Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 13. marts 2014[1]

Sag C-48/13

Nordea Bank Danmark A/S
mod
Skatteministeriet

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Østre Landsret (Danmark))

»Skattelovgivning — etableringsfrihed — national indkomstbeskatning — koncernbeskatning — beskatning af virksomhed, der udøves af nationale selskabers faste udenlandske driftssteder — forebyggelse af dobbeltbeskatning ved skattelempelse (creditmetoden) — genbeskatning af tidligere fratrukne underskud ved afhændelse af de faste driftssteder inden for koncernen, hvorved beskatningsretten bortfalder«

1. Domstolen skal i den foreliggende sag endnu engang forholde sig til en medlemsstats grænseoverskridende koncernbeskatning og dens overensstemmelse med etableringsfriheden. Domstolen skal herved endnu engang beskæftige sig med den begrundelse, der angår »opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne«, som den første gang anerkendte udtrykkeligt i Marks & Spencer-dommen[2], og hvis rækkevidde stadig ikke forekommer tilstrækkeligt afklaret.

2. Dog bliver de forelagte sager også mere komplicerede. Den foreliggende danske anmodning om en præjudiciel afgørelse vedrører beskatningen af et indenlandsk selskab med dets i andre medlemsstater beliggende faste driftssteder. Disse udenlandske faste driftssteders virksomhed blev ganske vist fuldt beskattet af Danmark. Imidlertid blev den i udlandet betalte skat efter den såkaldte creditmetode fradraget i den danske skat. I det foreliggende tilfælde havde de udenlandske faste driftssteder dog kun realiseret underskud. Disse underskud, der blev fratrukket ved beskatningen af det indenlandske selskab, skal nu genbeskattes på grundlag af en særregel, da de faste driftssteder er afhændet inden for koncernen til selskaber, der ikke er undergivet Danmarks beskatningsret.

3. Den foreliggende sag drejer sig dog ikke om et eksotisk enkeltstående tilfælde, der ikke kan tillægges generel betydning. Den giver derimod mulighed for at videreudvikle Domstolens praksis vedrørende grænseoverskridende fradrag for underskud i almindelighed samt under anvendelse af creditmetoden i særdeleshed.

I – Retsforskrifter

4. I Kongeriget Danmark opkræves skat af overskud fra selskaber, der er hjemmehørende på det nationale område.

1 — Originalsprog: tysk.
2 — Dom Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

5. Såfremt et sådant selskab driver et fast driftssted i en anden nordisk stat (Sverige, Finland eller Norge), kan Kongeriget Danmark i henhold til artikel 7 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst også opkræve skat af selskabet for den del af fortjenesten, der kan henføres til dette udenlandske faste driftssted. I henhold til overenskomstens artikel 25 skal den udenlandske skat på de faste driftssteders virksomhed imidlertid fradrages i den danske skat, dog højst med et beløb, der svarer til den af Kongeriget Danmark beregnede skat af de faste driftssteders overskud.

6. Ifølge den i hovedsagen relevante retsstilling skulle indenlandske selskabers udenlandske faste driftssteders overskud og underskud løbende medregnes ved den danske skat.

7. I visse tilfælde var der dog fastsat en korrektion af medregningen af underskud. Ligningslovens § 33 D, stk. 5, bestemte i denne henseende:

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

8. Denne regel gjaldt ifølge den forelæggende rets fremstilling kun, når det erhvervende koncernforbundne selskab ikke blev sambeskattet med det afhændende selskab. Ifølge bestemmelsens forarbejder skulle det med denne regel hindres, at danske selskaber først fradrog underskud i udenlandske faste driftssteder i deres overskud og senere, når disse driftssteder realiserede overskud, afhændede dem til et koncernforbundet selskab for at undgå at svare skat af disse overskud i Danmark.

II – Hovedsagen

9. Sagsøgeren i hovedsagen er selskabet Nordea Bank Danmark A/S. Dette selskab er retssuccessor for en bank, der sammen med en svensk, finsk og norsk bank dannede Nordea-koncernen i 2000.

10. I årene 1996, henholdsvis 1997-2000, drev retsforgængeren faste driftssteder i Sverige, Finland og Norge i form af bankfilialer. Disse filialer havde i alle årene realiseret underskud. Derfor blev 204 402 324 DKK – hvilket efter den aktuelle kurs svarer til ca. 27 mio. EUR – fratrukket beregningsgrundlaget for den danske skat.

11. Disse bankfilialer blev efter dannelsen af Nordea-koncernen lukket. Ca. halvdelen af medarbejderne blev overtaget af svenske, finske og norske selskaber, der tilhørte Nordea-koncernen, og en del af kunderne blev ligeledes overtaget. De underskud, som de faste driftssteder havde realiseret tidligere, kunne ikke længere fratrækkes af de selskaber, der overtog de nævnte driftssteder, i forbindelse med deres egne skatteansættelser.

12. De danske skattemyndigheder anså disse transaktioner for en delvis afhændelse af faste driftssteder til koncernforbundne selskaber som omhandlet i ligningslovens § 33 D, stk. 5. De forhøjede derfor beskatningsgrundlaget for 2000 med et beløb svarende til de underskud, der i de foregående år var blevet fratrukket. Efter Nordea Bank Danmarks opfattelse er denne bestemmelse imidlertid i strid med såvel EU-retten som EØS-aftalen.

III – Retsforhandlingerne for Domstolen

13. Østre Landsret, for hvilken sagen nu er indbragt, har i henhold til artikel 267 TEUF forelagt 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?«

14. Under retsforhandlingerne for Domstolen har Nordea Bank Danmark, Kongeriget Danmark, Forbundsrepublikken Tyskland, Kongeriget Nederlandene, Republikken Østrig og EFTA-Tilsynsmyndigheden samt Kommissionen afgivet skriftlige indlæg.

IV – Retlig bedømmelse

15. Det skal i den foreliggende sag afklares, om den beskrevne genbeskatning af udenlandske faste driftssteders underskud i forbindelse med den danske indkomstbeskatning af indenlandske selskaber er forenelig med etableringsfriheden i henhold til den i hovedsagen anvendelige EF-traktat, henholdsvis EØS-aftale.

16. Herved skal der i den foreliggende sag ikke sondres mellem, om efterprøvelsen af en tilsidesættelse af etableringsfriheden angår et selskab i medlemsstaterne, som skal bedømmes efter artikel 43 EF, sammenholdt med artikel 48 EF, eller et selskab i Kongeriget Norge, hvor EØS-aftalens artikel 31, sammenholdt med artikel 34, finder anvendelse. Begge bestemmelser forbyder således begrænsninger af etableringsfriheden på samme måde [3].

17. Jeg er ligesom alle procesdeltagerne af den opfattelse, at det må fastslås, at der i det foreliggende tilfælde foreligger en begrænsning af etableringsfriheden.

18. Etableringsfriheden giver bl.a. et selskab ret til at drive virksomhed i andre medlemsstater gennem en filial [4]. Det er ligeledes principielt forbudt for et selskabs oprindelsesland at forhindre selskabet i at etablere sig i en anden medlemsstat [5]. Der foreligger en sådan hindring, når der kan konstateres en negativ forskelsbehandling af et forretningssted i en anden medlemsstat i forhold til et rent indenlandsk forretningssted [6].

19. I Kongeriget Danmark blev selskaber med udenlandske filialer og selskaber med indenlandske filialer gennem bestemmelsen i ligningslovens § 33 D, stk. 5, behandlet forskelligt. Såfremt et dansk selskab drev en indenlandsk filial og afhændede denne til et koncernforbundet selskab, som ikke blev beskattet i Danmark, blev denne indenlandske filials tidligere fratrukne underskud, til forskel for tilfælde med en udenlandsk filial, ikke korrigeret. Drift af en filial i en anden medlemsstat blev dermed stillet dårligere i skattemæssig henseende.

3 — Dom A (C-48/11, EU:C:2012:485, præmis 21) om artikel 49 TEUF.

4 — Jf. bl.a. dom Impacto Azul (C-186/12, EU:C:2013:412, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

5 — Jf. bl.a. dom Daily Mail and General Trust (C-81/87, EU:C:1988:456, præmis 16), dom AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, præmis 21) og dom Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, præmis 20).

6 — Jf. bl.a. dom AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, præmis 27), dom Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, præmis 16-23) og dom Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, præmis 20-34).

20. Ifølge retspraksis er en sådan negativ forskelsbehandling dog forenelig med etableringsfriheden, hvis den vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige (jf. under A), eller den er begrundet i tvingende almene hensyn (jf. under B) [7].

A – *Om behovet for at efterprøve, om situationerne er objektivt sammenlignelige*

21. I almindelighed ville det således indledningsvis skulle efterprøves, om selskaber med en indenlandsk filial og selskaber med en filial i en anden medlemsstat befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation under hensyntagen til, hvilket formål der forfølges med de omhandlede nationale bestemmelser [8].

22. Selv om jeg selv tidligere har foretaget sådanne efterprøvelser [9], forekommer det mig, at tiden er inde til at ophøre hermed [10]. For det første er det således hverken muligt at adskille denne efterprøvelse fra efterprøvelsen af, om der foreligger en begrundelse, eller at identificere kriterier til fastlæggelse af, i hvilke situationer det helt må afvises, at der foreligger objektivt sammenlignelige situationer. For det andet var en sådan konstatering ligeledes til hinder for en rimelig balance mellem den grundlæggende frihed og den respektive begrundelse for en forskelsbehandling.

23. Kravet om, at der skal foreligge objektiv sammenlignelighed, kan betragtes som en dogmatisk reminiscens fra den tid, hvor Domstolen på etableringsfrihedens område alene accepterede begrundelser, der udtrykkeligt var fastsat i traktaten [11]. Mange af de hensyn, som en medlemsstat gjorde gældende til støtte for en forskellig behandling af indenlandske og grænseoverskridende faktiske forhold, kunne dermed drøftes alene med udgangspunkt i spørgsmålet, om situationerne var objektivt sammenlignelige.

24. Med Domstolens anerkendelse af også uskrevne begrundelser er der imidlertid opstået en ny situation. De hensyn, der taler for en forskelsbehandling, afvejes nu regelmæssigt i forbindelse med diverse anerkendte – eller efter omstændighederne fremtidigt anerkendte – begrundelser. Det er derfor ikke overraskende, at Domstolen i de tilfælde, hvor den reelt foretager en efterprøvelse af, om situationerne er objektivt sammenlignelige, i det væsentlige undersøger det samme, som den senere efterprøver endnu en gang i relation til begrundelsen [12].

7 — Dom X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 20), dom Kommissionen mod Belgien (C-250/08, EU:C:2011:793, præmis 51), dom Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, præmis 17) og dom A (C-123/11, EU:C:2013:84, præmis 33); jf. vedrørende frie kapitalbevægelser dom K (C-322/11, EU:C:2013:716, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

8 — Dom X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 22), dom Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, præmis 17) og dom A (C-123/11, EU:C:2013:84, præmis 33).

9 — Jf. senest bl.a. mit forslag til afgørelse i sag Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:222, punkt 31 ff.) og i sag Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 56 ff.).

10 — Jf. allerede mit forslag til afgørelse i sag A (C-123/11, EU:C:2012:488, punkt 40 f.) og i sag SCA Group Holding m.fl. (C-39/13 – C-41/13, EU:C:2014:104, punkt 32).

11 — Jf. f.eks. dom Royal Bank of Scotland (C-311/97, EU:C:1999:216, præmis 32).

12 — Jf. dom K (C-322/11, EU:C:2013:716, præmis 37 ff. og 49 ff.).

25. På denne baggrund har efterprøvelsen af, om situationerne er sammenlignelige, navnlig i afgørelser på det skatteretlige område, på det seneste været af meget forskellig intensitet. Således har Domstolen til dels anset det for tilstrækkeligt for, at der foreligger objektiv sammenlignelighed, at der i begge situationer tilstræbes en skattefordel [13], mens der på den anden side også findes grundige undersøgelser, der forholder sig indgående til regelsystemet i den berørte medlemsstat [14]. Undertiden afstår Domstolen også helt fra at efterprøve, om situationerne er objektivt sammenlignelige [15], eller konstaterer blot uden begrundelse, at de er sammenlignelige [16].

26. Det kan samlet set ikke udledes af Domstolens retspraksis, under hvilke omstændigheder en forskel på de situationer, der sammenlignes, udelukker, at de er objektivt sammenlignelige. I den foreliggende sag må det f.eks. fastslås, at situationerne for en udenlandsk filial og en indenlandsk filial er objektivt forskellige, da det kun er ved beskatning af den udenlandske filial, at en udenlandsk skat skal fradrages i den danske skat. Efter hvilke kriterier skal det afgøres, om der herved er tale om en relevant forskel med henblik på korrektionen af et fradrag for underskud?

27. Såfremt det i sidste ende imidlertid blot måtte blive fastslået, at situationerne ikke er objektivt sammenlignelige, ville muligheden for at foretage en efterprøvelse af, om den forskellige behandling af indenlandske og grænseoverskridende situationer, er forholdsmæssig – til forskel fra ved undersøgelsen af en begrundelse – være afskåret. Det er dermed ikke længere muligt at opnå en rimelig balance mellem de mål, som er forbundet med den grundlæggende frihed, og dem, som ligger bag grunden til sondringen mellem indenlandske og grænseoverskridende situationer. Det er alene muligt at sikre en afbalanceret løsning, hvis grunden til en forskelsbehandling betragtes i forbindelse med efterprøvelsen af en begrundelse.

28. Såfremt der således ikke foreligger et behov for at efterprøve, om situationerne er objektivt sammenlignelige, og denne efterprøvelse ikke fører til et rimeligt resultat, bør Domstolen for fremtiden undlade at foretage en sådan efterprøvelse. Spørgsmålet, om forskelsbehandlingen er berettiget, bør alene bedømmes ud fra, om der foreligger et hensyn, der med rimelighed kan begrunde forskelsbehandlingen.

B – *Begrundelse*

29. Dermed er det alene, hvis den negative forskelsbehandling af udenlandske filialer i den foreliggende sag er begrundet i tvingende almene hensyn, at denne forskelsbehandling ikke udgør en tilsidesættelse af etableringsfriheden i EF-traktaten, henholdsvis EØS-aftalen.

30. De medlemsstater, der deltager i sagen, er af den opfattelse, at der foreligger en sådan begrundelse. De har påberåbt sig følgende begrundelser anerkendt af Domstolen: opretholdelse af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne (jf. under 1), sikring af sammenhængen i et skattesystem (jf. under 2) og hindring af skatteunddragelse (jf. under 3).

13 — Dom X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 24).

14 — Dom K (C-322/11, EU:C:2013:716, præmis 37 ff.).

15 — Dom Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 18-26), dom Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, præmis 27-39) og dom Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, præmis 18-34).

16 — Dom National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 38).

1. Fordeling af beskatningskompetencen

31. Den begrundelse, der angår opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, er anerkendt i Domstolens faste praksis [17].

32. Kongeriget Danmark anser genbeskatningen af underskuddene for begrundet i dette hensyn sammenholdt med målet om at hindre skatteunddragelse. Derved skal det således hindres, at en koncern først foretager fradrag i Danmark for underskud i et udenlandsk fast driftssted for derefter gennem afhændelse af det faste driftssted inden for koncernen at svare skat af overskuddet i en anden medlemsstat, hvor dette skattemæssigt er mere fordelagtigt.

33. De øvrige medlemsstater, der deltager i sagen, anser den begrundelse, der angår opretholdelse af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, for afgørende, frem for alt under henvisning til symmetrien mellem en hensyntagen til overskud og underskud i samme medlemsstat. Eftersom de udenlandske faste driftssteder gennem afhændelsen unddrages den danske beskatningsret, forstyrres denne symmetri, da de faste driftssteder fremover ikke længere beskattes i Danmark.

34. På baggrund af disse forskellige fremhævelser skal det indledningsvis afklares, hvad den begrundelse, der angår opretholdelse af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, egentlig indeholder.

35. Med henblik herpå skal der først sondres mellem fordelingen af beskatningskompetencen og opretholdelsen af denne fordeling. Domstolen har nemlig efter fast praksis givet udtryk for, at spørgsmålet om, *hvordan* beskatningsretten fordeles mellem medlemsstaterne, henhører under medlemsstaterne selv. Eftersom der ikke er fastsat EU-retlige harmoniseringsforanstaltninger, er medlemsstaterne således fortsat kompetente til at fastlægge kriterierne for fordelingen af deres respektive beskatningsbeføjelser gennem overenskomst, men også på egen hånd [18].

36. Domstolen fremhævede ganske vist ved den første anerkendelse af denne begrundelse i Marks & Spencer-dommen, at det er en *afbalanceret* fordeling af beskatningskompetencen, der er beskyttelsesværdig [19], og Domstolen har også undertiden gentaget dette standpunkt i senere afgørelser [20].

37. Man vil dog principielt kunne gå ud fra, at den måde, hvorpå medlemsstaterne i et bestemt tilfælde har fordelt beskatningskompetencen imellem sig, ikke vil blive draget i tvivl af Domstolen, og dermed vil »*opretholdelsen* af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne« blive lagt til grund [21]. Dette må ligeledes antages i den foreliggende sag, hvor et selskabs udenlandske faste driftssteder beskattes såvel af kildestaten, hvor de faste driftssteder er beliggende, som af selskabets hjemland, Danmark, i sidstnævnte tilfælde dog med fradrag af den skat, der allerede er svaret i kildestaten.

17 — Jf. bl.a. dom National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 45), dom Kommissionen mod Spanien (C-269/09, EU:C:2012:439, præmis 76), dom DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, EU:C:2012:552, præmis 43), dom Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, præmis 50), dom Imfeld og Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, præmis 68) og dom DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, præmis 46).

18 — Jf. bl.a. dom Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, præmis 25), dom National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 45), dom Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, præmis 50) og dom DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, præmis 47).

19 — Dom Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 46).

20 — Jf. bl.a. dom Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, præmis 58) og dom Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, præmis 53).

21 — Jf. ligeledes dom Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis), hvorefter de »ugunstige virkninger, som kan følge af, at […] medlemsstater[ne] udøver deres beskatningskompetence sideløbende med hinanden […], ikke udgør restriktioner for den frie bevægelighed«.

38. Den begrundelse, der angår »opretholdelse« af deres fordeling af beskatningskompetencen, giver dermed medlemsstaterne ret til at udnytte og beskytte denne beskatningskompetence, som de selv har fastlagt. Domstolens faste praksis – ifølge hvilken denne begrundelse »navnlig« gør det berettiget at forhindre 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 – skal forstås på tilsvarende måde [22]. Påberåbelsen af denne begrundelse kan heller ikke være udelukket, for så vidt som en medlemsstat beskatter virksomhed, som ikke udøves på dens område, såsom i det foreliggende tilfælde udenlandske faste driftssteders virksomhed. I modsat fald ville Domstolen skulle frakende medlemsstaterne kompetencen til at beskatte virksomhed, der udøves uden for deres område.

39. Med hensyn til, hvordan medlemsstaterne nu indbyrdes kan udnytte og beskytte deres beskatningskompetence, kan der udledes to eksempler af Domstolens hidtidige praksis vedrørende denne begrundelse.

40. For det første kan medlemsstaterne forhindre, at de bliver frataget deres beskatningskompetence med hensyn til indkomster, derved at disse bliver overført til en anden medlemsstat [23]. Dette indbefatter, at det er tilladt at bekæmpe fiktive eller svigagtige arrangementer om flytning af skatteindtægt mellem medlemsstaterne [24].

41. For det andet må medlemsstaterne omvendt heller ikke tage hensyn til underskud fra en virksomhed, som de ikke selv, men en anden medlemsstat undergiver beskatning. Nævnte begrundelse indebærer således en sikring af symmetrien mellem kompetencen til at beskatte overskud og muligheden for at fradrage underskud [25]. Det indre marked giver dermed ikke de skattepligtige mulighed for at vælge, i hvilken medlemsstat de vil fradrage deres underskud [26].

42. På grundlag af disse hidtil anerkendte eksempler bliver det tydeligt, at den såkaldte begrundelse, der angår »opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne«, blot er en udformning af andre anerkendte begrundelser, navnlig med henblik på afgrænsningen af medlemsstaternes beskatningskompetencer.

43. For det første er tanken om, at en hensyntagen til overskud og underskud i forbindelse med udøvelse af en virksomhed ikke må adskilles, blot udtryk for den begrundelse, der angår sikring af sammenhængen i et skattesystem. Herefter kan en begrænsning af en grundlæggende frihed være berettiget, når der kan konstateres en direkte sammenhæng mellem en skattemæssig fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning [27]. Domstolen har i forbindelse med efterprøvelsen af denne begrundelse allerede fastslået, at der i denne betydning består en direkte sammenhæng mellem en hensyntagen til overskud og underskud i forbindelse med udøvelse af en virksomhed i en medlemsstat [28]. Det er for så vidt berettiget, når Domstolen har udtalt, at kravene forbundet med sammenhængen i skattesystemet og med den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen er sammenfaldende [29].

22 — Dom Kommissionen mod Tyskland (C-284/09, EU:C:2011:670, præmis 77), dom FIM Santander Top 25 Euro Fi (C-338/11 – C-347/11, EU:C:2012:286, præmis 47), dom SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, præmis 45), dom Beker og Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, præmis 57), dom Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, præmis 53) samt dom Imfeld og Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, præmis 75).

23 — Jf. dom Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, præmis 56), dom Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, præmis 87) og dom Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, præmis 55).

24 — Jf. dom SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, præmis 60-63) og dom SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, præmis 45-47).

25 — Dom Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, præmis 24).

26 — Jf. dom Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, præmis 55), dom X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 29) og dom A (C-123/11, EU:C:2013:84, præmis 43).

27 — Jf. bl.a. dom Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, præmis 44), dom DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, EU:C:2012:552, præmis 46) og dom Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 59).

28 — Dom K (C-322/11, EU:C:2013:716, præmis 69).

29 — Dom National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 80).

44. For det andet er forebyggelsen af, at indkomst flyttes fra en medlemsstat til en anden ved fiktive eller svigagtige arrangementer, kun et særtilfælde under den anerkendte begrundelse om at hindre skatteunddragelse. Efter fast retspraksis kan en national regel, der begrænser etableringsfriheden, således være begrundet, når den specifikt tager sigte på rent fiktive konstruktioner, hvis formål er at omgå den pågældende medlemsstats lovgivning [30]. I forbindelse med »opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne« drejer det sig ikke om at forhindre, at en skattepligtig fuldstændigt unddrager sig beskatning, men at den pågældende gennem fiktive konstruktioner flytter skatteindtægterne til en anden medlemsstat. Domstolen har selv set denne sammenhæng, når den fra tid til anden har »betragtet [begge begrundelser] som en helhed« [31].

45. Såfremt man alene anerkender den såkaldte begrundelse, der angår »opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne«, som en særlig udformning af andre anerkendte begrundelser, giver dette også svaret på, hvorfor Domstolen sommetider lader opretholdelsen af denne fordeling gælde som en selvstændig begrundelse [32] og sommetider kun synes at anerkende den i forbindelse med andre begrundelser [33].

46. Det vil dog bidrage til at gøre retspraksis mere klar, såfremt den egentlige grund ved efterprøvelsen af begrundelsen for en begrænsning af de grundlæggende friheder fremhæves og ikke skjules bag etiketten »fordeling af beskatningskompetencen«. Jeg vil derfor i det følgende alene efterprøve de begrundelser, hvis særlige udformning hidtil er blevet sammenfattet under begrebet »opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne«, nemlig i den foreliggende sag sikring af sammenhængen i et skattesystem (jf. under 2) og hindring af skatteunddragelse (jf. under 3).

2. Skattemæssig sammenhæng

47. Efter fast retspraksis kan behovet for at sikre sammenhængen i et skattesystem begrunde en begrænsning af en grundlæggende frihed. Det kræves herfor, at det er fastslået, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem en skattefordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning [34]. I en sådan konstellation kan indehaveren af den grundlæggende frihed nægtes skattefordelen, hvis den pågældende ikke også er undergivet den skatteopkrævning, der har direkte sammenhæng med denne fordel. Herved skal den direkte karakter af denne sammenhæng vurderes under hensyn til det formål, der forfølges med skattesystemet [35].

48. Domstolen har i denne henseende allerede fastslået, at der består en direkte sammenhæng mellem en hensyntagen til overskud og underskud i forbindelse med udøvelse af virksomhed i en medlemsstat [36].

49. Som Kommissionen med rette har anført, er symmetrien mellem en hensyntagen til overskud og underskud ved en beskattet virksomhed i den foreliggende sag dog sikret, uden at der er behov for en genbeskatning af underskuddene. Kongeriget Danmark havde således i den periode, der er relevant i hovedsagen, besluttet sig for at beskatte udenlandske faste driftssteder og skulle derfor tage hensyn til såvel overskud som underskud ved denne virksomhed.

30 — Jf. bl.a. dom Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, præmis 63) og dom SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, præmis 65).

31 — Dom SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, præmis 66 og 69).

32 — Jf. dom National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 48).

33 — Dom Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 51), dom Lidl Belgium (sag C-356/04, EU:C:2006:585, præmis 38 ff.) og dom A (C-123/11, EU:C:2013:84, præmis 46).

34 — Jf. bl.a. dom Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, præmis 42), dom Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, præmis 43 f.), dom DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, EU:C:2012:552, præmis 46) og dom Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 59).

35 — Jf. bl.a. dom Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, præmis 44) og dom Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, præmis 42).

36 — Dom K (C-322/11, EU:C:2013:716, præmis 69).

50. Til denne symmetri hører også, som Nordea Bank Danmark med rette har henvist til, at en eventuel fortjeneste ved afhændelsen af et udenlandsk fast driftssted skal beskattes i Danmark. Blandt koncernforbundne selskaber, som i det foreliggende tilfælde, der undertiden ikke aftaler en afhændelsespris eller ikke aftaler en rimelig afhændelsespris, kan denne fortjeneste ved afhændelsen – som det også er fastsat i dansk skatteret – ansættes efter det såkaldte armslængdeprincip til en objektiv markedsværdi. På dette punkt modsvarer beskatningen præcist den beføjelse, en medlemsstat har til at beskatte et selskabs kapitalgevinst, der er opstået inden for dens beskatningskompetence [37].

51. I denne forbindelse er det – som f.eks. Kongeriget Nederlandene har anført – irrelevant, at uden den danske regel om genbeskatning ville skattepligtige fradrag for underskud skulle tillades uden mulighed for at beskatte de dertil relaterede senere overskud. Den omstændighed, at fremtidige overskud ikke længere kan beskattes, er en sædvanlig mulighed i forbindelse med beskatning af en udøvet virksomhed, f.eks. når denne virksomhed må indstilles, eller når en medlemsstats beskatningskompetence ophører ved flytning af hjemsted.

52. Imod symmetrien har navnlig Republikken Østrig ganske vist anført, at beskatningen af overskud i det foreliggende tilfælde snarere er af formel karakter. Eftersom Kongeriget Danmark anvendte creditmetoden på beskatningen af udenlandske faste driftssteder, skulle den skat, der allerede var svaret i kildestaten, fradrages. Såfremt skattesatsen i Danmark er den samme eller lavere end i kildestaten, ville udenlandske faste driftssteders overskud i sidste ende slet ikke blive beskattet i Danmark. Selv hvis skattesatsen i kildestaten måtte være lavere, ville Danmark under alle omstændigheder ikke have den fulde beskatningsret.

53. Denne indvending er for så vidt berettiget, eftersom beskatningen af et udenlandsk fast driftssted ved creditmetoden fører til andre skattemæssige resultater end den normale beskatning af indenlandsk virksomhed. Sammenlignet hermed vil de skatteindtægter, som Danmark modtager fra beskatning af udenlandske faste driftssteder, som hovedregel være lavere. Der ses også en vis uligevægt mellem det fulde fradrag af eventuelle underskud og den i sidste ende højst delvise beskatning af overskud.

54. Alligevel kan en beskatning af et udenlandsk fast driftssted inden for rammerne af creditmetoden ikke sidestilles med en skattefritagelse efter exemptionsmetoden. Domstolen beskæftigede sig med den sidstnævnte konstellation i dommen i sagen Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt og tillod i sidste ende medlemsstaten at foretage en efterfølgende korrektion af et fradrag for underskud, der var blevet foretaget trods manglende beskatningskompetence, idet det udenlandske faste driftssteds indkomst var fritaget for beskatning [38]. Denne dom kan i modsætning til Forbundsrepublikken Tysklands opfattelse dog ikke overføres på den foreliggende sag, da Kongeriget Danmark jo netop ønskede at udøve sin beskatningskompetence over for de udenlandske faste driftssteder, og der i det mindste forelå en mulighed for, at disse driftssteders overskud også delvis blev beskattet.

55. Spørgsmålet, om en medlemsstats beskatningskompetence, der er begrænset af creditmetoden, i forbindelse med begrundelsen, der angår den skattemæssige sammenhæng, også kun tillader medlemsstaten at tage hensyn til eventuelle underskud i begrænset omfang, skal dog ikke afgøres i den foreliggende sag. Det erklærede og tydelige mål med den danske regel om genbeskatning er således ikke at etablere et rimeligt forhold mellem en hensyntagen til overskud og underskud ved udøvet virksomhed, der beskattes inden for rammerne af creditmetoden. Reglen skal derimod blot – som Kongeriget Danmark også selv har anført – forhindre, at det fulde fradrag for underskud inden

37 — Jf. dom National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 46) og dom DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, præmis 48 f.).

38 — Dom Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588).

for rammerne af creditmetoden misbruges i et særligt tilfælde. De skattepligtige skal i henhold til den danske skattelovgivning som hovedregel netop have gavn af den fordel, der består i fuldt fradrag for underskud, selv når dette fradrag for underskud, på grund af manglende fremtidige overskud, ikke længere kan kompenseres.

56. I betragtning af denne udformning af den danske regel er en påberåbelse af den begrundelse, der angår sikring af sammenhængen i skattesystemet, udelukket, henset til fast retspraksis, hvorefter en national regel kun er egnet til at sikre gennemførelsen af det tilsigtede mål, hvis den faktisk forfølger målet hermed på en konsekvent og systematisk, hvilket vil sige logisk, måde [39].

57. Den foreliggende begrænsning af etableringsfriheden kan derfor ikke begrundes i behovet for at sikre sammenhængen i et skattesystem.

3. Hindring af skatteunddragelse

58. Efter fast retspraksis kan en national regel, der har til formål at hindre skatteunddragelse, og som begrænser etableringsfriheden, dog være begrundet, når den specifikt tager sigte på rent fiktive konstruktioner, hvis formål er at omgå den pågældende medlemsstats lovgivning [40]. Såfremt der særligt er tale om at hindre flytning af overskud til en anden medlemsstat, synes Domstolen endog at stille mindre strenge krav. Med henblik på at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne kan en regel, der ikke har som specifikt formål at hindre rent kunstige arrangementer, således også være begrundet [41].

59. Den foreliggende bestemmelse tjener ifølge lovmotiverne det formål at hindre, at en koncern i første omgang fradrager et underskud i et udenlandsk fast driftssted i sin egen skat i Danmark, mens den lader senere overskud beskatte udelukkende i en anden stat. Det er klart, at der for så vidt kan bestå en omgåelsesmulighed, navnlig ved en investerings klassiske forløb, hvor en periode med underskud på grund af indledende investeringer afløses af en periode med overskud. Derfor kan flytning af et udenlandsk fast driftssteds virksomhed inden for koncernen – selv om et sådant driftssteds underskud ikke længere kan fradrages af det erhvervende selskab – være fordelagtig, såfremt den udenlandske skattesats er lavere end den danske.

60. Imidlertid må en national regel for at hindre skatteunddragelse heller ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå dette mål. Derfor skal den skattepligtige for det første have adgang til at fremlægge beviser vedrørende eventuelle forretningsmæssige grunde til transaktionen [42]. For det andet skal den skattemæssige korrektionsmekanisme begrænses til den del, som overstiger det, som ville være blevet aftalt, hvis der ikke bestod et afhængighedsforhold mellem selskaberne [43].

61. Da beskatningsproceduren er karakteriseret ved et omfattende antal sager, kan det ganske vist ikke kræves, at hver enkelt sag nødvendigvis skal undergives en individuel efterprøvelse. Derimod skal faktiske omstændigheder, der typisk har en bestemt følge, eller som udspringer af et bestemt motiv, kunne reguleres generelt.

62. I det foreliggende tilfælde er grænserne for en tilladelig typificering af skatteunddragelse dog under alle omstændigheder overskredet. For det første er der ingen mulighed for den skattepligtige for at føre et bevis mod, at der foreligger omgåelse, selv om det er indlysende, at der ved overdragelsen af et fast driftssted inden for koncernen navnlig med henblik på afvikling af dobbeltkapaciteter kan ligge

39 — Jf. bl.a. dom Sokoll-Seebacher (C-367/12, EU:C:2014:68, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

40 — Jf. bl.a. dom Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, præmis 63) og dom SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, præmis 65).

41 — Dom SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, præmis 66).

42 — Jf. dom SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, præmis 71).

43 — Jf. dom SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, præmis 72).

forsvarlige økonomiske betragtninger til grund for en afhændelse, som det foreliggende tilfælde også viser. For det andet er det, således som det foreliggende tilfælde også viser, i overensstemmelse med EFTA-Tilsynsmyndighedens opfattelse ikke forholdsmæssigt også at anordne fuld genbeskatning af tidligere fratrukne underskud ved enhver blot delvis afhændelse af en fast driftssted. Derved rammes således også tilfælde, hvor et fast driftssted i det væsentlige blot afvikles.

63. For det tredje står genbeskatning af samtlige tidligere fratrukne underskud endelig ikke i et rimeligt forhold til det tab af beskatning af fremtidige overskud, som den danske regel tager sigte på at kompensere. Kongeriget Danmark kan kun med rimelighed få adgang til at beskatte sådanne overskud, hvortil grundstenen allerede er lagt på tidspunktet for afhændelsen. Efterfølgende forøgede muligheder for overskud ville skulle henføres under den på det tidspunkt kompetente medlemsstats beskatningskompetence. De overskud, hvortil grundstenen allerede er lagt på afhændelsestidspunktet, viser sig imidlertid, som Kommissionen med rette har henvist til, ved bestemmelsen af en afhændelsespris efter armslængdeprincippet [44].

64. Såfremt Kongeriget Danmark ikke finder denne værdi rimelig, fordi overdragelsen inden for koncernen efter denne medlemsstats opfattelse kan være af større gavn end en overdragelse til en tredjepart, skal der henvises til, at denne mulige større gavn i forvejen ikke vil foreligge, hvis det faste driftssted måtte blive drevet videre under Danmarks beskatningskompetence. Bevarelsen af det faste driftssted under Danmarks beskatningskompetence er imidlertid i sidste ende netop det mål, som forfølges med den foreliggende regel.

65. Dermed kan målet om at hindre skatteunddragelse ikke begrunde den foreliggende begrænsning af etableringsfriheden, eftersom den danske regel går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå dette mål.

4. Konklusion med hensyn til begrundelsen

66. Den foreliggende begrænsning af etableringsfriheden er dermed ikke begrundet i tvingende almene hensyn. Det er derfor ikke fornødent at tage stilling til det af Nordea Bank Danmark anførte om, at en begrundelse i medfør af Marks & Spencer-dommen i hvert fald er udelukket derved, at en skattepligtig ikke kan nægtes fradrag for underskud, hvis – som det gør sig gældende i det foreliggende tilfælde på grund af lukningen af bankfilialerne – alle muligheder for at tage hensyn til de pågældende underskud i kildestaten er udtømt.

V – Forslag til afgørelse

67. Det præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares som følger:

»Artikel 43 EF, jf. artikel 48 EF, og EØS-aftalens artikel 31, jf. artikel 34, er til hinder for, at en medlemsstat, der tillader et i denne stat beliggende selskab inden for rammerne af creditmetoden 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), når der anordnes genbeskatning i alle tilfælde, hvor en del af selskabets virksomhed overdrages til et koncernforbundet selskab, der er hjemmehørende i samme stat som det faste driftssted.«

44 — Jf. ovenfor, punkt 50.