne lovs § 117 bestemmer, at et dokumenteret underskud fradrages fra de følgende års indtægter.

8 Nævnte lovs § 119, stk. 1 og 2, fastsætter:

»Underskud i forbindelse med erhvervsvirksomhed og landbrug i et skatteår fratrækkes resultatet af erhvervsvirksomhed [...] i de ti følgende skatteår, for så vidt resultat opnås.

Med »underskud i forbindelse med erhvervsvirksomhed« forstås det i henhold til [lov nr. 360/1968 om beskatning af indkomst af erhvervsvirksomhed] beregnede underskud [...]«

9 Samme lovs § 123, stk. 2, bestemmer de betingelser, hvorunder det modtagende selskab skattemæssigt kan overtage det indskydende selskabs underskud, på følgende måde:

»Ved fusioner [...] har det modtagende selskab ret til i henhold til §§ 119 og 120 i sin skattepligtige indkomst at fradrage det indskydende selskabs underskud, hvis det modtagende selskab eller dets aktionærer eller deltagere eller selskabet og dets aktionærer eller deltagere i fællesskab fra begyndelsen af underskudsåret har ejet over halvdelen af aktierne og andelene i det indskydende selskab.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10 A er et finsk selskab, der driver møbelhandel. A har i Sverige et datterselskab (herefter »B«), hvis samlede aktiebeholdning ejes af A, og som i Sverige udøver tilsvarende virksomhed i tre lejede erhvervslokaler. A har ikke selv andre datterselskaber eller filialer i Sverige.

11 Som følge af driftstab lukkede B sine tre forretninger, den ene i december 2007 og de to andre i marts 2008. B havde ikke til hensigt fremover at drive erhvervsvirksomhed i Sverige, men selskabet forblev bundet af langvarige lejekontrakter vedrørende to erhvervslokaler. B's underskud for perioden 2001-2007 udgjorde 44,8 mio. SEK.

12 Som følge af ophøret af B's aktiviteter planlagde A at fusionere med dette datterselskab. Denne transaktion er begrundet ud fra et økonomisk perspektiv og vil bl.a. gøre det muligt at overføre de af B indgåede lejekontrakter til A. Desuden er der tale om en gennemsigtig og let gennemførlig procedure, der vil gøre det muligt at forenkle koncernopbygningen.

13 Når denne transaktion er gennemført, skal B's resterende værdier, gæld og forpligtelser overdrages til A, og moderselskabet vil ikke længere have noget datterselskab eller noget fast driftssted i Sverige.

14 A indgav en anmodning om forhåndsbesked til keskusverolautakunta vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt selskabet efter gennemførelsen af denne transaktion ville kunne fradrage B's underskud i overensstemmelse med indkomstskattelovens § 123, stk. 2.

15 Ved forhåndsbesked af 25. marts 2009 svarede keskusverolautakunta benægtende med den begrundelse, at B's underskud var blevet dokumenteret ved anvendelse af den svenske skattelovgivning. Centralskattenævnet fandt, at dette underskud derfor ikke kunne være omfattet af anvendelsesområdet for indkomstskattelovens § 119.

16 A indbragte denne afgørelse for Korkein hallinto-oikeus (øverste forvaltningsdomstol), idet selskabet bl.a. har påberåbt sig etableringsfriheden.

- 17 Den forelæggende ret har konstateret, at i det tilfælde, hvor et hjemmehørende selskab overtager et finsk selskab, kan det under de i indkomstskattelovens §§ 119 og 123 fastsatte betingelser skattemæssigt fradrage sidstnævntes underskud, forudsat at transaktionen ikke er blevet gennemført med det ene formål at opnå en skattemæssig fordel.
- 18 Den forelæggende ret har fremhævet, at den finske lov derimod ikke giver holdepunkter for så vidt angår de betingelser, hvorunder dette fradrag kan foretages, når det indskydende selskab befinder sig i en anden medlemsstat.
- 19 Nævnte ret er derfor i tvivl om, hvorvidt den finske lovgivning indeholder en restriktion for etableringsfriheden, og i bekræftende fald om denne kan anses for begrundet i de almene hensyn, som de finske myndigheder har gjort gældende, og som vedrører nødvendigheden for medlemsstaterne af såvel at opretholde en afbalanceret fordeling af deres beskatningskompetence som at sikre sig mod risikoen for dels dobbelt fradrag for underskud, dels skatteunddragelse.
- 20 Under disse omstændigheder har Korkein hallinto-oikeus besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Kræves det i medfør af artikel 49 TEUF og 54 TEUF, at et modtagende selskab ved beskatning kan fradrage underskud opstået som følge af det indskydende selskabs erhvervsaktiviteter i en anden medlemsstat, hvor sidstnævnte selskab var hjemmehørende, for årene forud for fusionen, hvis det modtagende selskab i hjemlandet for det indskydende selskab ikke har et fast driftssted, og det modtagende selskab i medfør af nationale bestemmelser ville kunne fradrage det indskydende selskabs underskud, hvis sidstnævnte selskab havde været indenlandsk, eller underskuddet var opstået på et fast driftssted i denne stat?
- 2) Hvis første spørgsmål besvares bekræftende, har artikel 49 TEUF og 54 TEUF da indvirkning på, om omfanget af det underskud, der kan fradrages, skal beregnes efter skattelovgivningen i det modtagende selskabs hjemstat eller udgøres af de fradragsberettigede underskud, som er godkendt efter lovgivningen i det indskydende selskabs hjemstat?«

Det første spørgsmål

- 21 Med sit første spørgsmål spørger den forelæggende ret nærmere bestemt Domstolen, om artikel 49 TEUF og 54 TEUF er til hinder for, at en medlemsstats lovgivning udelukker, at et hjemmehørende moderselskab efter fusion med et datterselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, har mulighed for i sin skattepligtige indkomst at fradrage sidstnævntes underskud i skatteår, som ligger forud for fusionen, når denne nationale lovgivning indrømmer en sådan mulighed, når fusionen gennemføres med et hjemmehørende datterselskab.
- 22 Indledningsvis bemærkes, at direktiv 2009/133 ikke behandler spørgsmålet om overtagelse af det indskydende selskabs eventuelle underskud i en sådan situation.
- 23 I øvrigt har den tyske, den finske og den italienske regering samt Det Forenede Kongeriges regering gjort gældende, at etableringsfriheden ikke finder anvendelse i den sag, der er genstand for tvisten i hovedsagen, eftersom det indskydende selskab ophørte med sin erhvervsvirksomhed inden fusionen, og eftersom denne restrukturerings i realiteten alene er begrundet i opnåelse af en skattemæssig fordel, der består i at fradrage det indskydende selskabs underskud i det modtagende moderselskabs skattepligtige indkomst.
- 24 I denne henseende bemærkes først, at grænseoverskridende fusioner ligesom andre selskabsomdannelser opfylder behovet for samarbejde mellem og sammenlægning af selskaber med hjemsted i forskellige medlemsstater. De anses således for at være særlige fremtrædelsesformer i

forbindelse med udøvelsen af etableringsfriheden, som er vigtige for det indre markeds tilfredsstillende funktion, og hører dermed til blandt de erhvervsmæssige aktiviteter, med hensyn til hvilke medlemsstaterne er forpligtede til at respektere den ved artikel 49 TEUF foreskrevne etableringsfrihed (dom af 13.12.2005, sag C-411/03, SEVIC Systems, Sml. I, s. 10805, præmis 19).

- 25 Dernæst bemærkes, at A's dannelse af et datterselskab B i Sverige under de i hovedsagen omhandlede omstændigheder følger af førstnævntes udøvelse af sin ret til at etablere sig frit, hvilket indebærer, at artikel 49 TEUF og 54 TEUF finder anvendelse.
- 26 Endelig kan det forhold – hvorefter en fusion alene begrundes i skattemæssige hensyn, og de pågældende selskaber i realiteten herved forsøger at unddrage sig deres nationale lovgivning – ikke i sig selv udelukke, at disse bestemmelser finder anvendelse.
- 27 Spørgsmålet, om disse artikler finder anvendelse, er nemlig et andet spørgsmål, end om en medlemsstat kan træffe foranstaltninger for at hindre, at visse af dens statsborgere gennem misbrug af de ved traktaten indrømmede muligheder søger at unddrage sig deres nationale lovgivning (jf. i denne retning dom af 9.3.1999, sag C-212/97, Centros, Sml. I, s. 1459, præmis 18).
- 28 Henset til samtlige disse betragtninger må det fastslås, at etableringsfriheden finder anvendelse på en situation som den i hovedsagen foreliggende.

Om hindringen for etableringsfriheden

- 29 For så vidt som etableringsfriheden finder anvendelse på hovedsagen, bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne under overholdelse af EU-retten (jf. bl.a. dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).
- 30 Den ret til frit at etablere sig, som unionsborgere har i henhold til artikel 49 TEUF, omfatter i henhold til artikel 54 TEUF en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Unionen, til at udøve virksomhed i den pågældende medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur (jf. bl.a. dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 35, og af 25.2.2010, sag C-337/08, X Holding, Sml. I, s. 1215, præmis 17).
- 31 I denne henseende udgør den mulighed, som finsk ret giver et hjemmehørende moderselskab for at tage hensyn til et hjemmehørende datterselskabs underskud, når det fusionerer med sidstnævnte, en skattemæssig fordel for moderselskabet.
- 32 Udelukkelsen af en sådan fordel i forholdet mellem et hjemmehørende moderselskab og dets datterselskab med hjemsted i en anden medlemsstat kan gøre det mindre attraktivt at etablere sig i sidstnævnte stat og dermed afholde moderselskabet fra at oprette datterselskaber dér.
- 33 For at en sådan forskelsbehandling er forenelig med EUF-traktatens bestemmelser om etableringsfrihed, er det en forudsætning, at den vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller at den er begrundet i tvingende almene hensyn (jf. analogt for så vidt angår de frie kapitalbevægelser dom af 12.12.2006, sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Sml. I, s. 11753, præmis 167). Det følger af Domstolens praksis, at sammenligneligheden af et grænseoverskridende forhold og et forhold på nationalt plan skal vurderes under hensyntagen til, hvilket formål der forfølges med de omhandlede nationale bestemmelser (jf. analogt dom af 18.7.2007, sag C-231/05, Oy AA, Sml. I, s. 6373, præmis 36-38).

- 34 I skatteretten er skatteyderens bopælssted en faktor, der kan begrunde en forskelsbehandling mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skatteydere, men det forholder sig imidlertid ikke altid således. Hvis man anerkendte, at etableringsmedlemsstaten i alle tilfælde kunne gennemføre en forskellig behandling alene på grund af, at et selskab har hjemsted i en anden medlemsstat, ville artikel 49 TEUF nemlig blive indholdsløs (jf. bl.a. Marks & Spencer-dommen, præmis 37).
- 35 I denne henseende er situationen for et hjemmehørende selskab, der ønsker at fusionere med et hjemmehørende datterselskab og i denne forbindelse opnå muligheden for skattemæssigt at fradrage sidstnævnte selskabs underskud, og situationen for et hjemmehørende moderselskab, der ønsker at foretage samme transaktion med et ikke-hjemmehørende datterselskab, objektivt sammenlignelige i lyset af formålet med en skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der har til formål til moderselskabet at indrømme den skattemæssige fordel, som består i dette selskabs mulighed for skattemæssigt at fradrage datterselskabets underskud.
- 36 Den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering har imidlertid gjort gældende, at afslaget på skattemæssigt at fradrage underskuddet ikke udgør en restriktion for etableringsfriheden, for så vidt som et fradrag af det indskydende selskabs underskud i den skattepligtige indkomst – således som det fremgår af de i denne doms præmis 17 gengivne konstateringer fra den forelæggende ret – under de samme omstændigheder også var blevet afslået, hvis fusionen var sket med et hjemmehørende datterselskab, idet transaktionen udelukkende er begrundet i opnåelse af en skattemæssig fordel.
- 37 Det tilkommer imidlertid alene den nationale ret at prøve, om dette er tilfældet i hovedsagen. I bekræftende fald kan A rigtignok ikke gøre gældende, at der foreligger en forskelsbehandling mellem de selskaber, som er hjemmehørende, og dem, der ikke er.
- 38 Da der ikke foreligger supplerende præciseringer i forelæggelsesafgørelsen, tilkommer det – i tilfælde af, at afslaget på fradrag af underskud er baseret på en anden begrundelse – under alle omstændigheder Domstolen ligeledes at udtale sig om, hvorvidt forskelsbehandlingen over for de ikke-hjemmehørende selskaber er begrundet i et tvingende alment hensyn.
- 39 Med henblik herpå skal det prøves, om denne forskelsbehandling er egnet til at sikre gennemførelsen af det påberåbte mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (jf. i denne retning Marks & Spencer-dommen, præmis 35).

Om hindringen er begrundet

- 40 De regeringer, der har afgivet indlæg for Domstolen, er af den opfattelse, at den i hovedsagen omhandlede forskelsbehandling er begrundet i nødvendigheden af at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og af at forhindre risikoen for såvel dobbelt fradrag for underskud som skatteunddragelse.
- 41 Hvad for det første angår nødvendigheden af at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne kan denne begrunde en forskelsbehandling, når den ordning, der vurderes, har til formål at hindre former for adfærd, som kan gøre indgreb i en medlemsstats ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område (jf. i denne retning dom af 29.3.2007, sag C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Sml. I, s. 2647, præmis 42, og Oy AA-dommen, præmis 54).
- 42 Opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne kan således gøre det nødvendigt, at man på den økonomiske virksomhed i et selskab, der har hjemsted i en af disse stater, kun anvender denne stats skatteregler med hensyn til såvel overskud som underskud (Marks & Spencer-dommen, præmis 45).

- 43 Hvis selskaberne gives mulighed for at vælge, om der skal tages hensyn til deres underskud i deres etableringsmedlemsstat eller i en anden medlemsstat, vil det nemlig bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i alvorlig fare (jf. Oy AA-dommen, præmis 55), idet beskatningsgrundlaget som følge heraf vil blive ændret med de overførte underskud i disse to stater.
- 44 Hvad dernæst angår risikoen for dobbelt fradrag for underskud bemærkes, at der faktisk løbes en sådan risiko, hvis et moderselskab, som har hjemsted i en anden medlemsstat, i forbindelse med en fusion som den i hovedsagen omhandlede indrømmes muligheden for i sin skattepligtige indkomst at fradrage det indskydende datterselskabs underskud. Denne risiko kan undgås ved en regel, der udelukker denne mulighed (jf. i denne retning Marks & Spencer-dommen, præmis 47 og 48).
- 45 Hvad endelig angår risikoen for skatteunddragelse indebærer muligheden for i forbindelse med en fusion at overdrage underskud pådraget af et ikke-hjemmehørende datterselskab til et hjemmehørende moderselskab en risiko for, at denne type omstrukturering bliver organiseret inden for en koncern af selskaber, således at der tages hensyn til underskuddene i de medlemsstater, der anvender den højeste skattesats, og hvor skatteværdien af underskuddene derfor er størst (jf. i denne retning bl.a. Marks & Spencer-dommen, præmis 49).
- 46 Henset til disse begrundelser som helhed må det fastslås, at en medlemsstats lovgivning, der i forbindelse med en fusion som den i hovedsagen omhandlede udelukker, at et i denne medlemsstat hjemmehørende moderselskab har mulighed for i sin skattepligtige indkomst at fradrage underskuddet fra det indskydende datterselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, dels forfølger legitime mål, som er forenelige med traktaten, og som vedrører tvingende almene hensyn, dels er egnet til at sikre gennemførelsen af disse mål (jf. i denne retning bl.a. Marks & Spencer-dommen, præmis 51).
- 47 Det skal ikke desto mindre også prøves, om en sådan lovgivning går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål (jf. i denne retning bl.a. Marks & Spencer-dommen, præmis 53).
- 48 Hvad angår forholdsmæssigheden af hindringen for etableringsfriheden bemærkes for det første, at det forhold, hvorefter et moderselskab indrømmes muligheden for i forbindelse med en grænseoverskridende fusion at tage hensyn til sit ikke-hjemmehørende datterselskabs underskud, ikke a priori tillader moderselskabet fra år til år frit at vælge, hvilken beskatningsordning der skal være gældende for dets datterselskabers underskud (jf. modsætningsvis X Holding-dommen, præmis 31).
- 49 Det fremgår for det andet af Domstolens praksis, at en restriktiv foranstaltning som den i hovedsagen omhandlede går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det væsentlige i de forfulgte mål i en situation, hvor det ikke-hjemmehørende datterselskab har udtømt alle de muligheder for at tage hensyn til underskuddene, der eksisterer i dets hjemstat (jf. i denne retning Marks & Spencer-dommen, præmis 55). Det tilkommer moderselskabet at føre bevis for, at dette er tilfældet (jf. i denne retning Marks & Spencer-dommen, præmis 56).
- 50 Hvad angår tvisten i hovedsagen fremgår det ganske vist af de for Domstolen forelagte oplysninger, at svensk ret foreskriver mulighed for med henblik på opgørelsen af beskatningsgrundlaget at gøre en skattepligtig persons underskud gældende i senere skatteår.
- 51 A har imidlertid gjort gældende, at når fusionen er gennemført, vil B blive likvideret, og A vil ikke længere have noget datterselskab eller fast driftssted i Sverige. Hverken det ene eller det andet af disse to selskaber synes således efter fusionen at have mulighed for i Sverige at påberåbe sig det underskud, som B har haft i denne medlemsstat inden nævnte transaktion.
- 52 Disse konkrete forhold kan dog ikke i sig selv godtgøre, at der ikke foreligger nogen mulighed for at tage hensyn til det underskud, der er genereret i datterselskabets hjemstat.

- 53 Flere af de medlemsstater, der er interveneret i sagen, er således af den opfattelse, at muligheden for at tage hensyn til B's underskud i Sverige tværtimod fortsat foreligger. Den tyske regering har således gjort gældende, at dette underskud kan fradrages i de, ganske vist små, indtægter, som B fortsat oppebærer i Sverige. Den har tilføjet, at dette selskab stadig er forpligtet i henhold til lejekontrakter, der kan overdrages. Den franske regering er ligeledes af den opfattelse, at svensk ret gør det muligt for selskaber at påberåbe sig underskud enten i forbindelse med tidligere skatteår eller i forbindelse med beskattningen af fortjeneste, der er realiseret på det indskydende selskabs aktiver og passiver. Den italienske regering har gjort gældende, at Sverige har ret til at vurdere de overdragne goder og beskatte det indskydende selskab af den herved realiserede fortjeneste.
- 54 Det tilkommer derfor den forelæggende ret at afgøre, om A faktisk har godtgjort, at B har udtømt alle muligheder for at tage hensyn til det underskud, der er genereret i Sverige.
- 55 I det tilfælde, at den forelæggende ret kommer til den konklusion, at dette bevis er blevet ført, vil det være i strid med artikel 49 TEUF og 54 TEUF at udelukke muligheden for A for – i forbindelse med den i hovedsagen omhandlede fusion – i sin skattepligtige indkomst i sin hjemstat at fradrage det underskud, som selskabets ikke-hjemmehørende datterselskab har lidt.
- 56 Henset til ovenstående betragtninger skal det første forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 49 TEUF og 54 TEUF under de i hovedsagen omhandlede omstændigheder ikke er til hinder for en national lovgivning, der udelukker, at et hjemmehørende moderselskab, som fusionerer med et datterselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, og som har indstillet sin virksomhed, har mulighed for i sin skattepligtige indkomst at fradrage dette datterselskabs underskud i de skatteår, som ligger forud for fusionen, når denne nationale lovgivning indrømmer en sådan mulighed, når fusionen gennemføres med et hjemmehørende datterselskab. En sådan national lovgivning er ikke desto mindre uforenelig med EU-retten, hvis den ikke giver moderselskabet mulighed for at bevise, at dets ikke-hjemmehørende datterselskab har udtømt alle muligheder for at tage hensyn til dette underskud, og at der ikke foreligger nogen mulighed for, at enten datterselskabet eller en tredjepart kan tage hensyn til det i forbindelse med fremtidige skatteår i datterselskabets hjemstat.

Det andet spørgsmål

- 57 Med sit andet præjudicielle spørgsmål anmoder den forelæggende ret Domstolen om at klargøre – i det tilfælde, hvor en anvendelse af EU-retten tillader moderselskabet at tage hensyn til sit ikke-hjemmehørende datterselskabs underskud i forbindelse med en fusion som den i hovedsagen omhandlede – hvorvidt dette underskud skal fastlægges i henhold til lovgivningen i den medlemsstat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, eller i henhold til lovgivningen i datterselskabets hjemstat.
- 58 I denne henseende bemærkes først, at etableringsfriheden på EU-rettens nuværende udviklingstrin principielt ikke indebærer, at der på en transaktion som den i hovedsagen omhandlede anvendes en bestemt lov til beregningen af det underskud fra det indskydende selskab, som moderselskabet har overtaget.
- 59 Derimod er EU-retten til hinder for, at disse beregningsfremgangsmåder kan udgøre hindringer for etableringsfriheden. Det følger heraf, at denne beregning i princippet ikke må resultere i en ulige behandling i forhold til den beregning, som i samme tilfælde ville være blevet foretaget i forbindelse med overtagelsen af et hjemmehørende datterselskabs underskud.
- 60 Et sådant spørgsmål kan imidlertid ikke behandles abstrakt og hypotetisk, men skal i givet fald behandles fra sag til sag.

- 61 På denne baggrund skal det andet spørgsmål besvares med, at reglerne for beregningen af det ikke-hjemmehørende datterselskabs underskud – med henblik på det hjemmehørende moderselskabs overtagelse af dette underskud – i en transaktion som den i hovedsagen omhandlede ikke må udgøre en ulige behandling i forhold til de beregningsregler, der havde fundet anvendelse, såfremt denne fusion var blevet foretaget med et hjemmehørende datterselskab.

Sagens omkostninger

- 62 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 (Fjerde Afdeling) for ret:

- 1) Artikel 49 TEUF og 54 TEUF er under de i hovedsagen omhandlede omstændigheder ikke til hinder for en national lovgivning, der udelukker, at et hjemmehørende moderselskab, som fusionerer med et datterselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, og som har ophørt med sin virksomhed, har mulighed for i sin skattepligtige indkomst at fradrage dette datterselskabs underskud i de skatteår, som ligger forud for fusionen, når denne nationale lovgivning indrømmer en sådan mulighed, når fusionen gennemføres med et hjemmehørende datterselskab. En sådan national lovgivning er ikke desto mindre uforenelig med EU-retten, hvis den ikke giver moderselskabet mulighed for at bevise, at dets ikke-hjemmehørende datterselskab har udtømt alle muligheder for at tage hensyn til dette underskud, og hvis der ikke foreligger nogen mulighed for, at enten datterselskabet eller en tredjepart kan tage hensyn til det i forbindelse med de fremtidige skatteår i datterselskabets hjemstat.
- 2) Reglerne for beregningen af det ikke-hjemmehørende datterselskabs underskud – med henblik på det hjemmehørende moderselskabs overtagelse af dette underskud – må i en transaktion som den i hovedsagen omhandlede ikke udgøre en ulige behandling i forhold til de beregningsregler, der havde fundet anvendelse, såfremt denne fusion var blevet foretaget med et hjemmehørende datterselskab.

Underskrifter