

Mål C-797/19

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

24 oktober 2019

Domstol som begär förhandsavgörande:

Bundesfinanzhof (Tyskland)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

13 mars 2019

Klagande:

B-GmbH

Motpart:

Finanzamt D

Saken i målet vid den nationella domstolen

Förtäckta vinstutdelningar från ett GmbH, vars enda aktieägare är en kommun – Underlåtenhet att tillämpa principen att dolda vinstutdelningar ska räknas till bolagets inkomster utanför balansräkningen – Frågan huruvida detta utgör statligt stöd

Föremål och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av unionsrätten, artikel 267 FEUF

Tolkningsfråga

Ska artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt tolkas så, att det är fråga om statligt stöd på vilket denna bestämmelse är tillämplig, när (varaktiga) förluster från ett kapitalbolag som hänför sig till ekonomisk verksamhet som drivs utan kostnadstäckande avgifter, enligt en medlemsstats lagstiftning visserligen i princip ska betraktas som dolda vinstutdelningar och

således inte får minska vinsten från ett kapitalbolag, men dessa rättsföljder emellertid inte är tillämpliga på varaktiga förluster vid verksamhet i kapitalbolag där majoriteten av rösterna direkt eller indirekt innehas av offentligrättsliga juridiska personer och den aktuella verksamheten tillhandahålls av trafik-, miljö-, social-, kultur-, utbildnings- eller hälsopolitiska skäl?

Anförda gemenskapsrättsliga bestämmelser

Artiklarna 107 och 108 FEUF

Anförda nationella bestämmelser

Lagen om inkomstskatt för juridiska personer (Körperschaftsteuergesetz, nedan kallad KStG) i dess lydelse enligt 2009 års skattelag (Jahressteuergesetz 2009), 4 § stycke 6, 8 § stycke 3 andra meningen, stycke 7 första meningen punkt 2 och andra meningen, stycke 9, 34 § stycke 6

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet

- 1 Klaganden i första instans och vid Bundesfinanzhof, B-GmbH, tillhandahåller energi, vatten samt telekommunikation till befolkningen, handeln, industrin, jordbruket och offentliga organ. Dessutom driver och förvaltar bolaget bland annat även badhus. Bolaget ägs i sin helhet av staden A. Det är således frågan om ett så kallat eget bolag i en kommun.
- 2 År 1998 övertog B-GmbH ett badhus från staden A. Först överläts förvaltningen av badhuset till ett helägt dotterbolag. När detta emellertid upphörde att driva verksamheten för badhuset i början av år 2002, drev B-GmbH återigen badhuset själv under de här aktuella åren (2002 och 2003). Driften av badhuset gick med förlust under de aktuella åren 2002 och 2003.
- 3 I samband med en skatterevision från skattemyndigheten ansåg granskaren att förlusterna från den egna driften av badhuset skulle anses utgöra dolda vinstutdelningar. Skattemyndigheten delade i princip granskarens bedömning, men bedömde emellertid att ovannämnda förluster inte utgjorde dolda vinstutdelningar utan driftskostnader som inte är avdragsgilla och meddelade den 15 december 2001 motsvarande beskattningsbeslut.
- 4 B-GmbH begärde omprövning, men skattemyndigheten fann till övervägande del inte någon anledning att ändra sitt beslut. Genom beslut av den 30 april 2013 fastställdes att förlusterna från den egna driften av badhuset på ... euro (2002) och ... euro (2003) utgjorde driftskostnader som inte var avdragsgilla. Bolaget överklagade beslutet till Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern som ogillade överklagandet genom dom av den 22 juni 2016. Finanzgericht bedömde att de

förluster som uppkommit under de aktuella åren utgjorde dolda vinstutdelningar till förmån för ägaren, staden A.

- 5 B-GmbH har överklagat denna dom och gör gällande att den materiella rätten har åsidosatts.

Kortfattad redogörelse för grunden till begäran om förhandsavgörande

- 6 Ett bolag kan fördela sina inkomster öppet enligt associationsrättsliga bestämmelser eller fördela dem på ett dolt sätt. En dolda fördelning av inkomster betecknas som en dold vinstutdelning. Sådana dolda vinstutdelningar får inte minska vinsten och ska enligt 8 § stycke 3 andra meningen KStG (åter) tillskrivas bolaget utanför balansräkningen. Rättsinstitutet dold vinstutdelning har i syfte att förhindra en minskning av bolagets inkomster som beror på bolagsförhållandena och således inte på verksamheten. I detta hänseende regleras endast rättsföljderna, och inte villkoren för den dolda vinstutdelningen, i 8 § stycke 3 andra meningen KStG. Dessa villkor har utvecklats genom Bundesfinanzhofs (nedan kallad BFH) praxis.
- 7 Enligt BFH:s praxis ska en dold vinstutdelning i den mening som avses i 8 § stycke 3 andra meningen KStG från ett kapitalbolag anses utgöra en minskning av tillgångarna som beror på bolagsförhållandena. I de flesta mål som har avgjorts har det i rättspraxis antagits att det beror på bolagsförhållandena när kapitalbolaget tillhandahåller sin ägare en ekonomisk fördel som en ordentlig och ansvarsfull ledning inte hade beviljat någon som inte är delägare.
- 8 BFH har bland annat slagit fast att det även kan vara frågan om en dold vinstutdelning när ett kapitalbolag utan rimlig ersättning utför verksamhet som ligger i ägarens privata intressen och medför en förlust för bolaget självt.
- 9 För en bättre förståelse av situationen har BFH även tillhandahållit information om de former i vilka kommuner kan bedriva ekonomisk verksamhet och deras möjligheter att slå samman vinstgivande och förlustbringande bolag. Kommunernas ekonomiska verksamhet äger i regel rum i två organisationsformer. En offentligrättslig juridisk person kan å ena sidan utöva ekonomisk verksamhet genom enskilda kommersiella företag (Betriebe gewerblicher Art). Därvid betraktas visserligen den offentligrättsliga juridiska personen som skattesubjekt, men beräkningen av vinsten görs emellertid i princip separat för varje enskilt kommersiellt företag. Å andra sidan kan offentligrättsliga juridiska personer använda ett kapitalbolag som rättslig form för sin ekonomiska verksamhet. Dessa kapitalbolag betecknas som "egna bolag" (Eigengesellschaften).
- 10 Innan 2009 års skattelag trädde i kraft reglerades inte i lag i vilken utsträckning det för kommersiella bolag å ena sidan och egna bolag å andra sidan var möjligt att slå samman flera enskilda bolag – särskilt vinstgivande och förlustbringande bolag – till en enhet för beräkningen av vinsten i skattehänseende, men det förelåg emellertid ett flertal domstolsavgöranden.

- 11 Vad gäller beräkningen och beskattningen av vinsten ska denna för kommersiella företag i princip göras separat för varje enskilt bolag. Den beskattningsbara vinsten från ett kommersiellt bolag kan således inte avräknas mot förluster från ett annat kommersiellt bolag för att minska skattebördan. Domstolarna och skattemyndigheten har emellertid utvecklat och tillämpat så kallade ”principer för sammanslagning”, enligt vilka i undantagsfall flera liknande bolag samt flera allmännyttiga tjänster (elektricitet, vatten, gas eller värme) samt allmännyttiga tjänster och transporttjänster får slås samman i organisatoriskt hänseende så att de skattemässigt anses utgöra ett enda kommersiellt bolag, eftersom deras verksamhet bygger på samma syfte, nämligen att säkerställa försörjningen av befolkningen. Dessa sammanslagningsgrunder har reglerats i lag för kommersiella bolag i 4 § stycke 6 KStG genom 2009 års skattelag.
- 12 Frågan enligt vilka rättsliga principer flera olika kommersiella verksamhetsområden från en offentligrättslig juridisk person får slås samman inom ett eget bolag i form av ett kapitalbolag besvarades inte på ett enhetligt sätt i rättspraxis och av skattemyndigheten innan 2009 års skattelag antogs.
- 13 Lagstiftaren har genom 2009 års skattelag, genom vilken KStG ändrades, för första gången antagit lagbestämmelser för hur bolag som alltid går med förlust inom ramen för kommersiella bolag och egna bolag som förvaltas av offentligrättsliga juridiska personer ska behandlas i skattemässigt hänseende. Vad gäller egna bolag innebär bestämmelsen i 8 § stycke 7 första meningen punkt 2 KStG i dess nya lydelse inte redan att rättsföljderna för en dold vinstutdelning ska tillämpas på ett kapitalbolag där majoriteten av rösterna direkt eller indirekt innehas av offentligrättsliga juridiska personer och det är styrkt att förlusterna från den verksamhet som stadigvarande går med förlust, av den anledningen att de tillhandahåller sådan verksamhet som alltid går med förlust. En verksamhet som stadigvarande går med förlust föreligger enligt 8 § stycke 7 andra meningen KStG i dess nya lydelse om en ekonomisk verksamhet tillhandahålls utan kostnadstäckande avgifter av trafik-, miljö-, social-, kultur-, utbildnings- och hälsopolitiska skäl. I 34 § stycke 6 fjärde meningen KStG i dess nya lydelse föreskrivs att ändringen även är tillämplig på perioden före 2009. Bestämmelsen skulle således även vara tillämplig på de här aktuella åren 2002 och 2003.
- 14 Dessutom infördes en komplex bestämmelse för egna bolag i 8 § stycke 9 KStG i dess nya lydelse som ska säkerställa att privilegierade förluster från verksamhet som alltid går med förlust inte avräknas mot vinster från sådan verksamhet som inte anses kunna slås samman med den verksamhet som alltid går med förlust. Således ska samma principer för sammanslagning som regleras för egna bolag i 4 § stycke 6 KStG i dess nya lydelse gälla för kommersiella bolag. Emellertid har lagstiftaren i 8 § stycke 9 KStG i dess nya lydelse – till skillnad från 8 § stycke 7 KStG i dess nya lydelse – inte infört någon hänvisning att bestämmelsen ska tillämpas retroaktivt, utan först från år 2009 (34 § stycke 6 nionde meningen KStG i dess nya lydelse).

Bedömningen av målet enligt de nationella bestämmelserna

- 15 När det gäller de förluster som har uppkommit för B-GmbH under de aktuella åren är det i sin helhet frågan om dolda vinstutdelningar – vilka höjer bolagets inkomster – till staden A i egenskap av enda delägare. Eftersom en ordentlig och ansvarsfull ledning inte hade avstått från att kräva att ägaren kompenserar förlusterna på motsvarande sätt, beror situationen på bolagsförhållandena. En ordentlig och ansvarsfull ledning skulle inte vara villig att tillhandahålla tjänster som omfattas av den enda delägarans ansvarsområde och för detta godta permanenta förluster.
- 16 Korrigeringen av en dold vinstutdelning utanför balansräkningen strider emellertid mot den nya bestämmelse som införts genom 2009 års skattelag i 8 § stycke 7 första meningen punkt 2 jämförd med andra meningen KStG i dess nya lydelse, enligt vilken rättsföljderna för en dold vinstutdelning vid kapitalbolag där majoriteten av rösterna direkt eller indirekt innehas av offentligrättsliga juridiska personer och bevisligen uteslutande dessa ägare bär de ständiga förlusterna från verksamheten, inte redan är tillämpliga, eftersom de tillhandahåller en sådan verksamhet som ständigt går med förlust. Villkoren i 8 § stycke 7 första meningen punkt 2 jämförd med andra meningen KStG i dess nya lydelse är inte uppfyllda.
- 17 Vid en tillämpning av 8 § stycke 7 första meningen punkt 2 jämförd med andra meningen KStG i dess nya lydelse kan förlusterna från driften av badhuset avräknas mot resultat från B-GmbH:s andra verksamhetsområden (energi- och vattenförsörjning etc.). Således har bolaget möjlighet att avräkna förlusterna från driften av badhuset mot andra verksamheter (energi- och vattenförsörjning etc.) och minska sina vinster och således minska belastningen av inkomstskatt för juridiska personer på motsvarande sätt.

Bedömning enligt unionsrätten

- 18 Det ska klargöras huruvida detta skatteundantag enligt 8 § stycke 7 första meningen punkt 2 jämförd med andra meningen KStG i dess nya lydelse utgör ett statligt stöd på vilket 107.1 FEUF är tillämpligt och således omfattas av genomförandeförbudet enligt artikel 108.3 FEUF, eftersom det införts utan beaktande av det förfarande för förhandskontroll som föreskrivs i artikel 108.3 FEUF.
- 19 Denna fråga är avgörande för utgången i förevarande mål. Om 8 § stycke 7 KStG i dess nya lydelse anses utgöra stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, får bestämmelsen enligt artikel 108.3 tredje meningen FEUF inte tillämpas förrän kommissionen beslutat huruvida skatteundantaget är förenligt med den inre marknaden. Förfarandet i målet om överklagande ska vilandeförklaras till dess kommissionen har fattat beslut. Om skatteundantaget enligt 8 § stycke 7 KStG i dess nya lydelse däremot inte utgör något förbjudet stöd ska Finanzgerichts dom upphävas och talan ska bifallas. Bolagets överklagande ska i så fall anses välgrundat. B-GmbH kan i så fall återopa skatteundantaget.

- 20 BFH anser att det är frågan om statligt stöd i förevarande mål. Nämna domstol lämnar följande synpunkter i detta hänseende.
- 21 Enligt EU-domstolens fasta praxis krävs att följande villkor är uppfyllda för att en nationell åtgärd ska anses utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF (se dom av den 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 19).
- 22 Inledningsvis krävs det att det är frågan om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel som direkt eller indirekt kan gynna företag, liksom åtgärder som kan anses ge det mottagande företaget ekonomiska fördelar som det inte skulle ha erhållit enligt normala marknadsmässiga villkor, anses utgöra statligt stöd (dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 21).
- 23 Skatteundantaget enligt 8 § stycke 7 första meningen punkt 2 jämförd med andra meningen KStG i dess nya lydelse utgör en sådan fördel. Enligt EU-domstolens fasta rättspraxis omfattar ”begreppet stöd inte enbart konkreta förmåner, utan även ingripanden som på olika sätt minskar de kostnader som normalt belastar företagets budget och som därigenom, utan att det är fråga om subventioner i strikt bemärkelse, är av samma karaktär och har identiskt lika effekter (se, till exempel, dom av den 3 mars 2005, Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, punkt 36). Detta är fallet i förvarande mål, eftersom B-GmbH genom 8 § stycke 7 jämförd med 34 § stycke 6 fjärde meningen KStG i dess nya lydelse retroaktivt undantas från skyldigheten att korrigera de löpande rörelseförluster som driften av badhuset medför utanför balansräkningen.
- 24 I förevarande mål skulle det inte föreligga en sådan fördel om den statliga åtgärden kan anses utgöra en kompensation för att B-GmbH genom driften av badhuset eventuellt (även) fullgör skyldigheter avseende allmännyttiga tjänster. Enligt EU-domstolens praxis omfattas offentligt stöd som lämnats till företag som uttryckligen har ålagts skyldigheter att tillhandahålla allmännyttiga tjänster i syfte att ersätta dem för kostnader som uppkommer vid fullgörandet av dessa skyldigheter inte av artikel 107.1 FEUF (se dom av den 24 juli 2003, Altmark Trans och Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00, EU:C:2003:415). För detta krävs att de villkor som anges i domen Altmark Trans är uppfyllda.
- 25 BFH har prövat dessa villkor, men anser inte att 8 § stycke 7 andra meningen KStG i dess nya lydelse uppfyller dem. I bestämmelsen anges endast på ett schablonartat sätt vissa allmänpolitiska skäl för att gynna en verksamhet som stadigvarande går med förlust. Någon klar definition av de allmännyttiga tjänsterna föreligger inte, lika lite som de kriterier på grundval av vilka ersättningen beräknas, för att undvika att ersättningen medför att det mottagande företaget gynnas i förhållande till konkurrerande företag.
- 26 BFH anser inte heller att det så kallade sektoriella undantaget enligt artikel 106.2 FEUF gör att det är uteslutet att det föreligger en fördel. Enligt artikel 106.2 FEUF

kan en ersättning som staten beviljat som motprestation för tillhandahållandet av en allmännyttig tjänst under vissa förhållanden vara förenlig med den inre marknaden. Trots skillnaderna mellan en situation där det inte anses vara frågan om stöd enligt EU-domstolens dom i målet Altmark och frågan huruvida stöd är förenligt enligt artikel 106.2 FEUF är det numera möjligt att utgå från att den rättsliga prövningen av villkoren för en tillåten kompensation i stor utsträckning är identiska (se tribunalens dom av den 12 februari 2008, BUPA m.fl./kommissionen, T-289/03, EU:T:2008:29).

- 27 Dessutom är stöd som kan påverka handeln mellan medlemsstaterna förbjudet enligt artikel 107.1 FEUF. Särskilt kan nämnas att om ett stöd som beviljas av en medlemsstat förstärker ett företags ställning i förhållande till andra konkurrerande företag i handeln inom gemenskapen, ska denna handel anses påverkad av detta stöd (se dom av den 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze m.fl., C-222/04, EU:C:2006:8, punkt 141 och där angiven rättspraxis). Det är vidare inte nödvändigt att det gynnade företaget självt deltar i handeln mellan medlemsstaterna.
- 28 Dessa villkor är uppfyllda i förevarande mål. Underlåtenheten att vidta en korrigerande av den dolda vinstutdelningen utanför balansräkningen stärker de kommunala egna bolagen i finansiellt hänseende. Det blir betydligt svårare för potentiella konkurrenter från andra medlemsstater att öppna ett liknande badhus som det som B-GmbH driver i Tyskland. Framför allt ska emellertid beaktas i detta sammanhang att underlåtenheten att korrigera den dolda vinstutdelningen utanför balansräkningen medför en möjlighet att avräkna de löpande förlusterna mot vinster från andra verksamhetsområden (t.ex. energi- och vattenförsörjning) vid fastställandet av bolagets inkomster. Dessa verksamhetsområden stärks i vart fall genom möjligheten att avräkna förluster. Det föreligger därför en möjlig konkurrenssituation med internationella privata aktörer inom dessa verksamhetsområden. Således saknar det betydelse om driften av badhuset i den aktuella situationen eventuellt utgör en rent lokal ekonomisk verksamhet.
- 29 Vidare ska åtgärden ge mottagaren en selektiv fördel. Vid bedömningen av selektiviteten krävs ett fastställande huruvida den aktuella nationella åtgärden, inom ramen för en viss rättslig reglering, kan gynna ”vissa företag eller viss produktion” i förhållande till andra företag som, mot bakgrund av det mål som eftersträvas med regleringen, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, och som således är föremål för en särbehandling som i allt väsentligt kan anses vara diskriminerande (se dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 54, och domen kommissionen/Aer Lingus, C-164/15 P och C-165/15 P, EU:C:2016:990, punkt 51).
- 30 För att en nationell skatteåtgärd ska kunna kvalificeras som ”selektiv” ska först slås fast vilket allmänt skattesystem eller ”normalt” skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten. I ett andra steg måste det visas att den aktuella skatteåtgärden avviker från det allmänna systemet i det att den medför att

skillnader görs i behandlingen av ekonomiska aktörer som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med detta allmänna skattesystem (dom av den 21 december 2016, World Duty Free Group, C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:15:15, punkt 57).

- 31 I förevarande mål avviker 8 § stycke 7 första meningen punkt 2 jämförd med andra meningen KStG i dess nya lydelse från de allmänna reglerna för en korrigerig utanför balansräkningen av den dolda vinstutdelningen enligt 8 § stycke 3 andra meningen KStG när det gäller en offentligrättslig juridisk persons egna bolag, om dessa på grund av allmänna politiska överväganden fortsätter att utöva en verksamhet fastän denna verksamhet stadigvarande går med förlust. Genom den nya bestämmelsen i 8 § stycke 7 första meningen punkt 2 jämförd med andra meningen KStG i dess nya lydelse får egna bolag från offentligrättsliga juridiska personer möjlighet att avstå från att göra en korrigerig av den dolda vinstutdelningen utanför balansräkningen. Således får dessa företag först möjlighet att avräkna de löpande förlusterna vid beräkningen av bolagets inkomster mot vinster från andra verksamhetsområden. Vad gäller det eftersträvade syftet med den allmänna regleringen av dolda vinstutdelningar i 8 § stycke 3 andra meningen KStG, enligt vilken minskningar av tillgångarna som beror på bolagsförhållandena inte får minska beräkningsunderlaget, befinner sig alla kapitalbolag i egenskap av ekonomiska aktörer i faktiskt och rättsligt hänseende i en jämförbar situation. Det är således frågan om en sektorspecifik selektivitet till förmån för vissa företag som tillhandahåller tjänster i allmänhetens intresse.
- 32 Slutligen ska åtgärden snedvrída eller hota att snedvrída konkurrensen. Enligt EU-domstolens praxis behöver det i detta sammanhang inte styrkas att konkurrensen faktiskt snedvríds, utan endast undersökas huruvida stödet kan snedvrída konkurrensen (se dom av den 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze m.fl., C-222/04, EU:C:2006:8, punkt 140 och där angiven rättspraxis).
- 33 I förevarande mål kan 8 § stycke 7 första meningen punkt 2 jämförd med andra meningen KStG i dess nya lydelse antas medföra en potentiell snedvrídning av konkurrensen. I detta sammanhang ska det återigen beaktas att sloandet av kravet på en korrigerig av den dolda vinstutdelningen utanför balansräkningen först medför en möjlighet att avräkna de löpande förlusterna vid beräkningen av bolagets inkomster mot vinster från andra verksamhetsområden (t.ex. energi- och vattenförsörjning etc.) och därigenom minska skattebördan för dessa lönsamma verksamhetsområden. Det föreligger därför en möjlig konkurrenssituation med interregionala privata aktörer inom dessa verksamhetsområden.
- 34 BFH anser inte heller att det är frågan om ett stöd av mindre betydelse som omfattas av kommissionens förordning (EG) nr 1998/2006 av den 15 december 2006 (EUT L 379, 2006, s. 5). Således utgör finansiellt stöd som inte överstiger ett tak på 200 000 euro under en period på tre år inte statligt stöd, eftersom det inte har någon väsentlig påverkan på konkurrensen och handeln mellan medlemsstaterna. Oberoende av det faktum att denna begränsning borde vara

överskriden i detta mål, framgår det av EU-domstolens praxis att en nationell bestämmelse i vilken inte föreskrivs någon begränsning av det belopp som ett enskilt företag kan erhålla, inte omfattas av den regel om försumbart stöd som fastställts i kommissionens meddelande (se dom av den 3 mars 2005, Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130).

- 35 I övrigt anser BFH inte heller att det är fråga om ett befintligt stöd i förevarande mål, utan om ett nytt stöd i den mening som avses i artikel 108.3 FEUF som således omfattas av tillämpningsförbudet enligt artikel 108.3 tredje meningen FEUF.
- 36 För att klargöra frågan huruvida BFH:s uppfattning är korrekt i förevarande mål och det faktiskt föreligger ett statligt stöd, hänskjuts ovannämnda fråga till EU-domstolen med begäran om förhandsavgörande.

ARBETS-DOKUMENT