DOMSTOLENS DOM

18. november 1999 *

I sag C-200/98,

angående en anmodning, som Regeringsrätten (Sverige) i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

X AB,

Y AB

mod

Riksskatteverket,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF), EF-traktatens artikel 53 (ophævet ved Amsterdam-traktaten), EF-traktatens artikel 54 (efter ændring nu artikel 44 EF), EF-traktatens artikel 55 (nu artikel 45 EF), EF-traktatens artikel 56 og 57 (efter ændring nu artikel 46 EF og 47 EF) samt EF-traktatens artikel 58, 73 B og 73 D (nu artikel 48 EF, 56 EF og 58 EF),

* Processprog: svensk.

har

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten, G.C. Rodríguez Iglesias, afdelingsformændene J.C. Moitinho de Almeida, D.A.O. Edward (refererende dommer), L. Sevón og R. Schintgen samt dommerne C. Gulmann, P. Jann, H. Ragnemalm og M. Wathelet,

generaladvokat: A. Saggio

justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Riksskatteverket ved afdelingsdirektør K.-G. Kjell, Riksskatteverket

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved H. Michard og K. Simonsson, Kommissionens Juridiske Tjeneste, samt F. Riddy, der er udstationeret som national ekspert ved Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 20. april 1999 er afgivet mundtlige indlæg af den svenske regering ved kontorchef A. Kruse, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, af den nederlandske regering ved afdelingschef M.A. Fierstra, Sekretariatet for EF-ret, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved K. Simonsson og F. Riddy,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 3. juni 1999,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 29. april 1998, indgået til Domstolen den 22. maj 1998, har Regeringsrätten i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) forelagt et præjudicielt spørgsmål om fortolkningen af EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF), EF-traktatens artikel 53 (ophævet ved Amsterdamtraktaten), EF-traktatens artikel 54 (efter ændring nu artikel 44 EF), EF-traktatens artikel 55 (nu artikel 45 EF), EF-traktatens artikel 56 og 57 (efter ændring nu artikel 46 EF og 47 EF) samt EF-traktatens artikel 58, 73 B og 73 D (nu artikel 48 EF, 56 EF og 58 EF).

2 Spørgsmålet er blevet rejst under et søgsmål, som er anlagt af to svenske selskaber, X AB og Y AB, til prøvelse af en forhåndsbesked, der er givet af Skatterättsnämnden.

3 Efter svensk ret kan afgørelser, der træffes af Skatterättsnämnden, indbringes for Regeringsrätten (Sveriges øverste forvaltningsdomstol). I henhold til lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor (den svenske lov om forhåndsbesked i spørgsmål om skatte- og afgiftsansættelse) har Skatterättsnämnden kompetence til, efter anmodning fra skatte- eller afgiftspligtige, at give bindende forhåndsbesked om anvendelsen af skatte- og afgiftslovgivningen, herunder om statslige eller kommunale skatter.

4 I forbindelse med en reorganisation i en koncern anmodede det svenske moderselskab, X AB, og dets svenske datterselskab, Y AB, i juni 1996 Skatterättsnämnden om forhåndsbesked om anvendelsen på deres skatteansættelser for årene 1997-1999 af bestemmelserne om overførsler mellem selskaber i

en koncern (herefter »koncernbidrag«) i § 2, afsnit 3, i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (den svenske lov om indkomstskat til staten, herefter »SIL«), hvorefter sådanne overførsler på visse betingelser kan indebære skattelettelser. I henhold til bestemmelsen kan koncernbidrag, i tilfælde hvor et svensk selskab ejer mere end ni tiendedele af aktierne i et andet svensk selskab, betragtes som en fradragsberettiget omkostning for det selskab, der yder bidraget, og som en skattepligtig indtægt for det modtagende selskab. Formålet med bestemmelsen er at opnå, at skattebyrden ikke behøver at blive større, hvis en virksomhed drives af flere selskaber inden for en koncern, end hvis den drives af et enkelt selskab.

5 På det tidspunkt, da anmodningen blev fremsat, ejede koncernen 99,8% af aktierne i Y AB. X AB ejede ca. 58% af aktierne direkte, mens de resterende aktier i Y AB ejedes gennem forskellige helejede datterselskaber af X AB.

6 I anmodningen begæredes der forhåndsbesked fra Skatterättsnämnden, bl.a. om muligheden for, i tre forskellige tilfælde, at opnå skattelettelser i henhold til SIL's § 2, afsnit 3.

7 I det første tilfælde ejedes aktierne i Y AB udelukkende af X AB og dette selskabs helejede svenske datterselskab. I det andet tilfælde erhvervede X AB's helejede nederlandske datterselskab, Z BV, 15% af aktierne i Y AB. I det tredje tilfælde erhvervede Z BV og X AB's helejede tyske datterselskab, Y GmbH, hver 15% af aktierne i Y AB.

8 Den 22. november 1996 afgav Skatterättsnämnden forhåndsbesked på foranledning af selskaberne X AB's og Y AB's anmodning. Med hensyn til det første tilfælde fandt nævnet, at bestemmelsen i SIL's § 2, afsnit 3, stk. 1, ikke gav mulighed for at yde koncernbidrag med den i bestemmelsen omhandlede virkning, idet det kræves, at det svenske selskab ejer mere end ni tiendedele af

aktierne i det andet svenske selskab. Derimod kunne der ydes koncernbidrag med skattemæssig virkning i henhold til fusionsreglen i bestemmelsens stk. 2, hvorefter der også kan opnås skattelettelser for koncernbidrag mellem et moderselskab og et delvist ejet datterselskab, hvis ejerforholdene i hele skatteåret har været af en sådan art, at datterselskabet ved en fusion med moderselskabet har kunnet bringes til at indgå i dette.

9 Med hensyn til det andet tilfælde fandt Skatterättsnämnden, at den samme regel måtte gælde. Nævnet udtalte i denne henseende, at selv om kun svenske selskaber kunne være omfattet af reglen, fremgik det af Regeringsrättens praksis, at det ville stride mod forbuddet mod enhver forskelsbehandling på grund af ejerforhold i en dobbeltbeskatningsoverenskomst som den, der var indgået mellem Kongeriget Sverige og Kongeriget Nederlandene, at nægte selskaber med hjemsted i disse medlemsstater mulighed for at yde koncernbidrag med de dermed forbundne skattelettelser i henhold til SIL.

10 Med hensyn til det tredje tilfælde udtalte Skatterättsnämnden imidlertid, at fusionsreglen ikke fandt anvendelse, idet det efter Regeringsrättens praksis ikke var tilladt samtidig at anvende to dobbeltbeskatningsoverenskomster som dem, der var indgået mellem på den ene side Kongeriget Sverige og på den anden side Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Nederlandene. Efter Regeringsrättens praksis var en samtidig anvendelse af flere dobbeltbeskatningsoverenskomster udelukket, fordi bestemmelserne i hver enkelt dobbeltbeskatningsoverenskomst er bestemt til at blive anvendt udelukkende på virksomheder i de kontraherende stater og ikke på virksomheder i tredjelande. Skatterättsnämnden fandt i øvrigt ikke, at fællesskabsretten kunne have indvirkning på det resultat, det var nået frem til.

11 X AB og Y AB indbragte forhåndsbeskeden for Regeringsrätten. De gjorde herved gældende, at Skatterättsnämndens afgørelse — for så vidt som der ikke kunne opnås skattelettelser for koncernbidrag i det tredje tilfælde — udgjorde en

forskelsbehandling, der var forbudt i henhold til traktaten, bl.a. på grund af overtrædelse af EF-traktatens artikel 6 (efter ændring nu artikel 12 EF) og artikel 52, 58 og 73 B.

12 Regeringsrätten har fundet, at en fortolkning af fællesskabsretten er nødvendig, før den afsiger dom, og den har derfor besluttet af udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»I henhold til § 2, afsnit 3, i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt tillægges der, hvis en række betingelser er opfyldt, et koncernbidrag skatteretlig virkning, hvis bidraget gives fra et svensk aktieselskab til et andet svensk aktieselskab, der i sin helhed ejes enten direkte af det førstnævnte selskab eller af dette sammen med et eller flere helejede svenske datterselskaber. Det skattemæssige resultat bliver det samme, hvis et eller flere af de helejede datterselskaber er udenlandske, men har hjemsted i *én og samme* medlemsstat, og Sverige med denne stat har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der indeholder en ikke-diskrimineringsklausul. Er det på denne baggrund foreneligt med gældende fællesskabsret, særlig Rom-traktatens artikel 52, sammenholdt med artikel 58, samt artikel 73 B og 73 D, at anvende en ordning, som indebærer, at et koncernbidrag ikke tillægges samme skatteretlige virkning, når det svenske moderselskab i stedet ejer det modtagende selskab sammen med to eller flere helejede udenlandske datterselskaber, der har hjemsted i *forskellige* medlemsstater, med hvilke Sverige har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster, der indeholder en ikke-diskrimineringsklausul?«

Formaliteten

13 Forud for besvarelsen af det forelagte spørgsmål skal der tages stilling til, for det første, om Regeringsrätten kan betragtes som en »national ret« i traktatens artikel 177's forstand, når den skal træffe afgørelse om en af Skatterättsnämnden

afgivet forhåndsbesked, som er indbragt for Regeringsrätten. For det andet er det nødvendigt at efterprøve, om den anmodning om en fortolkning af fællesskabsretten, der er forelagt Domstolen, er fremsat i en reel, og ikke kun en hypotetisk tvist.

14 Det er fast retspraksis, at Domstolen, for at bedømme, om det organ, der forelægger en sag, er en ret i traktatens artikel 177's forstand — et spørgsmål, som alene skal afgøres på grundlag af fællesskabsretten — tager en hel række forhold i betragtning, herunder om organet er oprettet ved lov, har permanent karakter, virker som obligatorisk retsinstans, anvender en kontradiktorisk sagsbehandling, træffer afgørelse på grundlag af retsregler, samt om det er uafhængigt (jf. dom af 30.6.1966, sag 61/65, Vaassen-Göbbels, Sml. 1965-1968, s. 227, org. ref.: Rec. s. 377, og af 17.9.1997, sag C-54/96, Dorsch Consult, Sml. I, s. 4961, præmis 23).

15 Endvidere bemærkes, at de nationale retsinstanser kun kan forelægge spørgsmål for Domstolen, hvis der verserer en tvist for dem, og hvis de skal træffe afgørelse i en sag, der skal afsluttes med en retsafgørelse (jf. bl.a. kendelse af 18.6.1980, sag 138/80, Borker, Sml. s. 1975, præmis 4, og dom af 12.11.1998, sag C-134/97, Victoria Film, Sml. I, s. 7023, præmis 14).

16 Som generaladvokaten har anført i punkt 12 i forslaget til afgørelse, er det ubestrideligt, at Regeringsrätten opfylder alle de øvrige betingelser, der opstilles i Domstolens praksis, og det skal derfor kun afgøres, om Regeringsrätten skal træffe afgørelse i en sag, der skal afsluttes med en retsafgørelse, når den skal tage stilling til afgørelser fra Skatterättsnämnden, der er indbragt for den.

17 Hertil findes det tilstrækkeligt at bemærke, at formålet med en sag, der er indbragt for Regeringsrätten, er at efterprøve lovligheden af en afgørelse, som, når den er blevet endelig, er bindende for skattemyndigheden og skal danne

grundlag for skatteansættelsen, hvis og i det omfang den, der har anmodet om forhåndsbeskeden, gennemfører den disposition, anmodningen angår. Herefter må Regeringsrätten antages at udøve en judiciel funktion (jf. bl.a. Victoria Film-dommen, præmis 18).

18 Med hensyn til, om det forelagte spørgsmål er af hypotetisk karakter, bemærkes, at det som led i det samarbejde, der i henhold til traktatens artikel 177 er indført mellem Domstolen og de nationale retsinstanser, udelukkende tilkommer den nationale retsinstans, for hvilken en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen (jf. f.eks. dom af 27.10.1993, sag C-127/92, Enderby, Sml. I, s. 5535, præmis 10, og af 5.10.1995, sag C-125/94, Aprile, Sml. I, s. 2919, præmis 16).

19 Når de af den nationale retsinstans stillede spørgsmål vedrører fortolkningen af en bestemmelse i fællesskabsretten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse herom (jf. dom af 16.7.1992, sag C-83/91, Meilicke, Sml. I, s. 4871, præmis 24, og Aprile-dommen, præmis 17).

20 Det vil dog forholde sig anderledes, hvis Domstolen anmodes om at tage stilling til et hypotetisk problem (jf. dom af 16.12.1981, sag 244/80, Foglia, Sml. s. 3045, præmis 18 og 20, og Meilicke-dommen, præmis 25).

21 Med hensyn til de omstændigheder, hvorunder Domstolen i denne sag har fået forelagt en anmodning fra den nationale ret, forholder det sig ganske vist således, at den nationale ret skal træffe afgørelse i en sag, der drejer sig om muligheden

for, at X AB på et fremtidigt tidspunkt yder et koncernbidrag til Y AB på visse betingelser. På det tidspunkt, hvor forelæggelseskendelsen blev afsagt, havde X AB således endnu ikke ydet koncernbidraget.

22 Denne omstændighed kan dog ikke føre til, at det præjudicielle spørgsmål skal afvises. Der foreligger en reel tvist for den nationale ret, således at Domstolen ikke skal træffe afgørelse om et problem af hypotetisk karakter, men har tilstrækkelige oplysninger om den situation, der foreligger i hovedsagen, til, at den kan fortolke de fællesskabsretlige regler og give en relevant besvarelse af de forelagte spørgsmål (jf. Aprile-dommen, præmis 20).

23 Da forelæggelseskendelsen opfylder denne betingelse, må Regeringsrätten, inden for rammerne af den sag, der har givet anledning til det foreliggende præjudicielle spørgsmål, betragtes som en national ret i traktatens artikel 177's forstand, således at spørgsmålet kan antages til behandling.

Realiteten

24 Indledningsvis bemærkes, at der i hovedsagen er tale om tre typer koncernbidrag:

— Overførsler mellem to aktieselskaber med hjemsted i en medlemsstat i tilfælde, hvor det ene af disse selskaber ejes fuldt ud af det andet, enten

direkte af dette eller sammen med et eller flere helejede datterselskaber, der også har hjemsted i medlemsstaten (herefter »koncernbidrag af type A«).

— Overførsler mellem to aktieselskaber med hjemsted i en medlemsstat i tilfælde, hvor det ene af disse selskaber ejes fuldt ud af det andet sammen med et eller flere helejede datterselskaber, der har hjemsted i en og samme anden medlemsstat, med hvilken den førstnævnte medlemsstat har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som indeholder en ikke-diskrimineringsklausul (herefter »koncernbidrag af type B«).

— Overførsler mellem to aktieselskaber med hjemsted i en medlemsstat i tilfælde, hvor det ene af disse ejes fuldt ud af det andet sammen med flere helejede datterselskaber, der har hjemsted i flere andre medlemsstater, med hvilke den førstnævnte medlemsstat har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster, som indeholder en ikke-diskrimineringsklausul (herefter »koncernbidrag af type C«).

25 Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om traktatens artikel 52 og 58 om etableringsfriheden samt traktatens artikel 73 B og 73 D om frie kapitalbevægelser er til hinder for nationale bestemmelser som dem, hovedsagen drejer sig om, hvorefter bestemte skattelettelser kan indrømmes for koncernbidrag af type A og B, men ikke for koncernbidrag af type C.

26 Med hensyn til bestemmelserne om etableringsfriheden bemærkes, at selv om de efter deres ordlyd særlig skal sikre national behandling i modtagelsesmedlemsstaten, indebærer de samtidig et forbud mod, at oprindelsesstaten opstiller hindringer for, at en af dens statsborgere etablerer sig i en anden medlemsstat, eller at et selskab, som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, og som i

øvrigt er omfattet af definitionen i traktatens artikel 58, gør det (dom af 27.9.1988, sag 81/87, Daily Mail and General Trust, Sml. s. 5483, præmis 16, og af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 21).

27 I denne henseende bemærkes, at den lovgivning, hovedsagen drejer sig om, ikke giver svenske selskaber, der har gjort brug af deres frie etableringsret til at oprette datterselskaber i andre medlemsstater, ret til at opnå bestemte skattelettelser i forbindelse med koncernbidrag af type C.

28 En sådan lovgivning er dermed udtryk for en forskellig behandling af forskellige typer koncernbidrag på grundlag af, hvor datterselskaberne har deres hjemsted. Medmindre en sådan forskellig behandling er begrundet, er den i strid med traktatens bestemmelser om etableringsfrihed. Det er i denne sammenhæng uden betydning, at koncernbidrag af type B efter Regeringsrättens praksis kan behandles som koncernbidrag af type A.

29 I hovedsagen har den svenske regering ikke søgt at begrunde den forskellige behandling, der hermed er konstateret, i relation til traktatens bestemmelser om etableringsfrihed. Endvidere har regeringen under retsmødet udtrykkeligt anerkendt, at den pågældende lovgivning er i strid med traktatens artikel 52.

30 På grundlag af det anførte er det ikke nødvendigt at efterprøve, om traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser er til hinder for en lovgivning som den, hovedsagen drejer sig om.

31 Det forelagte spørgsmål skal herefter besvares med, at når en medlemsstat indrømmer bestemte skattelettelser for koncernbidrag, som finder sted mellem to

aktieselskaber med hjemsted i medlemsstaten, og det ene af disse selskaber ejes fuldt ud af det andet, enten direkte af dette eller sammen med

— et eller flere helejede datterselskaber, der også har hjemsted i medlemsstaten, eller

— et eller flere helejede datterselskaber, der har hjemsted i en anden medlemsstat, med hvilken den førstnævnte medlemsstat har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som indeholder en ikke-diskrimineringsklausul,

er traktatens artikel 52-58 til hinder for, at de samme skattelettelser ikke indrømmes for koncernbidrag mellem to aktieselskaber med hjemsted i medlemsstaten, når det ene af selskaberne fuldt ud ejes af det andet selskab sammen med flere helejede datterselskaber, der har hjemsted i flere andre medlemsstater, med hvilke den førstnævnte medlemsstat har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster, som indeholder en ikke-diskrimineringsklausul.

Sagens omkostninger

32 De udgifter, der er afholdt af den svenske og af den nederlandske regering samt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der

verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Regeringsrätten ved kendelse af 29. april 1998, for ret:

Når en medlemsstat indrømmer bestemte skattelettelser for koncernbidrag, som finder sted mellem to aktieselskaber med hjemsted i medlemsstaten, og det ene af disse selskaber ejes fuldt ud af det andet, enten direkte af dette eller sammen med

— **et eller flere helejede datterselskaber, der også har hjemsted i medlemsstaten, eller**

— **et eller flere helejede datterselskaber, der har hjemsted i en anden medlemsstat, med hvilken den førstnævnte medlemsstat har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som indeholder en ikke-diskrimineringsklausul,**

er EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF), EF-traktatens artikel 53 (ophævet ved Amsterdam-traktaten), EF-traktatens artikel 54 (efter ændring nu artikel 44 EF), EF-traktatens artikel 55 (nu artikel 45 EF), EF-traktatens artikel 56 og 57 (efter ændring nu artikel 46 EF og 47 EF) samt EF-traktatens artikel 58, (nu artikel 48 EF), til hinder for, at de samme skattelettelser ikke indrømmes for koncernbidrag mellem to aktieselskaber med hjemsted i medlemsstaten, når det ene af selskaberne fuldt ud ejes af det andet selskab sammen med flere helejede datterselskaber, der har hjemsted i flere andre medlemsstater, med hvilke den førstnævnte medlemsstat har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster, som indeholder en ikke-diskrimineringsklausul.

Rodríguez Iglesias Moitinho de Almeida

Edward Sevón Schintgen Gulmann

Jann Ragnemalm Wathelet

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 18. november 1999.

R. Grass G.C. Rodríguez Iglesias

Justitssekretær Præsident