

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 17 juli 2014 (*)

”Skattelagstiftning – Etableringsfrihet – Inhemsk beskattning av inkomsterna – Koncernbeskattning – Beskattning av verksamheten i inhemska bolags fasta driftställen belägna i utlandet – Förebyggande av dubbelbeskattning genom avräkning av skatt (avräkningsmetoden) – Återföring av tidigare avdragna underskott när det fasta driftstället avyttras till ett bolag i samma koncern för vilket det avyttrande bolagets hemviststat saknar beskattningsrätt”

I mål C-48/13,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Østre Landsret genom beslut av den 22 januari 2013, som inkom till domstolen den 28 januari 2013, i målet

Nordea Bank Danmark A/S

mot

Skatteministeriet,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, vice ordföranden K. Lenaerts, avdelningsordförandena A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešić, E. Juhász och A. Borg Barthet samt domarna A. Rosas, J. Malenovský, J.-C. Bonichot (referent), C. Vajda, S. Rodin och F. Biltgen,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Nordea Bank Danmark A/S, genom H. Hansen, advokat,
- Danmarks regering, genom V. Pasternak Jørgensen, i egenskap av ombud, biträdd av K. Lundgaard Hansen, advokat,
- Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,
- Nederländernas regering, genom M. Bulterman och J. Langer, båda i egenskap av ombud,
- Österrikes regering, genom A. Posch, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom W. Roels och C. Barslev, båda i egenskap av ombud,
- Eftas övervakningsmyndighet, genom X. Lewis, G. Mathisen och A. Steinarsdóttir, samtliga i

egenskap av ombud,

och efter att den 13 mars 2014 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF, samt av artiklarna 31 och 34 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1993, s. 3) (nedan kallat EES-avtalet), samtliga avseende etableringsfriheten.

2 Begäran har framställts i ett mål där det enligt dansk rätt bildade bolaget Nordea Bank Danmark A/S (nedan kallat Nordea Bank), överklagat Skatteministeriets beslut att till beskattningsunderlaget för Nordea Bank återföra underskott som Nordea Bank tidigare dragit av och som hänför sig till vissa av dess i utlandet belägna fasta driftställen.

Tillämpliga bestämmelser

Internationell rätt

3 I artikel 7.1 i avtalet mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet, som ingicks i Helsingfors den 23 september 1996 (SopS 26/1997) (nedan kallat det nordiska skatteavtalet) anges följande:

”Inkomst av rörelse, som företag i en avtalsslutande stat förvärvar, beskattas endast i denna stat, såvida inte företaget bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe. Om företaget bedriver rörelse på sådant sätt, får företagets inkomst beskattas i denna andra stat, men endast så stor del av den som är hänförlig till det fasta driftstället.”

4 De avtalsslutande staterna har enligt artikel 25 i nämnda skatteavtal valt att undanröja dubbelbeskattning av fasta driftställen genom avräkningsmetoden. Företagets hemviststat sätter därmed ned skatten med ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i källstaten.

Dansk rätt

5 I enlighet med den danska lagstiftning som är tillämplig i det nationella målet tog samtliga bolag med hemvist i landet löpande hänsyn till de över- och underskott som var hänförliga till fasta driftställen belägna i utlandet, när de beräknade sina beskattningsbara resultat.

6 Vid överlåtelse av hela eller delar av verksamheten i ett fast driftställe till en utomstående eller till ett annat bolag i samma koncern, beskattades ett danskt bolag för de vinster och förluster som realiserats på samtliga tillgångar i den överlåtna verksamheten, även ej bokförda immateriella tillgångar.

7 De överlåtna tillgångarna värderades därvid till marknadsvärdet med tillämpning av 2 § i lov om påligningen af indkomstskat til staten ”ligningsloven” (nedan kallad ligningsloven), vilken i sin lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid Østre Landsret innehöll följande bestämmelse:

”2 § Skattskyldiga, som

1) kontrolleras av fysiska eller juridiska personer eller

- 2) kontrollerar juridiska personer eller
- 3) ingår i en koncern med en juridisk person eller
- 4) har ett fast driftsställe beläget i utlandet eller
- 5) är en utländsk fysisk eller juridisk person med ett fast driftsställe i Danmark,

ska i inkomstdeklarationen som skattepliktig inkomst ta upp de priser och villkor för handelstransaktioner och ekonomiska transaktioner med ovannämnda fysiska och juridiska personer och fasta driftsställen (kontrollerade transaktioner) som överensstämmer med vad som skulle ha avtalats om transaktionerna skett mellan sinsemellan oberoende parter.”

8 I 33 D § stycke 5 ligningsloven, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, föreskrivs följande:

”Vid avyttring av hela eller delar av ett fast driftsställe beläget i utlandet, Färöarna eller Grönland till ett bolag i samma koncern ... ska underskott som inte täcks av senare överskott tas med vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten, oavsett vilket lättnadsmetod som tillämpas. ...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

9 Nordea Bank har säte i Danmark.

10 Mellan åren 1996 och 2000 bedrev Nordea Bank verksamhet i Finland, Sverige och Norge avseende in- och utlåning till privatkunder och småföretag. Verksamheten bedrevs via fasta driftsställen som redovisade underskott för vilka Nordea Bank gjorde lagstadgande avdrag från sin skattepliktiga inkomst i Danmark.

11 År 2000 omstrukturerades verksamheten i de fasta driftställena, vilket innebar att kontor avvecklades medan kunderna erbjöds att behålla sina konton på samma villkor i Nordea Banks dotterbolag i samma stater. Hälften av de anställda erbjöds fortsatt anställning i dessa dotterbolag eller i andra lokala bolag i samma koncern.

12 Enligt av parterna i målet vid Østre Landsret obestridda uppgifter från den hänskjutande domstolen liknar denna transaktion en avyttring av delar av en i Konungariket Danmark skattepliktig verksamhet till bolag i samma koncern som inte är skattskyldiga där.

13 Skatteministeriet beslutade med stöd av 33 D § stycke 5 ligningsloven att till Nordea Banks beskattningsbara inkomst återföra tidigare avdragna underskott, hänförliga till de verksamheter som sedermera överlåtits, vilka inte kvittats mot senare uppkomna överskott.

14 Nordea Bank ansåg att nämnda återföring strider mot etableringsfriheten och begärde därför att Skatteministeriets beslut skulle prövas av Landsskatteretten, som valde att inte ändra det grundläggande beslutet, varpå Nordea Bank överklagade Landsskatterettens beslut till Østre Landsret.

15 Mot denna bakgrund beslutade Østre Landsret att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Utgör artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF (tidigare artiklarna 43 EG och 48 EG), samt artiklarna 31 och 34 i [EES?avtalet] hinder för att en medlemsstat, som medger ett bolag med hemvist i den staten löpande avdrag för underskott i ett fast driftsställe beläget i en annan medlemsstat, återför

samtliga avdrag för underskott i det fasta driftstället till beskattning i bolaget (i den mån de inte täcks av senare års överskott) när det fasta driftstället upphör, varvid en del av driftställets verksamhet överläts till ett koncernbolag med hemvist i den stat där det fasta driftstället är beläget, och där det måste antas att möjligheterna att utnyttja det aktuella underskottet har uttömts?”

Prövning av tolkningsfrågan

16 Østre Landsret har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF samt artiklarna 31 och 34 i EES-avtalet utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken avyttring från ett bolag med hemvist i landet av ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat eller i en annan stat som är part i EES-avtalet till ett bolag utan hemvist i landet som ingår i samma koncern, medför att tidigare avdragna underskott hänförliga till det fasta driftstället återförs till det avyttrande bolagets beskattningsbara inkomst.

17 Den etableringsfrihet som unionsmedborgare åtnjuter enligt artikel 49 FEUF, och som för dem innefattar en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på samma villkor som dem som föreskrivs i etableringsstatens lagstiftning för dess egna medborgare, innefattar i enlighet med artikel 54 FEUF en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen, att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (se, för ett liknande resonemang, dom Saint-Gobain ZN, C-307/97, EU:C:1999:438, punkt 35, och dom Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 30).

18 Även om EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet syftar till att säkerställa nationell behandling i den mottagande medlemsstaten utgör de samtidigt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att i synnerhet genom ett fast driftställe etablera sig i en annan medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punkterna 19 och 20).

19 Enligt domstolens praxis hindras etableringsfriheten om lagstiftningen i en medlemsstat innebär att ett bolag med hemvist i landet som innehar ett dotterbolag eller ett fast driftställe i en medlemsstat eller i en annan stat som är part i EES-avtalet, är föremål för en skattemässig behandling som är oförmånligare än den skattemässiga behandling som gäller för bolag med hemvist i landet som innehar ett fast driftställe eller ett dotterbolag i förstnämnda medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, punkterna 16–22, och dom Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, punkterna 20–34).

20 Det ska påpekas att en bestämmelse som medger att underskott i ett fast driftställe, beläget i en annan medlemsstat eller i en annan stat som är part i EES-avtalet, beaktas vid fastställandet av resultatet och beräkningen av den beskattningsbara inkomsten i huvudbolaget utgör en skattemässig fördel (se, för ett liknande resonemang, dom Lidl Belgium, EU:C:2008:278, punkt 23).

21 Domstolen konstaterar emellertid att de i det nationella målet aktuella bestämmelserna i 33 D § stycke 5 ligningsloven medför att danska bolag som innehar fasta driftställen i utlandet nekas denna fördel i förhållande till danska bolag som innehar fasta driftställen i Danmark. Bestämmelserna innehåller nämligen ett krav på återföring av lagenligt gjorda avdrag för underskott hänförliga till fasta driftställen i utlandet för det fall dessa avyttras, medan något sådant krav inte gäller vid avyttring som sker på identiska villkor men där det fasta driftstället är beläget i Danmark.

22 Denna oförmånliga behandling kan avhålla ett danskt bolag från att bedriva sin verksamhet

via ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat eller i annan stat som är part i EES-avtalet än Konungariket Danmark och utgör därför en inskränkning som i princip är otillåten enligt fördragets och EES-avtalets bestämmelser om etableringsfrihet.

23 Av domstolens praxis följer att en sådan inskränkning kan tillåtas endast om den tar sikte på situationer som inte är objektivt jämförbara eller om den kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (se, för ett liknande resonemang, dom Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, punkt 17 och där angiven rättspraxis).

24 För frågan om situationerna är jämförbara ska det påpekas att fasta driftställen som är belägna i en annan medlemsstat eller i en annan stat som är part i EES-avtalet i princip inte befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för fasta driftställen som är belägna i landet, när det gäller de bestämmelser som en medlemsstat föreskriver i syfte att undanröja eller lindra dubbelbeskattning av det inhemska bolagets inkomster. Genom att Konungariket Danmark beskattar överskotten i de i Finland, Sverige respektive Norge belägna fasta driftställena, likställs dock dessa driftställen med fasta driftställen belägna i Danmark när det gäller underskottsavdrag (se, analogt, dom Denkavit Internationaal och Denkavit France, C-170/05, EU:C:2006:783, punkterna 34 och 35).

25 För att inskränkningen ska kunna motiveras krävs alltså att det föreligger tvingande skäl av allmänintresse. Det krävs också att inskränkningen ska vara ägnad att säkerställa att det eftersträvade ändamålet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål (se dom Lidl Belgium, EU:C:2008:278, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

26 Den danska regeringen har i detta hänseende åberopat behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och i samband därmed hindrandet av skatteflykt.

27 Medlemsstaterna har, så länge det inte har antagits några enhetliga eller harmoniserande unionsbestämmelser, fortfarande befogenhet att, genom konventioner eller unilateralt, bestämma enligt vilka kriterier beskattningsrätten ska fördelas mellan dem, särskilt när det gäller undanröjande av dubbelbeskattning. Upprätthållandet av denna fördelning utgör ett av domstolen erkänt legitimt ändamål (se, bland annat, dom Argenta Spaarbank, EU:C:2013:447, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

28 Enligt förarbetena till ligningsloven är regeln om återföring av avdragna underskott hänförliga till fasta driftställen i utlandet "avsedd att hindra exempelvis att ett danskt bolag drar av underskott hänförligt till en filial i utlandet och därefter säljer nämnda filial till ett bolag med hemvist i utlandet som ingår i samma koncern när filialen börjar redovisa överskott, vilket medför att avdragna underskott inte kan återföras till den beskattningsbara inkomsten".

29 Ändamålet med den danska lagstiftningen är således att förhindra risken för skatteflykt, bland annat bestående i att en koncern disponerar verksamhet på ett sådant sätt att den från sin skattpliktiga inkomst i Danmark drar av underskott i fasta driftställen med förlustbringande verksamhet belägna i Finland, Sverige eller Norge för att därefter, när det fasta driftstället redovisar överskott, överföra verksamheten i detta till ett bolag som det kontrollerar men som är skattskyldigt i Finland, Sverige eller Norge och inte i Danmark.

30 Om Konungariket Danmark förlorar möjligheten att till den beskattningsbara vinsten i det danska avyttrande bolaget återföra de sålunda avdragna underskotten och samtidigt förlorar rätten att beskatta eventuella framtida överskott, leder detta till en konstlad urholkning av dess beskattningsunderlag vilket också påverkar den fördelning av beskattningsrätten som föreskrivs i det nordiska skatteavtalet.

31 Denna lagstiftning går emellertid utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det ovannämnda ändamålet.

32 Domstolen erinrar i detta hänseende om att syftet med den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten är att värna symmetrin mellan rätten att beskatta överskott och möjligheten att dra av underskott (se dom K, C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 51 och där angiven rättspraxis).

33 Behovet av att värna denna symmetri kräver att avdragna underskott hänförliga till ett fast driftställe kan kompenseras genom beskattning av överskott i detta driftställe som omfattas av den berörda medlemsstatens beskattningsrätt, alltså både de som redovisats under hela den period då det fasta driftstället innehades av bolaget med hemvist i landet och de som uppstår vid tidpunkten för avyttringen av nämnda driftställe.

34 Det har inte ifrågasatts att de överskott som ett fast driftställe tillhörande ett bolag med hemvist i landet redovisat innan det avyttras till ett i samma koncern ingående bolag utan hemvist i landet, får beskattas i Danmark, även om det i artikel 25 i det nordiska skatteavtalet föreskrivs att avräkning ska medges för bolag med hemvist i landet för att avvärja risken för eventuell dubbelbeskattning.

35 Dessutom innehåller 2 § ligningsloven bland annat en regel som innebär att tillgångar som överlåts inom en koncern värderas marknadsmässigt. Eventuell vinst vid avyttringen läggs därefter till den skattepliktiga vinsten i det avyttrande danska bolaget.

36 En sådan bestämmelse i en medlemsstat som 33 D § stycke 5 ligningsloven, i vilken det föreskrivs att bolag med hemvist i landet som avyttrar ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat eller i en annan stat som är part i EES-avtalet till ett i samma koncern ingående bolag utan hemvist i landet, ska återföra tidigare avdragna underskott hänförliga till det avyttrade driftstället, går följaktligen utöver vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet avseende behovet att värna den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten när förstnämnda medlemsstat beskattar överskott som redovisats i nämnda driftställe före avyttringen, inklusive överskott avseende vinst som realiserats vid nämnda avyttring.

37 Denna slutsats ändras inte av den av den danska regeringen åberopade omständigheten att den skulle ha svårt att vid koncerninterna avyttringar i en annan medlemsstat kontrollera marknadsvärdet på den avyttrade rörelsen.

38 Sådana svårigheter är inte specifika för gränsöverskridande situationer. Den danska skatteförvaltningen måste av naturliga skäl göra liknande kontroller när rörelsen säljs vid en koncernintern avyttring av ett i landet beläget driftställe.

39 Under alla förhållanden kan de danska skattemyndigheterna alltid begära att det avyttrande bolaget inkommer med de handlingar som myndigheterna anser sig behöva för att kontrollera att värderingen av rörelsen vid beräkningen av vinsten vid en avyttring av ett i utlandet beläget fast driftställe överensstämmer med marknadsvärdet i enlighet med regeln i 2 § ligningsloven.

40 Av det ovan redovisade följer att artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF samt artiklarna 31 och 34

i EES?avtalet utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken avyttring från ett bolag med hemvist i landet av ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat eller i en annan stat som är part i EES-avtalet till ett bolag utan hemvist i landet som ingår i samma koncern, medför att tidigare avdragna underskott hänförliga till det fasta driftstället återförs till det avyttrande bolagets beskattningsbara inkomst, i den mån förstnämnda medlemsstat beskattar såväl överskott som nämnda driftställe redovisat innan det avyttras som överskott avseende vinst som realiseras i samband med nämnda avyttring.

Rättegångskostnader

41 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

Artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF samt artiklarna 31 och 34 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken avyttring från ett bolag med hemvist i landet av ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat eller i en annan stat som är part i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet till ett bolag utan hemvist i landet som ingår i samma koncern, medför att tidigare avdragna underskott hänförliga till det fasta driftstället återförs till det avyttrande bolagets skattepliktiga inkomst, i den mån förstnämnda medlemsstat beskattar såväl överskott som redovisas av nämnda driftställe innan det avyttras som överskott avseende vinst som realiseras i samband med nämnda avyttring.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: danska.