



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

6. oktober 2015*

»Præjudiciel forelæggelse — artikel 49 TEUF, 54 TEUF og 107 TEUF samt artikel 108, stk. 3, TEUF — etableringsfrihed — statsstøtte — koncernbeskatning — erhvervelse af en kapitalandel i et datterselskab — afskrivning på goodwill — begrænsning til kapitalandele i hjemmehørende selskaber«

I sag C-66/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Verwaltungsgerichtshof (Østrig) ved afgørelse af 30. januar 2014, indgået til Domstolen den 10. februar 2014, i sagen:

Finanzamt Linz

mod

Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz,

procesdeltagere:

IFN-Holding AG,

IFN Beteiligungs GmbH,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, L. Bay Larsen, og dommerne K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan og A. Prechal (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— IFN-Holding AG og IFN Beteiligungs GmbH ved Steuerberater A. Damböck og B. Stürzlinger

— den østrigske regering ved J. Bauer, som befuldmægtiget

* Processprog: tysk.

— Europa-Kommissionen ved W. Roels og R. Sauer, som befuldmægtigede,
og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 16. april 2015,
afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 49 TEUF, 54 TEUF og 107 TEUF samt artikel 108, stk. 3, TEUF.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Finanzamt Linz (skattekontoret i Linz, herefter »Finanzamt«) og Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz (tidligere Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz), vedrørende førstnævntes afgørelse, hvorved et selskab, der køber en kapitalandel i et ikke-hjemmehørende selskab, i forbindelse med koncernbeskatning blev nægtet at foretage en afskrivning på goodwill.

Østrigske retsfor skrifter

- 3 I østrigsk ret fastsætter § 9 i Körperschaftsteuergesetz (lov om selskabsskat) af 7. juli 1988 (BGBl. 401/1988), som ændret ved Steuerreformgesetz 2005 (lov om skattereform 2005, BGBl. I, 57/2004, herefter »1988-selskabsskateloven«), en koncernbeskatningsordning. Under denne ordning kan et selskab danne en koncern med dets datterselskaber og andre kontrollerede selskaber, for så vidt som selskabet besidder mindst 50% af disse selskabers kapital. I så fald anses de skattemæssige resultater (overskud og tab) for de selskaber, der indgår i denne koncern, for at være moderselskabets og beskattes på niveau med sidstnævnte.
- 4 1988-selskabsskatelovens § 9, stk. 7, fastsætter:

»[...] Såfremt et koncernmedlem, koncernens moderselskab eller et selskab, der er egnet til koncerndannelse, erhverver kapitalandele [...] i et erhvervsdrivende, fuldt skattepligtigt selskab [...], medmindre denne andel erhverves direkte eller indirekte fra en et selskab, der indgår i koncernen, eller direkte eller indirekte fra en selskabsdeltager med bestemmende indflydelse, skal en afskrivning på goodwill fra og med selskabets deltagelse i virksomhedskoncernen foretages hos det direkte deltagende koncernmedlem eller koncernens moderselskab på følgende måde:

— Som goodwill anses den forskel, der svarer til den procentuelle kapitalandel, mellem den handelsretlige egenkapital i det selskab, hvori en kapitalandel erhverves, med tillæg af skjulte reserver i anlægskapital, der ikke værdiforringes, og den skattemæssige anskaffelsespris, dog højst 50% af anskaffelsesprisen. Den fradragsberettigede goodwill skal afskrives ligeligt over 15 år.

[...]

- Hvis erhvervelsen af kapitalandelen resulterer i en negativ goodwill skal denne negative goodwill opføres i resultatopgørelsen [...]
- Den skattemæssigt bogførte værdi nedsættes eller forhøjes med en femtendedel, hvilken skal tages i betragtning i skattemæssig henseende.«

5 1988-selskabsskattelovens § 10 vedrørende internationale kapitalandele bestemmer i stk. 2 og 3:

»(2) Der svares ikke selskabsskat af nogen form for overskudsandele i internationale finanskonsortier. Der foreligger en international finanskonsortiumsandel, såfremt skattepligtige i henhold til § 7, stk. 3, eller øvrige udenlandske juridiske personer, der er ubegrænset skattepligtige, og som kan sammenlignes med en indenlandsk skattepligtig i henhold til § 7, stk. 3, bevisligt deltager i form af kapitalandele i et uafbrudt tidsrum på mindst et år med mindst en tiendedel:

- a) i udenlandske selskaber, der kan sammenlignes med et indenlandsk kapitalselskab
- b) i andre udenlandske juridiske personer, som opfylder betingelser[ne] [...] i artikel 2 i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 [om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater] (EFT L 225, s. 6) i den gældende affattelse. Den nævnte frist på et år gælder ikke for andele, som er erhvervet ved en kapitalforøgelse, for så vidt som omfanget af deltagelsen ikke er blevet forhøjet herved.

(3) Ved indkomstansættelsen tages der ikke hensyn til overskud, tab og andre værdiændringer i internationale finanskonsortier som omhandlet i stk. 2. Dette gælder ikke faktiske og endelige formuetab som følge af det udenlandske selskabs ophør (likvidation eller insolvens). Tabene reduceres med skattefrit udbytte af enhver art, der er opnået i de sidste fem regnskabsår forud for det regnskabsår, i hvilket der indledes likvidation eller indtræder insolvens. Skatteneutralitet for kapitalandelen omfatter i overensstemmelse med følgende bestemmelser ikke:

1. Den skattepligtige erklærer ved indgivelse af selvangivelse for selskabet for året for erhvervelse af en kapitalandel i et internationalt finanskonsortium eller for etablering af et internationalt finanskonsortium gennem yderligere erhvervelser af kapitalandele, at overskud, tab og andre værdiændringer skal være skattepligtige for dem (option for skattepligt for så vidt angår kapitalandelen).

[...]«

De faktiske omstændigheder i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 6 Det fremgår af forelæggelsesafgårelsen, at IFN Beteiligungs GmbH (herefter »IFN«) ejer 99,71% af aktiekapitalen i IFN-Holding AG (herefter »IFN Holding«), der på sin side igen ejer flertalskapitalandele i en række begrænset eller fuldt skattepligtige kapitalselskaber. I 2006 og 2007 ejede IFN Holding 100% af aktiekapitalen i CEE Holding GmbH (herefter »CEE«), som i 2005 havde erhvervet 100% af aktiekapitalen i HSF s.r.o. Slowakei (herefter »HSF«), der er et selskab med hjemsted i Slovakiet. Fra henholdsvis 2005 og 2006 blev CEE og HSF medlemmer af en koncern som omhandlet i 1988-selskabsskattelovens § 9. Efter en fusion mellem IFN Holding og CEE, med virkning fra den 31. december 2007, indtrådte førstnævnte i samtlige af sidstnævntes rettigheder og forpligtelser, herunder den i HSF ejede kapitalandel.
- 7 I forbindelse med selskabernes selvangivelser for 2006-2010 blev der først af CEE og efterfølgende af IFN AG, hver gang i forbindelse med den nævnte kapitalandel, gjort en goodwillafskrivning gældende som omhandlet i 1988-selskabsskattelovens § 9, stk. 7, svarende til en femtedel af halvdelen af købsprisen (dvs. 5,5 mio. EUR). I et bilag til deres selvangivelse havde de henvist til, at den begrænsning, der er fastsat i denne bestemmelse, af goodwillafskrivningen til alene kapitalandele, der besiddes i hjemmehørende selskaber, var i strid med etableringsfriheden, og følgelig i strid med EU-retten.

- 8 I skatteopgørelserne afviste Finanzamt som skattemyndighed i første instans at anerkende disse goodwillafskrivninger med den begrundelse, at alene kapitalandele i fuldt skattepligtige selskaber gav ret til sådanne afskrivninger i henhold til 1988-selskabsskattelovens § 9, stk. 7.
- 9 Efter at IFN Holding og IFN havde påklaget disse afgørelser, annullerede Unabhangiger Finanzsenat, Auenstelle Linz, ved afgørelse af 16. april 2013 de af Finanzamts trufne afgørelser. Unabhangiger Finanzsenat, Auenstelle Linz, fandt, at begrensningen af goodwillafskrivninger til alene kapitalandele i fuldt skattepligtige selskaber i 1988-selskabsskattelovens § 9, stk. 7, var i strid med etableringsfriheden og ikke kunne vere begrundet i tvingende almene hensyn. Ifølge denne skulle goodwillafskrivningen, for at vere i overensstemmelse med EU-retten, udvides til kapitalandele i selskaber, som er hjemmehørende i en anden medlemsstat.
- 10 Finanzamt indbragte denne afgørelse for den forelggende ret, som i første rekke ønsker oplyst, om afskrivning af goodwill, som fastsat i 1988-selskabsskattelovens § 9, stk. 7, er forenelig med artikel 107 TEUF og artikel 108, stk. 3, TEUF. Den forelggende ret er af den opfattelse, at den nævnte afskrivning giver den, der har retten hertil, en fordel, men ønsker oplyst, om denne fordel skal anses for at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner.
- 11 I anden rekke ønsker den forelggende ret oplyst, om afskrivning af goodwill, som fastsat i 1988-selskabsskattelovens § 9, stk. 7, er forenelig med artikel 49 TEUF og 54 TEUF. Retten ønsker oplyst, om denne foranstaltning, som den anser for at udgøre en hindring for etableringsfriheden, ikke desto mindre kan begrundes med, at den vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, eller er begrundet i et tvingende alment hensyn.
- 12 Hvad angår Finanzamts argument om, at situationen for hjemmehørende selskaber og situationen for ikke-hjemmehørende selskaber, der er medlemmer af en koncern, ikke er sammenlignelige, idet resultatet for de førstnævnte (overskud og tab) medregnes fuldt ud i koncernens moderselskab, mens alene tab medregnes for de sidstnævnte, og i øvrigt kun forholdsmæssigt med kapitalandele, ønsker den forelggende ret oplyst, om anerkendelsen af eller nægtelsen af at anerkende, afskrivning af goodwill hænger sammen med denne forskel i situationen mellem disse to kategorier af selskaber, som er koncernmedlemmer. Inden for en koncern er der nemlig ret til afskrivning på goodwill for så vidt angår kapitalandele, uanset om datterselskabet har overskud eller tab, og ogsa uanset om der er sket ændring af kapitalandelenes verdi eller ej.
- 13 Den forelggende ret har ligeledes anført, at afskrivning af goodwill fører til, at den skattemæssigt bogførte verdi af kapitalandelen reduceres, og at der derfor ved en eventuel senere afhændelse af denne kapitalandel foreligger en skattemæssig større fortjeneste på afhændelsen. Strategiske kapitalandele beholdes dog normalt varigt, og selv i tilfælde af et videresalg af kapitalandelen opstår der en likviditetsfordel for moderselskabet som følge af afskrivningen på goodwill, saledes at dets situation ved erhvervelse af en kapitalandel i et hjemmehørende datterselskab er gunstigere end ved erhvervelse af en kapitalandel i et datterselskab i en anden medlemsstat.
- 14 Vedrørende Finanzamts argument om, at der ikke foreligger nogen hindringer for etableringsfriheden for internationale finanskonsortier, der ikke har gjort brug af optionen i henhold til 1988-selskabsskattelovens § 10, stk. 3, om skattemæssigt at medregne sine kapitalandele, har den forelggende ret anført, at den skattepligtige med denne enkeltstående option kan velge mellem enten at lade overskud og tab ved afhændelse af kapitalandele vere skattemæssigt neutrale, eller at behandle disse som skattepligtige. Den forelggende ret har imidlertid bemærket, at selv ved udnyttelse af skattepligtsoptionen ville afskrivning på goodwill ikke vere tilladt for en kapitalandel i et ikke-hjemmehørende selskab.

- 15 Under disse omstændigheder har Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstolen) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Er artikel 107 TEUF [...], sammenholdt med artikel 108, stk. 3, TEUF [...], til hinder for en national foranstaltning, hvorefter der ved koncernbeskatning kan foretages afskrivning på goodwill – hvorved skatteberegningsgrundlaget og følgelig skattebyrden reduceres – ved erhvervelse af en indenlandsk kapitalandel, mens en sådan afskrivning på goodwill ikke er lovlig ved erhvervelse af en kapitalandel i andre indkomst- og selskabsskatteretlige situationer?
 - 2) Er artikel 49 TEUF [...], sammenholdt med artikel 54 TEUF [...], til hinder for retsfor skrifter i en medlemsstat, hvorefter der ved koncernbeskatning kan foretages afskrivning på goodwill ved erhvervelse af en indenlandsk kapitalandel, mens der ved erhvervelse af en kapitalandel i et ikke-hjemmehørende selskab (navnlig med hjemsted i en anden [...]medlemsstat) ikke må foretages en sådan afskrivning på goodwill?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første spørgsmål kan antages til realitetsbehandling

- 16 IFN-Holding og Europa-Kommissionen er af den opfattelse, at det første spørgsmål ikke kan realitetsbehandles, idet grundene til, at den forelæggende ret har brug for en besvarelse af dette spørgsmål for at afgøre den tvist, der verserer for den, ikke fremgår klart.
- 17 Under henvisning til dom P (C-6/12, EU:C:2013:525) har IFN Holding navnlig gjort gældende, at i statsstøttesagerne har de nationale domstole alene til opgave at sikre borgernes rettigheder, indtil Kommissionen træffer endelig afgørelse i henhold til artikel 108, stk. 3, TEUF. En sådan situation foreligger imidlertid ikke i den foreliggende sag, idet ingen af hovedsagens parter har fremsat krav på grundlag af artikel 107 TEUF ff.
- 18 Kommissionen er for sit vedkommende af den opfattelse, at IFN-Holding og IFN under alle omstændigheder ikke for den nationale domstol kan påberåbe sig ulovligheden af bestemmelsen i 1988-selskabsskattelovens § 9, stk. 7, under statsstøttere reglerne.
- 19 Det skal bemærkes, at en anmodning om præjudiciel afgørelse fra en national ret kun kan afvises fra realitetsbehandling, såfremt det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af de stillede spørgsmål (jf. bl.a. dom Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, præmis 16 og den deri nævnte retspraksis).
- 20 Det første spørgsmål vedrører foreneligheden af en skatteordning som den i hovedsagen omhandlede, der under visse betingelser giver et selskab mulighed for, såfremt det erhverver kapitalandele i et hjemmehørende selskab, at foretage afskrivning på goodwill, med artikel 107 TEUF og artikel 108, stk. 3, TEUF.
- 21 Det skal imidlertid bemærkes, at en virksomhed, der skal betale en afgift, ikke kan unddrage sig betaling under henvisning til, at den skatteordning, der gælder for andre virksomheder, er statsstøtte (jf. i denne retning dom Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 og C-41/05, EU:C:2006:403, præmis 43).

- 22 Forelæggelsesafgørelsen indeholder desuden ingen oplysninger, hvorefter det vil kunne udledes, at besvarelsen af det første spørgsmål, til trods for, at det er umuligt for IFN og IFN Holding at drage fordel af en eventuel tilsidesættelse af artikel 107 TEUF og artikel 108, stk. 3, TEUF, ikke desto mindre er nødvendig for den forelæggende ret, for at afgøre den tvist, der verserer for den.
- 23 Under disse omstændigheder må det antages, at det klart fremgår, at det første spørgsmål ikke har nogen forbindelse med genstanden for tvisten i hovedsagen.
- 24 Det første spørgsmål kan følgelig ikke antages til realitetsbehandling.

Det andet spørgsmål

- 25 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 49 TEUF er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der, som led i koncernbeskatningsreglerne, giver et moderselskab mulighed for, såfremt det erhverver kapitalandele i et hjemmehørende selskab, som bliver medlem af en sådan koncern, at foretage afskrivning på goodwill inden for en grænse på 50% af kapitalandelens købspris, mens denne lovgivning forbyder dette, såfremt moderselskabet erhverver kapitalandele i et ikke-hjemmehørende selskab.
- 26 Selv om EUF-traktatens bestemmelser om etableringsfriheden skal sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, er de samtidig til hinder for, at oprindelsesmedlemsstaten lægger hindringer i vejen for, at et selskab, som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, etablerer sig i en anden medlemsstat, navnlig gennem et datterselskab. I særdeleshed vanskeliggøres etableringsfriheden, hvis et hjemmehørende selskab, der har et datterselskab i en anden medlemsstat eller i en anden stat, som er part i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 (EFT 1994 L 1, s. 3), i henhold til en medlemsstats lovgivning undergives en skattemæssig forskelsbehandling, der stiller det pågældende selskab ringere i forhold til et hjemmehørende selskab med et datterselskab i den førstnævnte medlemsstat (jf. i denne retning dom *Nordea Bank*, C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 18 og 19).
- 27 Det skal bemærkes, at en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede kan skabe en skattemæssig fordel for et moderselskab, der erhverver kapitalandele i et hjemmehørende selskab, når sidstnævntes goodwill er positiv. Den omstændighed, at der kan foretages afskrivning på goodwill som omhandlet i 1988-selskabsskatteovens § 9, stk. 7, nedsætter nemlig, som den forelæggende ret har bemærket, moderselskabets skatteberegningsgrundlag og følgelig dets skattebyrde.
- 28 Ved ikke under samme omstændigheder at indrømme et moderselskab, som erhverver en kapitalandel i et ikke-hjemmehørende selskab, denne skattemæssige fordel indfører denne lovgivning en forskellig skattemæssig behandling mellem moderselskaber til skade for de moderselskaber, som erhverver en kapitalandel i et ikke-hjemmehørende selskab.
- 29 Denne forskellige behandling kan hindre det moderselskab, som erhverver kapitalandele i et ikke-hjemmehørende selskab, i at udøve sin etableringsfrihed som omhandlet i artikel 49 TEUF, idet moderselskabet afskrækkes fra at erhverve eller oprette datterselskaber i andre medlemsstater (jf. i denne retning dom *Kommissionen mod Det Forenede Kongerige*, C-172/13, EU:C:2015:50, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).
- 30 En sådan forskellig behandling kan kun være tilladt, hvis den vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, eller er begrundet i et tvingende alment hensyn (jf. bl.a. dom *Nordea Bank*, C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 23).

- 31 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt de omhandlede situationer er objektivt sammenlignelige, bemærkes, at den sammenlignelige karakter af en grænseoverskridende situation med en national situation skal vurderes under hensyntagen til, hvilket formål der forfølges med de omhandlede nationale bestemmelser (dom Kommissionen mod Finland, C-342/10, EU:C:2012:688, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).
- 32 Som det er anført af Verwaltungsgerichtshof i forelæggelsesafgørelsen, ville den østrigske lovgiver ved at vedtage lov om skattereform 2005 skabe et skattemæssigt incitament til at oprette koncerner ved at sikre ligebehandling mellem køb af en virksomhed (»asset deal«) og køb af kapitalandele i det selskab, som ejer virksomheden (»share deal«).
- 33 Da en koncern i medfør af en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede kan udgøres af både hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber, er forholdene for et hjemmehørende moderselskab, der ønsker at udgøre en skattemæssig enhed med sit hjemmehørende datterselskab, og forholdene for et hjemmehørende moderselskab, der ønsker at udgøre en skattemæssig enhed med sit ikke-hjemmehørende datterselskab, således med hensyn til formålet med en beskatningsordning som den i hovedsagen omhandlede objektivt sammenlignelige, idet de begge søger at opnå fordelene ved denne ordning (jf. i denne retning dom X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 24).
- 34 Denne konstatering kan ikke drages i tvivl af den omstændighed, som Republikken Østrig har henvist til, hvorefter der i forbindelse med beskatningen af en koncern foreligger en forskel i medregningen i moderselskabets indkomst af de hjemmehørende datterselskabers overskud og tab på den ene side og de ikke-hjemmehørende datterselskabers på den anden side.
- 35 Som den forelæggende ret har bemærket, giver en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede nemlig moderselskabet tilladelse til at foretage afskrivning på goodwill uafhængigt af den omstændighed, at det selskab, hvori en kapitalandel erhverves, opnår overskud eller lider tab.
- 36 Under disse omstændigheder kan medregningen, eller den manglende medregning, i moderselskabets indkomst af overskud og tab realiseret af et selskab, hvori en kapitalandel erhverves, således som generaladvokaten har anført i punkt 40 i forslaget til afgørelse, ikke anses for at være et relevant kriterium med henblik på sammenligningen af situationen for de pågældende to kategorier af moderselskaber under hensyn til det formål, der forfølges med en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede.
- 37 Konstateringen i denne doms præmis 33 kan heller ikke drages i tvivl af Republikken Østrigs argument om, at formålet med en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede er at give en »share deal« samme behandling, som den behandling der gives en »asset deal«. At tillade et moderselskab ved erhvervelse af en kapitalandel i et ikke-hjemmehørende selskab, som bliver medlem af en koncern, at foretage afskrivning på goodwill placerer ifølge denne medlemsstat en »share deal« i en grænseoverskridende situation i en gunstigere position end en »asset deal«.
- 38 Selv hvis dette måtte være tilfældet, forholder det sig nemlig ikke desto mindre således, at en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede skaber en forskellig behandling af for det første et moderselskab, der erhverver kapitalandele i et hjemmehørende selskab, og for det andet et moderselskab, der erhverver kapitalandele i et ikke-hjemmehørende selskab, skønt disse to kategorier af selskaber befinder sig i en sammenlignelig situation med hensyn til det, der, således som det fremgår af denne doms præmis 32, udgør selve formålet med denne lovgivning, dvs. formålet om at skabe et skattemæssigt incitament til at danne koncerner.

- 39 Den forskellige behandling som den i hovedsagen omhandlede kan derfor kun begrundes i tvingende almene hensyn. Endvidere kræves det, såfremt dette er tilfældet, at denne forskellige behandling er egnet til at sikre gennemførelsen af det mål, som den forfølger, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (jf. dom *Nordea Bank*, C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).
- 40 Republikken Østrig er af den opfattelse, at den forskellige behandling, der er indført ved en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, er begrundet i princippet om en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, idet Østrig ikke har beskatningsret til ikke-hjemmehørende datterselskabers overskud, som er medlemmer af koncernen.
- 41 I denne henseende skal det bemærkes, at når der på EU-plan ikke er truffet foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler, er medlemsstaterne fortsat kompetente til at fastlægge kriterierne for fordelingen af deres respektive beskatningsbeføjelser, enten gennem overenskomst eller ensidigt, bl.a. for at afskaffe dobbeltbeskatning, og at opretholdelsen af denne fordeling er et lovligt mål, der er anerkendt af Domstolen (jf. dom *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).
- 42 Som allerede anført i denne doms præmis 35, tillader en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede dog et moderselskab at foretage afskrivning af goodwill uafhængigt af, om det selskab, hvori en kapitalandel erhverves, opnår overskud eller lider tab. Med hensyn til indrømmelsen af den nævnte skattemæssige fordel vedrører denne lovgivning derfor hverken udøvelsen af beskatningskompetencen med hensyn til overskud eller tab i det selskab, hvori en kapitalandel erhverves, eller, som følge heraf, fordelingen af beskatningsbeføjelserne mellem medlemsstaterne.
- 43 Republikken Østrig har ligeledes gjort gældende, at den forskellige behandling, som følger af en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, er begrundet i nødvendigheden af at sikre sammenhængen i skattesystemet.
- 44 Det er korrekt, at Domstolen allerede har anerkendt, at nødvendigheden af at sikre sammenhængen i en skatteordning kan begrunde en restriktion for udøvelsen af de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten. For at et argument, der bygger på en sådan begrundelse, kan tages til følge, kræver Domstolen imidlertid, at der foreligger en direkte forbindelse mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning, idet den direkte karakter af denne forbindelse skal vurderes under hensyn til formålet med den omhandlede lovgivning (dom *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).
- 45 Republikken Østrig har for det første gjort gældende, at der inden for rammerne af en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede foreligger en sådan en direkte forbindelse mellem den skattemæssige fordel, der består i dels afskrivning af goodwill, dels den skattemæssige medregning hos moderselskabet af datterselskabets resultat.
- 46 Et sådant argument kan imidlertid ikke tages til følge. Af samme årsag som den, der allerede er anført i denne doms præmis 35 og 42, kan det ikke antages, at der foreligger en direkte forbindelse mellem nævnte skattemæssige fordel og den skattemæssige byrde, der består i den skattemæssige medregning hos moderselskabet af et overskud, der er realiseret af det selskab, hvori en kapitalandel erhverves, selv om det antages, at denne sidstnævnte altid realiserer overskud og ikke tab.
- 47 Republikken Østrig har for det andet gjort gældende, at der foreligger en direkte forbindelse som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 44, mellem dels den pågældende skattemæssige fordel, dels beskatningen hos moderselskabet af værditilvæksten ved afhændelse af kapitalandelen i det hjemmehørende selskab. Ved skattemæssig neutralitet af den kapitalandel, der

besiddes af et moderselskab i et ikke-hjemmehørende selskab, finder denne beskatning ikke sted, således at det er begrundet ikke at indrømme den skattemæssige fordel, der er direkte forbundet med samme beskatning.

- 48 Det bemærkes imidlertid for det første, at den skattemæssige fordel, der består i afskrivning af goodwill, har en umiddelbar virkning for moderselskabet, mens beskatningen af kapitalgevinsten ved afhændelse af en kapitalandel i et hjemmehørende selskab har en fjern og usikker karakter, idet den forelæggende ret i øvrigt i denne henseende har bemærket, at strategiske kapitalandele almindeligvis besiddes varigt. Under disse betingelser kan den omstændighed, at det er muligt at beskatte værditilvæksten ved afhændelse af kapitalandelen, ikke udgøre et hensyn til sammenhængen i skattemæssig henseende, der kan begrunde et afslag på nævnte skattemæssige fordel ved et moderselskabs erhvervelse af en kapitalandel i et ikke-hjemmehørende selskab, som bliver medlem af en koncern (jf. i denne retning domme Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, præmis 67, og DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, præmis 49).
- 49 For det andet giver national ret, som generaladvokaten har anført i punkt 61 i forslaget til afgørelse, ikke et moderselskab mulighed for afskrivning på goodwill, selv om moderselskabet i overensstemmelse med 1988-selskabsskatteovens § 10, stk. 3, nr. 1, udnytter sin mulighed for skattepligt for så vidt angår en kapitalandel i et ikke-hjemmehørende selskab, således at afhændelsen af en sådan kapitalandel følgelig beskattes.
- 50 Det følger heraf, at en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede ikke i sig selv etablerer en direkte forbindelse mellem dels den skattemæssige fordel, der består i afskrivning af goodwill, dels opkrævningen, der består i beskatningen hos moderselskabet af værditilvæksten ved afhændelse af kapitalandelen i dets datterselskab, således at en forskellig behandling som den i hovedsagen omhandlede ikke kan anses for at være begrundet i nødvendigheden af at sikre sammenhængen i den pågældende medlemsstats skattesystem (jf. i denne retning dom Kommissionen mod Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, præmis 87).
- 51 For det tredje er det ifølge Republikken Østrig begrundet – for at bevare sammenhængen i det østrigske skattesystem, som forbyder at fradrage ikke-skattepligtige indtægter – at nægte den ovennævnte afskrivningsret, hvis kapitalandelene er skattemæssigt neutrale i de ikke-hjemmehørende selskaber. I modsat fald nyder disse kapitalandele nemlig godt af en dobbelt fordel, hvilket ikke ville være foreneligt med den nævnte ordning.
- 52 Dette argument om manglende beskatningskompetence med hensyn til ikke-hjemmehørende selskabers overskud vedrører dog ikke spørgsmålet, om der foreligger en direkte forbindelse mellem en fordel og en opkrævning, men falder reelt sammen med argumentet om princippet om en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, som er nævnt i denne doms præmis 40. Argumentet må følgelig af samme grund som den, der er anført i denne doms præmis 42, afvises.
- 53 Da det ikke fremgår af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at en forskellig behandling som den i hovedsagen omhandlede er begrundet i et tvingende alment hensyn, må det fastslås, at den er uforenelig med etableringsfriheden.
- 54 Følgelig skal det andet spørgsmål besvares med, at artikel 49 TEUF er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der, som led i koncernbeskatningsreglerne, giver et moderselskab mulighed for, såfremt det erhverver kapitalandele i et hjemmehørende selskab, som bliver medlem af en sådan koncern, at foretage afskrivning på goodwill inden for en grænse på 50% af kapitalandelens købspris, mens denne lovgivning forbyder dette, såfremt moderselskabet erhverver kapitalandele i et ikke-hjemmehørende selskab.

Sagens omkostninger

- 55 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:

Artikel 49 TEUF er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der, som led i koncernbeskatningsreglerne, giver et moderselskab mulighed for, såfremt det erhverver kapitalandele i et hjemmehørende selskab, som bliver medlem af en sådan koncern, at foretage afskrivning på goodwill inden for en grænse på 50% af kapitalandelens købspris, mens denne lovgivning forbyder dette, såfremt moderselskabet erhverver kapitalandele i et ikke-hjemmehørende selskab.

Underskrifter