

Sag C-135/24

Anmodning om præjudiciel afgørelse

Dato for indlevering:

20. februar 2024

Forelæggende ret:

Tribunal de première instance de Liège (Belgien)

Afgørelse af:

29. januar 2024

Sagsøger:

John Cockerill SA

Sagsøgt:

État belge

**Tribunal de première instance de Liège – Division Liège
(retten i første instans i Liège – Liège-afdelingen)**

Afgørelse

Affaires civiles (civile sager)

Chambre fiscale (afdelingen for skatte- og afgiftssager)

Sagsparter:

JOHN COCKERILL SA, [udelades]

sagsøger [udelades]

mod:

ÉTAT BELGE [udelades]

sagsøgte [udelades]

I. SAGSFORLØB

[Udelades]

[processuelle bemærkninger]

Efter at parterne [udelades] har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 18. december 2023 [udelades].

II. DE FAKTISKE OMSTÆNDIGHEDER OG SAGENS GENSTAND

1.

Tvisten vedrører følgende skattebidrag:

| Skatteår | Skattnummer | Skattens art | Opgørelsesdato |
|----------|-------------|--------------|----------------|
| 2020 | 815319915 | Selskabsskat | 1.2.2021 |

2.

Sagsøgeren (herefter »John Cockerill«) er et selskab, der er hjemmehørende i Belgien og selskabsskattepligtigt i Belgien.

3.

Selskabet blev for skatteåret 2020 blev selskabet beskattet på grundlag af oplysningerne i sin selvangivelse.

4.

Den 20. april 2021 indgav selskabet en administrativ klage over den skat, der blev beregnet på dette grundlag.

John Cockerill betragter det som en tilsidesættelse af Rådets direktiv 2011/96/EU af 30. november 2011 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (herefter »moder- og datterselskabsdirektivet« eller »direktivet«), som burde have været bindende for den belgiske lovgiver, at selskabet på grund af artikel 207, stk. 8, i Code des Impôts sur les Revenus (indkomstskatteloven, herefter »CIR 92«) i den affattelse, der gjaldt for det pågældende skatteår, ikke kunne fradrage hele sin »endeligt

beskattede indkomst« (herefter »EBI«) for det indeværende år i en koncernintern overførsel, som selskabet havde modtaget, selv om denne overførsel angiveligt opfyldte samtlige betingelser i artikel 205/5 i CIR 92 og ligeledes havde været genstand for en ad hoc-aftale som omhandlet i den kongelige anordning om gennemførelse af CIR 92.

5.

I 2019 modtog John Cockerill nærmere bestemt et samlet udbytte på 102 786 997,32 EUR.

[Udelades]

John Cockerill har anført, at af dette udbytte opfylder et beløb svarende til 96 302 105,00 EUR betingelserne for at være omfattet af ordningen for endeligt beskattet indkomst (herefter »EBI-ordningen«) i overensstemmelse med artikel 202 og 203 i CIR 92.

6.

Samme år modtog John Cockerill i øvrigt en koncernintern overførsel på 43 697 824,53 EUR (herefter »overførslen«).

Overførslen stammer fra [udelades] [3] selskaber[, der er hjemmehørende i Belgien]. [Udelades]

7.

Efter John Cockerills opfattelse opfylder overførslen samtlige betingelser [udelades] [for at være omfattet af skatteordningen for koncerninterne overførsler].

Det overførte beløb blev tilføjet i John Cockerills selskabsbeskatningsgrundlag for det omtvistede skatteår. John Cockerill kunne imidlertid ikke fratække EBI for det indeværende år i dette beskatningsgrundlag.

8.

Efter John Cockerills opfattelse er denne situation, der indebærer, at selskabet skal betale selskabsskat, men ikke skulle have betalt en sådan skat, hvis det ikke havde modtaget udbytte, i strid med [moder- og datterselskabsdirektivet] [udelades].

9.

John Cockerill anfægtede denne situation i forbindelse med en klage, der blev indgivet den 20. april 2021. Selskabet fik afslag på klagen ved afgørelse af 16. september 2022. John Cockerill har som følge heraf anlagt den foreliggende sag den 5. december 2022.

III. PÅSTANDE

10.

John Cockerill har principalt nedlagt påstand om, at det omtvistede skattebidrag nedsættes, eftersom selskabet i strid med direktivet ikke har været i stand til at fradrage EBI for det indeværende år i overførslen.

John Cockerill har subsidiært anmodet retten om at forelægge Domstolen et præjudicielt spørgsmål [udelades], der i givet fald formuleres således:

»Skal artikel 4 i direktiv 2011/96/EU, sammenholdt med andre EU-retskilder, fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, i) hvori der er indført et skattekonsolideringssystem, der på visse betingelser gør det muligt for koncerner at overføre hele eller en del af visse datterselskabers skattepligtige overskud til andre datterselskaber, der har haft underskud i løbet af skatteåret (den koncerninterne overførsel), men ii) som med hensyn til modtaget udbytte udelukker underskudsgivende selskaber, der opfylder betingelserne for skattefritagelse i henhold til lovgivningen i den medlemsstat, der gennemfører direktiv 2011/96, fra denne fordel?«

11.

État belge har anført, at påstanden bør antages til realitetsbehandling, men forkastes, og har nedlagt påstand om, at skattebidraget berigtiges.

IV. FORMALITETEN

12.

[Udelades] [S]agen fremmes til realitetsbehandling [udelades].

V. RETLIGE BEMÆRKNINGER

Det første principale anbringende:

i) Moder- og datterselskabsdirektivet og dets gennemførelse

13.

Direktivets artikel 4 bestemmer, at »[h]vis et moderselskab [...] som følge af moderselskabets forbindelse med sit datterselskab modtager overskud, der udloddes ved en anden lejlighed end i forbindelse med datterselskabets likvidation, skal moderselskabets stat [...] undlade at beskatte dette overskud«.

Direktivet giver således adgang til skattefritagelse for udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, såfremt de betingelser, der er fastsat i direktivet, er opfyldt.

14.

Med hensyn til direktivets direkte virkning har Domstolen [...] allerede for så vidt angår artikel 4 i direktiv 90/435 præciseret følgende:

»61. Det fremgår herved af Domstolens faste praksis, at den omstændighed, at medlemsstaterne kan vælge mellem flere forskellige midler til at nå det mål, som er foreskrevet ved et direktiv, ikke udelukker, at private ved de nationale domstole kan gøre de rettigheder gældende, som kan fastslås med tilstrækkelig sikkerhed alene på grundlag af direktivets bestemmelser (jf. bl.a. dommen i sagen Frankovich m.fl., præmis 17, og dom af 17.7.2008, sag C-226/07, Flughafen Köln/Bonn, Sml. I, s. 5999, præmis 30).«¹

15.

Direktivet er blevet gennemført i national belgisk ret ved hjælp af metoden med medregning og fradrag (artikel 202 ff. i CIR 92). Denne metode indebærer i korte træk, at det udbytte, som datterselskabet udlodder, først medregnes i moderselskabets beskatningsgrundlag og dernæst fratrækkes i dette grundlag, såfremt de lovbestemte betingelser er opfyldt. Hvis EBI er højere end selskabets beskatningsgrundlag, kan den overskydende EBI fremføres til senere skatteår (artikel 205, stk. 3, i CIR 92).

ii) Den belgiske ordning for koncerninterne overførsler

16.

[Udelades]² [udelades] Ordningen for koncerninterne overførsler [i den affattelse, der finder anvendelse i den foreliggende sag³] trådte i kraft den 1. januar 2019.

Ordningen for koncerninterne overførsler gør det på meget strenge betingelser muligt for de berørte belgiske selskaber at overføre hele eller en del af deres overskud til selskaber i samme koncern, som ville have haft underskud i samme beskatningsperiode.

For det selskab, der foretager overførslen, kan det overførte beløb fradrages i selskabsskatten (artikel 205/5 i CIR 92).

¹ Dom af 12.2.2009, Cobelfret, C-138/07, ECLI:EU:C:2009:82.

² [Udelades]

³ M.B., 10.8.2018, s. 62656.

For det selskab, der modtager overførslen, medregnes det overførte beløb i beskatningsgrundlaget. Underskuddet i indeværende år kan anvendes til at nedbringe beskatningsgrundlaget.

iii) EBI-ordningen og den delvise belgiske skattekonsolidering

17.

I henhold til [artikel 207, stk. 8, i CIR 92 i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder] [udelades] kan EBI for det indeværende år ikke modregnes i den koncerninterne overførsel, der er modtaget [udelades].

[Denne bestemmelse] [udelades] fastsatte således, at *»ingen af de fradrag, der er fastsat i artikel [202 og 203 i CIR], kan anvendes på beløbet for den i artikel 185, stk. 4, første afsnit, omhandlede koncerninterne overførsel, som indgår i beskatningsgrundlaget«*.

Dette forbud er nu indeholdt i artikel 206/3, stk. 1, første afsnit, ottende led, i CIR 92.

Da der ifølge artikel 207, stk. 8, i CIR 92 ikke kan ske fradrag (bl.a. af EBI) i beløbet for en koncernintern overførsel, udgør dette beløb således et *»minimalt beskatningsgrundlag«*.

John Cockerill har konkret fremhævet, at selskabets beskatningsgrundlag for skatteåret 2020 udgør 44 142 423,75 EUR [udelades], dvs. et beløb svarende til overførslen med tillæg af et beløb, der [til dels] svarer til kørselsudgifter [udelades] (444 599,22 EUR), som ligeledes er underlagt en grænse for fradrag af EBI (artikel 207, stk. 7, i CIR i den udgave, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder).

Den skyldige selskabsskat af dette beløb udgør 13 057 328,95 EUR.

Hvis John Cockerill ikke havde modtaget udbytte i det omhandlede skatteår, ville beskatningsgrundlaget have været negativt (dvs. -4 854 452,59 EUR). Der skulle i så fald ikke betales nogen selskabsskat for det omhandlede skatteår.

iv) Sammenfatning af parternes synspunkter

18.

John Cockerill har anført, at det i henhold til den belgiske ordning for koncerninterne overførsler ikke er muligt at fradrage EBI for det indeværende år i den modtagne koncerninterne overførsel. John Cockerill har konstateret, at selskabet som følge heraf har mistet en *»skattefordel«*. Dette må betragtes som en forskelsbehandling, der er i strid med direktivet, hvis situationen for et selskab,

som modtager udbytte, der er skattefritaget i henhold til direktivet, sammenlignes med situationen for et andet selskab, som ikke modtager et sådant udbytte (selv om begge selskaber har modtaget den samme koncerninterne overførsel).

John Cockerill er ligeledes af den opfattelse, at det vil svare til at beskatte udbytte i strid med direktivet, hvis et selskab, der har modtaget skattefritaget udbytte, nægtes en skattefordel, der er fastsat i national belgisk ret.

John Cockerill har endelig anført, at den omstændighed, at EBI, der ikke har kunnet modregnes i den modtagne koncerninterne overførsel, kan overføres til senere år, ikke i sig selv kan kompensere for ordningens manglende overensstemmelse med direktivet. Når udbytte beskattes, hvorefter der indrømmes et fradrag, som kan fremføres til efterfølgende skatteår, svarer det ikke til en ren skattefritagelse for dette udbytte. Efter John Cockerills opfattelse kan forbuddet mod at fradrage EBI for det indeværende år i den modtagne koncerninterne overførsel desuden ikke betragtes som en bestemmelse om bekæmpelse af misbrug.

19.

État belge har påpeget, at »EBI«-udbytte, der ikke har kunnet fradrages i henhold til artikel 207, stk. 8, i CIR 92, ifølge den gældende ordning kan fremføres til senere skatteår.

État belge har endvidere henvist til, at moder- og datterselskabsdirektivet »ikke [er] til hinder for anvendelsen af interne bestemmelser eller overenskomster, som er nødvendige for at hindre svig og misbrug« (direktivets artikel 1[, stk. 2]).

Selv om det efter ophævelsen af artikel 205/5, stk. 3, i CIR 92 ikke længere er forbudt for selskaber, der er parter i en koncernintern overenskomst, at overføre mere, end der kræves for blot at kompensere for underskuddet i det selskab, der modtager overførslen, udlignes en sådan overførsel, der overstiger underskuddet, efter État belges opfattelse ved anvendelsen af artikel 207, stk. 8, i CIR 92.

Ifølge État belge gør den sidstnævnte bestemmelse det således mindre interessant at foretage en overførsel, som overstiger det skattemæssige underskud i det selskab, der modtager overførslen. Lovgivers oprindelige hensigt om at begrænse sådanne koncerninterne overførsler har således ikke ændret sig.

Henset til begrundelsen for ordningen for koncerninterne overførsler, som er at sikre en passende kompenserings mellem overskud og underskud inden for en koncern, udgør bestemmelsen i artikel 207, stk. 8, i CIR 92 en »begrænsende« bestemmelse, der har til formål at forhindre ethvert forsøg på at misbruge ordningen for koncerninterne overførsler ved at udligne de fordele, der er forbundet med en for høj koncernintern overførsel, og at undgå, at konkurrencevilkårene inden for det indre marked fordrejes.

État belge har endelig pointeret dels, at den koncerninterne ordning er frivillig og frit tilgængelig, dels at den udgør en parallel til ordningen med ekstraordinære og vederlagsfrie fordele. Anvendelsen af artikel 207, stk. 8, i CIR 92 kan efter État belges opfattelse ikke adskilles fra ordningen for koncerninterne overførsler.

Rettens bedømmelse

20.

Retten konstaterer, at Domstolen [udelades] har fastslået, at moderdatterdirektivets artikel 4, stk. 1, har direkte virkning ⁴.

21.

Domstolen har desuden behandlet lignende spørgsmål i en række domme ⁵⁶, herunder en dom af 19. december 2019 ⁷, hvori det bemærkes, at direktivet:

⁴ Denne direkte virkning er bl.a. nævnt i forhåndsafgørelse nr. 2019 0935 af 19.11.2019.

⁵ Domstolen har i dom af 12.2.2009, C-138/07, fastsætter følgende:

»Artikel 4, stk. 1, første led, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter udbytte, som et moderselskab modtager, indgår i moderselskabets beskatningsgrundlag for derefter at fratrækkes i dette beskatningsgrundlag med 95%, for så vidt som der for den omhandlede skatteperiode efter fradrag for andre fritagne udbytter består af overskud. Artikel 4, stk. 1, første led, i direktiv 90/435 er ubetinget og tilstrækkeligt præcis til at kunne påberåbes ved de nationale domstole.«

⁶ Domstolen har i dom af 26.10.2017, C-39/16 (ECLI:EU:C:2017:813 1), præmis 52, bemærket følgende:

»Det skal endvidere fastslås, at den regel, der er fastlagt i artikel 4, stk. 2, i direktiv 90/435, ville ophæve den effektive virkning af reglen i denne artikels stk. 1, hvis den førstnævnte regel skulle fortolkes således, at den giver medlemsstaterne mulighed for at nægte fradrag i et moderselskabs skattepligtige overskud af alle udgifter til renter af lån op til et beløb, der svarer til det skattefritagne udbytte, som moderselskabet modtager fra sin kapitalandel i et datterselskab, uden at denne manglende fradragsret er begrænset til renteudgifter i forbindelse med finansieringen af en sådan kapitalandel, hvorfra dette udbytte stammer. En sådan forståelse ville nemlig give disse medlemsstater mulighed for indirekte at forhøje et moderselskabs skattepligtige indtægt, hvilket ville påvirke den skattemæssige neutralitet af fordelingen af det udbytte, som et datterselskab, der har hjemsted i en medlemsstat, udbetaler til sit moderselskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat.«

⁷ Domstolen har i dom af 19.12.2019, C-389/18, præmis 45, bemærket følgende: »Kombinationen af ordningen for fradrag af endeligt beskattet indkomst, der finder anvendelse på modtaget udbytte, af den rækkefølge for fradrag, der er fastsat i den nationale lovgivning, samt af den tidsmæssige begrænsning af muligheden for at anvende fradraget for risikovillig kapital synes således at kunne bevirke, at moderselskabets modtagelse af udbytte medfører et tab af en anden i national lovgivning fastsat skattefordel, og dermed en hårdere beskatning af dette moderselskab end den beskatning, som moderselskabet ville have været undergivet, hvis det ikke havde modtaget udbytte fra sit ikke-hjemmehørende datterselskab, eller hvis dette udbytte,

»forbyder medlemsstaterne at beskatte moderselskabet af overskud, som datterselskabet udlodder til det [...], og at en national lovgivning, der – selv om den ikke beskatter udbytte modtaget af moderselskabet som sådan – kan bevirke, at moderselskabet indirekte beskattes af dette udbytte, er omfattet af dette forbud«.

Efter État belges opfattelse kan denne retspraksis imidlertid ikke bringes i anvendelse, hvilket bl.a. skyldes, at direktivet udelukkende beskytter det moderselskab, der modtager udbyttet, og at modtageren af overførslen ifølge den belgiske ordning, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder, ikke er den begunstigede skattepligtige.

Den forelæggende ret må imidlertid konstatere, at gennemgangen af Domstolens praksis under alle omstændigheder har givet anledning til et problem med hensyn til EU-rettens fortolkning [udelades] ⁸.

[formuleringen af det præjudicielle spørgsmål, der er gengivet i konklusionen] [udelades]

PÅ GRUNDLAG AF DISSE PRÆMISSER

Kender retten efter kontradiktorisk forhandling for ret [processuelle bemærkninger]

[Udelades]

Den Europæiske Unions Domstol forelægges følgende præjudicielle spørgsmål:

- Har artikel 4 i direktiv 2011/96/EU direkte virkning, og skal denne bestemmelse, sammenholdt med andre EU-retskilder, fortolkes således, at den er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat,
 - i) hvori der er indført et skattekonsolideringssystem (koncernintern overførsel), der på visse betingelser gør det muligt for koncerner at overføre hele eller en del af visse datterselskabers skattepligtige overskud til andre datterselskaber, der har haft underskud i løbet af skatteåret (den koncerninterne overførsel), og
 - ii) som med hensyn til modtaget udbytte udelukker underskudsgivende selskaber, der opfylder betingelserne for

således som den forelæggende ret har anført, ganske enkelt blev udskilt fra moderselskabets beskatningsgrundlag.«

⁸ Jf. ligeledes finansministerens svar på Peter De Roovers parlamentariske forespørgsel nr. 1301 af 11.1.2023, som bl.a. er tilgængelig på www.fisconetplus.be.

skattefritagelse i henhold til lovgivningen i den medlemsstat, der gennemfører direktiv 2011/96, fra denne fordel?

- Kan denne lovgivning omfattes af anvendelsesområdet for artikel 1, stk. 2, i direktiv 2011/96, hvori det præciseres, at direktivet »ikke [er] til hinder for anvendelsen af interne bestemmelser eller overenskomster, som er nødvendige for at hindre svig og misbrug«[?] [Udelades]

[processuelle bemærkninger og underskrifter]

[Udelades]

ARBEJDSDOKUMENT