Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 16 februari 2023 *

”Begäran om förhandsavgörande – Direkt beskattning – Bolagsskatt – Artiklarna 49, 63 och 64 FEUF – Etableringsfrihet – Fri rörlighet för kapital – Överlåtelse av tillgångar inom en bolagskoncern – Bolag med skatterättsligt hemvist i en medlemsstat vars moderbolag har skatterättsligt hemvist i en annan medlemsstat och som har ett systerbolag med skatterättsligt hemvist i ett tredjeland – Överlåtelse av immateriella rättigheter från det bolag som har skatterättsligt hemvist i en medlemsstat till dess systerbolag med skatterättsligt hemvist i ett tredjeland – Det bolag som har sitt skatterättsliga hemvist i en medlemsstat överlåter aktier i ett av sina dotterbolag till sitt moderbolag som har skatterättsligt hemvist i en medlemsstat – Vederlag som motsvarar de överlåtna aktiernas marknadsvärde – Undantag från skatteplikt eller beskattning beroende på i vilken stat som det förvärvande bolaget har sitt säte”

I mål C-707/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Överdomstolen (skatte- och finansavdelningen), Förenade kungariket) genom beslut av den 29 december 2020, som inkom till domstolen den 30 december 2020, i målet

Gallaher Limited

mot

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Jürimäe samt domarna M. Safjan, N. Piçarra, N. Jääskinen (referent), och M. Gavalec,

generaladvokat: A. Rantos,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

* Rättegångsspråk: engelska.

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Gallaher Limited, genom I. Afzal, barrister, P. Baker, QC, S. Bond och E. Buxton, solicitors,

– Förenade kungarikets regering, genom L. Baxter, F. Shibli och J. Simpson, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av R. Baldry, QC, och B. Elliott, barrister,

– Europeiska kommissionen, genom P.-J. Loewenthal och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 8 september 2022 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 49, 63 och 64 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Gallaher Limited (nedan kallat GL), ett bolag som har skatterättsligt hemvist i Förenade kungariket, och Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (skatte- och tullmyndighet, Förenade kungariket) (nedan kallad skattemyndigheten) angående GL:s skyldighet att betala skatt, utan möjlighet till uppskov med betalningen av skatten, för två överlåtelser av tillgångar till bolag som inte har skatterättsligt hemvist i Förenade kungariket och som ingår i samma bolagskoncern som GL.

Tillämpliga bestämmelser

Avtalet om utträde

3 Avtalet om Förenade konungariket Storbritannien och Nordirlands utträde ur Europeiska unionen och Europeiska atomenergigemenskapen (EUT L 29, 2020, s. 7) (nedan kallat utträdesavtalet) godkändes genom rådets beslut (EU) 2020/135 av den 30 januari 2020 (EUT L 29, 2020, s. 1).

4 Enligt ingressen till utträdesavtalet upphör unionsrätten i sin helhet, om inte annat följer av villkoren i avtalet, att vara tillämplig på Förenade kungariket från och med den dag då avtalet träder i kraft.

5 I artikel 126 i utträdesavtalet föreskrivs en övergångsperiod som börjar löpa den dag då avtalet träder i kraft och som upphör den 31 december 2020, under vilken unionsrätten är tillämplig på Förenade kungariket, om inget annat föreskrivs i avtalet.

6 Artikel 86 i utträdesavtalet har rubriken ”Pågående mål vid Europeiska unionens domstol”. I punkterna 2 och 3 i denna artikel föreskrivs följande:

”2. Europeiska unionens domstol ska fortsätta att vara behörig att meddela förhandsavgöranden på begäran av domstolar i Förenade kungariket som framställts före övergångsperiodens utgång.

3. Vid tillämpningen av detta kapitel ska … begäranden om förhandsavgörande … anses ha framställts, vid den tidpunkt då den handling genom vilken målet anhängiggörs registrerades vid domstolens … kansli …”

7 I artikel 89.1 i utträdesavtalet föreskrivs följande:

”Domar och beslut som meddelats av Europeiska unionens domstol före övergångsperiodens utgång, samt domar och beslut som meddelats efter övergångsperiodens utgång i sådana mål som avses i artiklarna 86 och 87, ska till alla delar vara bindande för och i Förenade kungariket.”

8 I enlighet med artikel 185 i utträdesavtalet trädde detta i kraft den 1 februari 2020.

Förenade kungarikets lagstiftning

9 Enligt sections 2 och 5 i Corporation Tax Act 2009 (2009 års lag om bolagsskatt) (nedan kallad CTA 2009) och section 8 i Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (1992 års lag om beskattning av skattepliktiga kapitalvinster) (nedan kallad TCGA 1992) är ett bolag som har skatterättsligt hemvist i Förenade kungariket skattskyldigt till bolagsskatt för alla vinster (inklusive kapitalvinster) som det har gjort under det aktuella räkenskapsåret.

10 Enligt section 5 punkt 3 CTA 2009 är ett bolag som inte har sitt skatterättsliga hemvist i Förenade kungariket men som bedriver näringsverksamhet där, genom ett fast driftsställe i detta land, skyldigt att betala skatt på den vinst som kan hänföras till detta fasta driftsställe. Vidare är ett sådant bolag, enligt section 10 B TCGA 1992, skattskyldigt till bolagsskatt för kapitalvinst som det realiserar vid en överlåtelse av tillgångar, om dessa tillgångar befinner sig i Förenade kungariket och används i näringsverksamheten eller för det fasta driftsstället. Dessa tillgångar utgör ”skattepliktiga tillgångar” enligt section 171(1 A) TCGA 1992.

11 Enligt sections 17 och 18 TCGA 1992 ska överlåtelsen av tillgångar anses ha skett mot ett vederlag som motsvarar dessa tillgångars marknadsvärde, om överlåtelsen inte sker inom ramen för ett avtal som ingåtts på andra villkor än de normala konkurrensvillkoren eller när överlåtelsen sker till en närstående person.

12 I section 170 TCGA 1992 föreskrivs följande:

”(1) Om inte annat anges, ska sections 171–181 tolkas på det sätt som anges i förevarande section ….

(2) Om inte annat anges,

…

(b) ska punkterna (3) – (6) nedan tillämpas för att avgöra om bolag bildar en koncern och, i så fall, vilket bolag som är koncernens huvudbolag,

…

(d) ska begreppen ’koncern’ och ’dotterbolag’ tolkas med de anpassningar som är nödvändiga när de tillämpas på ett bolag som bildats enligt lagstiftningen i en annan stat än Förenade kungariket.

(3) Om inte annat följer av punkterna (4) – (6) nedan,

(a) bildar ett bolag (som enligt vad som sägs nedan och i sections 171–181 är att anse som koncernens huvudbolag) och alla dotterbolag som till 75 procent ägs av detta en koncern; om ett av dessa dotterbolag i sin tur har dotterbolag som det äger till 75 procent, ingår även dessa i koncernen, vilket även sistnämnda dotterbolags dotterbolag gör om de ägs till 75 procent och så vidare,

(b) omfattar en koncern inte något bolag (förutom koncernens huvudbolag) som inte är ett faktiskt dotterbolag som ägs till 51 procent av koncernens huvudbolag.

(4) Ett bolag kan inte vara huvudbolag i en koncern om det självt är ett dotterbolag som till 75 procent ägs av ett annat bolag.

…”

13 I section 171 TCGA 1992 samt sections 775 och 776 CTA 2009 (nedan tillsammans kallade bestämmelserna om koncerninterna överföringar) föreskrivs att en överlåtelse av tillgångar mellan bolag i en koncern vilka är skattskyldiga till bolagsskatt i Förenade kungariket ska vara skattemässigt neutral.

14 I section 171 TCGA 1992 föreskrivs följande:

”(1) Om

(a) ett bolag (bolag A) överlåter en tillgång till ett annat bolag (bolag B) vid en tidpunkt då de båda bolagen ingår i samma koncern och

(b) villkoren i punkt (1A) nedan är uppfyllda,

ska bolagen A och B vid bolagsbeskattningen av kapitalvinsten behandlas som om denna tillgång förvärvats av bolaget B mot ett vederlag uppgående till ett belopp som säkerställer att bolag A inte gör vare sig någon vinst eller någon förlust vid överlåtelsen.

(1A) De villkor som avses i punkt (1) (b) ovan är

a) att bolag A har sitt hemvist i Förenade kungariket vid tidpunkten för överlåtelsen, eller att tillgången utgör en skattepliktig tillgång för detta bolag omedelbart före denna tidpunkt, och

b) att bolag B har sitt hemvist i Förenade kungariket vid tidpunkten för överlåtelsen, eller att tillgången utgör en skattepliktig tillgång för detta bolag omedelbart efter denna tidpunkt.

En tillgång utgör i detta sammanhang en ’skattepliktig tillgång’ för ett bolag vid en viss tidpunkt för det fall, om tillgången skulle överlåtas av detta bolag vid den tidpunkten, all kapitalvinst som realiseras av bolaget skulle vara en skattepliktig kapitalvinst som enligt section 10B skulle ingå i bolagets skattepliktiga vinst vid bolagsbeskattningen.

…”

15 I section 775 CTA 2009 stadgas följande:

”(1) Överföringen av en immateriell anläggningstillgång från ett bolag (överlåtaren) till ett annat bolag (förvärvaren) är skattemässigt neutral vid tillämpningen av bestämmelserna i förevarande avsnitt, om

(a) båda bolagen ingår i samma koncern vid tidpunkten för överlåtelsen,

(b) den aktuella tillgången utgör en skattepliktig immateriell tillgång för överlåtaren omedelbart före överföringen, och

(c) den aktuella tillgången utgör en skattepliktig immateriell tillgång för förvärvaren omedelbart efter överföringen.

(2) För följderna av att en överföring är skattemässigt neutral vid tillämpningen av bestämmelserna i förevarande avsnitt, se section 776.

…”

16 I section 776 CTA 2009 föreskrivs följande:

”(1) I denna section anges följderna av en överföring av en tillgång som är ’skattemässigt neutral’ vid tillämpningen av bestämmelserna i förevarande avsnitt.

(2) Överföringen ska i detta sammanhang anses inte innebära

(a) att tillgången avyttras av överlåtaren, eller

(b) att tillgången förvärvas av förvärvaren.

(3) Förvärvaren ska i detta sammanhang anses

(a) ha innehaft tillgången under hela den tid då tillgången innehades av överlåtaren, och

(b) ha vidtagit alla åtgärder avseende tillgången som överlåtaren vidtagit.

(4) I synnerhet gäller att

(a) överlåtarens ursprungliga kostnad för tillgången ska anses vara förvärvarens ursprungliga kostnad för tillgången, och

(b) alla krediter och debiteringar avseende tillgången vilka överlåtaren har beaktat för skatteändamål i enlighet med bestämmelserna i detta avsnitt ska behandlas som om de beaktats av förvärvaren.

(5) Hänvisningarna till kostnaden för tillgången i punkt (4)(a) avser den kostnad som beaktas i skattehänseende.”

17 I section 764 CTA 2009 stadgas följande:

”(1) Detta kapitel innehåller regler för att vid tillämpning av bestämmelserna i förevarande avsnitt avgöra om bolag utgör en koncern och, i så fall, vilket som är koncernens huvudbolag.

…”

18 I section 765 CTA 2009 föreskrivs följande:

”(1) Huvudregeln är att

(a) ett bolag (A) och alla dotterbolag som till 75 procent ägs av detta bildar en koncern, och

(b) om ett av dessa dotterbolag i sin tur har dotterbolag, ingår även dessa i koncernen, vilket även sistnämnda dotterbolags dotterbolag gör om de ägs till 75 procent av dessa, och så vidare.

(2) Med A avses i detta kapitel och kapitel 9 koncernens huvudbolag.

(3) Punkterna (1) och (2) ska endast tillämpas såvida inte annat följer av bestämmelserna nedan i detta kapitel.”

19 I section 767 CTA 2009 föreskrivs följande:

”(1) Huvudregeln är att ett bolag (A) inte är huvudbolag i en koncern om det självt är ett dotterbolag som till 75 procent ägs av ett annat bolag (B).

…”

20 I section 59D i Taxes Management Act 1970 (1970 års lag om skatteförfarandet) (nedan kallad TMA 1970) föreskrivs följande:

”(1) Bolagsskatt för ett räkenskapsår ska betalas och förfaller till betalning dagen efter utgången av en period på nio månader från och med utgången av detta räkenskapsår.

(2) Om den skatt som ska betalas är lägre än summan av de relevanta belopp som tidigare betalats (såsom de framgår av den relevanta inkomstdeklarationen för juridiska personer), ska det överskjutande beloppet återbetalas.

…”

21 Enligt section 87A TMA 1970 ska ränta löpa på obetalda skattebelopp från och med den dag då skatten förfaller till betalning.

22 Vidare får enligt sections 55 och 56 TMA 1970 – när ett beslut av skattemyndigheten (inbegripet ett beslut om partiellt avslutande) som ändrar ett bolags deklaration för en viss redovisningsperiod har överklagats till First-tier Tribunal (Tax Chamber) (förstainstansdomstol (skatteavdelningen), Förenade kungariket) – betalningen av den fastställda skatten skjutas upp enligt överenskommelse med skattemyndigheten eller efter ansökan hos nämnda domstol, vilket medför att skatten blir utkrävbar först när överklagandet till den domstolen har prövats.

23 I artikel 13.5 i det mellan Förenade kungariket och Schweiziska edsförbundet ingångna avtalet för att undvika dubbelbeskattning, som inspirerats av OECD:s (Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling) modellavtal för skatter på inkomst och förmögenhet föreskrivs att kapitalvinst som uppkommer vid en överföring av tillgångar, såsom de som är aktuella i det nationella målet, endast får beskattas i den stat där överlåtaren har sitt hemvist.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

24 GL ingår i bolagskoncernen Japan Tobacco Inc. (nedan kallad JT-koncernen).

25 JT-koncernen är en global koncern som distribuerar tobaksvaror i 130 länder runtom i världen. Det ledande bolaget i koncernen är ett börsnoterat bolag som har sitt skatterättsliga hemvist i Japan.

26 Det framgår av beslutet om hänskjutande att det bolag som leder JT-koncernen i Europa är JTIH, som är ett bolag med skatterättsligt hemvist i Nederländerna (nedan kallat det nederländska bolaget) som är indirekt moderbolag till GL, eftersom ägarförhållandet mellan det nederländska bolaget och GL går via fyra andra bolag, vilka samtliga är etablerade i Förenade kungariket.

27 Under år 2011 överlät GL till sitt systerbolag JTISA, som har sitt skatterättsliga hemvist i Schweiz (nedan kallat det schweiziska bolaget) och som är ett direkt dotterbolag till det nederländska bolaget, immateriella rättigheter avseende tobaksvarumärken och därmed sammanhängande tillgångar (nedan kallad 2011 års överlåtelse). Det vederlag som GL mottog för överlåtelsen betalades av det schweiziska bolaget, vilket i detta syfte hade beviljats koncerninterna lån av det nederländska bolaget till ett belopp motsvarande vederlag.

28 Under år 2014 överlät GL hela det kapital som det innehade i ett av sina dotterbolag, nämligen ett bolag som bildats på Isle of Man, till det nederländska bolaget (nedan kallad 2014 års överlåtelse).

29 Skattemyndigheten antog två beslut om partiellt avslutande avseende 2011 års överlåtelse respektive 2014 års överlåtelse. I besluten fastställdes storleken på de kapitalvinster och skattepliktiga vinster som GL hade realiserat i samband med dessa överlåtelser under de relevanta redovisningsperioderna. Eftersom förvärvarna inte hade sitt skatterättsliga hemvist i Förenade kungariket förelåg omedelbar skattskyldighet för kapitalvinsten på tillgångarna, eftersom det inte i någon bestämmelse i den nationella skatterätten föreskrevs att betalningen av skatten kunde skjutas upp eller att skatten kunde betalas genom delbetalningar.

30 GL överklagade dessa två beslut om delvis avslutande till First-tier Tribunal (Tax Chamber) (förstainstansdomstol (skatteavdelningen)).

31 GL gjorde inom ramen för dessa överklaganden i huvudsak gällande att det förelåg en skillnad i skattemässig behandling mellan de överlåtelser av tillgångar som är i fråga i det nationella målet och överlåtelser mellan sådana medlemmar av en bolagskoncern som har hemvist eller ett fast driftsställe i Förenade kungariket, vilka omfattas av ett undantag från bolagsskatten. Det framgår nämligen av beslutet om hänskjutande att det i bestämmelserna om koncerninterna överföringar föreskrivs att en överlåtelse av tillgångar mellan bolag i en koncern som är skattskyldiga i Förenade kungariket ska behandlas på ett skattemässigt neutralt sätt.

32 Vad gäller överklagandet av beslutet om partiellt avslutande beträffande 2011 års överlåtelse (nedan kallat 2011 års överklagande) gjorde GL för det första gällande att den omständigheten att det inte var möjligt att skjuta upp betalningen av den skatt som skulle erläggas utgjorde en inskränkning av det nederländska bolagets etableringsfrihet. GL gjorde, för det andra, gällande att den omständigheten att betalningen inte kunde skjutas upp medförde en restriktion av det nederländska bolagets och/eller GL:s rätt till fri rörlighet för sitt kapital. GL anförde för det tredje att även om Förenade kungariket, med hänvisning till en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, hade rätt att beskatta realiserade kapitalvinster, var skyldigheten att omedelbart betala skatten, utan möjlighet till uppskov med betalningen, oproportionerlig.

33 Vad gäller överklagandet av beslutet om partiellt avslutande beträffande 2014 års överlåtelse (nedan kallat 2014 års överklagande) gjorde GL för det första gällande att den omständigheten att det inte var möjligt att skjuta upp betalningen av den skatt som skulle erläggas utgjorde en inskränkning av det nederländska bolagets etableringsfrihet. GL hävdade för det andra att även om Förenade kungariket, med hänvisning till en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, i princip hade rätt att beskatta realiserade kapitalvinster, var skyldigheten att omedelbart betala skatten utan möjlighet till uppskov med betalningen oproportionerlig.

34 Med hänvisning till 2011 och 2014 års överklaganden beslutade bolaget att inte betala bolagsskatten förrän målet hade avgjorts i sak, vilket bolaget var i sin rätt att göra enligt section 55 TMA 1970.

35 First-tier Tribunal (Tax Chamber) (förstainstansdomstol (skatteavdelningen)) gjorde bedömningen att varje överlåtelse av tillgångar hade gjorts på goda affärsmässiga grunder, att ingen av dessa överlåtelser ingick i helt konstlade upplägg som inte återspeglade den ekonomiska verkligheten och att skatteflykt inte utgjorde det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena med dessa överlåtelser.

36 Nämnda domstol fann att unionsrätten hade åsidosatts med avseende på 2014 års överlåtelse, men inte vad gäller 2011 års överlåtelse. Den biföll därför 2014 års överklagande, men avslog 2011 års överklagande.

37 Vad gäller 2011 års överklagande ansåg den bland annat att det inte förelåg någon inskränkning av det nederländska bolagets etableringsfrihet. Beträffande rätten till fri rörlighet för kapital fann denna domstol att denna rättighet inte kunde åberopas, eftersom den lagstiftning som var aktuell i det nationella målet endast var tillämplig på koncerner bestående av bolag som stod under gemensam kontroll.

38 Vad gäller 2014 års överklagande fann den att det förelåg en inskränkning av det nederländska bolagets etableringsfrihet, att detta bolag objektivt sett var jämförbart med ett bolag som var skattskyldigt i Förenade kungariket och att avsaknaden av en rätt till uppskov med betalningen av den skatt som skulle erläggas var oproportionerlig.

39 GL överklagade avgörandet från First-tier Tribunal (Tax Chamber) (förstainstansdomstol (skatteavdelningen)) till den hänskjutande domstolen, Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber) (överdomstol (skatte- och finansavdelningen)). Skattemyndigheten överklagade även den till samma domstol det avgörande genom vilket 2014 års överklagande bifallits.

40 Den hänskjutande domstolen har angett att den fråga som uppkommer i det nationella målet är huruvida åläggandet av skattskyldighet för 2011 och 2014 års överlåtelser, utan rätt till uppskov med betalningen av skatten, är förenligt med unionsrätten, närmare bestämt med den i artikel 49 FEUF stadgade etableringsfriheten, vad gäller båda dessa överlåtelser, och med den i artikel 63 FEUF stadgade fria rörligheten för kapital, vad gäller 2011 års överlåtelse. Den hänskjutande domstolen vill även få klarhet i vilken korrigerande åtgärd som bör vidtas för det fall att åläggandet av skattskyldighet utan möjlighet till uppskov med betalningen av skatten skulle anses strida mot unionsrätten.

41 Mot denna bakgrund har Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (överdomstol (skatte- och finansavdelningen)) beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1) Kan artikel 63 FEUF åberopas med avseende på sådan inhemsk lagstiftning som bestämmelserna om koncerninterna överföringar, som endast gäller bolagskoncerner?

2) Även om artikel 63 FEUF inte kan åberopas generellt med avseende på bestämmelserna om koncerninterna överföringar, är det likväl möjligt att åberopa den
   a) med avseende på kapitalrörelser från ett moderbolag med hemvist i en EU-medlemsstat till ett dotterbolag som har hemvist i Schweiz, när moderbolaget äger 100 procent av andelarna i både det schweiziska dotterbolaget och ett brittiskt dotterbolag som omfattas av den aktuella skattskyldigheten?
   b) med avseende på en kapitalrörelse från ett helägt dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till ett helägt dotterbolag med hemvist i Schweiz som tillhör samma moderbolag med hemvist i en EU-medlemsstat, med hänsyn till att de två bolagen är systerbolag och att det inte finns något moder-dotterbolag-förhållande mellan dem?

3) Utgör lagstiftning, såsom bestämmelserna om koncerninterna överföringar, som innebär att skatt omedelbart ska tas ut vid överföring av tillgångar från ett bolag med hemvist i Förenade kungariket till ett systerbolag med hemvist i Schweiz (som inte bedriver näringsverksamhet i Förenade kungariket genom ett fast driftsställe), i ett fall där båda dessa bolag är helägda dotterbolag till ett gemensamt moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat, under omständigheter under vilka en sådan överföring skulle vara skattemässigt neutral om även systerbolaget hade haft hemvist i Förenade kungariket (eller bedrev näringsverksamhet där genom ett fast driftsställe), en inskränkning av moderbolagets etableringsfrihet i den mening som avses i artikel 49 FEUF eller, i förekommande fall, en restriktion för den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 63 FEUF?

4) För det fall artikel 63 FEUF kan åberopas önskas svar på följande frågor:
   a) Utgjorde GL:s överlåtelse av varumärkena och de tillhörande tillgångarna till [det schweiziska bolaget], för en ersättning som var avsedd att spegla varumärkenas marknadsvärde, en kapitalrörelse i den mening som avses i artikel 63 FEUF?
   b) Utgjorde kapitalrörelserna från [det nederländska bolaget] till [det schweiziska bolaget], som var dess dotterbolag med hemvist i Schweiz, direktinvesteringar i den mening som avses i artikel 64 FEUF?
   c) Med hänsyn till att artikel 64 FEUF endast gäller vissa typer av kapitalrörelser, kan denna artikel vara tillämplig under omständigheter under vilka kapitalrörelser kan kvalificeras som både direktinvesteringar (som avses i artikel 64 FEUF) och en annan typ av kapitalrörelse som inte avses i samma artikel?

5) Om det är fråga om en begränsning respektive restriktion, var denna då, med beaktande av att det är ostridigt att den i princip var motiverad av tvingande skäl av allmänintresse (det vill säga behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten), nödvändig och proportionerlig i den mening som avses i EU-domstolens praxis, särskilt i ett fall där det berörda skattesubjektet har erhållit en intäkt vid överlåtelsen av tillgången som motsvarar tillgångens fulla marknadsvärde?

6) Om det föreligger ett åsidosättande av etableringsfriheten och/eller rätten till fri rörlighet för kapital önskas svar på följande frågor:
   a) Kräver unionsrätten att den nationella lagstiftningen tolkas på ett sätt som ger GL möjlighet att skjuta upp betalningen av skatten alternativt, men med samma resultat, inte tillämpas?
   b) Om så är fallet, kräver unionsrätten att den nationella lagstiftningen tolkas – eller inte tillämpas – på ett sätt som ger GL möjlighet att skjuta upp betalningen av skatten till dess att tillgångarna avyttras utanför den underkoncern för vilken det bolag som har hemvist i den andra medlemsstaten är moderbolag (vinstrealiseringsmetoden), alternativt att den nationella lagstiftningen, med samma resultat, inte tillämpas, eller kan en möjlighet att betala skatten genom delbetalningar (det vill säga delbetalningsmetoden) utgöra en proportionerlig korrigerande åtgärd?
   c) Om en möjlighet att betala skatten genom att göra delbetalningar, i princip, kan utgöra en proportionerlig korrigerande åtgärd önskas svar på följande frågor:
      i) Är detta endast fallet om den nationella lagstiftningen inkluderade alternativet vid tidpunkten för avyttringen av tillgångarna, eller är det förenligt med unionsrätten att ett sådant alternativ erbjuds som korrigerande åtgärd i efterhand (det vill säga att den nationella domstolen ger en sådan möjlighet i efterhand genom att tolka lagstiftningen så att den överensstämmer med unionsrätten eller genom att inte tillämpa lagstiftningen)?
      ii) Kräver unionsrätten att nationella domstolar tillhandahåller en korrigerande åtgärd som i minsta möjliga utsträckning inskränker den berörda rätten till fri rörlighet enligt unionsrätten, eller är det tillräckligt att de nationella domstolarna tillhandahåller en korrigerande åtgärd som, även om den är proportionerlig, avviker från den befintliga nationella lagstiftningen i så liten utsträckning som möjligt?
      iii) Under hur lång tid ska delbetalningarna kunna erläggas?
      iv) Är en korrigerande åtgärd som omfattar en delbetalningsplan där delbeloppen förfaller till betalning före den dag då frågorna mellan parterna slutligen avgörs oförenlig med unionsrätten, det vill säga måste förfallodatumen för delbetalningarna vara prospektiva?”

Begäran om återupptagande av den muntliga delen av förfarandet

42 Efter det att generaladvokaten föredragit sitt förslag till avgörande har GL, genom skrivelse som inkom till domstolens kansli den 29 september 2022, begärt att den muntliga delen av förfarandet ska återupptas med tillämpning av artikel 83 i domstolens rättegångsregler.

43 GL har till stöd för sin begäran i huvudsak gjort gällande att generaladvokaten har missförstått vissa aspekter av lagstiftningen i Förenade kungariket och vissa faktiska omständigheter i det nationella målet, vilket motiverar att en förhandling hålls.

44 Enligt artikel 252 andra stycket FEUF ska generaladvokaterna vid offentliga domstolssammanträden, fullständigt opartiskt och oavhängigt, lägga fram motiverade förslag till avgörande i mål som enligt stadgan för Europeiska unionens domstol kräver deras deltagande. Domstolen är inte bunden av vare sig generaladvokatens förslag till avgörande eller av den motivering som han eller hon lagt till grund för det (dom av den 8 september 2022, Finanzamt R (Avdrag för mervärdesskatt i samband med ett aktieägarbidrag), C-98/21, EU:C:2022:645, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

45 Det ska även erinras om att det varken i stadgan för Europeiska unionens domstol eller i rättegångsreglerna föreskrivs någon möjlighet för berörda parter att inkomma med yttranden över generaladvokatens förslag till avgörande. Att en av parterna inte delar generaladvokatens uppfattning i förslaget till avgörande, oavsett vilka frågor som generaladvokaten behandlat däri, kan följaktligen inte i sig utgöra ett tillräckligt skäl för att återuppta den muntliga delen av förfarandet (dom av den 8 september 2022, Finanzamt R (Avdrag för mervärdesskatt i samband med ett aktieägarbidrag), C-98/21, EU:C:2022:645, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

46 Syftet med GL:s argument förefaller vara att bemöta generaladvokatens förslag till avgörande genom att ifrågasätta vissa av dennes bedömningar.

47 Enligt artikel 83 i domstolens rättegångsregler får domstolen efter att ha hört generaladvokaten, när som helst besluta att den muntliga delen av förfarandet ska återupptas, bland annat om den anser sig inte ha tillräcklig kännedom om omständigheterna i målet, eller om en part, efter det att den muntliga delen har förklarats avslutad, har lagt fram en ny omständighet som kan ha ett avgörande inflytande på målets utgång, eller om målet ska avgöras på grundval av ett argument som inte har avhandlats mellan parterna eller de berörda som avses i artikel 23 i stadgan för Europeiska unionens domstol.

48 Det kan emellertid konstateras att de påstådda faktiska och rättsliga fel som GL har åberopat inte motiverar att den muntliga delen av förfarandet återupptas.

49 Vad gäller påståendet att den nationella lagstiftningen har missförstått, ska det påpekas att GL har gjort gällande att generaladvokaten har gjort en felaktig bedömning som grundas på en felaktig tolkning av domen av den 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161). Den omständigheten att GL har en annan uppfattning än generaladvokaten om hur denna dom ska tolkas kan emellertid inte utgöra en felaktig bedömning av de nationella tillämpliga bestämmelserna, vilkas beskrivning i punkterna 7–14 i generaladvokatens förslag till avgörande inte har ifrågasatts av detta bolag.

50 Vad gäller påståendet att vissa omständigheter i det nationella målet har missförstått, räcker det att konstatera att generaladvokatens bedömning i förslaget till avgörande grundar sig på de uppgifter om de faktiska omständigheterna som den hänskjutande domstolen har lämnat och som har beskrivits i punkterna 15–30 i nämnda förslag.

51 I förevarande fall finner domstolen, efter att ha hört generaladvokaten, att den har tillgång till alla uppgifter den behöver för att kunna besvara de frågor som ställts av den hänskjutande domstolen.

52 Det finns således inte skäl att återuppta den muntliga delen av förfarandet.

Prövning av tolkningsfrågorna

Domstolens behörighet

53 Det följer av artikel 86 i utträdesavtalet, som trädde i kraft den 1 februari 2020, att domstolen, trots Förenade kungarikets utträde ur unionen den 31 januari 2020, ska fortsätta att vara behörig att meddela förhandsavgöranden på begäran av domstolar i Förenade kungariket som framställts före övergångsperiodens utgång, vilken fastställts till den 31 december 2020. Förevarande begäran om förhandsavgörande har framställts före nämnda datum, då den inkommit till domstolen den 30 december 2020 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 juni 2021, Tesco Stores, C-624/19, EU:C:2021:429, punkt 17). Av detta följer att domstolen är behörig att besvara tolkningsfrågorna i förevarande mål.

Den första och den andra frågan

54 Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den andra frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 63 FEUF ska tolkas så, att en nationell lagstiftning som endast är tillämplig på bolagskoncerner omfattas av artikelns tillämpningsområde.

55 Det följer av fast rättspraxis att bedömningen av huruvida en nationell lagstiftning omfattas av någon av de grundläggande friheter som garanteras i EUF-fördraget ska göras med beaktande av ändamålet med den aktuella lagstiftningen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 april 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Undantag för investeringsfonder bildade på kontraktsrättslig grund), C-342/20, EU:C:2022:276, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

56 EU-domstolen har slagit fast att en nationell lagstiftning, som endast ska tillämpas på andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över vissa av ett bolags beslut och möjlighet att fastställa dess verksamhet, omfattas av tillämpningsområdet för artikel 49 FEUF. Däremot ska nationella bestämmelser som är tillämpliga på andelsinnehav som förvärvats uteslutande i placeringssyfte, utan avsikt att erhålla något inflytande över förvaltningen och kontrollen av bolaget, bedömas enbart utifrån den fria rörligheten för kapital (dom av den 13 november 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, punkterna 91 och 92 och där angiven rättspraxis).

57 När en nationell bestämmelse hänför sig till såväl etableringsfriheten som den fria rörligheten för kapital ska domstolen dessutom, enligt fast rättspraxis, i princip pröva den aktuella bestämmelsen mot bakgrund av endast en av dessa två friheter, om det visar sig att den ena av dem, under sådana omständigheter som dem i målet vid den nationella domstolen, är helt underordnad den andra och kan knytas till den (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 september 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

58 Det framgår dessutom av domstolens praxis att en nationell lagstiftning, i den mån den endast avser förhållanden inom en bolagskoncern, framför allt har en inverkan på etableringsfriheten (dom av den 26 juni 2008, Burda, C-284/06, EU:C:2008:365, punkt 68 och där angiven rättspraxis).

59 I förevarande mål avser den nationella lagstiftningen den skattemässiga behandlingen av överlåtelser av tillgångar inom en och samma bolagskoncern. På samma sätt framgår det av beslutet om hänskjutande att bestämmelserna om koncerninterna överföringar endast är

tillämpliga på överlåtelser inom en bolagskoncern, eftersom begreppet ”bolagskoncern” i den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet definieras så, att det avser ett bolag och dotterbolag som det äger till 75 procent samt dotterbolag till dessa dotterbolag som i sin tur ägs till 75 procent av dessa.

60 Det framgår dessutom, såsom Förenade kungarikets regering har påpekat, att dessa regler är tillämpliga på överlåtelser av tillgångar mellan ett moderbolag och dotterbolag (eller dotterdotterbolag) vilka moderbolaget utövar ett bestämmande direkt (eller indirekt) inflytande över samt på överlåtelser av tillgångar mellan dotterbolag (eller dotterdotterbolag) som har ett gemensamt moderbolag som utövar ett bestämmande inflytande över dem. I dessa två fall förefaller bestämmelserna om koncerninterna överföringar således vara tillämpliga på grund av moderbolagets innehav avseende dotterbolagens kapital, vilket gör det möjligt för moderbolaget att utöva ett bestämmande inflytande över sina dotterbolag.

61 Även om det antas att de nämnda bestämmelserna har restriktiva verkningar för den fria rörligheten för kapital, är sådana verkningar en oundviklig följd av ett eventuellt hinder för etableringsfriheten och de kan därför inte motivera att det görs en fristående prövning av dessa bestämmelser utifrån artikel 63 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

62 En sådan nationell lagstiftning som bestämmelserna om koncerninterna överföringar, som endast är tillämplig på bolagskoncerner, omfattas således framför allt av tillämpningsområdet för artikel 49 FEUF, som garanterar etableringsfriheten, utan att det är nödvändigt att den prövas utifrån den fria rörligheten för kapital, som garanteras i artikel 63 FEUF.

63 Det ska vidare erinras om att artikel 63 FEUF under alla omständigheter inte kan vara tillämplig i en situation som i princip omfattas av tillämpningsområdet för artikel 49 FEUF, när ett av de berörda bolagen har sitt skatterättsliga hemvist i ett tredjeland, vilket är fallet med det schweiziska bolaget såvitt gäller 2011 års överlåtelse.

64 Eftersom EUF-fördraget inte utsträcker etableringsfriheten till att omfatta tredjeländer, ska det nämligen undvikas att tolkningen av artikel 63.1 FEUF, när det gäller förhållandena med dessa länder, gör det möjligt för näringsidkare som inte omfattas av det territoriella tillämpningsområdet för etableringsfriheten att dra fördel av denna frihet (dom av den 24 november 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

65 Det finns således inte anledning att i kompletterande syfte pröva tillämpligheten av artikel 63 FEUF, vilken nämns i den andra frågan.

66 Mot bakgrund av vad som anförts ovan ska den första och den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att en nationell lagstiftning som endast är tillämplig på bolagskoncerner inte omfattas av dess tillämpningsområde.

Den tredje frågan

67 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artikel 49 FEUF ska tolkas så, att en nationell lagstiftning som innebär att skatt omedelbart ska tas ut vid överföring av tillgångar från ett bolag med skatterättsligt hemvist i en medlemsstat till ett systerbolag som har sitt skatterättsliga hemvist i ett tredjeland och som inte bedriver någon näringsverksamhet i denna medlemsstat genom ett fast driftsställe där, för det fall dessa båda

bolag är helägda dotterbolag till ett gemensamt moderbolag med skatterättsligt hemvist i en annan medlemsstat, utgör en inskränkning av detta moderbolags etableringsfrihet i den mening som avses i artikel 49 FEUF, under omständigheter under vilka en sådan överlåtelse skulle vara skattemässigt neutral om även systerbolaget hade sitt skatterättsliga hemvist i den förstnämnda medlemsstaten eller bedrev verksamhet där genom ett fast driftsställe.

68 EU-domstolen påpekar inledningsvis, i likhet med generaladvokaten i punkterna 41 och 42 i förslaget till avgörande, att den tredje frågan endast avser den typ av transaktioner som motsvarar 2011 års överlåtelse, det vill säga en överlåtelse av tillgångar från ett bolag som är skattskyldigt i Förenade kungariket till ett bolag som har sitt skatterättsliga hemvist i ett tredjeland, i förevarande fall Schweiz, och inte är skattskyldigt i Förenade kungariket.

69 Vidare avser denna fråga den situationen att ett moderbolag, i förevarande fall det nederländska bolaget, har utövat sin frihet enligt artikel 49 FEUF genom att bilda ett dotterbolag i Förenade kungariket, i förevarande fall GL.

70 Enligt domstolens fasta praxis inbegriper etableringsfriheten, som medborgarna i unionen tillerkänns genom artikel 49 FEUF, till följd av artikel 54 FEUF en rätt för bolag – som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och vilka har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen – att utöva verksamhet i en annan medlemsstat genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 september 2022, W (Avdrag för definitiva förluster i ett fast driftsställe i utlandet), C-538/20, EU:C:2022:717, punkt 14 och där angiven rättspraxis).

71 Syftet med etableringsfriheten är att säkerställa nationell behandling i värdmedlemsstaten av medborgare från en annan medlemsstat och av sådana bolag som avses i artikel 54 FEUF genom ett förbud mot all diskriminering som, när det gäller bolag, grundar sig på var ett bolag har sitt säte (dom av den 6 oktober 2022, Contship Italia, C-433/21 och C-434/21, EU:C:2022:760, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

72 Såsom generaladvokaten har konstaterat i punkt 45 i sitt förslag till avgörande innebär en sådan nationell lagstiftning som bestämmelserna om koncerninterna överföringar inte att det görs någon åtskillnad beroende på var moderbolaget har sitt skatterättsliga hemvist, eftersom den behandlar ett dotterbolag med skatterättsligt hemvist i Förenade kungariket som tillhör ett moderbolag med säte i en medlemsstat på samma sätt som ett dotterbolag med skatterättsligt hemvist i Förenade kungariket som tillhör ett moderbolag med säte i Förenade kungariket. I förevarande fall förefaller det således som om GL skulle ha behandlats på samma sätt i skattehänseende om moderbolaget, det vill säga det nederländska bolaget, hade haft sitt skatterättsliga hemvist i Förenade kungariket.

73 Härav följer att en sådan nationell lagstiftning inte innebär att ett dotterbolag till ett bolag med skatterättsligt hemvist i en medlemsstat behandlas mindre förmånligt än ett jämförbart dotterbolag till ett bolag med skatterättsligt hemvist i Förenade kungariket.

74 En sådan lagstiftning medför således inte någon inskränkning av moderbolagets etableringsfrihet.

75 De argument som GL anfört föranleder inte någon annan bedömning. Enligt GL skulle den omständigheten att tillgångar i GL, ett bolag med hemvist i Förenade kungariket som förvärvats av det nederländska bolaget, inte kunde överföras till ett dotterbolag till sistnämnda bolag på ett skattemässigt neutralt sätt ha gjort det mindre attraktivt för det nederländska bolaget att förvärva GL och hade kunnat avhålla bolaget från att genomföra detta förvärv.

76 Det kan i detta sammanhang konstateras att den rättspraxis som GL har åberopat, enligt vilken det föreligger en inskränkning av etableringsfriheten när en åtgärd gör att det blir ”mindre attraktivt att utöva denna frihet”, avser situationer som skiljer sig från den som är aktuell i det nationella målet, nämligen situationer där ett bolag som önskar utöva sin etableringsfrihet i en annan medlemsstat lider en nackdel jämfört med ett liknande bolag som inte utövar denna frihet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkterna 36 och 37).

77 I förevarande fall medför bestämmelserna om koncerninterna överföringar emellertid att skatt omedelbart ska tas ut vid en överlåtelse av tillgångar, som görs av ett bolag med skatterättsligt hemvist i Förenade kungariket som är dotterbolag till ett moderbolag som inte har sitt skatterättsliga hemvist i Förenade kungariket, till ett tredjeland, och att skatt tas ut på samma sätt i en jämförbar situation avseende en överlåtelse av tillgångar, som görs av ett bolag med skatterättsligt hemvist i Förenade kungariket som är dotterbolag till ett moderbolag med skatterättsligt hemvist i Förenade kungariket, till ett företag i ett tredjeland.

78 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den tredje frågan besvaras enligt följande. Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att en nationell lagstiftning, enligt vilken skatt omedelbart ska tas ut vid en överlåtelse av tillgångar som görs av ett bolag med skatterättsligt hemvist i en medlemsstat till ett systerbolag som har skatterättsligt hemvist i ett tredjeland och som inte bedriver någon näringsverksamhet i denna medlemsstat genom ett fast driftsställe, – i ett fall där dessa båda bolag är helägda dotterbolag till ett gemensamt moderbolag med skatterättsligt hemvist i en annan medlemsstat – inte utgör en inskränkning av nämnda moderbolags etableringsfrihet i den mening som avses i artikel 49 FEUF, under omständigheter under vilka en sådan överlåtelse skulle vara skattemässigt neutral om även systerbolaget hade sitt skatterättsliga hemvist i den förstnämnda medlemsstaten eller bedrev näringsverksamhet där genom ett fast driftsställe.

Den fjärde frågan

79 Eftersom den fjärde frågan har ställts i andra hand, det vill säga endast för det fall domstolen besvarar den första och den andra frågan jakande vad gäller tillämpligheten i förevarande fall av artikel 63 FEUF, saknas anledning att besvara denna fråga.

Den femte frågan

80 Den hänskjutande domstolen har ställt den femte frågan för att få klarhet i huruvida artikel 49 FEUF ska tolkas så, att en inskränkning av etableringsfriheten som följer av att inhemska och gränsöverskridande onerösa överlåtelser av tillgångar inom en koncern behandlas olika enligt en nationell lagstiftning som innebär att skatt omedelbart ska tas ut vid en överlåtelse av tillgångar som görs av ett bolag med skatterättsligt hemvist i en medlemsstat, i princip kan vara motiverade med hänsyn till behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, utan att det är nödvändigt att föreskriva en möjlighet att skjuta upp

betalningen av skatten för att säkerställa att denna inskränkning är proportionerlig, när den skattskyldige i fråga har erhållit ett belopp som motsvarar det fulla marknadsvärdet av dessa tillgångar som vederlag för överlåtelsen av tillgångarna.

81 Det ska inledningsvis preciseras att det saknas anledning att besvara denna fråga såvitt gäller 2011 års överlåtelse. För det första följer det av svaret på den tredje frågan att en sådan lagstiftning som bestämmelserna om koncerninterna överföringar inte medför någon inskränkning av moderbolagets etableringsfrihet. För det andra, vad gäller en eventuell inskränkning av GL:s etableringsfrihet, konstaterar domstolen att en överlåtelse av tillgångar från ett bolag som är skattskyldigt i Förenade kungariket till ett bolag som har sitt skatterättsliga hemvist i Schweiz och som inte är skattskyldigt i Förenade kungariket inte omfattas av tillämpningsområdet för artikel 49 FEUF, eftersom Schweiziska edsförbundet inte är en medlemsstat. EUF-fördraget utsträcker nämligen inte etableringsfriheten till att omfatta tredjeländer och tillämpningsområdet för artikel 49 FEUF omfattar inte det fallet att ett bolag i en medlemsstat etablerar sig i ett tredjeland (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 10 maj 2007, A och B, C-102/05, EU:C:2007:275, punkt 29).

82 När det gäller 2014 års överlåtelse, genom vilken GL överlät aktier i ett dotterbolag till det nederländska bolaget, är det ostridigt att bestämmelserna om koncerninterna överföringar leder till att bolag som är skattskyldiga till bolagsskatt i Förenade kungariket och som gör koncerninterna överlåtelser av tillgångar behandlas olika i skattehänseende beroende på om överlåtelsen i fråga sker till ett brittiskt bolag eller till ett bolag hemmahörande i en medlemsstat. Trots att det inte uppstår någon skattskyldighet när ett sådant bolag överlåter tillgångar till ett bolag inom koncernen som är skattskyldigt i Förenade kungariket, föreskrivs det inte i dessa bestämmelser någon sådan förmån när överlåtelsen, såsom är fallet med 2014 års överlåtelse, sker till ett bolag inom koncernen som är skattskyldigt i en medlemsstat.

83 Av detta följer att sådana bestämmelser utgör en inskränkning av etableringsfriheten, eftersom de leder till en mindre förmånlig skattemässig behandling av bolag som är skattskyldiga i Förenade kungariket och som gör koncerninterna överlåtelser av tillgångar till bolag som inte är skattskyldiga i Förenade kungariket, jämfört med bolag som är skattskyldiga i Förenade kungariket och som gör koncerninterna överlåtelser av tillgångar till bolag som är skattskyldiga i Förenade kungariket.

84 Den hänskjutande domstolen förefaller anse att en sådan inskränkning kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse, nämligen behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

85 Enligt Förenade kungarikets regering har domstolen slagit fast att säkerställandet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna i princip kan motivera en skillnad i behandlingen av gränsöverskridande transaktioner jämfört med transaktioner inom samma skattesystem. Nämnda regering anser att det är detta mål som eftersträvas med de nationella bestämmelser som är i fråga i det nationella målet och att dessa är proportionerliga och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade målet.

86 Domstolen har upprepade gånger slagit fast att behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan godtas när syftet med det aktuella systemet är att undvika att situationer uppstår vilka kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom landet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 januari 2021, Lexnel, C-484/19, EU:C:2021:34, punkt 59 och där angiven rättspraxis).

87 Den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet och den inskränkning som den medför får emellertid inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 mars 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, punkt 63 och där angiven rättspraxis).

88 Såsom generaladvokaten har konstaterat i punkt 62 i sitt förslag till avgörande är den enda fråga som är tvistig mellan parterna i det nationella målet huruvida den omständigheten att den aktuella skatten omedelbart kan utkrävas, utan möjlighet till uppskov med betalningen, är proportionerlig i förhållande till det nämnda målet. Den hänskjutande domstolens fråga förefaller nämligen i realiteten avse följden av att GL enligt bestämmelserna om koncerninterna överföringar inte omfattas av möjligheten till undantag från skattskyldigheten, det vill säga den omständigheten att det skattebelopp som ska betalas kan utkrävas omedelbart.

89 Det framgår av domstolens praxis att de medlemsstater som har rätt att beskatta kapitalvinster som genererats vid överlåtelser av tillgångar medan de aktuella tillgångarna befann sig inom deras territorium har rätt att föreskriva en annan beskattningsgrundande händelse än den faktiska realiseringen av dessa kapitalvinster, i syfte att säkerställa beskattningen av dessa tillgångar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 maj 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 45). En medlemsstat får således föreskriva skattskyldighet för orealiserade kapitalvinster för att säkerställa beskattningen av dessa tillgångar.

90 En lagstiftning i en medlemsstat, som föreskriver att orealiserade kapitalvinster som uppkommit inom det territorium som omfattas av medlemsstatens beskattningsrätt ska beskattas omedelbart, när ett bolags verkliga ledning flyttas utomlands, har däremot betraktats som oproportionerlig, eftersom det finns åtgärder som inskränker etableringsfriheten i mindre grad än ett omedelbart utkrävande av denna skatt. Domstolen har i detta avseende funnit att den skattskyldige bör ges möjlighet att välja mellan att å ena sidan omedelbart betala skatten och å andra sidan skjuta upp betalningen av nämnda skatt jämte eventuell ränta enligt tillämplig nationell lagstiftning (dom av den 16 april 2015, kommissionen/Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 67).

91 Såsom generaladvokaten har konstaterat i punkt 68 i sitt förslag till avgörande är två omständigheter särskilt relevanta i detta sammanhang, med avseende på åtskillnaden mellan kapitalvinster som har realiserats av ett företag genom en koncernintern överlåtelse av tillgångar och orealiserade kapitalvinster, nämligen dels den omständigheten att de fall då utflyttningsbeskattning aktualiseras kännetecknas av att den skattskyldige ställs inför ett likviditetsproblem, eftersom denne måste betala skatt på en kapitalvinst som ännu inte har realiserats, dels den omständigheten att skattemyndigheterna måste förvissa sig om att skatt betalas på kapitalvinster som realiserats under den period då tillgångarna befann sig i deras skattejurisdiktion (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 52) och att risken för att skatten inte betalas kan öka ju längre tid som förflyter (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 74, och dom av den 21 maj 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 50).

92 När det gäller en kapitalvinst som realiserats genom en överlåtelse av tillgångar, ställs den skattskyldige emellertid i princip inte inför något likviditetsproblem och kan betala skatt på kapitalvinsten med hjälp av intäkten från denna överlåtelse. I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande och av själva ordalydelsen i den femte frågan att det, när det gäller

2014 års överlåtelse, är utrett att GL som vederlag erhöll ett belopp som motsvarade marknadsvärdet på de tillgångar som omfattades av överlåtelsen. Den kapitalvinst som GL beskattades för motsvarade följaktligen den realiserade kapitalvinsten.

93 Under sådana omständigheter där dels kapitalvinsten realiseras genom den beskattningsgrundande händelsen, dels skattemyndigheterna ska förvissa sig om att skatten betalas på den kapitalvinst som realiseras under den period då tillgångarna befinner sig i deras skattejurisdiktion och, slutligen, risken för utebliven beskattning kan öka ju längre tid som förflyter, framstår det som proportionerligt i förhållande till målet att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna att omedelbart beskatta denna kapitalvinst, utan att den skattskyldige behöver ges möjlighet att skjuta upp betalningen av denna.

94 Mot bakgrund av dessa överväganden, föreslår jag att den femte tolkningsfrågan ska besvaras enligt följande. Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att en inskränkning av etableringsfriheten som följer av att inhemska och gränsöverskridande onerösa överlåtelser av tillgångar inom en bolagskoncern behandlas olika enligt en nationell lagstiftning som innebär att skatt omedelbart ska tas ut vid en överlåtelse av tillgångar som görs av ett bolag med skatterättsligt hemvist i en medlemsstat, i princip kan motiveras av behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, utan att det är nödvändigt att föreskriva en möjlighet att skjuta upp betalningen av skatten för att säkerställa att denna inskränkning är proportionerlig, när det berörda skattesubjektet har erhållit ett belopp som motsvarar det fulla marknadsvärdet av dessa tillgångar som vederlag för överlåtelsen av tillgångarna.

Den sjätte frågan

95 Med hänsyn till svaret på den femte frågan saknas anledning att besvara den sjätte frågan.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) **Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att en nationell lagstiftning som endast är tillämplig på bolagskoncerner inte omfattas av dess tillämpningsområde.**

2) **Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att en nationell lagstiftning, enligt vilken skatt omedelbart ska tas ut vid en överlåtelse av tillgångar som görs av ett bolag med skatterättsligt hemvist i en medlemsstat till ett systerbolag som har skatterättsligt hemvist i ett tredjeland och som inte bedriver någon näringsverksamhet i denna medlemsstat genom ett fast driftsställe, – i ett fall där dessa båda bolag är helägda dotterbolag till ett gemensamt moderbolag med skatterättsligt hemvist i en annan medlemsstat – inte utgör en inskränkning av nämnda moderbolags etableringsfrihet i den mening som avses i artikel 49 FEUF, under omständigheter under vilka en sådan överlåtelse skulle vara**

skattemässigt neutral om även systerbolaget hade sitt skatterättsliga hemvist i den förstnämnda medlemsstaten eller bedrev näringsverksamhet där genom ett fast driftsställe.

3) **Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att en inskränkning av etableringsfriheten som följer av att inhemska och gränsöverskridande onerösa överlåtelser av tillgångar inom en bolagskoncern behandlas olika enligt en nationell lagstiftning som innebär att skatt omedelbart ska tas ut vid en överlåtelse av tillgångar som görs av ett bolag med skatterättsligt hemvist i en medlemsstat, i princip kan motiveras av behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, utan att det är nödvändigt att föreskriva en möjlighet att skjuta upp betalningen av skatten för att säkerställa att denna inskränkning är proportionerlig, när det berörda skattesubjektet har erhållit ett belopp som motsvarar det fulla marknadsvärdet av dessa tillgångar som vederlag för överlåtelsen av tillgångarna.**

Underskrifter