Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

16. februar 2023 *

»Præjudiciel forelæggelse – direkte beskatning – selskabsskat – artikel 49 TEUF, 63 TEUF og 64 TEUF – etableringsfrihed – frie kapitalbevægelser – koncernintern overdragelse af aktiver – selskab med skattemæssigt hjemsted i en medlemsstat, hvis moderselskab har sit skattemæssige hjemsted i en anden medlemsstat og hvis søsterselskab har sit skattemæssige hjemsted i et tredjeland – overdragelse af intellektuelle ejendomsrettigheder foretaget af det selskab, der har sit skattemæssige hjemsted i en medlemsstat, til dets søsterselskab med skattemæssigt hjemsted i et tredjeland – overdragelse af et selskab med skattemæssigt hjemsted i en medlemsstat af aktier i et af datterselskaberne til dets moderselskab, der har skattemæssigt hjemsted i en anden medlemsstat – modydelse svarende til markedsværdien af de overdragne aktiver – skattefritagelse eller beskatning afhængigt af, hvilket land det modtagende selskab er etableret i«

I sag C-707/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol (afdelingen for sager om skatter og afgifter og visse sager om tinglysning), Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 29. december 2020, indgået til Domstolen den 30. december 2020, i sagen

Gallaher Limited

mod

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, K. Jürimäe, og dommerne M. Safjan, N. Piçarra, N. Jääskinen (refererende dommer) og M. Gavalec,

generaladvokat: A. Rantos,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

* Processprog: engelsk.

efter at der er afgivet indlæg af:

– Gallaher Limited ved barrister I. Afzal og P. Baker, QC samt solicitors S. Bond og E. Buxton,

– Det Forenede Kongeriges regering ved L. Baxter, F. Shibli og J. Simpson, som befuldmægtigede, bistået af R. Baldry, QC, og barrister B. Elliott,

– Europa-Kommissionen ved P.-J. Loewenthal og W. Roels, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 8. september 2022,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 49 TEUF, 63 TEUF og 64 TEUF.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Gallaher Limited (herefter »GL«), som er et selskab med skattemæssige hjemsted i Det Forenede Kongerige, og Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (skatte-, afgifts- og toldmyndigheden, Det Forenede Kongerige) (herefter »skattemyndigheden«) vedrørende pålæggelse af en skattepligt over for GL, uden mulighed for at udskyde skattebetalingen, i forbindelse med to transaktioner bestående i overdragelse af aktiver til selskaber, der ikke har skattemæssigt hjemsted i Det Forenede Kongerige, men som tilhører den samme koncern som GL.

Retsforskrifter

Udtrædelsesaftalen

3 Aftalen om Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirlands udtræden af Den Europæiske Union og Det Europæiske Atomenergifællesskab (EUT 2020, L 29, s. 7, herefter »udtrædelsesaftalen«) blev godkendt ved Rådets afgørelse (EU) 2020/135 af 30. januar 2020 (EUT 2020, L 29, s. 1).

4 Det fremgår af præamblen til udtrædelsesaftalen, at EU-retten i sin helhed, med forbehold af denne aftales bestemmelser ophører med at finde anvendelse på Det Forenede Kongerige på datoen for denne aftales ikrafttræden.

5 Udtrædelsesaftalen fastsætter i artikel 126 en overgangsperiode, som starter på dagen for denne aftales ikrafttræden, og som slutter den 31. december 2020, hvor EU-retten finder anvendelse på Det Forenede Kongerige, medmindre andet er fastsat i denne aftale.

6 Udtrædelsesaftalens artikel 86 med overskriften »Sager, der er indbragt for Den Europæiske Unions Domstol« fastsætter i stk. 2 og 3:

»2. Den Europæiske Unions Domstol har fortsat kompetence til at afgøre præjudicielle spørgsmål vedrørende anmodninger fra domstole i Det Forenede Kongerige indgivet inden overgangsperiodens udløb.

3. Med henblik på dette kapitel anses […] anmodninger om præjudicielle afgørelser for at være indgivet på det tidspunkt, hvor det indledende processkrift er blevet registreret af Domstolens […] Justitskontor«.

7 Udtrædelsesaftalens artikel 89, stk. 1, bestemmer:

»Domme og kendelser afsagt af Den Europæiske Unions Domstol inden overgangsperiodens udløb samt sådanne domme og kendelser afsagt efter overgangsperiodens udløb i sager som omhandlet i artikel 86 og 87 er bindende i deres helhed for og i Det Forenede Kongerige.«

8 I henhold til udtrædelsesaftalens artikel 185 trådte aftalen i kraft den 1. februar 2020.

Det Forenede Kongeriges lovgivning

9 I henhold til sections 2 og 5 i Corporation Tax Act 2009 (lov af 2009 om selskabsskat, herefter »CTA 2009«) samt section 8 i Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (lov af 1992 om beskatning af kapitalgevinster, herefter »TCGA 1992«) skal et selskab, der har skattemæssigt hjemsted i Det Forenede Kongerige, betale selskabsskat af hele sit overskud (herunder kapitalgevinster), der realiseres i løbet af det pågældende regnskabsår.

10 I henhold til section 5, paragraph 3, i CTA 2009 skal et selskab, der ikke har skattemæssigt hjemsted i Det Forenede Kongerige, men som dér udøver erhvervsmæssig virksomhed gennem et fast forretningssted etableret i Det Forenede Kongerige, betale skat af det overskud, der kan tilskrives dette faste forretningssted. Desuden skal et sådant selskab i henhold til section 10 B i TCGA 1992 betale skat af de kapitalgevinster, som det realiserer i forbindelse med overdragelse af aktiver, såfremt disse aktiver befinder sig i Det Forenede Kongerige, og såfremt de anvendes til at udøve virksomhed eller til drift af det faste forretningssted. Disse aktiver betegnes som »skattepligtige aktiver« i henhold til section 171 (1 A) i TCGA 1992.

11 Ifølge sections 17 og 18 i TCGA 1992 anses overdragelsen af et aktiv for at være sket mod betaling af et vederlag svarende til markedsværdien af dette aktiv, når denne overdragelse ikke finder sted inden for rammerne af en aftale, der er indgået på andre vilkår end de normale konkurrencevilkår, eller når den sker til fordel for en tilknyttet person.

12 Section 170 i TCGA 1992 bestemmer:

»(1) Denne bestemmelse har virkning for fortolkningen af sections 171-181, medmindre andet er bestemt […].

(2) Medmindre andet er bestemt,

[…]

(b) finder subsections (3)-(6) nedenfor anvendelse ved afgørelsen af, om selskaber udgør en koncern, og i givet fald hvilket selskab, der er koncernens hovedselskab

[…]

(d) skal »koncern« og »datterselskab« forstås med alle nødvendige ændringer, når de finder anvendelse på et selskab stiftet i henhold til lovgivningen i en anden stat end Det Forenede Kongerige.

(3) Med forbehold af subsections (4)-(6) nedenfor,

(a) udgør et selskab (nedenfor og i sections 171-181 benævnt »koncernens hovedselskab«) og alle dets 75%-ejede datterselskaber en koncern, og såfremt et af disse datterselskaber har 75%-ejede datterselskaber indgår de og deres 75%-ejede datterselskaber i koncernen osv., men

(b) en koncern omfatter ikke selskaber (ud over koncernens hovedselskab), der ikke effektivt er 51%-ejede datterselskaber af koncernens hovedselskab.

(4) Et selskab kan ikke være koncernens hovedselskab, hvis det selv er et 75%-ejet datterselskab til et andet selskab.

[…]«

13 Section 171 i TCGA 1992 og sections 775 og 776 i CTA 2009 (herefter samlet »reglerne om koncerninterne overdragelser«) fastsætter, at en overdragelse af aktiver mellem selskaber i en koncern, der er selskabsskattepligtige i Det Forenede Kongerige, skal finde sted på et neutralt skattegrundlag.

14 Section 171 i TCGA 1992 bestemmer:

»(1) Når

(a) et selskab (»selskab A«) overdrager et aktiv til et andet selskab (»selskab B«) på et tidspunkt, hvor begge disse selskaber tilhører samme koncern, og

(b) betingelserne i subsection (1A) nedenfor er opfyldt,

behandles selskab A og selskab B med henblik på selskabsskat af kapitalgevinster, som om dette aktiv var erhvervet af selskab B mod et vederlagsbeløb, som ville sikre, at selskab A hverken opnår kapitalgevinster eller lider tab ved overdragelsen.

(1A) Betingelserne i subsection (1)(b) ovenfor er som følger:

a) selskab A er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige på tidspunktet for overdragelsen, eller aktivet er et skattepligtigt aktiv for dette selskab umiddelbart inden dette tidspunkt, og

b) selskab B er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige på tidspunktet for overdragelsen, eller aktivet er et skattepligtigt aktiv for dette selskab umiddelbart efter dette tidspunkt.

Med henblik herpå er et aktiv et »skattepligtigt aktiv« for et selskab på et givet tidspunkt, når, såfremt aktivet måtte være overdraget af dette selskab på dette tidspunkt, enhver kapitalgevinst realiseret af dette selskab en skattepligtig kapitalgevinst og indgår i medfør af section 10B i den skattepligtige indkomst med henblik på selskabsbeskatning.

[…]«

15 Section 775 i CTA 2009 bestemmer:

»(1) Overdragelse af et immaterielt aktiv fra et selskab (»overdrageren«) til et andet selskab (»erhververen«) er skatteneutral med henblik på dette afsnit, såfremt

a) de to selskaber på tidspunktet for overdragelsen indgår i samme koncern

b) det pågældende aktiv umiddelbart inden overdragelsen for overdrageren udgør et skattepligtigt immaterielt aktiv, og

(c) det pågældende aktiv umiddelbart efter overdragelsen for erhververen udgør et skattepligtigt immaterielt aktiv.

(2) Hvad angår konsekvenserne af en skatteneutral overdragelse med henblik på dette afsnit, jf. section 776.

[…]«

16 Section 776 i CTA 2009 bestemmer:

»(1) Denne section fastsætter konsekvenserne af en aktivoverdragelse som er »skatteneutral« med henblik på dette afsnit.

(2) Med henblik herpå anses overdragelsen for ikke at indebære,

(a) at aktivet realiseres af overdrageren, eller

(b) at erhververen erhverver aktivet.

(3) Med henblik herpå anses erhververen

(a) for at have været i besiddelse af aktivet på ethvert tidspunkt, når dette aktiv var i overdragerens besiddelse, og

(b) for at have iværksat alle tiltag med hensyn til aktivet, som overdrageren iværksatte.

(4) Navnlig

(a) betragtes den oprindelige kostpris af aktivet i overdragerens besiddelse som den oprindelige kostpris af aktivet i erhververens besiddelse, og

(b) betragtes enhver kredit og debet med hensyn til aktivet, der af overdrageren er medregnet i skattemæssigt øjemed i medfør af dette afsnit, som var det blevet medregnet af erhververen.

(5) Henvisningerne til aktivets kostpris i subsection (4)(a) er til den i skattemæssigt øjemed anerkendte kostpris.«

17 Section 764 i CTA 2009 bestemmer:

»(1) Dette kapitel finder anvendelse med henblik på dette afsnit ved afgørelsen af, om selskaber udgør en koncern, og i givet fald, hvilket selskab, der er koncernens hovedselskab.

[…]«

18 Section 765 i CTA 2009 fastsætter:

»(1) Hovedreglen er, at

(a) et selskab (»A«) og alle dets 75%-ejede datterselskaber udgør en koncern, og

(b) hvis nogen af disse datterselskaber har 75%-ejede datterselskaber, indgår de og deres 75%-ejede datterselskaber i koncernen osv.

(2) Med henblik på dette kapitel og i kapitel 9 betegnes A som koncernens hovedselskab.

(3) For subsections (1) og (2) gælder de følgende bestemmelser i dette kapitel.«

19 Section 767 i CTA 2009 bestemmer:

»(1) Hovedreglen er, at et selskab (»A«) ikke er hovedselskabet i en koncern, hvis dette selskab selv er et 75%-ejet datterselskab til et andet selskab (»B«).

[…]«

20 Section 59D i Taxes Management Act 1970 (lov af 1970 om skatteforvaltning, herefter »TMA 1970«), fastsætter:

»(1) Selskabsskat for en regnskabsperiode skyldes og forfalder dagen efter udløbet af en periode på ni måneder at regne fra afslutningen af dette regnskabsår.

(2) Hvis den skyldige skat herefter er lavere end det samlede beløb for alle tidligere betalte relevante beløb (således som de fremgår af den tilsvarende selskabsskatteangivelse), tilbagebetales det overskydende beløb.

[…]«

21 I medfør af section 87A i TMA 1970 påløber der renter af ubetalt selskabsret at regne fra den dag, hvor denne skat forfalder.

22 Når en afgørelse fra skattemyndigheden (herunder en meddelelse om delvis afslutning), der ændrer et selskabs angivelse for en bestemt regnskabsperiode, har været genstand for et søgsmål ved First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige), kan betalingen af den fastsatte skat i medfør af sections 55 og 56 i TMA 1970 udsættes efter aftale med skattemyndigheden eller på anmodning indgivet til

First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter)), således at skatten først forfalder til betaling, når der er truffet afgørelse i den sag, der er anlagt ved denne ret.

23 Artikel 13, stk. 5, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Det Forenede Kongerige og Det Schweiziske Forbund, som er inspireret af OECD's modeloverenskomst vedrørende indkomst og formue, fastsætter, at fortjeneste ved afståelse af aktiver, som de kapitalgevinster, der er tale om i hovedsagen, kun beskattes i den stat, hvor afhænderen er hjemmehørende.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

24 GL er en del af koncernen Japan Tobacco Inc. (herefter »JT-koncernen«).

25 JT-koncernen er en verdensomspændende koncern, der distribuerer tobaksvarer i 130 lande over hele verden. Koncernens øverste selskab er et børsnoteret selskab, som har skattemæssigt hjemsted i Japan.

26 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at det øverste selskab i JT-koncernen for Europa er JTIH, som er et selskab med skattemæssigt hjemsted i Nederlandene (herefter »det nederlandske selskab«), og som er GL's indirekte moderselskab, idet selskabsforbindelsen mellem det nederlandske selskab og GL er etableret via fire andre selskaber, der alle er etableret i Det Forenede Kongerige.

27 I 2011 overdrog GL til et søsterselskab, JTISA, som har skattemæssigt hjemsted i Schweiz (herefter »det schweiziske selskab«), og som et direkte datterselskab til det nederlandske selskab, intellektuelle ejendomsrettigheder til tobaksmærker og tilknyttede aktiver (herefter »2011-overdragelsen«). Den betaling, som GL modtog som modydelse for denne overdragelse, blev betalt af det schweiziske selskab, som med henblik herpå blev indrømmet et koncerninternt lån på et beløb svarende til betalingen, der blev ydet af det nederlandske selskab.

28 I 2014 overdrog GL hele sin selskabskapital i et af sine datterselskaber – et selskab, der er stiftet på Isle of Man – til det nederlandske selskab (herefter »2014-overdragelsen«).

29 Skattemyndigheden vedtog to meddelelser om delvis afslutning vedrørende henholdsvis 2011- og 2014-overdragelsen, hvori den fastsatte størrelsen af de skattepligtige kapitalgevinster og det skattepligtige overskud, som GL havde realiseret i løbet af de relevante regnskabsperioder. Da erhververne ikke havde skattemæssigt hjemsted i Det Forenede Kongerige, var kapitalgevinsten ved afståelsen af aktiverne umiddelbar skattepligtig, idet der ikke findes nogen bestemmelser i den nationale skatteret, der tillader en udskydelse af denne forpligtelse eller en betaling i rater.

30 GL anlagde to sager til prøvelse af disse to meddelelser om delvis afslutning ved First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter)).

31 Under disse sager gjorde GL i det væsentlige gældende, at der var tale om en skattemæssig forskelsbehandling mellem de i hovedsagen omhandlede overdragelser af aktiver og de overdragelser, der foretages mellem selskaber i en koncern, der har deres hjemsted eller faste forretningssted i Det Forenede Kongerige, og som er fritaget for selskabsskat. Det fremgår

således af forelæggelsesafgørelsen, at reglerne om koncerninterne overdragelser fastsætter, at en overdragelse af aktiver mellem selskaber i en koncern, der er selskabsskattepligtige i Det Forenede Kongerige, skal finde sted på et neutralt skattegrundlag.

32 Hvad for det første angår søgsmålet til prøvelse af meddelelsen om delvis afslutning vedrørende 2011-overdragelsen (herefter »2011-søgsmålet«) gjorde GL i første række gældende, at det forhold, at betalingen af den pligtige skat ikke kan udskydes, udgjorde en restriktion for det nederlandske selskabs etableringsfrihed. I anden række og subsidiært gjorde GL gældende, at det forhold, at denne betaling ikke kunne udskydes, medførte en restriktion af de frie kapitalbevægelser for det nederlandske selskab og/eller GL. I tredje række anførte GL, at selv om Det Forenede Kongerige på grundlag af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen var bemyndiget til at beskatte de realiserede kapitalgevinster, var forpligtelsen til at betale skatten øjeblikkeligt uden mulighed for at udskyde betalingen uforholdsmæssig.

33 Hvad for det andet angår søgsmålet til prøvelse af meddelelsen om delvis afslutning vedrørende 2014-overdragelsen (herefter »2014-søgsmålet«) gjorde GL i første række gældende, at det forhold, at betalingen af den pligtige skat ikke kunne udskydes, udgjorde en restriktion for det nederlandske selskabs etableringsfrihed. I anden række anførte GL, at selv om Det Forenede Kongerige på grundlag af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen principielt var bemyndiget til at beskatte de realiserede kapitalgevinster, var forpligtelsen til at betale skatten øjeblikkeligt uden mulighed for at udskyde betalingen uforholdsmæssig.

34 Med den begrundelse, at selskabet havde anlagt 2011-søgsmålet og 2014-søgsmålet udskød GL betalingen af selskabsskatten, indtil der var truffet afgørelse om sagens realitet, således som det har ret til i henhold til section 55 i TMA 1970.

35 First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter)) fastslog, at der fandtes en god forretningsmæssig grund for begge aktivoverdragelser, at ingen af overdragelserne var resultatet af fuldstændigt kunstige konstruktioner, der ikke afspejlede den økonomiske virkelighed, og at skatteunddragelse ikke var hovedformålet eller et af de vigtigste formål med nogen af overdragelserne.

36 Denne ret fandt, at EU-retten var blevet tilsidesat for så vidt angik 2014-overdragelsen, men at den ikke var blevet tilsidesat for så vidt angik 2011-overdragelsen. Den gav således GL medhold i 2014-søgsmålet, men ikke i 2011-søgsmålet.

37 Hvad i denne henseende angik 2011-søgsmålet fastslog den bl.a., at der ikke forelå nogen restriktion af det nederlandske selskabs etableringsfrihed. Hvad angik retten til frie kapitalbevægelser var den af den opfattelse, at denne rettighed ikke kunne gøres gældende, eftersom den i hovedsagen omhandlede lovgivning kun fandt anvendelse på koncerner bestående af selskaber under fælles kontrol.

38 I forbindelse med 2014-søgsmålet fastslog den bl.a., at der forelå en restriktion for det nederlandske selskabs etableringsfrihed, at dette selskab objektivt set var sammenligneligt med et selskab, der er skattepligtigt i Det Forenede Kongerige, og at fraværet af en ret til at udskyde skattebetalingen var uforholdsmæssig.

39 GL appellerede afgørelsen fra First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter)), der ikke gav medhold i 2011-søgsmålet, til den forelæggende ret, Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol (afdelingen for sager om

skatter og afgifter og visse sager om tinglysning), Det Forenede Kongerige). Skattemyndigheden har for sit vedkommende appelleret afgørelsen, der gav GL medhold i 2014-søgsmålet, til denne samme ret.

40 Den forelæggende ret har anført, at det spørgsmål, der er rejst i hovedsagen, er spørgsmålet om, hvorvidt pålæggelse af en skattepligt uden mulighed for at udskyde skattebetalingen i forbindelse med 2011- og 2014-overdragelsen er forenelig med EU-retten, nærmere bestemt etableringsfriheden i artikel 49 TEUF, og for så vidt angår 2011-overdragelsen med de frie kapitalbevægelser i artikel 63 TEUF. Denne ret har endvidere rejst spørgsmål om, hvilket forholdsmæssigt retsmiddel der kan fastsættes, såfremt pålæggelse af en skattepligt uden mulighed for at udskyde skattebetalingen måtte anses for at være i strid med EU-retten.

41 På denne baggrund har Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol (afdelingen for sager om skatter og afgifter og visse sager om tinglysning)) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan artikel 63 TEUF påberåbes over for national lovgivning, såsom reglerne om koncerninterne overdragelser, der kun finder anvendelse på koncerner?

2) Selv om artikel 63 TEUF mere generelt ikke kan påberåbes over for reglerne om koncerninterne overdragelser, kan bestemmelsen da ikke desto mindre påberåbes:
   a) når der er tale om kapitalbevægelser fra et moderselskab, der er hjemmehørende i en EU-medlemsstat, til et datterselskab, der er hjemmehørende i Schweiz, når moderselskabet ejer 100 procent af kapitalandelene i både det i Schweiz hjemmehørende datterselskab og i det i Det Forenede Kongerige hjemmehørende datterselskab, der underlægges beskatning?
   b) når der er tale om kapitalbevægelser fra et datterselskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, til et datterselskab, der er hjemmehørende i Schweiz, hvor begge datterselskaber ejes 100 procent af samme moderselskab, der er hjemmehørende i en EU-medlemsstat, og hvor de to selskaber er søsterselskaber og ikke er i et moder-datterselskabsforhold?

3) Udgør lovgivning, såsom regler om koncerninterne overdragelser, hvorefter en overdragelse af aktiver fra et selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, til et søsterselskab, der er hjemmehørende i Schweiz (og ikke driver erhvervsmæssig virksomhed fra et fast driftssted i Det Forenede Kongerige), hvor begge selskaber er 100 procent ejede datterselskaber af et fælles moderselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, under omstændigheder, hvor en sådan overdragelse ville finde sted på et skattemæssigt neutralt grundlag, hvis søsterselskabet ligeledes havde været hjemmehørende i Det Forenede Kongerige (eller havde drevet erhvervsmæssig virksomhed fra et fast driftssted i Det Forenede Kongerige), [pålægges en umiddelbar skattepligt,] da en restriktion for moderselskabets etableringsfrihed som omhandlet i artikel 49 TEUF eller eventuelt en restriktion for de frie kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 63 TEUF?

4) Såfremt det antages, at artikel 63 TEUF kan påberåbes:
   a) udgjorde overdragelsen af varemærkerne og tilknyttede aktiver fra GL til [det schweiziske selskab] […] en modydelse, der skulle afspejle varemærkernes markedsværdi, da en kapitalbevægelse som omhandlet i artikel 63 TEUF?
   b) udgjorde de kapitalbevægelser, som [det nederlandske selskab] foretog til [det schweiziske selskab], dets datterselskab, der er hjemmehørende i Schweiz, da direkte investeringer som omhandlet i artikel 64 TEUF?

c) og eftersom artikel 64 TEUF kun finder anvendelse på visse former for kapitalbevægelser, kan artikel 64 TEUF da finde anvendelse under omstændigheder, hvor kapitalbevægelserne har karakter af både direkte investeringer (som er omhandlet i artikel 64 TEUF) og en anden type kapitalbevægelse, der ikke er omhandlet i artikel 64 TEUF?

5) Såfremt der var tale om en restriktion, henset til, at det er ubestridt, at restriktionen i princippet var begrundet i tvingende almene hensyn (nemlig nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen), var restriktionen da nødvendig og forholdsmæssig som omhandlet i Domstolens praksis, navnlig under omstændigheder, hvor det pågældende skattesubjekt har realiseret en gevinst ved salget af aktivet, der svarer til aktivets fulde markedsværdi?

6) Såfremt der var tale om en tilsidesættelse af etableringsfriheden og/eller retten til frie kapitalbevægelser:
   a) kræver EU-retten da, at den nationale lovgivning fortolkes eller undlades anvendt på en måde, der giver GL mulighed for at udskyde skattebetalingen?
   b) hvis dette er tilfældet, kræver EU-retten da, at den nationale lovgivning fortolkes eller undlades anvendt på en måde, der giver GL mulighed for at udskyde skattebetalingen, indtil aktiverne afhændes uden for den underkoncern, for hvilken det selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, er moderselskab (dvs. »efter realisationsprincippet«), eller kan en mulighed for betaling af skat i rater (dvs. »på ratebasis«) anses for at udgøre et forholdsmæssigt retsmiddel?
   c) hvis en mulighed for betaling af skat i rater i princippet kan udgøre et forholdsmæssigt middel:
      i) gælder dette da kun, såfremt national ret indeholdt muligheden på tidspunktet for afhændelsen af aktiverne, eller er det foreneligt med EU-retten, at en sådan mulighed efterfølgende stilles til rådighed som et retsmiddel (dvs. at den nationale ret efterfølgende giver en sådan mulighed ved at anvende en overensstemmende fortolkning eller ved at undlade at anvende lovgivningen)?
      ii) pålægger EU-retten da nationale retter at stille et retsmiddel til rådighed, der i mindst muligt omfang griber ind i den relevante frihed jf. EU-retten, eller er det tilstrækkeligt, at de nationale retter stiller et retsmiddel til rådighed, der, samtidig med, at det er forholdsmæssigt, i mindst muligt omfang afviger fra gældende national ret?
      iii) hvilken periode for ratebetaling kræves da? […]
      iv) er et retsmiddel i form af en rateordning, i henhold til hvilken betaling forfalder forud for det tidspunkt, hvor der træffes endelig afgørelse i tvisten mellem parterne, da i strid med EU-retten, dvs. skal forfaldsdatoerne for raterne være fremadrettede?«

Om anmodningen om genåbning af den mundtlige forhandling

42 Efter generaladvokatens fremsættelse af forslaget til afgørelse har GL ved procesdokument indleveret til Domstolens Justitskontor den 29. september 2022 anmodet om genåbning af retsforhandlingernes mundtlige del i henhold til artikel 83 i Domstolens procesreglement.

43 Til støtte for denne anmodning har GL i det væsentlige gjort gældende, at generaladvokaten har haft en ringe forståelse af visse aspekter af Det Forenede Kongeriges lovgivning, hvilket begrunder afholdelse af et retsmøde.

44 I denne henseende bemærkes indledningsvis, at generaladvokaten i henhold til artikel 252, stk. 2, TEUF fuldstændig upartisk og uafhængigt offentligt skal fremsætte begrundede forslag til afgørelse af de sager, som i henhold til statutten for Den Europæiske Unions Domstol kræver den pågældendes medvirken. Domstolen er hverken bundet af dette forslag til afgørelse eller af den begrundelse, som generaladvokaten er fremkommet med (dom af 8.9.2022, Finanzamt R (Fradrag af moms knyttet til et indskud fra en selskabsdeltager), C-98/21, EU:C:2022:645, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

45 Det skal ligeledes bemærkes, at hverken statutten for Den Europæiske Unions Domstol eller procesreglementet giver mulighed for, at de berørte parter kan afgive indlæg som svar på generaladvokatens forslag til afgørelse. En parts uenighed med generaladvokatens forslag til afgørelse, uanset hvilke spørgsmål der undersøges heri, kan derfor ikke i sig selv udgøre et forhold, som kan begrunde genåbning af retsforhandlingernes mundtlige del (dom af 8.9.2022, Finanzamt R (Fradrag af moms knyttet til et indskud fra en selskabsdeltager), C-98/21, EU:C:2022:645, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

46 Med sin argumentation synes GL at ville besvare generaladvokatens forslag til afgørelse ved at rejse tvivl om visse af dennes vurderinger.

47 Domstolen kan ganske vist ifølge procesreglementets artikel 83 til enhver tid, efter at have hørt generaladvokaten, ved kendelse bestemme, at retsforhandlingernes mundtlige del skal genåbnes, navnlig hvis den finder, at sagen er utilstrækkeligt oplyst, eller såfremt en part, efter at denne del af retsforhandlingerne er afsluttet, er fremkommet med nye oplysninger vedrørende sagens faktiske omstændigheder, som er af afgørende betydning for Domstolens afgørelse, eller såfremt sagen bør afgøres på grundlag af et argument, som ikke har været drøftet af parterne eller de berørte, som er omfattet af artikel 23 i statutten for Den Europæiske Unions Domstol.

48 Det må imidlertid konstateres, at de angivelige faktuelle og retlige fejl, som GL har påberåbt sig, ikke begrunder genåbning af retsforhandlingernes mundtlige del.

49 Hvad for det første angår den angivelige urigtige forståelse af national ret skal det bemærkes, at GL har påberåbt sig en fejlagtig vurdering i en fejlfortolkning af dom af 13. marts 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161). Den omstændighed, at GL fortolker denne dom anderledes kan imidlertid ikke udgøre en fejlagtig vurdering af de nationale retsforskrifter, der beskrives i punkt 7-14 i generaladvokatens forslag til afgørelse, og som ikke anfægtes af dette selskab.

50 Hvad for det andet angår den angivelige urigtige forståelse af visse faktiske omstændigheder i hovedsagen, er det tilstrækkeligt at fastslå, at generaladvokatens analyse i dennes forslag til afgørelse baserer sig på de faktiske omstændigheder, således som de er fremlagt af den forelæggende ret og sammenfattet i punkt 15-30 i dette forslag til afgørelse.

51 I det foreliggende tilfælde finder Domstolen således efter at have hørt generaladvokaten, at den er besiddelse af alle de oplysninger, der er nødvendige for at svare på de af den forelæggende ret stillede spørgsmål.

52 Det følger heraf, at det er ufornødent at genåbne retsforhandlingernes mundtlige del.

Om de præjudicielle spørgsmål

Domstolens kompetence

53 Det fremgår af artikel 86 i udtrædelsesaftalen, som trådte i kraft den 1. februar 2020, at Domstolen, på trods af Det Forenede Kongeriges udtræden af Unionen den 31. januar 2020, fortsat har kompetence til at afgøre præjudicielle spørgsmål vedrørende anmodninger fra domstole i Det Forenede Kongerige indgivet inden overgangsperiodens udløb, som er fastsat til 31. december 2020. Dette er tilfældet med den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse, som er indgået til Domstolen den 30. december 2020 (jf. i denne retning dom af 3.6.2021, Tesco Stores, C-624/19, EU:C:2021:429, præmis 17). Heraf følger, at Domstolen har kompetence til at besvare de præjudicielle spørgsmål i den foreliggende sag.

Det første og det andet spørgsmål

54 Med det første og det andet spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at en national lovgivning, der kun finder anvendelse på koncerner, er omfattet af bestemmelsens anvendelsesområde.

55 I denne henseende følger det af fast retspraksis, at det ved vurderingen af, om en national lovgivning henhører under anvendelsesområdet for den ene eller anden af de ved EUF-traktaten sikrede grundlæggende friheder, er nødvendigt at tage hensyn til formålet med den pågældende lovgivning (jf. i denne retning dom af 7.4.2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Skattefritagelse for aftalebaserede investeringsfonde), C-342/20, EU:C:2022:276, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

56 Domstolen har fastslået, at en national lovgivning, der kun finder anvendelse på kapitalandele, der giver mulighed for at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i et selskab og træffe afgørelse om dets drift, henhører under anvendelsesområdet for artikel 49 TEUF. Nationale bestemmelser, der finder anvendelse på kapitalandele erhvervet med det ene formål at investere uden at ville opnå indflydelse på virksomhedens drift og kontrollen med den, skal derimod alene vurderes på baggrund af de frie kapitalbevægelser (dom af 13.11.2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, præmis 91 og 92 og den deri nævnte retspraksis).

57 Når en national foranstaltning på én gang vedrører etableringsfriheden og de frie kapitalbevægelser, skal der endvidere, ifølge Domstolens praksis, principielt tages stilling til den pågældende foranstaltning i forhold til alene den ene af disse to grundlæggende friheder, hvis det i lyset af hovedsagens faktiske omstændigheder fremgår, at en af disse er helt sekundær i forhold til den anden og kan henføres til denne (jf. i denne retning dom af 17.9.2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

58 Det følger i øvrigt af Domstolens praksis, at i det omfang en national lovgivning kun vedrører forbindelser inden for en koncern, berører den hovedsageligt etableringsfriheden (dom af 26.6.2008, Burda, C-284/06, EU:C:2008:365, præmis 68 og den deri nævnte retspraksis).

59 I det foreliggende tilfælde vedrører den i hovedsagen omhandlede lovgivning skattebehandling af koncerninterne overdragelser af aktiver. Det fremgår ligeledes af forelæggelsesafgørelsen, at reglerne om koncerninterne overdragelser kun finder anvendelse på overdragelser inden for en

koncern, idet begrebet »koncern« defineres i den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, således, at det omfatter et selskab og dets 75%-ejede datterselskaber samt deres ligeledes 75%-ejede datterselskaber.

60 Endvidere, og således som Det Forenede Kongeriges regering har fremhævet, synes disse regler at finde anvendelse på aktivoverdragelser mellem et moderselskab og dets datterselskaber (eller datterdatterselskaber), som det udøver en klar direkte (eller indirekte) indflydelse på, og på aktivoverdragelser mellem søsterselskaber (eller datterdatterselskaber), der har samme moderselskab, der udøver en klar fælles indflydelse på dem. I disse to tilfælde synes reglerne om koncerninterne overdragelser således at finde anvendelse som følge af moderselskabets kapitalandel i dets datterselskaber, der gør det muligt for moderselskabet at udøve en klar indflydelse på dets datterselskaber.

61 Under den antagelse, at de nævnte regler har restriktive virkninger for de frie kapitalbevægelser, er sådanne virkninger uundgåelige konsekvenser af en eventuel hindring for etableringsfriheden og kan derfor ikke begrunde en selvstændig undersøgelse af den nævnte lovgivning med hensyn til artikel 63 TEUF (jf. i denne retning dom af 18.7.2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

62 En national lovgivning såsom reglerne om koncerninterne overdragelser, der kun finder anvendelse på koncerner, henhører følgelig hovedsageligt under anvendelsesområdet for artikel 49 TEUF, som sikrer etableringsfriheden, uden at det er nødvendigt at behandle den i forhold til de frie kapitalbevægelser, der er sikret ved artikel 63 TEUF.

63 Endvidere bemærkes, at artikel 63 TEUF under alle omstændigheder ikke kan finde anvendelse på en situation, der principielt henhører under anvendelsesområdet for artikel 49 TEUF, når de pågældende selskaber har skattemæssigt hjemsted i et tredjeland, hvilket er tilfældet med det schweiziske selskab i forbindelse med 2011-overdragelsen.

64 Eftersom EUF-traktaten ikke udvider etableringsfriheden til tredjelande, bør det således undgås, at fortolkningen af artikel 63, stk. 1, TEUF for så vidt angår forbindelserne til tredjelande gør det muligt for erhvervsdrivende, som ikke er omfattet af det territoriale anvendelsesområde for etableringsfriheden, at drage fordel heraf (dom af 24.11.2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

65 Det er derfor ufornødent supplerende at behandle anvendeligheden af artikel 63 TEUF, som der er henvist til i det andet spørgsmål.

66 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første og det andet spørgsmål besvares med, at artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at en national lovgivning, der kun finder anvendelse på koncerner, ikke er omfattet af bestemmelsens anvendelsesområde.

Det tredje spørgsmål

67 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at en national lovgivning, der pålægger en overdragelse af aktiver foretaget af et selskab, der har skattemæssigt hjemsted i en medlemsstat, til et søsterselskab med skattemæssigt hjemsted i et tredjeland, som ikke udøver erhvervsmæssig virksomhed i denne medlemsstat gennem et fast driftssted, en umiddelbar skattepligt, hvor begge selskaber er 100%-ejede datterselskaber af et fælles moderselskab, der har skattemæssigt hjemsted i en anden

medlemsstat, udgør en restriktion for etableringsfriheden som omhandlet i artikel 49 TEUF for dette moderselskab under omstændigheder, hvor en sådan overdragelse ville finde sted på et skattemæssigt neutralt grundlag, hvis søsterselskabet ligeledes haft sit skattemæssige hjemsted i den førstnævnte medlemsstat eller havde drevet erhvervsmæssig virksomhed gennem et fast driftssted.

68 Det bemærkes indledningsvis, og således som generaladvokaten har anført i punkt 41 og 42 i forslaget til afgørelse, at for det første omhandler det tredje spørgsmål udelukkende den type transaktioner, der indgik i 2011-overdragelsen, dvs. en overdragelse af aktiver foretaget af et selskab, der er skattepligtigt i Det Forenede Kongerige, til et selskab, der har skattemæssigt hjemsted i et tredjeland, i den foreliggende sag Schweiz, og som ikke er skattepligtigt i Det Forenede Kongerige.

69 For det andet omhandler dette spørgsmål den situation, i hvilken et moderselskab, i det foreliggende tilfælde det nederlandske selskab, udøver sin frihed i henhold til artikel 49 TEUF til at etablere et datterselskab i Det Forenede Kongerige, i det foreliggende tilfælde GL.

70 Det følger af Domstolens faste praksis, at den etableringsfrihed, som unionsborgere har i henhold til artikel 49 TEUF, i medfør af artikel 54 TEUF omfatter en ret for selskaber, som er oprettet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for EU, til at udøve virksomhed i en anden medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur (jf. i denne retning dom af 22.9.2022, W (Fradragsmulighed for endelige underskud i et ikke-hjemmehørende fast driftssted), C-538/20, EU:C:2022:717, præmis 14 og den deri nævnte retspraksis).

71 Etableringsfriheden tilsigter at sikre en national behandling i værtsmedlemsstaten for statsborgere fra andre medlemsstater og for de i artikel 54 TEUF omhandlede selskaber og forbyder for så vidt angår selskaber enhver forskelsbehandling på grundlag af deres hjemsted (dom af 6.10.2022, Contship Italia, C-433/21 og C-434/21, EU:C:2022:760, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

72 Som generaladvokaten har anført i punkt 45 i forslaget til afgørelse, medfører en national lovgivning såsom reglerne om koncerninterne overdragelser, imidlertid ikke nogen forskelsbehandling på grundlag af moderselskabets skattemæssige hjemsted, for så vidt som denne lovgivning behandler et datterselskab med skattemæssigt hjemsted i Det Forenede Kongerige til et moderselskab hjemmehørende i en medlemsstat, på samme måde, som den behandler et datterselskab med skattemæssigt hjemsted i Det Forenede Kongerige til et moderselskab hjemmehørende i Det Forenede Kongerige. I den foreliggende sag synes GL at ville få den samme skattemæssige behandling, hvis moderselskabet, dvs. det nederlandske selskab, havde haft sit skattemæssige hjemsted i Det Forenede Kongerige.

73 Heraf følger, at en sådan national lovgivning ikke behandler et datterselskab til et selskab med skattemæssigt hjemsted i en medlemsstat mindre gunstigt i forhold til et sammenligneligt datterselskab til et selskab med skattemæssigt hjemsted i Det Forenede Kongerige.

74 En sådan lovgivning medfører følgelig ikke nogen restriktion for moderselskabets etableringsfrihed.

75 Denne konklusion ændres ikke af de argumenter, som GL har fremført. Ifølge GL ville den manglende mulighed for at overdrage aktiver fra GL, et selskab hjemmehørende i Det Forenede Kongerige og erhvervet af det nederlandske selskab, til et datterselskab til dette sidstnævnte selskab på et neutralt skattegrundlag, have gjort det nederlandske selskabs erhvervelse af GL mindre attraktiv og kunne have afholdt det fra at foretage denne erhvervelse.

76 Det må i denne henseende konstateres, at den retspraksis, som GL har henvist til, og hvorefter der findes en restriktion for etableringsfriheden, når en foranstaltning gør »udøvelsen af denne frihed mindre attraktiv«, omfatter situationer, der adskiller sig fra situationen i tvisten i hovedsagen, nemlig når et selskab, der ønsker at udøve sin etableringsfrihed i en anden medlemsstat, stilles ugunstigt i forhold til et tilsvarende selskab, der ikke udøver denne frihed (jf. i denne retning dom af 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 36 og 37).

77 Reglerne om koncerninterne overdragelser pålægger i den foreliggende sag overdragelse af aktiver, der foretages af et datterselskab, som har skattemæssigt hjemsted i Det Forenede Kongerige, og som ejes af et moderselskab, der ikke har sit skattemæssige hjemsted i Det Forenede Kongerige, til et tredjeland, en umiddelbar skattepligt, og pålægger den samme skattepligt i en situation, der er sammenlignelig med en overdragelse af aktiver foretaget af et datterselskab med skattemæssigt hjemsted i Det Forenede Kongerige, der er ejet af et moderselskab med skattemæssigt hjemsted i Det Forenede Kongerige, til et tredjeland.

78 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det tredje spørgsmål besvares med, at artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at en national lovgivning, der pålægger en overdragelse af aktiver foretaget af et selskab, der har skattemæssigt hjemsted i en medlemsstat, til et søsterselskab med skattemæssigt hjemsted i et tredjeland, som ikke udøver erhvervsmæssig virksomhed i denne medlemsstat gennem et fast driftssted, en umiddelbar skattepligt, hvor begge selskaber er 100%-ejede datterselskaber af et fælles moderselskab, der har skattemæssigt hjemsted i en anden medlemsstat, ikke udgør en restriktion for etableringsfriheden som omhandlet i artikel 49 TEUF for dette moderselskab under omstændigheder, hvor en sådan overdragelse ville finde sted på et skattemæssigt neutralt grundlag, hvis søsterselskabet ligeledes haft sit skattemæssige hjemsted i den førstnævnte medlemsstat eller havde drevet erhvervsmæssig virksomhed gennem et fast driftssted.

Det fjerde spørgsmål

79 Da det fjerde spørgsmål er forelagt subsidiært, dvs. alene såfremt Domstolen besvarer det første og det andet spørgsmål bekræftende med hensyn til anvendeligheden af artikel 63 TEUF i den foreliggende sag, er det ufornødent at besvare dette spørgsmål.

Det femte spørgsmål

80 Med det femte spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at en restriktion for etableringsfriheden som følge af forskelsbehandling af koncerninterne nationale overdragelser og grænseoverskridende overdragelser af aktiver mod betaling i henhold til en national lovgivning, der pålægger en overdragelse af aktiver foretaget af et selskab, der har skattemæssigt hjemsted i en medlemsstat, en umiddelbar skattepligt, principielt kan være begrundet i nødvendigheden af at opretholde en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, uden at det er

nødvendigt at indføre en mulighed for at udskyde betalingen af skatten med henblik på at sikre denne restriktions forholdsmæssige karakter, når det berørte skattesubjekt som modydelse for overdragelsen af aktivet har modtaget en betaling svarende til disse aktivers fulde markedsværdi.

81 Det skal indledningsvis præciseres, at det er ufornødent at besvare dette spørgsmål i forbindelse med 2011-overdragelsen. For det første følger det af besvarelsen af det tredje spørgsmål, at en lovgivning såsom reglerne om koncerninterne overdragelser, ikke medfører nogen restriktion for moderselskabets etableringsfrihed. Hvad for det andet angår en eventuel restriktion for GL's etableringsfrihed må det konstateres, at en overdragelse af aktiver foretaget af et selskab, der er skattepligtigt i Det Forenede Kongerige, til et selskab med skattemæssigt hjemsted i Schweiz, og som ikke er skattepligtigt i Det Forenede Kongerige, ikke er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 49 TEUF, idet Det Schweiziske Forbund ikke er en medlemsstat. EUF-traktaten udvider således ikke etableringsfriheden til tredjelande, og anvendelsesområdet for artikel 49 TEUF omfatter ikke tilfælde, der vedrører etableringen i et tredjeland, der er hjemmehørende i en medlemsstat (jf. i denne retning kendelse af 10.5.2007, A og B, C-102/05, EU:C:2007:275, præmis 29).

82 For så vidt angår 2014-overdragelsen, i forbindelse med hvilken GL overdrog aktier i et datterselskab til det nederlandske selskab, er det ubestridt, at reglerne om koncerninterne overdragelser medfører en forskelsbehandling af selskaber, der er selskabsskattepligtige i Det Forenede Kongerige, og som foretager koncerninterne aktivoverdragelser, afhængigt af, om den pågældende overdragelse sker til et britisk selskab eller til et selskab etableret i en medlemsstat. Selv om der ikke opstår nogen skattepligt, når et sådant selskab overdrager aktiver til et selskab i koncernen, der er skattepligtigt i Det Forenede Kongerige, fastsætter disse regler ikke en sådan fordel, når overdragelsen, således som det er tilfældet med 2014-overdragelsen, er sket til et selskab i koncernen, der er skattepligtigt i en medlemsstat.

83 Heraf følger, at sådanne regler udgør en restriktion for etableringsfriheden, for så vidt som de medfører en mindre gunstig skattebehandling af selskaber, der er selskabsskattepligtige i Det Forenede Kongerige, og som foretager koncerninterne overdragelser af aktiver til selskaber, der ikke er selskabsskattepligtige i Det Forenede Kongerige, i forhold til selskaber, der er selskabsskattepligtige i Det Forenede Kongerige, og som foretager koncerninterne aktivoverdragelser til selskaber, der er selskabsskattepligtige i Det Forenede Kongerige.

84 Den forelæggende ret synes at anerkende, at en sådan restriktion kan begrundes i tvingende almene hensyn, dvs. nødvendigheden af at opretholde en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

85 Ifølge Det Forenede Kongeriges regering har Domstolen anerkendt, at opretholdelsen af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne principielt kan begrunde en forskellig behandling mellem grænseoverskridende transaktioner og transaktioner, der gennemføres inden for det samme beskatningsområde. Denne regering er af den opfattelse, at de i hovedsagen omhandlede foranstaltninger forfølger et sådant formål, er forholdsmæssige og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå deres formål.

86 Som Domstolen gentagne gange har fastslået, kan nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne begrunde en forskelsbehandling, når den ordning, der vurderes, har til formål at hindre situationer, som kan gøre indgreb i en

medlemsstats ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område (jf. i denne retning dom af 20.1.2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, præmis 59 og den deri nævnte retspraksis).

87 Den i hovedsagen omhandlede lovgivning og den restriktion, som den indebærer, må imidlertid ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette formål (jf. i denne retning dom af 8.3.2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, præmis 63 og den deri nævnte retspraksis).

88 Som generaladvokaten har anført i punkt 62 i forslaget til afgørelse, angår det eneste spørgsmål, som parterne er uenige om, proportionaliteten i forhold til det nævnte formål, med hensyn til det forhold, at den pågældende skat forfalder øjeblikkeligt, uden at der er mulighed for at udskyde betalingen. Den forelæggende rets spørgsmål synes således i realiteten at omhandle konsekvensen af, at GL ikke er omfattet af skattefritagelsen i henhold til reglerne om koncerninterne overdragelser, nemlig den omstændighed, at den skyldige skat forfalder øjeblikkeligt.

89 Det fremgår i denne henseende af Domstolens praksis, at medlemsstaterne, som har ret til at beskatte kapitalgevinster opstået som følge af overdragelser af aktiver, mens de omhandlede aktiver befandt sig på deres område, kan foreskrive et andet udløsende kriterium end den faktiske realisering af disse kapitalgevinster for at sikre beskatningen af disse aktiver (jf. i denne retning dom af 21.5.2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, præmis 45). Det fremgår, at en medlemsstat kan pålægge latente kapitalgevinster en skattepligt for at sikre beskatningen af disse aktiver.

90 Det er imidlertid for så vidt angår en medlemsstats lovgivning, hvorefter skat på de latente kapitalgevinster, som blev genereret inden for rammerne af medlemsstatens beskatningskompetence, opkrævedes øjeblikkeligt i forbindelse med flytningen af et selskabs faktiske hovedsæde uden for medlemsstatens område, blevet fastslået, at lovgivningen var uforholdsmæssig, idet der fandtes foranstaltninger, som var mindre indgribende i etableringsfriheden end den øjeblikkelige opkrævning af denne skat. I denne henseende fastslog Domstolen, at den skattepligtige person burde gives muligheden for at vælge mellem på den ene side den øjeblikkelige betaling af denne skat, og på den anden side en udskudt betaling af nævnte skat, i givet fald med tillæg af renter i henhold til den gældende nationale lovgivning (dom af 16.4.2015, Kommissionen mod Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, præmis 67).

91 Når det i denne sammenhæng, og således som generaladvokaten har anført i punkt 68 i forslaget til afgørelse, drejer sig om at sondre mellem kapitalgevinster, som overdrageren af aktiver inden for en koncern har realiseret, og latente kapitalgevinster, er to forhold særligt relevante, nemlig dels det forhold, at sager om exitskat er kendetegnet ved de likviditetsproblemer, som et skattesubjekt, der skal betale skat af en kapitalgevinster, som denne endnu ikke har realiseret, støder på, dels det forhold, at skattemyndighederne skal sikre betaling af skat af kapitalgevinster, der er realiseret i den periode, hvor aktiverne befandt sig i deres skattejurisdiktion (jf. i denne retning dom af 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 52), og at risikoen for manglende betaling af skatten kan stige, efterhånden som tiden går (jf. i denne retning dom af 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 74, og af 21.5.2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, præmis 50).

92 I de tilfælde, hvor kapitalgevinster realiseres som følge af en aktivoverdragelse, oplever skattesubjektet imidlertid principielt ikke nogen likviditetsproblemer og kan betale skatten af kapitalgevinsten med indtægterne fra denne aktivoverdragelse. I den foreliggende sag fremgår det af forelæggelsesafgørelsen og af selve ordlyden af det femte spørgsmål, at hvad angår

2014-overdragelsen er det ubestridt, at GL som modydelse herfor modtog en betaling svarende til markedsværdien af de aktiver, der var omfattet af den nævnte overdragelse. De kapitalgevinster, som GL skulle betale skat af, svarede følgelig til de realiserede kapitalgevinster.

93 Under omstændigheder, hvor dels kapitalgevinsterne blev realiseret i forbindelse med skattepligtens opståen, dels skattemyndighederne skal sikre betaling af skat af kapitalgevinster, der er realiseret i den periode, hvor aktiverne befandt sig i deres skattejurisdiktion, og endelig risikoen for manglende betaling af skatten kan stige, efterhånden som tiden går, synes en skattepligt, som øjeblikkeligt forfalder til betaling, således at stå i rimeligt forhold til formålet om at opretholde en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, uden at skattesubjektet gives nogen mulighed for at udskyde betalingen.

94 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det femte spørgsmål besvares med, at artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at en restriktion for etableringsfriheden som følge af forskelsbehandling af koncerninterne nationale overdragelser og grænseoverskridende overdragelser af aktiver mod betaling i henhold til en national lovgivning, der pålægger en overdragelse af aktiver foretaget af et selskab, der har skattemæssigt hjemsted i en medlemsstat en umiddelbar skattepligt, principielt kan være begrundet i nødvendigheden af at opretholde en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, uden at det er nødvendigt at indføre en mulighed for at udskyde betalingen af skatten med henblik på at sikre denne restriktions forholdsmæssige karakter, når det berørte skattesubjekt som modydelse for overdragelsen af aktivet har modtaget en betaling svarende til disse aktivers fulde markedsværdi.

Det sjette spørgsmål

95 Henset til besvarelsen af det femte spørgsmål er det ufornødent at besvare det sjette spørgsmål.

Sagsomkostninger

96 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

1) **Artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at en national lovgivning, der kun finder anvendelse på koncerner, ikke er omfattet af bestemmelsens anvendelsesområde.**

2) **Artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at en national lovgivning, der pålægger en overdragelse af aktiver foretaget af et selskab, der har skattemæssigt hjemsted i en medlemsstat, til et søsterselskab med skattemæssigt hjemsted i et tredjeland, som ikke udøver erhvervsmæssig virksomhed i denne medlemsstat gennem et fast driftssted, en umiddelbar skattepligt, hvor begge selskaber er 100%-ejede datterselskaber af et fælles moderselskab, der har skattemæssigt hjemsted i en anden medlemsstat, ikke udgør en restriktion for etableringsfriheden som omhandlet i artikel 49 TEUF for dette moderselskab under omstændigheder, hvor en sådan overdragelse ville finde sted på et**

skattemæssigt neutralt grundlag, hvis søsterselskabet ligeledes haft sit skattemæssige hjemsted i den førstnævnte medlemsstat eller havde drevet erhvervsmæssig virksomhed gennem et fast driftssted.

3) **Artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at en restriktion for etableringsfriheden som følge af forskelsbehandling af koncerninterne nationale overdragelser og grænseoverskridende overdragelser af aktiver mod betaling i henhold til en national lovgivning, der pålægger en overdragelse af aktiver foretaget af et selskab, der har skattemæssigt hjemsted i en medlemsstat en umiddelbar skattepligt, principielt kan være begrundet i nødvendigheden af at opretholde en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, uden at det er nødvendigt at indføre en mulighed for at udskyde betalingen af skatten med henblik på at sikre denne restriktions forholdsmæssige karakter, når det berørte skattesubjekt som modydelse for overdragelsen af aktivet har modtaget en betaling svarende til disse aktivers fulde markedsværdi.**

Underskrifter