Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

20. januar 2021 *

»Præjudiciel forelæggelse – artikel 49 TEUF – etableringsfrihed – selskabsskat – beskatning af forbundne virksomheder – national skattelovgivning, der forbyder et selskab med hjemsted i en medlemsstat at fradrage renter betalt til et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, der tilhører samme koncern, såfremt der opnås en væsentlig skattefordel«

I sag C-484/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige) ved afgørelse af 5. juni 2019, indgået til Domstolen den 25. juni 2019, i sagen:

Lexel AB

mod

Skatteverket,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

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

generaladvokat: M. Bobek,

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 9. juli 2020,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Lexel AB ved M. Larsén,

– Skatteverket ved M. Andersson Berg og M. Laxmark, som befuldmægtigede,

– den svenske regering først ved H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, R. Shahsavan Eriksson, J. Lundberg, A.M. Runeskjöld, M. Salborn Hodgson og A. Falk, derefter ved H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, R. Shahsavan Eriksson, J. Lundberg, A.M. Runeskjöld, M. Salborn Hodgson og O. Simonsson, som befuldmægtigede,

* Processprog: svensk.

– den nederlandske regering ved M.K. Bulterman og M.H.S. Gijzen, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved K. Simonsson, A. Armenia, E. Ljung Rasmussen og G. Tolstoy, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 49 TEUF.

2 Denne anmodning er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Lexel AB, et svensk selskab, og Skatteverket (skattemyndigheden, Sverige) vedrørende sidstnævntes afslag på at indrømme Lexel AB fradrag for visse renteudgifter betalt til et selskab, der indgår i samme koncern og har hjemsted i Frankrig.

Retsforskrifter

Bestemmelserne om renteudgifter

3 I henhold til hovedreglen i § 1 i kapitel 16 i inkomstskattelagen (1999:1229) (lov nr. 1229 af 1999 om indkomstskat) i den affattelse, der finder anvendelse på omstændighederne i hovedsagen (herefter »indkomstskatteloven«), er renteudgifter fradragsberettigede i forbindelse med beskatning af en virksomheds erhvervsmæssige aktiviteter.

4 I henhold til § 10a i indkomstskattelovens kapitel 24 anses virksomheder med henblik på anvendelsen af dette kapitels §§ 10b-10f for at indgå i et interessefællesskab, hvis en af virksomhederne, direkte eller indirekte, gennem ejerandel eller på anden måde har væsentlig indflydelse på den anden virksomhed, eller hvis virksomhederne i hovedsagen er underlagt en fælles ledelse. Ved virksomheder forstås juridiske personer.

5 Det følger af § 10b i indkomstskattelovens kapitel 24, at en virksomhed, der indgår i et interessefællesskab med andre virksomheder, ikke – medmindre andet følger af § 10d eller § 10e i dette kapitel – kan fradrage renteudgifter i forbindelse med gæld til en af de øvrige forbundne virksomheder.

6 Det fremgår af § 10d, stk. 1, i indkomstskattelovens kapitel 24, at renteudgifter i forbindelse med gæld som omhandlet i dette kapitels § 10b kan fradrages, hvis den indkomst, der svarer til renteudgiften, ville være blevet beskattet med en nominel skattesats på mindst 10% i henhold til lovgivningen i den stat, hvor den forbundne virksomhed, der er den retmæssige ejer af indkomsten, er hjemmehørende, hvis virksomheden kun havde haft denne indkomst (herefter »10%-reglen«).

7 § 10d, stk. 3, i indkomstskattelovens kapitel 24 bestemmer, at hvis hovedårsagen til, at gældsforholdet er opstået, er at opnå en væsentlig skattefordel for de forbundne virksomheder, kan renteudgiften ikke fradrages (herefter »undtagelsesreglen«).

8 Det fremgår af dette kapitels § 10e, stk. 1, at selv om betingelsen i 10%-reglen ikke er opfyldt, kan renteudgifter i forbindelse med gæld som omhandlet i dette kapitels § 10b fradrages, hvis det gældsforhold, som ligger til grund for renteudgiften, hovedsageligt er forretningsmæssigt begrundet.

Dette gælder dog kun, hvis den af de forbundne virksomheder, som er den retmæssige ejer af den indkomst, der svarer til renteudgiften, er hjemmehørende i en stat inden for Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS) eller i en stat, med hvilken Sverige har indgået en beskatningsoverenskomst.

Forarbejderne vedrørende undtagelsesreglen

9 Forarbejderne vedrørende undtagelsesreglen indeholder følgende retningslinjer for fortolkningen af denne regel:

– Det er den virksomhed, der anmoder om fradrag, der skal påvise, at gældsforholdet ikke hovedsageligt er opstået af skattemæssige årsager. Ved »hovedsageligt« forstås ca. 75% eller derover. Vurderingen skal foretages i forhold til de forbundne virksomheder, og både långiverens og låntagerens skattemæssige situation skal tages i betragtning.

– Med henblik på anvendelsen af undtagelsesreglen skal der i hvert enkelt tilfælde foretages en vurdering under hensyntagen til samtlige relevante omstændigheder for at fastslå, om hovedårsagen til, at transaktionerne er blevet foretaget, og til, at kontraktforholdene er opstået, er, at de forbundne virksomheder vil opnå en væsentlig skattefordel.

– Flere omstændigheder taler for, at undtagelsesreglen finder anvendelse. I denne henseende bør det eksempelvis undersøges, om lånet er blevet optaget for at finansiere en af de forbundne virksomheders erhvervelse af kapitalandele i en anden forbunden virksomhed. I denne sammenhæng kan et højt renteniveau udgøre et vigtigt indicium. Det er desuden af betydning, om finansieringen kunne have været foretaget gennem kapitaltilførsler i stedet for lån. Desuden bør der tages hensyn til, om der er forekommet ubegrundede kanaliseringer af rentebetalinger via andre forbundne virksomheder, men også situationer, hvor de forbundne virksomheder i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele stifter nye selskaber, hvis primære funktion er indehavelse af en lånefordring. Endelig tages også, blandt andre omstændigheder, kapitalens oprindelse og rentemodtagerens beskatningsniveau i betragtning.

– Under alle omstændigheder er betaling af renter på interne lån mellem konventionelt beskattede aktieselskaber, mellem hvilke der er ret til at foretage koncernbidrag, ikke omfattet af undtagelsesreglen.

Bestemmelserne om koncernbidrag

10 §§ 1 og 3 i indkomstskattelovens kapitel 35 bestemmer, at et koncernbidrag fra en modervirksomhed til en helejet dattervirksomhed eller fra en helejet dattervirksomhed til en modervirksomhed under visse omstændigheder kan fradrages. Koncernbidraget skal bogføres som indtægt hos modtageren.

11 I henhold til dette kapitels § 2, stk. 1, forstås ved modervirksomhed et svensk aktieselskab, som ejer mere end 90% af kapitalandelene i et andet svensk aktieselskab. Ved helejet dattervirksomhed forstås i henhold til denne artikels stk. 2 den virksomhed, som ejes af modervirksomheden.

12 Ved anvendelsen af bestemmelserne om koncernbidrag skal et udenlandsk selskab, som er hjemmehørende i en EØS-stat, og som svarer til et svensk aktieselskab, i henhold til dette kapitels § 2a behandles som et sådant selskab. Dette gælder dog kun, hvis modtageren af koncernbidraget er skattepligtig i Sverige for den erhvervsmæssige virksomhed, som koncernbidraget vedrører.

13 I §§ 4-6 i indkomstskattelovens kapitel 35 findes bestemmelser, som fastsætter, at der skal indrømmes fradrag også for koncernbidrag, som ydes til en dattervirksomhed, der ejes indirekte via en anden dattervirksomhed, samt for koncernbidrag, som ydes mellem to dattervirksomheder, der ejes direkte eller indirekte.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

14 Lexel er et svensk selskab, som indgår i Schneider Electric-koncernen. Moderselskabet i denne koncern, der er repræsenteret i flere tredjelande og medlemsstater, er Schneider Electric SE, der er et selskab med hjemsted i Frankrig.

15 Før den i hovedsagen omhandlede transaktion var 85% af Schneider Electric Services International SPRL (herefter »SESI«), et selskab med hjemsted i Belgien, ejet af Schneider Electric Industries SAS, et selskab i Schneider Electric-koncernen med hjemsted i Frankrig, og 15% heraf var ejet af Schneider Electric España SA (herefter »SEE«), et selskab i denne koncern med hjemsted i Spanien.

16 I december 2011 erhvervede Lexel de 15% af aktierne i SESI, som SEE ejede, ved på forhånd at optage et lån hos Bossière Finances SNC (herefter »BF«), en intern bank i Schneider Electric-koncernen. På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen var BF en del af en skattemæssig enhed bestående af ca. 60 selskaber i denne koncern med hjemsted i Frankrig.

17 Lexel, BF, SESI og SEE er alle direkte eller indirekte datterselskaber af Schneider Electric Industries.

18 Lexel betalte renter af det optagne lån til BF med henholdsvis 58 mio. SEK (ca. 5,5 mio. EUR) i 2013 og 62 mio. SEK (ca. 5,9 mio. EUR) i 2014. BF modregnede de modtagne renter i underskud, der var opstået i forbindelse med virksomhed udøvet af de selskaber med hjemsted i Frankrig, der udgjorde den skattemæssige enhed.

19 Lexel angav, at årsagen til selskabets erhvervelse af aktierne i SESI fra SEE var, at sidstnævnte selskab havde brug for kapital for at finansiere erhvervelsen af et selskab uden for Schneider Electric-koncernen, en erhvervelse, der hovedsageligt var blevet finansieret med lån. I sammenhæng hermed havde SEE med henblik på at reducere sine finansieringsomkostninger besluttet at sælge sine aktier i SESI og tilbagebetale de lån, som selskabet havde optaget i denne forbindelse.

20 Ifølge Lexel tog erhvervelsen af aktier i SESI ikke sigte på, at Schneider Electric-koncernen skulle opnå en skattefordel, og der opstod ikke en skattefordel ved, at BF kunne modregne renteindtægterne i underskud i denne koncerns virksomhed i Frankrig. I sidste ende ville en indkomst svarende til renteindtægterne blive beskattet og i øvrigt med en højere skattesats end den, der gælder i Sverige.

21 Den franske selskabsskattesats var i 2013 og 2014 på 34,43%. Der blev imidlertid ikke opkrævet skat af renteindtægterne i disse år, da den pågældende skattemæssige enhed havde underskud. I de samme år var den svenske selskabsskattesats på 22%.

22 Efter at have bekræftet, at 10%-reglen fandt anvendelse, nægtede skattemyndigheden ikke desto mindre at indrømme fradrag for renteudgifterne vedrørende det af BF ydede lån, idet den henviste til undtagelsesreglen. Ifølge skattemyndigheden blev de omhandlede transaktioner gennemført for at give ret til fradrag i Sverige i stedet for i Spanien for renteudgifter i forbindelse med erhvervelsen af SESI's aktier og med henblik på at opnå en væsentlig skattefordel. Skattemyndigheden fandt endvidere, at undtagelsesreglen var forenelig med artikel 49 TEUF om etableringsfriheden.

23 Lexel anlagde sag til prøvelse af skattemyndighedens afgørelse ved Förvaltningsrätten i Stockholm (forvaltningsdomstolen i Stockholm, Sverige).

24 Förvaltningsrätten i Stockholm (forvaltningsdomstolen i Stockholm) tiltrådte skattemyndighedens vurdering, hvorefter de omhandlede fradrag skulle nægtes på grundlag af undtagelsesreglen. Denne ret bemærkede imidlertid, at hvis BF havde haft hjemsted i Sverige, ville undtagelsesreglen ikke have kunnet anvendes. I så fald ville Lexel og BF have kunnet yde og modtage koncernbidrag i overensstemmelse med bestemmelserne i indkomstskattelovens kapitel 35, uden at det af en sådan transaktion kunne udledes, at der søgtes opnået en væsentlig skattefordel. I denne sammenhæng fandt den nævnte ret, at anvendelsen af undtagelsesreglen medførte en restriktion for etableringsfriheden, som under de i sagen foreliggende omstændigheder ikke desto mindre kunne begrundes.

25 Lexel iværksatte appel ved Kammarrätten i Stockholm (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Stockholm, Sverige). Denne ret fandt, at undtagelsesreglen fandt anvendelse på de omhandlede transaktioner, idet den i lighed med Förvaltningsrätten i Stockholm (forvaltningsdomstolen i Stockholm) var af den opfattelse, at anvendelsen af denne regel indebar en restriktion for etableringsfriheden, men at denne restriktion imidlertid kunne begrundes i hensynet til bekæmpelse af skatteunddragelse og opretholdelse af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

26 Lexel indbragte sagen for Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige), som admitterede appellen, for så vidt som den angår etableringsfriheden og nærmere bestemt spørgsmålet, om anvendelsen af undtagelsesreglen er i strid med EU-retten. Spørgsmålet, om betingelserne for at anvende undtagelsesreglen er opfyldt i det foreliggende tilfælde, kan ikke behandles inden for rammerne af den admitterede appel, da dette spørgsmål er blevet udsat, indtil svaret på den præjudicielle forelæggelse foreligger. I denne sammenhæng ønsker den forelæggende ret at få afklaret, om anvendelsen af undtagelsesreglen udgør en restriktion for etableringsfriheden i henhold til artikel 49 TEUF, og, i bekræftende fald, om en sådan restriktion eventuelt kan være begrundet.

27 Med støtte i forarbejderne til undtagelsesreglen har den forelæggende ret fremhævet, at det overordnede mål med denne regel er at forhindre aggressiv skatteplanlægning ved hjælp af rentefradrag. Dette mål, som er knyttet til bekæmpelse af skattesvig, udgør en begrundelse, som under visse betingelser er anerkendt i Domstolens praksis.

28 Den forelæggende ret har desuden anført, at Domstolen i flere domme har fastslået, at det er i overensstemmelse med etableringsfriheden at udelukke selskaber med hjemsted uden for den pågældende medlemsstat, der tilhører samme koncern, fra anvendelsesområdet for bestemmelserne om koncernintern udligning. I den sag, der gav anledning til dom af 22. februar 2018, X og X (C-398/16 og C-399/16, EU:C:2018:110, præmis 39-42), vedrørende de nederlandske regler om rentefradrag, fastslog Domstolen imidlertid, at selskaber i en koncern med hjemsted uden for den pågældende medlemsstat ikke kunne udelukkes fra skattefordele, der ikke var specifikt knyttet til sådanne udligningsordninger, og fandt, at den forskellige behandling, som de nævnte regler foreskrev, udgjorde en ubegrundet hindring for etableringsfriheden.

29 Selv om de svenske regler om koncernbidrag og de nederlandske regler om skatteenheder teoretisk set minder om hinanden, adskiller de sig klart fra hinanden hvad angår deres praktiske konsekvenser. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at dette påvirker anvendelsen af den løsning, som blev udviklet i den nævnte dom.

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

»Er det foreneligt med artikel 49 TEUF at nægte at indrømme et svensk selskab fradrag for renter, der er betalt til et selskab, som er en del af den samme koncern af forbundne selskaber, og som er hjemmehørende i en anden medlemsstat, med den begrundelse, at hovedårsagen til, at gældsforholdet

er opstået, må anses at være opnåelse af en væsentlig skattefordel for de forbundne selskaber, såfremt en sådan skattefordel ikke ville anses for at foreligge, hvis begge selskaber havde været svenske, eftersom de i dette tilfælde ville have været omfattet af bestemmelserne om koncernbidrag?«

Om det præjudicielle spørgsmål

31 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, i medfør af hvilken et selskab med hjemsted i en medlemsstat ikke har ret til at fradrage renter betalt til et selskab tilhørende den samme koncern, der har hjemsted i en anden medlemsstat, fordi gældsforholdet mellem dem synes at være opstået hovedsageligt med henblik på at opnå en væsentlig skattefordel, mens en sådan skattefordel ikke ville være blevet anset for at foreligge, hvis begge selskaber havde haft hjemsted i den førstnævnte medlemsstat, eftersom de i så fald ville have været omfattet af bestemmelserne vedrørende koncernbidrag.

32 Med andre ord rejses spørgsmålet, om en sådan lovgivning udgør en restriktion for etableringsfriheden, der er i strid med artikel 49 TEUF.

33 Der skal indledningsvis erindres om, at artikel 49 TEUF stiller krav om ophævelse af restriktioner, som hindrer statsborgere i en medlemsstat i frit at etablere sig på en anden medlemsstats område. Denne frihed omfatter 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 andre medlemsstater via et datterselskab, en filial eller et agentur (jf. i denne retning dom af 21.5.2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, præmis 32, af 2.9.2015, Groupe Steria, C-386/14, EU:C:2015:524, præmis14, og af 22.2.2018, X og X, C-398/16 og C-399/16, EU:C:2018:110, præmis 18).

34 En forskellig behandling, som følger af en medlemsstats lovgivning, til ulempe for de selskaber, der udøver deres etableringsfrihed, udgør imidlertid ikke en hindring for etableringsfriheden, hvis den vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller hvis den er begrundet i et tvingende almen hensyn og står i rimeligt forhold til dette mål (dom af 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 167, af 25.2.2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 20, og af 22.2.2018, X og X, C-398/16 og C-399/16, EU:C:2018:110, præmis 20).

Forskellig behandling

35 Det følger af § 10b i indkomstskattelovens kapitel 24, at en virksomhed, der indgår i et interessefællesskab med andre virksomheder, ikke, medmindre andet følger af dette kapitels § 10d eller § 10e, kan fradrage renteudgifter i forbindelse med gæld til en af de øvrige forbundne virksomheder.

36 I henhold til 10%-reglen i indkomstskattelovens kapitel 24 kan renteudgifter i forbindelse med gæld som omhandlet i § 10b i indkomstskattelovens kapitel 24 fradrages, hvis den indkomst, der svarer til renteudgiften, ville være blevet beskattet med en skattesats på mindst 10% i henhold til lovgivningen i den stat, hvor den forbundne virksomhed, der er den retmæssige ejer af indkomsten, er hjemmehørende, hvis virksomheden kun havde haft denne indkomst. Dette kapitels § 10e, stk. 1, bestemmer imidlertid, at sådanne renteudgifter kan fradrages, selv om betingelsen i 10%-reglen ikke er opfyldt, hvis det gældsforhold, som ligger til grund for renteudgiften, hovedsageligt er forretningsmæssigt begrundet, og hvis den af de forbundne virksomheder, som er den retmæssige ejer af den indkomst, der svarer til renteudgiften, er hjemmehørende i en stat inden for EØS.

37 Endvidere fastsætter undtagelsesreglen, at hvis hovedårsagen til, at gældsforholdet er opstået, er at opnå en væsentlig skattefordel for de forbundne virksomheder, kan renteudgiften ikke fradrages. Ifølge forarbejderne til undtagelsesreglen påhviler det den virksomhed, der anmoder om fradrag, at påvise, at gældsforholdet ikke hovedsageligt er opstået af skattemæssige årsager, dvs. for så vidt angår 75% eller derover.

38 Samtidig fastsætter bestemmelserne i indkomstskattelovens kapitel 35, at et koncernbidrag fra en modervirksomhed til en helejet dattervirksomhed eller fra en helejet dattervirksomhed til en modervirksomhed, ligesom koncernbidrag, som ydes til en dattervirksomhed, der ejes indirekte via en anden dattervirksomhed, samt for koncernbidrag, som ydes mellem to dattervirksomheder, der ejes direkte eller indirekte, under visse omstændigheder kan fradrages. Denne regel gælder dog kun, hvis modtageren af koncernbidraget er skattepligtig i Sverige for den erhvervsmæssige virksomhed, som koncernbidraget vedrører.

39 I det foreliggende tilfælde finansierede Lexel erhvervelsen af aktier i SESI, der tilhørte samme koncern som Lexel, ved hjælp af et lån, der var optaget hos et andet selskab i denne koncern, BF. Selv om de renter, som Lexel betalte til BF, overholdt 10%-reglen, nægtede skattemyndigheden Lexel at fradrage renteudgifterne i forbindelse med dette lån på grundlag af undtagelsesreglen, idet den fremhævede, at hovedårsagen var at opnå en væsentlig skattefordel.

40 Ifølge de sagsakter, som Domstolen råder over, kunne Lexel, hvis BF havde haft hjemsted i Sverige, have opnået fradrag for renteudgifterne i forbindelse med nævnte lån. Ifølge den forelæggende rets redegørelser kan et selskab nemlig fradrage koncernbidrag til et selskab i samme koncern i sin skattepligtige indkomst, når det sidstnævnte selskab er skattepligtigt i Sverige. I så fald er der således ikke behov for at optage lån hos et andet selskab i koncernen med det ene formål at kunne fradrage de hermed forbundne renteudgifter. Dette er grunden til, at undtagelsesreglen aldrig gøres gældende over for fradrag af renteudgifter som følge af et lån optaget hos et andet selskab i koncernen med hjemsted i Sverige. Undtagelsesreglen finder derimod anvendelse, når rentemodtageren har hjemsted i en anden medlemsstat.

41 Henset til disse omstændigheder må det fastslås, at der i det foreliggende tilfælde foreligger en forskellig behandling, der har en negativ indvirkning på selskabers udøvelse af etableringsfriheden.

42 En sådan forskellig behandling kan imidlertid være forenelig med artikel 49 TEUF, såfremt den vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller såfremt den er begrundet i et tvingende hensyn af almen interesse og står i rimeligt forhold til det forfulgte mål.

Situationernes sammenlignelighed

43 Sammenligneligheden af en grænseoverskridende situation med en national situation skal vurderes under hensyntagen til, hvilket formål der forfølges med de omhandlede nationale bestemmelser, og disse bestemmelsers indhold (dom af 22.2.2018, X og X, C-398/16 og C-399/16, EU:C:2018:110, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

44 Det bemærkes, således som Europa-Kommissionen har anført i sine skriftlige bemærkninger, at den situation, hvor et selskab med hjemsted i en medlemsstat betaler renter af et lån, der er optaget hos et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, der tilhører samme koncern, for så vidt angår betaling af renter ikke adskiller sig fra en situation, hvor rentemodtageren er et selskab i koncernen, der har hjemsted i samme medlemsstat, i det foreliggende tilfælde Sverige.

45 Det skal følgelig undersøges, om den i hovedsagen omhandlede forskellige behandling kan begrundes i tvingende almene hensyn.

Begrundelser

46 Det følger af fast retspraksis, at en restriktion for etableringsfriheden kun vil være tilladt, hvis den er begrundet i tvingende almene hensyn. Hvis dette er tilfældet, kræves det desuden, at den er egnet til at sikre gennemførelsen af de pågældende mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dem (jf. bl.a. dom af 13.12.2005, C-446/03, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 35, af 12.9.2006, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, præmis 47, og af 13.3.2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, præmis 64).

47 Som begrundelse har skattemyndigheden, støttet i denne henseende af den svenske og den nederlandske regering, fremhævet, at undtagelsesreglen dels knytter sig til bekæmpelsen af skattesvig og skatteunddragelse, dels til behovet for at opretholde en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

48 Der skal i første række foretages en bedømmelse af, om den i hovedsagen omhandlede forskellige behandling kan begrundes i hensyn til bekæmpelsen af skattesvig og skatteunddragelse.

49 For at en restriktion for etableringsfriheden som omhandlet i artikel 49 TEUF vil kunne være begrundet i sådanne hensyn, skal det specifikke mål med en sådan restriktion være at hindre adfærd, der består i at oprette rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, med henblik på at undgå den normalt skyldige skat af overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område (jf. i denne retning dom af 12.9.2006, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, præmis 55, og af 22.2.2018, X og X, C-398/16 og C-399/16, EU:C:2018:110, præmis 46).

50 For at afgøre, om en transaktion er et rent kunstigt arrangement, der blot har skattemæssige formål, skal den skattepligtige desuden for det første uden at være underlagt unødige administrative byrder have adgang til at fremlægge beviser vedrørende de eventuelle forretningsmæssige grunde til, at denne transaktion er indgået (dom af 13.3.2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, præmis 82).

51 Såfremt efterprøvelsen af sådanne beviser fører til den konklusion, at den omhandlede transaktion er et rent kunstigt arrangement uden virkelige forretningsmæssige grunde, kræver proportionalitetsprincippet for det andet, at det kun er den del af renterne, der overstiger, hvad der ville være aftalt, hvis der ikke havde foreligget en særlig forbindelse mellem parterne, der nægtes fradrag for (dom af 13.3.2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, præmis 83).

52 I det foreliggende tilfælde fremgår det af de sagsakter, som Domstolen råder over, at undtagelsesreglen indgår i bekæmpelsen af en aggressiv skatteplanlægning i form af fradrag af renteudgifter og udtrykkeligt omfatter enhver »væsentlig skattefordel«. I denne sammenhæng er det det selskab, der anmoder om et sådant fradrag, der skal påvise, at gældsforholdet ikke hovedsageligt er opstået af skattemæssige årsager, dvs. for så vidt angår 75% eller derover.

53 Det specifikke mål med undtagelsesreglen er ikke at bekæmpe rent kunstige arrangementer, og anvendelsen af denne regel er ikke begrænset til sådanne arrangementer. Som skattemyndigheden i det væsentlige medgav i retsmødet, vedrører undtagelsesreglen således gæld som følge af civilretlige transaktioner, men ikke udelukkende fiktive arrangementer. Alt efter skattemyndighedens bedømmelse af målene med den pågældende transaktion kan transaktioner, der gennemføres på armslængdevilkår, dvs. på vilkår svarende til dem, der finder anvendelse mellem uafhængige selskaber, således også være omfattet af undtagelsesreglen.

54 Med andre ord udgør det fiktive aspekt af den omhandlede transaktion ikke en afgørende betingelse for at nægte retten til fradrag, idet det pågældende selskabs hensigt om at påtage sig en gæld hovedsageligt af skattemæssige årsager er tilstrækkelig til at begrunde, at retten til fradrag nægtes. En transaktion kvalificeres som hovedsageligt skattemæssig, for så vidt som dette formål udgør mere end en vis procentdel, nemlig 75%.

55 Den omstændighed, at et selskab ønsker at foretage rentefradrag i en grænseoverskridende situation, uden at der foreligger en kunstig overførsel, kan imidlertid ikke i sig selv begrunde en foranstaltning, der griber ind i etableringsfriheden i henhold til artikel 49 TEUF.

56 Det må fastslås, at undtagelsesreglens anvendelsesområde vil kunne omfatte transaktioner, der er indgået på armslængdevilkår, og som derfor ikke udgør rent kunstige eller fiktive arrangementer, som er udformet med henblik på at undgå den normalt skyldige skat af overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område.

57 Begrundelsen om bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse kan derfor ikke anerkendes.

58 I anden række skal det undersøges, om den i hovedsagen omhandlede forskellige behandling kan begrundes i behovet for at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

59 Som Domstolen gentagne gange har fastslået, kan nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne 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. bl.a. dom af 13.12.2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 46, og af 31.5.2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

60 Opretholdelsen af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne kan 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 (dom af 15.5.2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 31, og af 21.1.2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, præmis 61).

61 Domstolen har navnlig anerkendt begrundelsen om opretholdelse af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, når der stilles et krav om hjemsted for at have adgang til en bestemt beskatningsordning med henblik på at undgå, at den skattepligtige frit kan vælge, i hvilken stat et overskud beskattes, eller der tages hensyn til et underskud, og frit kan flytte beskatningsgrundlaget mellem medlemsstaterne (jf. i denne retning dom af 18.7.2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, præmis 56, af 21.1.2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, præmis 62 og den deri nævnte retspraksis, og af 25.2.2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 29-33).

62 Af disse grunde har Domstolen fastslået, at konsolideringen af overskud og underskud hos moderselskabet for de selskaber, der indgår i en skattemæssig enhed, udgør en fordel, som det, henset til behovet for at sikre fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, kan være berettiget at forbeholde hjemmehørende selskaber (jf. i denne retning dom af 25.2.2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 29-33).

63 For så vidt angår andre skattemæssige fordele end overførsel af overskud eller tab inden for en skattemæssigt integreret koncern skal spørgsmålet, om en medlemsstat kan forbeholde selskaber, der indgår i en sådan koncern, disse fordele, og dermed udelukke dem i grænseoverskridende situationer, vurderes særskilt (jf. i denne retning dom af 2.9.2015, Groupe Steria, C-386/14, EU:C:2015:524, præmis 27 og 28).

64 I overensstemmelse med denne retspraksis fastslog Domstolen i dom af 22. februar 2018, X og X (C-398/16 og C-399/16, EU:C:2018:110, præmis 40 og 41), som den forelæggende ret i øvrigt har henvist til, at de nederlandske regler om fradrag af renter ikke kunne begrundes i behovet for at opretholde en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen. Dette var navnlig tilfældet, eftersom der i den sag, der gav anledning til den nævnte dom, i modsætning til en situation med en generel udligning af udgifter og indkomster i en skattemæssig enhed, var tale om en fordel, der ikke havde nogen specifik forbindelse med den skatteordning, der fandt anvendelse på sådanne enheder.

65 Således som den forelæggende ret har påpeget, er forskellen mellem de regler, der blev undersøgt inden for rammerne af dom af 22. februar 2018, X og X (C-398/16 og C-399/16, EU:C:2018:110), og de i hovedsagen omhandlede regler, at betingelserne for fradrag i medfør af de regler, der var omhandlet i den sag, der gav anledning til den nævnte dom, var forskellige, alt efter om det erhvervede selskab indgik i en skattemæssig enhed sammen med det erhvervende selskab eller ej. I hovedsagen er den forskellige behandling derimod i praksis baseret på et krav om hjemsted for det långivende selskab, som er afgørende for, at undtagelsesreglen ikke finder anvendelse. Den fordel, som Lexel gør krav på i den foreliggende sag, må imidlertid ikke forveksles med den fordel, som er forbundet med konsolidering inden for en skattemæssig enhed. Tvisten i hovedsagen vedrører således muligheden for at fradrage renteomkostninger og ikke en generel udligning af udgifter og indkomster inden for den skattemæssige enhed.

66 Under alle omstændigheder kan de forskelle, der er forbundet med gennemførelsen af de omhandlede regler inden for rammerne af de respektive nationale beskatningsordninger, ikke have betydning for undersøgelsen af spørgsmålet om, hvorvidt den i hovedsagen omhandlede forskellige behandling kan begrundes i behovet for at opretholde en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

67 Det skal i denne forbindelse præciseres, at det fremgår af forarbejderne til undtagelsesreglen, at denne udtrykkeligt tager sigte på at forhindre den udhuling af det svenske beskatningsgrundlag, som skatteplanlægning knyttet til fradrag af renteudgifter i en grænseoverskridende situation ville kunne føre til. Et sådant mål må imidlertid ikke forveksles med behovet for at opretholde en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

68 Der skal således henvises til, at et lavere skatteprovenu ikke kan anses for et tvingende alment hensyn, der kan påberåbes som begrundelse for en foranstaltning, som i princippet er i strid med en grundlæggende frihed (jf. bl.a. dom af 13.12.2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis). I modsat fald ville medlemsstaterne kunne begrænse etableringsfriheden med denne begrundelse.

69 Hertil kommer, at de renter, som Lexel har anmodet om fradrag for, således som det blev anført i retsmødet, ville have været fradragsberettigede, hvis BF ikke havde været et forbundet selskab. Når vilkårene for en koncernintern grænseoverskridende transaktion og en ekstern grænseoverskridende transaktion svarer til armslængdevilkår, er der ingen forskel mellem disse transaktioner set i forhold til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

70 Heraf følger, at begrundelsen om opretholdelse af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne ikke kan anerkendes.

71 I tredje række skal det undersøges, om den i hovedsagen omhandlede lovgivning, således som skattemyndigheden samt den svenske og den nederlandske regering i det væsentlige har gjort gældende, kan begrundes i et samlet hensyn til begrundelserne vedrørende bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse og opretholdelse af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

72 Domstolen har ganske vist allerede fastslået, at en national lovgivning, der ikke har som specifikt formål at udelukke rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, oprettet med henblik på at undgå den normalt skyldige skat af overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område, fra den i lovgivningen fastsatte skattefordel, ikke desto mindre kan anses for begrundet i formålet om at hindre skatteunddragelse sammen med formålet om at bevare en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne (jf. i denne retning dom af 21.1.2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, præmis 66 og den deri nævnte retspraksis).

73 Det skal imidlertid fremhæves, at det samlede hensyn til disse begrundelser er blevet anerkendt af Domstolen i ganske specifikke situationer, nemlig hvor bekæmpelse af skatteunddragelse udgør et særligt aspekt af det almene hensyn, der er knyttet til behovet for at opretholde en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne (jf. i denne retning dom af 18.7.2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, præmis 58 og 59, og af 21.1.2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, præmis 67).

74 Som Domstolen har bemærket, er formålene om at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og om forebyggelse af skatteunddragelse forbundne. Adfærd, der består i at oprette rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, med henblik på at undgå den normalt skyldige skat af overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område, kan således gøre indgreb i medlemsstaternes ret til at udøve deres beskatningskompetence med hensyn til sådan virksomhed og bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i fare (dom af 18.7.2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, præmis 62).

75 På dette grundlag har Domstolen kunnet fastslå, at selv hvis de omhandlede foranstaltninger ikke specifikt tager sigte på rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, oprettet med henblik på at undgå den normalt skyldige skat af overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område, kan disse foranstaltninger ikke desto mindre, henset til bl.a. behovet for at bevare en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, være begrundede (dom af 18.7.2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, præmis 63, og af 21.1.2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, præmis 66).

76 Såfremt den pågældende medlemsstat, således som det er tilfældet i hovedsagen, ikke gyldigt kan påberåbe sig begrundelsen om behovet for at opretholde en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, kan en foranstaltning som den i hovedsagen omhandlede imidlertid ikke begrundes i et samlet hensyn til behovet for at opretholde en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og behovet for at bekæmpe skatteunddragelse.

77 Følgelig kan begrundelsen om et samlet hensyn til behovet for at bevare en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og behovet for bekæmpelse af skatteunddragelse ikke anerkendes.

78 Henset til ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, i medfør af hvilken et selskab med hjemsted i en medlemsstat ikke har ret til at fradrage renter betalt til et selskab tilhørende den samme koncern, der har hjemsted i en anden medlemsstat, fordi gældsforholdet mellem dem synes at være opstået hovedsageligt med henblik på at opnå en væsentlig skattefordel, mens en sådan skattefordel ikke ville være blevet anset for at foreligge, hvis begge selskaber havde haft hjemsted i den førstnævnte medlemsstat, eftersom de i så fald ville have været omfattet af bestemmelserne vedrørende koncernbidrag.

Sagsomkostninger

79 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, i medfør af hvilken et selskab med hjemsted i en medlemsstat ikke har ret til at fradrage renter betalt til et selskab tilhørende den samme koncern, der har hjemsted i en anden medlemsstat, fordi gældsforholdet mellem dem synes at være opstået hovedsageligt med henblik på at opnå en væsentlig skattefordel, mens en sådan skattefordel ikke ville være blevet anset for at foreligge, hvis begge selskaber havde haft hjemsted i den førstnævnte medlemsstat, eftersom de i så fald ville have været omfattet af bestemmelserne vedrørende koncernbidrag.

Underskrifter