Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 13 mars 2014[1]

Mål C-48/13

Nordea Bank Danmark A/S
mot
Skatteministeriet

(begäran om förhandsavgörande från Østre Landsret (Danmark))

”Skatterätt — Etableringsfrihet — Nationell inkomstbeskattning — Koncernbeskattning — Beskattning av verksamhet i inhemska bolags utländska fasta driftställen — Undvikande av dubbelbeskattning genom avräkning av skatt (avräkningsmetoden) — Återföring till beskattning av tidigare beaktade underskott vid avyttring av det fasta driftstället inom koncernen med bortfall av beskattningsrätten”

1. I förevarande mål har domstolen ännu en gång att ta ställning till en medlemsstats gränsöverskridande koncernbeskattning och dess förenlighet med etableringsfriheten. Dessutom ska domstolen på nytt pröva rättfärdigandegrunden ”säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna”, vilken den uttryckligen erkände för första gången i domen i målet Marks & Spencer[2] och vars räckvidd inte förefaller vara tillräckligt klargjord.

2. De mål som hänskjuts till domstolen blir dock alltmer komplicerade. Förevarande danska begäran om förhandsavgörande avser beskattningen av ett inhemskt bolag med fasta driftställen i andra medlemsstater. Verksamheten vid dessa utländska fasta driftställen beskattades visserligen till fullo i Danmark. Emellertid avräknades den skatt som betalats i utlandet från den danska skatten i enlighet med den så kallade avräkningsmetoden. I förevarande mål hade de utländska fasta driftställena emellertid enbart redovisat underskott. Dessa underskott, vilka har beaktats i samband med beskattningen av det inhemska bolaget, ska i enlighet med en specialbestämmelse numera återföras till beskattning, eftersom de fasta driftställena har avyttrats inom koncernen till bolag som inte omfattas av dansk beskattningsrätt.

3. Förevarande mål rör emellertid inte något ovanligt specialfall som saknar allmän betydelse. Det ger tvärtom en möjlighet för domstolen att vidareutveckla sin praxis generellt beträffande beaktandet av gränsöverskridande underskott samt i synnerhet beträffande åberopandet av avräkningsmetoden.

I – Tillämpliga bestämmelser

4. I Konungariket Danmark beskattas överskott som redovisas av bolag med hemvist inom landet.

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

5. Om ett sådant bolag har ett fast driftsställe i en annan nordisk stat (Sverige, Finland eller Norge), kan Konungariket Danmark enligt artikel 7 i det nordiska skatteavtalet även beskatta bolaget med avseende på den del av inkomsten som är hänförlig till detta utländska fasta driftställe. Enligt artikel 25 i avtalet ska emellertid den utländska skatten på det fasta driftställets verksamhet avräknas från den danska skatten, men den får emellertid inte överstiga den skatt som beräknas på det fasta driftställets överskott i Konungariket Danmark.

6. Enligt rättsläget i målet vid den nationella domstolen beaktades överskott och underskott i inhemska bolags utländska fasta driftställen löpande vid den danska beskattningen.

7. I vissa situationer föreskrevs emellertid en korrigering av beaktandet av underskott. I 33 D § stycke 5 skattelagen föreskrevs följande:

”Vid överlåtelse av ett fast driftställe eller en del av detta beläget i främmande stat … till ett bolag inom koncernen … ska avdraget underskott som inte täcks av senare års överskott tas med vid beräkningen av den skattepliktiga inkomsten. Detta gäller oberoende av vilken lättnadsmetod som tillämpas. …”

8. Denna bestämmelse gällde enligt uppgifter från den hänskjutande domstolen enbart om det förvärvande bolaget inom koncernen inte sambeskattades med det avyttrande bolaget. Enligt förarbetena till det motsvarande lagförslaget var syftet med denna bestämmelse att förhindra att danska bolag inledningsvis beaktar underskott från utländska fasta driftställen i syfte att minska sitt överskott för att sedan, så snart de börjar redovisa ett överskott, avyttra dem till ett utländskt bolag inom koncernen för att inte behöva beskatta detta överskott i Danmark.

II – Målet vid den nationella domstolen

9. Klagande i målet vid den nationella domstolen är bolaget Nordea Bank Danmark A/S. Bolaget är rättslig efterträdare till en bank som år 2000 slogs samman med en svensk, en finsk och en norsk bank till Nordeakoncernen.

10. Under åren 1996, respektive 1997 till och med år 2000, hade den rättsliga företrädaren fasta driftställen i Sverige, Finland, och Norge i form av bankfilialer. Dessa fasta driftställen redovisade underskott under alla år. Sammanlagt gjordes därför avdrag med 204 402 324 DKK – vilket enligt nuvarande kurs motsvarar ungefär 27 miljoner euro – från beräkningsunderlaget för den danska skatten.

11. Dessa bankfilialer avvecklades till följd av att Nordeakoncernen bildades. Ungefär hälften av medarbetarna övertogs av svenska, finska eller norska bolag som hörde till Nordeakoncernen, likaså en del av kunderna. De underskott som de fasta driftställena tidigare hade redovisat kunde inte längre göras gällande av de övertagande bolagen i samband med den egna beskattningen.

12. De danska skattemyndigheterna ansåg att dessa transaktioner utgjorde en partiell avyttring av de fasta driftställena till företag inom koncernen enligt 33 D § stycke 5 skattelagen. Mot denna bakgrund höjde de beräkningsunderlaget för skatten år 2000 med den summa som motsvarade de underskott som dragits av under tidigare år. Nordea Bank Danmark anser emellertid att denna bestämmelse strider mot såväl unionsrätten som mot EES-avtalet.

III – Förfarandet vid domstolen

13. Østre Landsret, vid vilken målet numera är anhängigt, har i enlighet med artikel 267 FEUF hänskjutit följande fråga till domstolen med begäran om förhandsavgörande:

”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 driftställe 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, i samband med vilket en del av driftställets verksamhet överlåts 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?”

14. Vid förfarandet vid domstolen har Nordea Bank Danmark, Konungariket Danmark, Förbundsrepubliken Tyskland, Konungariket Nederländerna, Republiken Österrike, Eftas övervakningsmyndighet och kommissionen inkommit med skriftliga yttranden.

IV – Rättslig bedömning

15. I förevarande mål ska det utredas huruvida den beskrivna återföringen till beskattning av underskotten från de utländska fasta driftsställena i samband med den danska inkomstbeskattningen för inhemska bolag är förenlig med etableringsfriheten i EG-fördraget eller EES-avtalet som är tillämpliga i det nationella målet.

16. I detta avseende behöver det i förevarande mål inte göras någon åtskillnad vad gäller prövningen av ett åsidosättande av ett bolags etableringsfrihet i medlemsstaterna, vilket ska bedömas enligt artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG, och i Konungariket Norge, på vilket artikel 31 jämförd med artikel 34 i EES-avtalet är tillämpligt. Enligt båda bestämmelserna är inskränkningar av etableringsrätten förbjudna på samma sätt.[3]

17. Jag instämmer med samtliga parter att det i förevarande mål föreligger en inskränkning av etableringsfriheten.

18. Genom etableringsfriheten ges ett bolag bland annat rätt att utöva verksamhet i andra medlemsstater genom ett fast driftsställe.[4] Det är även i princip förbjudet för ett bolags ursprungsstat att hindra det från att etablera sig i en annan medlemsstat.[5] Ett sådant hinder föreligger när en skillnad i behandling av ett fast driftställe i en annan medlemsstat kan konstateras jämfört med ett rent inhemskt driftställe.[6]

19. Genom 33 D § stycke 5 skattelagen behandlades bolag med utländska fasta driftställen och bolag med inhemska fasta driftställen på olika sätt i Konungariket Danmark. Om ett danskt bolag hade ett inhemskt fast driftställe och avyttrade detta till ett bolag inom koncernen som inte beskattades i Danmark, korrigerades inte underskott från detta inhemska fasta driftställe som tidigare beaktats, medan så skedde om det var fråga om ett utländskt fast driftställe. Således missgynnades ett bedrivande av ett fast driftställe i en annan medlemsstat i skattemässigt hänseende.

3 — Se, beträffande artikel 49 FEUF, dom A (C-48/11, EU:C:2012:485), punkt 21.

4 — Se, till exempel, dom Impacto Azul (C-186/12, EU:C:2013:412), punkt 32 och där angiven rättspraxis.

5 — Se, till exempel, dom Daily Mail and General Trust (81/87, EU:C:1988:456, punkt 16), dom AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, punkt 21), och dom Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punkt 20).

6 — Se, till exempel, domen i målet AMID (ovan fotnot 5), punkt 27, dom Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punkterna 16–23), och domen i målet Argenta Spaarbank (ovan fotnot 5), punkterna 20–34.

20. Enligt rättspraxis är en sådan missgynnande skillnad i behandling emellertid förenlig med etableringsfriheten om den avser situationer som inte är objektivt jämförbara (se nedan under A) eller om den kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (se nedan under B).[7]

A – *Frågan om det krävs en prövning av huruvida situationerna är jämförbara*

21. Traditionellt sett skulle det inledningsvis krävas en prövning av huruvida bolag med ett inhemskt fast driftställe och bolag med ett fast driftställe i en annan medlemsstat befinner sig i objektivt jämförbara situationer med beaktande av det ändamål som eftersträvas med de aktuella nationella bestämmelserna.[8]

22. Även om jag själv tidigare har gjort sådana prövningar,[9] anser jag att det har blivit dags att frångå detta tillvägagångssätt.[10] Det är nämligen inte möjligt att avgränsa prövningen av en rättfärdigandegrund eller att identifiera kriterier för fastställande av i vilka fall det överhuvudtaget inte kan anses föreligga objektivt jämförbara situationer. Dessutom utgör en sådan fastställelse även hinder mot en rimlig avvägning mellan den grundläggande friheten och respektive grunder för skillnaden i behandling.

23. Kravet på objektiv jämförbarhet kan anses utgöra en dogmatisk kvarleva från den tiden då domstolen enbart godtog rättfärdigandegrunder som uttryckligen föreskrevs i fördraget på området för etableringsfriheten.[11] Många skäl som ur medlemsstaternas synvinkel åberopades för en skillnad i behandlingen mellan inhemska och gränsöverskridande situationer kunde således enbart bedömas med ledning av situationernas objektiva jämförbarhet.

24. Genom att domstolen även har erkänt rättfärdigandegrunder som inte uttryckligen föreskrivs i fördraget har emellertid en ny situation uppkommit. De grunder som talar för en skillnad i behandlingen vägs numera i regel in i samband med prövningen av de diverse erkända rättfärdigandegrunderna, eller eventuellt vid prövningen av framtida grunder som ska erkännas. Det är följaktligen inte överraskande att domstolen i de fall vid vilka den tar prövningen av den objektiva jämförbarheten på allvar i huvudsak undersöker samma saker som den senare prövar när det gäller rättfärdigandet.[12]

25. Mot denna bakgrund har den utsträckning i vilken domstolen har prövat huruvida situationerna är jämförbara varierat mycket i skatterättsliga mål på senare tid. Vid bejakandet av en objektiv jämförbarhet har domstolen till viss del redan funnit att det är tillräckligt att en skattemässig fördel eftersträvas i båda situationerna,[13] å andra sidan finns det även exempel där omfattande bedömningar har gjorts och där domstolen har företagit en uttömmande prövning av den aktuella medlemsstatens regelsystem.[14] Ibland avstår domstolen emellertid även helt från att pröva huruvida situationerna är objektivt jämförbara[15] eller fastställer enbart att situationerna är jämförbara utan att motivera detta.[16]

7 — Dom X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 20), dom kommissionen/Belgien (C-250/08, EU:C:2011:793, punkt 51), dom Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, punkt 17), och dom A (C-123/11, EU:C:2013:84, punkt 33). Beträffande fri rörlighet för kapital, se dom K (C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

8 — Dom X Holding (EU:C:2010:89, punkt 22), dom Philips Electronics (EU:C:2012:532, punkt 17), och dom A (EU:C:2013:84, punkt 33).

9 — Se senast, till exempel, mitt förslag till avgörande Philips Electronics (EU:C:2012:222, punkt 31 och följande punkter) och mitt förslag till avgörande Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 56 och följande punkter).

10 — Se redan mitt förslag till avgörande A (EU:C:2012:488, punkterna 40 och 41), och mitt förslag till avgörande SCA Group Holding m.fl. (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:104, punkt 32).

11 — Se, exempelvis dom Royal Bank of Scotland (C-311/97, EU:C:1999:216, punkt 32).

12 — Se dom K (EU:C:2013:716, punkt 37 och följande punkter, och punkt 49 och följande punkter).

13 — Dom X Holding (EU:C:2010:89, punkt 24).

14 — Dom K (EU:C:2013:716, punkt 37 och följande punkter).

15 — Se dom Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punkterna 18–26), dom Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punkterna 27–39), och dom Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, punkterna 18–34).

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

26. Det framgår emellertid inte vid en sammantagen betraktelse av domstolens rättspraxis under vilka omständigheter en skillnad mellan de jämförda situationerna ska utesluta att de är objektivt jämförbara. I förevarande mål kan det exempelvis konstateras att de situationer i vilka ett utländskt och ett inhemskt fast driftställe objektivt sett befinner sig skiljer sig åt, eftersom en utländsk skatt endast ska avräknas från den danska skatten om det utländska fasta driftstället beskattas. Frågan är dock enligt vilka bedömningskriterier det ska avgöras huruvida det utgör en relevant skillnad vad gäller korrigeringen av de underskott som har beaktats.

27. Om det emellertid skulle fastställas att situationerna inte är objektivt jämförbara så är – till skillnad från vid prövningen av en rättfärdigandegrund – en prövning huruvida särbehandlingen av inhemska och gränsöverskridande situationer är proportionerlig inte möjlig. En skälig avvägning mellan de syften som är förenade med de grundläggande friheterna och de som utgör grund för särskillnaden mellan inhemska och gränsöverskridande situationer är således inte längre möjlig. Följaktligen kan en balanserad lösning endast säkerställas om syftet bakom en skillnad i behandlingen beaktas i samband med prövningen av en rättfärdigandegrund.

28. Om det således varken föreligger ett behov av att pröva huruvida situationerna är objektivt jämförbara eller denna prövning medför skäliga resultat, borde domstolen avstå från att göra en sådan prövning i fortsättningen. Frågan huruvida en skillnad i behandlingen är motiverad skulle enbart bedömas med ledning av huruvida det föreligger en grund som på ett proportionerligt sätt kan motivera särbehandlingen.

B – *Rättfärdigande*

29. För att den missgynnande skillnaden i behandling av utländska fasta driftställen i förevarande mål inte ska utgöra ett åsidosättande av etableringsfriheten i EG-fördraget, respektive EES-avtalet, krävs därför att den motiveras av tvingande skäl av allmänintresse.

30. De medlemsstater som deltar i förfarandet anser att det föreligger en sådan motivering. De hänvisar till de av domstolen erkända rättfärdigandegrunderna avseende säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (se nedan punkt 1), upprätthållandet av det inre sammanhanget i ett skattesystem (se nedan punkt 2) och undvikandet av skatteundandraganden (se nedan punkt 3).

1. Fördelning av beskattningsrätten

31. Domstolen har i sin fasta praxis erkänt säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna som en rättfärdigandegrund. [17]

32. Konungariket Danmark anser att återförandet av underskotten till beskattning är motiverat genom denna rättfärdigandegrund i förening med syftet att undvika skatteundandragande. Därigenom ska nämligen förhindras att en koncern först gör gällande underskott i ett utländskt fast driftställe i Danmark och sedan, genom att avyttra det fasta driftstället inom koncernen, låter beskatta ett överskott i en annan skattemässigt fördelaktigare medlemsstat.

17 — Se, till exempel, dom National Grid Indus (EU:C:2011:785, punkt 45), dom kommissionen/Spanien (C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 76), dom DI VI Finanziaria di Diego della Valle & C (C-380/11, EU:C:2012:552, punkt 43), dom Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, punkt 50), dom Imfeld och Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822), punkt 68, och dom DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, punkt 46).

33. De övriga medlemsstater som deltar i förfarandet anser att den rättfärdigandegrund som avser säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna är avgörande, särskilt mot bakgrund av symmetrin mellan beaktandet av överskott och underskott i samma medlemsstat. Eftersom det utländska driftstället genom avyttringen undandras dansk beskattningsrätt störs denna symmetri, då framtida överskott i det fasta driftstället inte längre beskattas i Danmark.

34. Mot bakgrund av dessa olika synsätt ska jag först klargöra vad den rättfärdigandegrund som avser säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna egentligen omfattar.

35. I detta avseende måste det först göras skillnad mellan fördelningen av beskattningsrätten i sig och säkerställandet av denna fördelning. Domstolen har nämligen i fast praxis uttalat att frågan *hur* beskattningsrätten fördelas mellan medlemsstaterna uteslutande ankommer på dem att avgöra. I avsaknad av harmoniserande unionsbestämmelser har de befogenhet att, genom konventioner eller unilateralt, bestämma enligt vilka kriterier som beskattningsrätten ska fördelas mellan dem. [18]

36. Domstolen betonade visserligen vid det första erkännandet av denna rättfärdigandegrund i målet Marks & Spencer att en *väl avvägd* fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna är skyddsvärd, [19] och har även upprepat denna synpunkt i senare domar. [20]

37. Utgångspunkten är dock i princip att det sätt på vilket medlemsstaterna i ett visst fall har fördelat beskattningsrätten mellan sig inte ifrågasätts av domstolen och att detta sätt således utgör grund för ”*säkerställandet* av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna”. [21] Detta kan även presumeras i förevarande mål, i vilket ett bolags utländska fasta driftställe beskattas såväl i källstaten, i vilken det fasta driftstället är beläget, som i Danmark där bolaget har hemvist. I sistnämnda fall sker beskattningen dock med avräkning för den skatt som redan betalats i källstaten.

38. Den rättfärdigandegrund som avser ”säkerställande” av fördelningen av beskattningsrätten ger således medlemsstaterna rätt att säkerställa och skydda den beskattningsrätt som de själva har fastställt. På detta sätt ska även domstolens fasta praxis tolkas, enligt vilken denna rättfärdigandegrund ”bland annat” ger rätt att förebygga ageranden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom dess territorium. [22] Ett åberopande av denna rättfärdigandegrund kan inte heller vara uteslutet i den mån som en medlemsstat beskattar verksamhet som inte bedrivs inom dess territorium, som i förevarande mål verksamhet som bedrivs genom utländska fasta driftställen. I annat fall skulle domstolen vara tvungen att frånkänna medlemsstaterna beskattningsrätten för verksamhet som bedrivs utanför deras territorium.

39. Av domstolens hittillsvarande praxis angående denna rättfärdigandegrund framgår att det finns två olika kategorier av situationer vad gäller hur medlemsstaterna inbördes kan skydda sin beskattningsrätt.

18 — Se, till exempel, dom Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punkt 25), dom National Grid Indus (EU:C:2011:785, punkt 45), dom Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, punkt 50), och dom DMC (EU:C:2014:20, punkt 47).

19 — Dom Marks & Spencer (EU:C:2005:763, punkt 46).

20 — Se, bland annat, dom Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, punkt 58), och dom Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, punkt 53).

21 — Se även dom Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813), punkt 38 och där angiven rättspraxis, enligt vilken ”de nackdelar som kan följa av att olika medlemsstater utövar sin beskattningsrätt parallellt inte utgör några restriktioner för den fria rörligheten, så länge utövandet av beskattningsrätten inte är diskriminerande”.

22 — Dom kommissionen/Tyskland (C-284/09, EU:C:2011:670, punkt 77), dom Santander Asset Management SGIIC m.fl. (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 47), dom SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punkt 45), dom Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, punkt 57), dom Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, punkt 53), och dom Imfeld och Garcet (EU:C:2013:822, punkt 75).

40. Först och främst har medlemsstaterna rätt att förhindra att deras beskattningsrätt för inkomster undanhålls, genom att denna förs över till en annan medlemsstat.[23] Detta inbegriper att det är tillåtet att bekämpa bedrägliga eller fiktiva upplägg för att förskjuta skatteintäkter mellan medlemsstaterna.[24]

41. Omvänt saknar medlemsstaterna skyldighet att beakta underskott i en verksamhet som inte beskattas i den aktuella medlemsstaten utan i en annan medlemsstat. Rättfärdigandegrunden innebär nämligen ett säkerställande av symmetrin mellan rätten att beskatta överskott och rätten att dra av underskott.[25] Den inre marknaden ger således inte den skattskyldige någon rätt att välja i vilken medlemsstat dess underskott ska beaktas.[26]

42. Det framgår av dessa hittills erkända kategorier att den rättfärdigandegrund som avser säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna enbart ger uttryck för andra erkända rättfärdigandegrunder och detta gäller särskilt beträffande avgränsningen av medlemsstaternas beskattningsrätt.

43. Tanken att överskott och underskott i en verksamhet inte får beaktas isolerat från varandra är nämligen enbart ett uttryck för rättfärdigandegrunden avseende upprätthållandet av det inre sammanhanget i ett skattesystem. Mot denna bakgrund kan en inskränkning av en grundläggande frihet vara motiverad om det föreligger ett direkt samband mellan den berörda skattefördelen och kompensationen för denna fördel genom ett visst skatteuttag.[27] Domstolen har i samband med prövningen av denna rättfärdigandegrund redan slagit fast att det föreligger ett direkt samband mellan beaktande av vinst och förlust från en verksamhet i en medlemsstat.[28] Således är domstolens uttalande att kraven sammanfaller avseende skattesystemets inre sammanhang med den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna motiverat.[29]

44. Dessutom utgör hindrandet av att inkomster flyttas från en medlemsstat till en annan genom fiktiva eller bedrägliga upplägg endast ett specialfall av den erkända rättfärdigandegrund som avser undvikande av skatteundandraganden. Enligt fast rättspraxis kan nämligen en nationell bestämmelse som inskränker etableringsfriheten vara motiverad när den specifikt avser rent fiktiva upplägg som iscensätts för att kringgå lagstiftningen i den berörda medlemsstaten.[30] I samband med säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna är det nämligen inte fråga om att förhindra att en skattskyldig helt kringgår beskattning, utan att denne inte genom rent fiktiva upplägg förskjuter skatteintäkter till en annan medlemsstat. Domstolen har uppmärksammat detta sammanhang även om den numera betraktar båda rättfärdigandegrunderna tillsammans.[31]

45. Om rättfärdigandegrunden avseende säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna enbart ger uttryck för andra erkända rättfärdigandegrunder, så förklarar detta även varför domstolen ibland låter säkerställandet av denna fördelning utgöra en egen motivering,[32] och ibland enbart förefaller erkänna den i förening med andra rättfärdigandegrunder.[33]

23 — Se dom Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 56), dom Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, punkt 87) och dom Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, punkt 55).

24 — Se dom SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punkterna 60–63), dom SIAT (EU:C:2012:415, punkterna 45–47).

25 — Dom Philips Electronics (EU:C:2012:532, punkt 24).

26 — Se dom Oy AA (EU:C:2007:439, punkt 55), dom X Holding (EU:C:2010:89, punkt 29), och dom A (EU:C:2013:84, punkt 43).

27 — Se dom Papillon (EU:C:2008:659, punkt 44), dom DI VI Finanziaria di Diego della Valle & C (EU:C:2012:552, punkt 46), och dom Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 59).

28 — Dom K (EU:C:2013:716, punkt 69).

29 — Dom National Grid Indus (EU:C:2011:785, punkt 80).

30 — Se, till exempel, dom Aberdeen Property Fininvest Alpha (EU:C:2009:377, punkt 63), och dom SGI (EU:C:2010:26, punkt 65).

31 — Dom SGI (EU:C:2010:26, punkterna 66 och 69).

32 — Se dom National Grid Indus (EU:C:2011:785, punkt 48).

33 — Se dom Marks & Spencer (EU:C:2005:763, punkt 51), dom Lidl Belgium (C-356/04, EU:C:2006:585, punkt 38 och följande punkter), och dom A (EU:C:2013:84), punkt 46).

46. Det främjar emellertid klarheten i rättspraxis om det egentliga skälet vid en prövning av en inskränkning av de grundläggande friheterna inte döljs bakom etiketten ”fördelningen av beskattningsrätten” utan anges tydligt. Mot denna bakgrund ska jag nedan enbart pröva de rättfärdigandegrunder som hittills har sammanfattats som ett särskilt uttryck för begreppet ”säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna”, nämligen i förevarande mål upprätthållandet av det inre sammanhanget i ett skattesystem (se nedan punkt 2) och undvikandet av skatteundandraganden (se nedan punkt 3).

2. Skattesystemets inre sammanhang

47. Enligt fast praxis kan behovet att upprätthålla det inre sammanhanget i ett skattesystem motivera en inskränkning av en grundläggande frihet. För detta krävs att det finns ett direkt samband mellan den berörda skattefördelen och kompensationen för denna fördel genom ett visst skatteuttag. [34] I en sådan konstellation kan innehavaren av den grundläggande friheten förvägras den skattemässiga fördelen om vederbörande inte heller omfattas av det därmed omedelbart sammanhängande skatteuttaget. Frågan huruvida det föreligger ett direkt samband ska därvid prövas med beaktande av det ändamål som eftersträvas genom de aktuella skattebestämmelserna. [35]

48. Domstolen har redan slagit fast att det i detta avseende föreligger ett direkt samband mellan beaktande av vinst och förlust i en verksamhet i en medlemsstat. [36]

49. Såsom kommissionen har påpekat är emellertid symmetrin mellan beaktandet av överskott och underskott för en skattepliktig verksamhet i princip säkerställd i förevarande mål utan att det krävs att underskott återförs till beskattning. Konungariket Danmark hade nämligen för avsikt att beskatta utländska fasta driftställen under den i det nationella målet relevanta tidsperioden och har således en skyldighet att beakta såväl överskott som underskott i denna verksamhet.

50. Denna symmetri innefattar, såsom Nordea Bank Danmark har påpekat, även att en eventuell vinst vid en avyttring av ett utländskt fast driftställe ska beskattas i Danmark. När det såsom i förevarande mål är fråga om bolag i samma koncern, vilka ibland inte avtalar om något pris alls eller åtminstone inte något rimligt pris, kan denna vinst uppskattas till ett objektivt marknadsvärde enligt den så kallade armlängdsprincipen såsom även föreskrivs enligt dansk skattelagstiftning. Såtillvida överensstämmer beskattningen exakt med en medlemsstats rätt att beskatta värdeökningar på ett bolags tillgångar som omfattas av den statens beskattningsrätt. [37]

51. Det saknar i detta avseende betydelse att den skattskyldige, såsom exempelvis Konungariket Nederländerna har invänt, utan den danska bestämmelsen om återförande till beskattning skulle medges avdrag för underskott utan att motsvarande efterföljande överskott skulle kunna beskattas. Vad gäller beskattningen av en verksamhet är det normalt sett möjligt att eventuella framtida överskott inte längre kan beskattas, exempelvis när verksamheten inte bär sig ekonomiskt eller om medlemsstatens beskattningsrätt upphör genom att bolaget flyttar sitt säte.

34 — Se, till exempel, dom Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punkt 42), dom Papillon (CEU:C:2008:659, punkterna 43 och 44), dom DI VI Finanziaria di Diego della Valle & C (EU:C:2012:552, punkt 46), och dom Welte (EU:C:2013:662), punkt 59).

35 — Se, till exempel, dom Papillon (EU:C:2008:659, punkt 44), och dom Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, punkt 42).

36 — Dom K (EU:C:2013:716, punkt 69).

37 — Se dom National Grid Indus (EU:C:2011:785, punkt 46), och dom DMC (EU:C:2014:20, punkterna 48 och 49).

52. Mot en sådan symmetri har emellertid i synnerhet Republiken Österrike gjort gällande att beskattningen av överskott i förevarande mål snarare har formell karaktär. Eftersom Konungariket Danmark tillämpar avräkningsmetoden vid beskattningen av utländska fasta driftställen ska den skatt som redan erlagts i källstaten avräknas. Om en likadan eller en lägre skattesats föreskrivs i Danmark jämfört med i källstaten, blir resultatet att överskott från det utländska fasta driftstället inte alls beskattas i Danmark. Även om skattesatsen i källstaten skulle vara lägre har Danmark i vart fall inte någon fullständig beskattningsrätt.

53. Denna invändning är berättigad om beskattningen av ett utländskt fast driftställe inom ramen för avräkningsmetoden leder till andra resultat i skattehänseende än den normala beskattningen av en inhemsk verksamhet. Vid en jämförelse är de skatteintäkter som Danmark erhåller genom beskattningen av det utländska fasta driftstället i regel lägre. Det framgår även att det föreligger en viss bristande jämvikt mellan ett fullständigt beaktande av uppkomna underskott och en i slutändan på sin höjd partiell beskattning av överskott.

54. Samtidigt kan beskattningen av ett utländskt fast driftställe i enlighet med avräkningsmetoden inte anses innebära att den inte beskattas i enlighet med friställningsmetoden. Domstolen behandlade sistnämnda situation i domen i målet Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt och godkände att en medlemsstat i efterhand korrigerade ett underskott som beaktats mot bakgrund av friställningen av inkomster i ett utländskt fast driftställe trots att det saknades beskattningsrätt.[38] Tvärtemot vad Förbundsrepubliken Tyskland har hävdat är denna dom inte tillämplig på förevarande mål, eftersom Konungariket Danmark just avsåg att utöva sin beskattningsrätt på de utländska fasta driftställena och det åtminstone fanns en möjlighet att deras överskott även skulle beskattas till viss del.

55. Huruvida den begränsade beskattningsrätt som avräkningsmetoden innebär för en medlemstat även medför att medlemsstaten endast delvis behöver beakta uppkomna underskott inom ramen för det inre sammanhanget i ett skattesystem, behöver emellertid inte avgöras i förevarande mål. I enlighet med vad som uppgetts och som framgår i övrigt är syftet med den danska bestämmelsen om återföring till beskattning nämligen inte att säkerställa att beaktandet av överskott står i proportion till beaktandet av underskott. Syftet med bestämmelsen är tvärtom enbart – såsom även Konungariket Danmark självt har uppgett – att i en särskild situation förhindra ett missbruk vid ett fullständigt beaktande av underskott i samband med avräkningsmetoden. I regel ska skattskyldiga enligt dansk skattelagstiftning just kunna åtnjuta denna fördel som det fullständiga beaktandet av underskott medför, även om någon kompensation för ett sådant beaktande av underskott inte längre skulle äga rum i avsaknad av framtida överskott.

56. Med hänsyn till denna utformning av den danska bestämmelsen är ett åberopande av den rättfärdigandegrund som avser upprätthållandet av det inre sammanhanget i ett skattesystem även uteslutet mot bakgrund av fast rättspraxis, enligt vilken en nationell lagstiftning endast är ägnad att säkerställa förverkligandet av det eftersträvade målet, om den verkligen svarar mot en önskan att uppnå detta på ett konsekvent och systematiskt, det vill säga rimligt, sätt.[39]

57. Förevarande inskränkning av etableringsfriheten kan således inte motiveras genom behovet att upprätthålla det inre sammanhanget i ett skattesystem.

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

39 — Se, till exempel, dom Skoll-Seebacher (C-367/12, EU:C:2014:68, punkt 39) och där angiven rättspraxis.

3. Undvikandet av skatteundandraganden

58. Enligt fast rättspraxis kan dock en nationell bestämmelse som inskränker etableringsfriheten vara motiverad när den specifikt avser rent fiktiva upplägg som iscensätts för att kringgå lagstiftningen i den berörda medlemsstaten. [40] Om det särskilt är fråga om att förhindra en överföring av överskott till en annan medlemsstat, så förefaller domstolen till och med att ställa mindre stränga krav. För att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan nämligen även en nationell lagstiftning som inte har till specifikt ändamål att förhindra rent fiktiva upplägg anses vara rättfärdigad. [41]

59. Den här aktuella bestämmelsen syftar enligt förarbetena till att hindra koncerner från att först göra gällande underskott i ett utländskt fast driftställe i Danmark i syfte att minska sin skatt, för att därefter endast låta beskatta senare överskott i en annan stat. Det är sannolikt att det i detta hänseende föreligger en möjlighet till kringgående, särskilt vid ett typiskt förlopp vid en investering, där en period med underskott på grund av inledande investeringar avlöses av en period med överskott. Således kan en överföring av ett utländskt fast driftställes verksamhet inom koncernen vara fördelaktig även om underskotten inte längre göras gällande av det övertagande bolaget, nämligen om den utländska skattesatsen är lägre än den danska skattesatsen.

60. Emellertid får en nationell bestämmelse vars syfte är att undvika skatteundandraganden inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål. Mot denna bakgrund måste den skattskyldige beredas möjlighet att lägga fram uppgifter som rör eventuella affärsmässiga skäl. [42] Dessutom får den skattemässiga korrigeringen endast avse den del som inte motsvarar vad som skulle ha avtalats om bolagen inte varit närstående. [43]

61. Visserligen kan det inte krävas någon individuell prövning i varje enskilt fall vid ett massförfarande som beskattning. Tvärtom måste situationer även kunna regleras på ett allmänt sätt som typiskt medför en viss följd eller är resultatet av en viss motivering.

62. I förevarande mål har emellertid gränserna för en tillåten klassificering av ett skatteundandragande i vart fall överskridits. För det första föreligger det inte någon som helst möjlighet för den skattskyldige att motbevisa att det föreligger ett undandragande, trots att det är uppenbart att det kan föreligga rimliga ekonomiska skäl för en avyttring vid överföringen av ett fast driftställe inom en koncern, i synnerhet för att avveckla dubbla kapaciteter, vilket även förevarande mål illustrerar. För det andra framgår det även av förevarande mål – såsom Eftas övervakningsmyndighet har påpekat – att det inte är proportionerligt att även om ett fast driftställe enbart avyttras till en viss del föreskriva en fullständig återföring till beskattning av underskott som tidigare gjorts gällande. Därigenom omfattas nämligen även situationer där det fasta driftstället i huvudsak enbart avvecklas.

63. För det tredje står återföringen till beskattning av samtliga underskott som gjorts gällande inte i proportion till den uteblivna beskattning av framtida överskott som den danska bestämmelsen ska kompensera. Det kan enbart anses motiverat att Konungariket Danmark gör anspråk på sådana överskott som redan har uppkommit vid tidpunkten för avyttringen. Efterföljande ökade chanser till överskott ska nämligen hänföras till den behöriga medlemsstatens beskattningsrätt. Såsom kommissionen har påpekat kommer överskott som redan har uppkommit vid tidpunkten för avyttringen emellertid till uttryck vid fastställandet av ett försäljningspris enligt armlängdsprincipen. [44]

40 — Se, till exempel, dom Aberdeen Property Fininvest Alpha (EU:C:2009:377, punkt 63), och dom SGI (EU:C:2010:26), punkt 65.

41 — Dom SGI (EU:C:2010:26, punkt 66).

42 — Se dom SGI (EU:C:2010:26, punkt 71).

43 — Se dom SGI (EU:C:2010:26, punkt 72).

44 — Se ovan punkt 50.

64. Om däremot Konungariket Danmark inte bedömer att detta värde är rimligt, eftersom överföringen inom en koncern enligt dess mening kan medföra större nytta än en avyttring till tredje man, så kan jag påpeka att denna eventuellt större nytta ändå inte får någon verkan om det fasta driftstället drivs vidare under dansk beskattningsrätt. I slutändan är syftet med den aktuella bestämmelsen just att det fasta driftstället även i fortsättningen ska omfattas av dansk beskattningsrätt.

65. Således kan inte heller syftet att undvika skatteundandraganden motivera den aktuella inskränkningen av etableringsfriheten, eftersom den danska bestämmelsen går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål.

4. Slutsats med avseende på rättfärdigandet

66. Den aktuella inskränkningen av etableringsfriheten kan således inte rättfärdigas av tvingande skäl av allmänintresse. Därmed behöver domstolen inte heller gå in på Nordea Bank Danmarks argument, enligt vilket ett rättfärdigande i enlighet med domen i målet Marks & Spencer i vart fall är uteslutet genom att ett beaktande av underskott inte kan nekas en skattskyldig om, såsom i förevarande mål på grund av avvecklingen av bankfilialerna, samtliga möjligheter att beakta underskott i källstaten är uttömda.

V – Förslag till avgörande

67. Tolkningsfrågan ska alltså besvaras på följande sätt:

Artiklarna 43 EG och 48 EG, samt artiklarna 31 och 34 i EES-avtalet utgör hinder för att en medlemsstat, som inom ramen för avräkningsmetoden medger ett bolag med hemvist i den staten löpande avdrag för underskott i ett fast driftställe 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), för det fall att det föreskrivs en återföring i samtliga situationer i vilka en del av driftställets verksamhet överlåts till ett koncernbolag med hemvist i den stat där det fasta driftstället är beläget.