

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

17. juli 2014 (*)

»Skattelovgivning – etableringsfrihed – national indkomstbeskatning – koncernbeskatning – beskatning af virksomhed, der udøves af hjemmehørende selskabers faste udenlandske driftssteder – undgåelse af dobbeltbeskatning ved skattelempelse (creditmetoden) – genbeskatning af tidligere fratrukne underskud ved afhændelse af et fast driftssted til et koncernforbundet selskab, over for hvilket den pågældende medlemsstat ikke udøver sin beskatningskompetence«

I sag C-48/13,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Østre Landsret ved afgørelse af 22. januar 2013, indgået til Domstolen den 28. januar 2013, i sagen:

Nordea Bank Danmark A/S

mod

Skatteministeriet,

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, V. Skouris, vicepræsidenten, K. Lenaerts, afdelingsformændene A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešić, E. Juhász og A. Borg Barthet samt dommerne A. Rosas, J. Malenovský, J.-C. Bonichot (refererende dommer), C. Vajda, S. Rodin og F. Biltgen,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Nordea Bank Danmark A/S ved advokat H. Hansen
- den danske regering ved V. Pasternak Jørgensen, som befuldmægtiget, bistået af advokat K. Lundgaard Hansen
- den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede
- den nederlandske regering ved M. Bulterman og J. Langer, som befuldmægtigede
- den østrigske regering ved A. Posch, som befuldmægtiget
- Europa-Kommissionen ved W. Roels og C. Barslev, som befuldmægtigede
- EFTA-Tilsynsmyndigheden ved X. Lewis, G. Mathisen og A. Steinarsdóttir, som

befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 13. marts 2014, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 49 TEUF og 54 TEUF samt artikel 31 og 34 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 (EFT 1994 L 1, s. 3, herefter »EØS-aftalen«) om etableringsfrihed.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en sag anlagt af Nordea Bank Danmark A/S (herefter »Nordea Bank«), som er et dansk selskab, til prøvelse af afgørelser fra Skatteministeriet, hvorved underskud, der tidligere er blevet fratrasket for visse af selskabets faste udenlandske driftssteder, er blevet genbeskattet, idet de er henført til beskatningsgrundlaget.

Retsforskrifter

International ret

3 Artikel 7, stk. 1, i den overenskomst mellem de nordiske lande til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter, der blev indgået i Helsingfors den 23. september 1996 (SopS 26/1997, herefter »den nordiske konvention«), fastsætter:

»Indkomst ved erhvervsvirksomhed, som et foretagende i en kontraherende stat oppebærer, kan kun beskattes i denne stat, medmindre foretagendet driver erhvervsvirksomhed i den anden kontraherende stat gennem et der beliggende fast driftssted. Såfremt foretagendet driver en sådan virksomhed, kan dets indkomst beskattes i denne anden stat, men dog kun for så vidt angår den del deraf, som kan henføres til det faste driftssted.«

4 I medfør af konventionens artikel 25 har de kontraherende stater valgt at neutralisere dobbeltbeskatningen af de faste driftssteder ved hjælp af den såkaldte »creditmetode«. I henhold hertil skal foretagendets domicilstat indrømme en lempelse med et beløb svarende til den indkomstskat, som er erlagt i kildestaten.

Dansk ret

5 I henhold til den danske lovgivning, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, medregnede samtlige hjemmehørende selskaber løbende overskud og underskud fra deres udenlandske faste driftssteder ved opgørelsen af deres skattepligtige indkomst.

6 Ved hel eller delvis overdragelse af et udenlandsk fast driftsstedes virksomhed til en tredjemand eller til et koncernforbundet selskab blev det danske selskab beskattet af en eventuel fortjeneste eller tab på aktiverne i den overdragne virksomhed, herunder på eventuelt ikke-bogførte immaterielle aktiver.

7 Med henblik herpå skulle de overdragne aktiver vurderes til handelsværdien i henhold til § 2 i lov om påligningen af indkomstskat til staten (ligningsloven) (herefter »ligningsloven«), som i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, fastsatte:

»Skattepligtige, der

- 1) kontrolleres af fysiske eller juridiske personer eller
- 2) kontrollerer juridiske personer eller
- 3) er koncernforbundet med en juridisk person eller
- 4) har et fast driftssted beliggende i udlandet eller
- 5) er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark,

skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte fysiske og juridiske personer og faste driftssteder (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.«

8 Ligningslovens § 33 D, stk. 5, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, havde følgende ordlyd:

»Afhændes et fast driftssted eller en del heraf beliggende i fremmed stat, Færøerne eller Grønland til et koncernforbundet selskab [...], skal fratrullet underskud, der ikke modsvares af senere års overskud, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Dette gælder, uanset hvilken lempelsesmetode der anvendes. [...]«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

9 Nordea Bank har sit hovedsæde i Danmark.

10 Mellem 1996 og 2000 udøvede Nordea Bank detailbankvirksomhed i Finland, Sverige og Norge gennem underskudsgivende faste driftssteder og trak derfor lovligt de hertil knyttede underskud fra i sin i Danmark skattepligtige indkomst.

11 I 2000 blev disse faste driftssteders aktiviteter omstruktureret: Kontorerne blev lukket, deres kunder blev tilbudt at beholde deres konti på identiske vilkår i Nordea Banks datterselskaber i de samme stater, og halvdelen af personalet blev ansat i disse datterselskaber eller i andre lokale selskaber i samme koncern.

12 Ifølge den forelæggende rets oplysninger, som ikke er blevet bestridt af parterne i hovedsagen, ligner denne transaktion en delvis afhændelse af aktiviteter, i forhold til hvilke Kongeriget Danmark udøvede sin beskatningsbeføjelse, til koncernforbundne selskaber, over for hvilke selskaber det ikke udøvede denne beføjelse.

13 På grundlag af ligningslovens § 33 D, stk. 5, foretog Skatteministeriet en genbeskatning af de underskud, der tidligere var blevet fratrullet for den overdragne virksomhed, og som ikke var blevet modsvaret af senere års overskud, i Nordea Banks skattepligtige indkomst.

14 Nordea Bank, der er af den opfattelse, at denne genbeskatning er i strid med etableringsfriheden, påklagede de danske skattemyndigheders afgørelser til Landsskatteretten og appellerede derefter dennes kendelse til Østre Landsret.

15 På denne baggrund har Østre Landsret besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er artikel 49 TEUF, jf. artikel 54 (tidligere artikel 43 EF, jf. artikel 48), og EØS-aftalens artikel 31, jf. artikel 34, til hinder for, at en medlemsstat, der tillader et i denne stat beliggende selskab

løbende at fratrække underskud fra et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat, foretager fuld genbeskatning hos selskabet af de fra det faste driftssted hidrørende underskud (i det omfang de ikke modsvares af senere års overskud) i tilfælde af, at det faste driftssted ophører, i hvilken forbindelse en del af driftsstedets virksomhed overdrages til et koncernforbundet selskab, der er hjemmehørende i samme stat som det faste driftssted, og hvor det må lægges til grund, at mulighederne for at anvende de pågældende underskud er udtømt?»

Om det præjudicielle spørgsmål

16 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 49 TEUF og 54 TEUF samt EØS-aftalens artikel 31 og 34 er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter der i tilfælde af et hjemmehørende selskabs afhændelse af et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat eller i en anden stat, som er part i EØS-aftalen, til et koncernforbundet ikke-hjemmehørende selskab skal foretages en genbeskatning af de underskud, der tidligere er blevet fratrullet for det afhændede driftssted, i det afhændende selskabs skattepligtige indkomst.

17 Den etableringsfrihed, som unionsborgere er tillagt i henhold til traktatens artikel 49 TEUF, indebærer adgang for dem til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder på de vilkår, som i etableringsmedlemsstatens lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere. Den omfatter i overensstemmelse med artikel 54 TEUF 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 den pågældende medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur (jf. i denne retning domme Saint-Gobain ZN, C-307/97, EU:C:1999:438, præmis 35, og Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 30).

18 Selv om EUF-traktatens bestemmelser om etableringsfriheden skal sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, er de samtidig til hinder for, at oprindelsesmedlemsstaten lægger hindringer i vejen for, at et selskab, som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, etablerer sig i en anden medlemsstat, navnlig gennem et fast driftssted (jf. i denne retning dom Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 19 og 20).

19 Det fremgår af Domstolens praksis, at etableringsfriheden vanskeliggøres, hvis et hjemmehørende selskab, der har et datterselskab eller et fast driftssted i en anden medlemsstat eller i en anden stat, som er part i EØS-aftalen, undergives en skattemæssig forskelsbehandling i henhold til en medlemsstats lovgivning, der stiller det pågældende selskab ringere i forhold til et hjemmehørende selskab med et fast driftssted eller et datterselskab i den førstnævnte medlemsstat (jf. i denne retning bl.a. domme Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, præmis 16-22, og Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, præmis 20-34).

20 Det bemærkes, at en bestemmelse, som giver mulighed for at medregne underskud i et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat eller i en anden stat, som er part i EØS-aftalen, ved hovedselskabets opgørelse af resultatet og ansættelse af den skattepligtige indkomst, udgør en skattemæssig fordel (jf. i denne retning dom Lidl Belgium, EU:C:2008:278, præmis 23).

21 Det må imidlertid konstateres, at de i hovedsagen omhandlede bestemmelser i ligningslovens § 33 D, stk. 5, fører til, at de danske selskaber, der har faste driftssteder i udlandet, fratages en sådan fordel i forhold til de danske selskaber, som har faste driftssteder i Danmark. Bestemmelserne fastsætter således en regel om genbeskatning af lovligt fratrulne underskud i de afhændede udenlandske driftssteder, hvilken regel ikke finder anvendelse, når driftssteder, som er hjemmehørende i Danmark, afhændes under lignende omstændigheder.

22 Denne ufordelagtige behandling vil kunne afholde et dansk selskab fra at udøve sin

virksomhed gennem et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat eller i en anden stat, som er part i EØS-aftalen, end i Kongeriget Danmark og udgør følgelig en hindring, som i princippet er forbudt i henhold til traktatens og EØS-aftalens bestemmelser om etableringsfrihed.

23 Det følger af Domstolens retspraksis, at en sådan hindring kun kan være tilladt, hvis den vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, eller er begrundet i et tvingende alment hensyn (jf. i denne retning dom Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis).

24 Hvad angår sammenligneligheden mellem situationerne bemærkes, at med hensyn til de foranstaltninger, der er truffet i en medlemsstat med henblik på at forhindre eller formindske dobbeltbeskatning af et hjemmehørende selskabs overskud, befinder de faste driftssteder, der er beliggende i en anden medlemsstat eller i en anden stat, som er part i EØS-aftalen, sig i princippet ikke i en situation, der er sammenlignelig med situationen for hjemmehørende faste driftssteder. Ved imidlertid at opkræve dansk skat af overskud i de faste driftssteder beliggende i Finland, Sverige og Norge har Kongeriget Danmark for så vidt angår fradrag for underskud ligestillet sidstnævnte med hjemmehørende faste driftssteder (jf. analogt dom Denkavit Internationaal og Denkavit France, C-170/05, EU:C:2006:783, præmis 34 og 35).

25 Hindringen kan derfor kun begrundes i tvingende almene hensyn. Endvidere kræves det, såfremt dette er tilfældet, at hindringen er egnet til at sikre gennemførelsen af det mål, som den forfølger, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (jf. dom Lidl Belgium, EU:C:2008:278, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

26 I denne henseende har den danske regering gjort gældende, at det er nødvendigt at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i forbindelse med forebyggelsen af skatteunddragelse.

27 Det bemærkes, at når der på EU-plan ikke er truffet foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler, er medlemsstaterne fortsat kompetente til at fastlægge kriterierne for fordelingen af deres respektive beskatningsbeføjelser, enten gennem overenskomst eller ensidigt, bl.a. for at afskaffe dobbeltbeskatning, og at opretholdelsen af denne fordeling er et lovligt mål, der er anerkendt af Domstolen (jf. bl.a. dom Argenta Spaarbank, EU:C:2013:447, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

28 Det fremgår af bemærkningerne til ligningsloven, at formålet med reglen om genbeskatning af de underskud, der er fratrasket for udenlandske faste driftssteder, er »at hindre, at eksempelvis danske selskaber foretager fradrag for underskud i udenlandske filialer for derefter, når filialen efterfølgende begynder at give overskud, at sælge denne til et koncernforbundet udenlandsk selskab, således at der ikke kan gennemføres en effektiv genbeskatning i Danmark«.

29 Formålet med den danske lovgivning er således at forebygge risikoen for skatteunddragelse, som bl.a. består i, at en koncern tilrettelægger sin virksomhed således, at den i sin skattepligtige indkomst i Danmark foretager et fradrag for underskuddet i et underskudsgivende fast driftssted beliggende i Finland, Sverige eller Norge, for derefter, når dette driftssted er blevet rentabelt, at flytte driftsstedets aktiviteter til et selskab, der kontrolleres af koncernen, men som ikke er skattepligtigt i Danmark, men i Finland, Sverige eller Norge.

30 Såfremt Kongeriget Danmark blev frataget muligheden for at genbeskatte de således fratrukne underskud i det afhændende danske selskabs skattepligtige indkomst, alt imens det skulle anses for at have mistet beføjelsen til at beskatte eventuelle fremtidige overskud, ville en sådan konstruktion kunstigt udhule beskatningsgrundlaget og dermed påvirke den fordeling af beskatningskompetencen, som følger af den nordiske konvention.

31 Lovgivningen går imidlertid ud over, hvad der er nødvendigt for at nå nævnte mål.

32 I denne henseende bemærkes, at formålet med den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen er at sikre symmetrien mellem kompetencen til at beskatte overskud og muligheden for at fradrage underskud (jf. dom K, C-322/11, EU:C:2013:716, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).

33 Behovet for at sikre denne symmetri kræver, at de for et fast driftssted fratrukne underskud modsvares af beskatningen af de overskud, som dette faste driftssted har opnået under den omhandlede medlemsstats beskatningskompetence, dvs. såvel de overskud, der er opnået under hele den periode, hvor nævnte driftssted var afhængigt af det hjemmehørende selskab, som de overskud, der er opnået på tidspunktet for afhændelsen af samme driftssted.

34 Det er imidlertid ubestridt, at de overskud i et fast driftssted tilhørende et hjemmehørende selskab, der er opnået inden afhændelsen af nævnte driftssted til et ikke-hjemmehørende koncernforbundet selskab, er skattepligtige i Danmark, selv om den nordiske konventions artikel 25 fastsætter, at det hjemmehørende selskab indrømmes et skattefradrag med henblik på at neutralisere risikoen for en eventuel dobbeltbeskatning.

35 Desuden fastsætter ligningslovens § 2 en regel, hvorefter de aktiver, der overdrages inden for en koncern, skal vurderes på markedsvilkår. En eventuel fortjeneste i forbindelse med afhændelsen bliver herefter lagt til det afhændende danske selskabs skattepligtige indkomst.

36 En medlemsstats bestemmelse, såsom ligningslovens § 33 D, stk. 5, der fastsætter, at der i tilfælde af et hjemmehørende selskabs afhændelse af et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat eller i en anden stat, som er part i EØS-aftalen, til et koncernforbundet ikke-hjemmehørende selskab skal foretages en genbeskatning af de underskud, der tidligere er blevet fratrasket for det afhændede driftssted, går dermed ud over, hvad der er nødvendigt for at opfylde målet om at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen, for så vidt som den førstnævnte medlemsstat beskatter de overskud, som nævnte driftssted har opnået, inden det blev afhændet, herunder overskuddene hidrørende fra den fortjeneste, der er opnået i forbindelse med afhændelsen.

37 Denne konklusion ændres ikke af det forhold, som er blevet gjort gældende af den danske regering, og hvorefter sidstnævnte i tilfælde af en koncernintern afhændelse vil have vanskeligt ved at kontrollere markedsværdien på den goodwill, der er blevet afhændet i en anden medlemsstat.

38 Sådanne vanskeligheder er nemlig ikke specifikke for grænseoverskridende situationer, idet de danske myndigheder i forvejen nødvendigvis foretager en tilsvarende kontrol, når salget af goodwill sker i forbindelse med en koncernintern afhændelse af et hjemmehørende driftssted.

39 Desuden har de danske skattemyndigheder under alle omstændigheder altid mulighed for at anmode det afhændende selskab om de dokumenter, som de skønner nødvendige til at kontrollere, om den goodwillværdi, der er blevet anvendt ved beregningen af fortjenesten ved afhændelsen af et udenlandsk driftssted, er sammenfaldende med markedsværdien i henhold til

reglen i ligningslovens § 2.

40 Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at artikel 49 TEUF og 54 TEUF samt EØS-aftalens artikel 31 og 34 er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter der i tilfælde af et hjemmehørende selskabs afhændelse af et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat eller i en anden stat, som er part i EØS-aftalen, til et koncernforbundet ikke-hjemmehørende selskab skal foretages en genbeskatning af de underskud, der tidligere er blevet fratrukket for det afhændede driftssted, i det afhændende selskabs skattepligtige indkomst, såfremt den førstnævnte medlemsstat beskatter både de overskud, som nævnte driftssted har opnået, inden det blev afhændet, og de overskud, der hidrører fra den fortjeneste, som er opnået i forbindelse med afhændelsen.

Sagens omkostninger

41 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. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Artikel 49 TEUF og 54 TEUF samt artikel 31 og 34 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter der i tilfælde af et hjemmehørende selskabs afhændelse af et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat eller i en anden stat, som er part i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, til et koncernforbundet ikke-hjemmehørende selskab skal foretages en genbeskatning af de underskud, der tidligere er blevet fratrukket for det afhændede driftssted, i det afhændende selskabs skattepligtige indkomst, såfremt den førstnævnte medlemsstat beskatter både de overskud, som nævnte driftssted har opnået, inden det blev afhændet, og de overskud, der hidrører fra den fortjeneste, som er opnået i forbindelse med afhændelsen.

Underskrifter

* Processprog: dansk.