

Mål C-707/20**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

30 december 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Förenade kungariket)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

29 december 2020

Klagande:

Gallaher Limited

Motparter:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

Saken i det nationella målet

Huvudfrågan i målet vid den nationella domstolen gäller huruvida den direkta exitskatt som ett brittiskt dotterbolag - efter en rad avyttringar av immateriella tillgångar (aktier och immateriella rättigheter) inom en bolagskoncern med dotterbolag i Förenade kungariket (då en medlemsstat), en annan medlemsstat och icke-medlemsstater - åläggs i egenskap av överlåtare av dessa tillgångar (i det ena fallet en överlåtelse direkt till dess moderbolag i en annan medlemsstat och i det andra fallet en överlåtelse till ett systerbolag som är helägt av dess EU-baserade moderbolag, enligt EU-rätten måste inkludera en möjlighet att skjuta upp betalning av denna avgift, till vilken det brittiska dotterbolaget skulle ha haft rätt om de andra bolagen i koncernen också hade varit etablerade i Förenade kungariket, för att tillhandahålla ett proportionerligt rättsmedel för och därmed motivera en begränsning av etableringsfriheten och, eventuellt, av den fria rörligheten för kapital. Om en sådan rätt till uppskov föreligger söker den hänskjutande domstolen ett klagande av hur den ska fastställa vilken typ av rätt som ska gälla och hur den ska tillämpas.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital – Kapitalvinstskatt som tas ut vid överlåtelse av aktier och varumärken inom koncernen utanför en medlemsstats skattejurisdiktion – Rätt att skjuta upp betalning för inhemska dotterbolag inom inhemska koncerner men inte för överföringar inom utlandsbaserade koncerner

Begäran har framställts med stöd av artikel 267 FEUF.

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

- 1) Huruvida artikel 63 FEUF kan åberopas med avseende på sådan inhemsk lagstiftning som koncernbidragsreglerna, som endast gäller bolagskoncerner?
- 2) Även om artikel 63 FEUF inte kan åberopas mer allmänt med avseende på koncernbidragsreglerna, är det likväl möjligt att åberopa den
 - a) med avseende på kapitalrörelser från ett moderbolag med hemvist i en EU-medlemsstat till ett schweiziskt dotterbolag, när moderbolaget äger 100 procent av aktierna i både det schweiziska dotterbolaget och det brittiska dotterbolag som påförs skatten i fråga,
 - b) med avseende på kapitalrörelser från ett helägt dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till ett helägt schweiziskt dotterbolag till samma moderbolag med hemvist i en EU-medlemsstat, med hänsyn till att de två bolagen är systerbolag och inte har ett moder-dotterbolagsförhållande?
- 3) Huruvida lagstiftning, såsom koncernbidragsreglerna, som innebär att en 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 driftställe), 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 skatteneutral om systerbolaget också hade hemvist i Förenade kungariket (eller bedrev näringsverksamhet genom ett fast driftställe i Förenade kungariket), utgör en begränsning av moderbolagets etableringsfrihet enligt artikel 49 FEUF eller, i förekommande fall, en restriktion för den fria rörligheten för kapital enligt 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 JTISA, för en ersättning som var avsedd att återspegla varumärkenas marknadsvärde, en kapitalrörelse i den mening som avses i artikel 63 FEUF?

- b) Utgjorde kapitalrörelserna från JTIH till JTISA, dess schweiziska dotterbolag med säte 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 artikel 64 vara tillämplig under omständigheter där kapitalrörelser kan karakteriseras som både direktinvesteringar (som avses i artikel 64 FEUF) och en annan typ av kapitalrörelse som inte avses i artikel 64 FEUF?
- 5) Om det är fråga om en restriktion, var restriktionen då, med beaktande av att det är ostridigt att restriktionen i princip var motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset (det vill säga behovet av att bibehålla en balanserad fördelning av beskattningsrättigheter), nödvändig och proportionerlig i den mening som avses i EU-domstolens rättspraxis, särskilt i ett fall där skattebetalaren i fråga har erhållit intäkter för avyttringen av tillgången som motsvarar tillgångens fulla marknadsvärde?
- 6) Om etableringsfriheten och/eller rätten till fri rörlighet för kapital överträtts önskas svar på följande frågor:
- a) Kräver EU-rätten att den nationella lagstiftningen tolkas – eller inte tillämpas – på ett sätt som ger GL möjlighet att skjuta upp betalningen av skatt?
- b) Om så är fallet, kräver EU-rätten att den nationella lagstiftningen tolkas – eller inte tillämpas – på ett sätt som ger GL möjlighet att skjuta upp betalningen av skatten tills tillgångarna avyttras utanför den underkoncern för vilken det bolag med hemvist i den andra medlemsstaten är moderbolag (vinstrealiseringsmetoden) eller kan en möjlighet att betala skatt genom delbetalningar (det vill säga delbetalningsmetoden) utgöra ett proportionerligt rättsmedel?
- c) Om en möjlighet att betala skatten genom att göra delbetalningar i princip kan utgöra ett proportionerligt rättsmedel 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 EU-rätten att ett sådant alternativ kan erbjudas som rättsmedel efter händelsen (det vill säga att den nationella domstolen anger detta som alternativ efter händelsen genom att tolka lagstiftningen så att den överensstämmer med EU-rätten eller genom att inte tillämpa lagstiftningen)?
- ii. Kräver EU-rätten att nationella domstolar tillhandahåller ett rättsmedel som i minsta möjliga utsträckning inkräktar på den

berörda rätten till fri rörlighet enligt EU-rätten, eller är det tillräckligt att de nationella domstolarna tillhandahåller ett rättsmedel som, även om det är proportionerligt, avviker från den befintliga nationella lagstiftningen i så liten utsträckning som möjligt?

- iii. Under hur lång tid ska delbetalningarna kunna erläggas?
- iv. Är ett rättsmedel som omfattar en delbetalningsplan där betalningarna förfaller till betalning före den dag då frågorna mellan parterna slutligen avgörs oförenligt med EU-rätten, det vill säga måste förfallodatumen för delbetalningarna vara prospektiva?

Anförda unionsbestämmelser

Artikel 49 FEUF (etableringsfrihet) och artiklarna 63 och 64 FEUF (fri rörlighet för kapital)

Anförda nationella bestämmelser

I motsats till andra medlemsstaters system, enligt vilka skatterelaterade resultat måste konsolideras på ett inhemskt moderbolags nivå ("principerna om skattemässig enhet/skattemässig konsolidering"), utgår Förenade kungarikets skattesystem från en definition av koncern¹ som omfattar alla bolag, oavsett var de har sin hemvist, som ägs och kontrolleras av huvudbolaget i koncernen. Olika skatteregler tillämpas sedan för bolag inom den koncernen som är bolagsskattepliktiga. Vart och ett av dessa bolag behåller dock sin oberoende "skatteidentitet" och är beskattningsbara och kan taxeras för deras enskilda vinster. Koncerninterna överföringar mellan bolag baserade i Förenade kungariket anses enligt nationell lagstiftning vara skatteneutrala, oavsett vilken vinst som faktiskt har gjorts.² I enlighet med Förenade kungarikets dubbelbeskattningsavtal tillämpas en inhemsk exitskatt när beskattningsbara tillgångar lämnar Förenade kungarikets skattejurisdiktion.

I section 59D i Taxes Management Act 1970 (skattekontrollagen) framgår att bolagsskatt ska betalas nio månader efter utgången av den relevanta redovisningsperioden, och enligt section 87A i denna lag kan ränta debiteras från och med den tidpunkten.

¹ Avsnitt 170 i Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (lag om beskattning av skattepliktig vinst) och kapitel 8 i del 8 av Corporation Tax Act 2009 (bolagsskattelag).

² Avsnitt 171 i Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (lag om beskattning av skattepliktig vinst) och avsnitt 775 i Corporation Tax Act 2009 (bolagsskattelag).

I section 2 i 1972 års lag om Europeiska gemenskaperna föreskrivs att all nationell lagstiftning ska tolkas så att den överensstämmer med EU-rätten ("en EU-konform tolkning") eller, om så inte är möjligt, inte får tillämpas.

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Japan Tobacco Inc. ("GT-koncernen") är en global bolagskoncern som är strukturerad i ett stort antal mellanliggande moderbolag och systerbolag med säte i flera olika länder, både medlemsstater och tredjeländer.
- 2 2011 sålde ett brittiskt dotterbolag (Gallaher Ltd; "GL") till ett nederländskt (mellanliggande) moderbolag (JT International Holding BV; "JTIH") immateriella rättigheter, särskilt varumärken, till ett av dess systerbolag (JT International SA; "JTISA"), med hemvist i Schweiz, till ett pris motsvarande marknadsvärdet. Det schweiziska systerbolaget erhöll medel motsvarande köpeskillingen genom ett lån från det nederländska moderbolaget. Den köpeskillning som det brittiska systerbolaget mottog betalades, bland annat i form av utdelningar, genom kedjan av mellanliggande brittiska moder-dotterbolag till det nederländska moderbolaget.
- 3 I princip innebar detta att det brittiska dotterbolaget år 2014 överförde alla aktier i ett av sina egna dotterbolag till det nederländska (mellanliggande) moderbolaget ("avyttringen 2011").
- 4 Det är ostridigt att överföringarna av de berörda tillgångarna grundades på andra kommersiella skäl än undvikandet av skatt, nämligen maximering av märkesvärdet och förenkling av koncernstrukturen.
- 5 HMRC ansvarar för administration och uppbörd av bolagsskatt i Förenade kungariket. I enlighet med lagstiftningen om exitbeskattning av kapitalvinster vid överföring av tillgångar utanför Förenade kungarikets skattejurisdiktion, utfärdade HMRC den 6 februari 2018 beslut om partiell avslutande av varumärkena och den 17 juli 2018 avseende aktier och fastställde storleken på – omedelbart betalbara – beskattningsbara kapitalvinster som har uppburits av GL under de relevanta redovisningsperioderna. GL överklagade dessa beslut vid First-tier Tribunal (Tax Chamber), som ansåg att beslutet om skatt på aktieöverlåtelse stred mot EU-rätten men att beslutet om skatt på varumärkesöverlåtelse inte gjorde det. Både GL och HMRC överklagade domen i den del den avsåg skatten på överlåtelsen av varumärkena respektive av aktierna vid Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber), den hänskjutande domstolen.

Parternas huvudargument

Huruvida det är fråga om en restriktion för den fria rörligheten för kapital och/eller etableringsfrihet föreligger

- 6 När det gäller avyttringen av aktierna 2014 är det ostridigt mellan parterna att det EU-baserade moderbolaget, JTIH, har utövat sin etableringsfrihet, att det finns en skillnad i behandling mellan det koncernbolag som är baserat i en annan medlemsstat och ett inhemskt koncernbolag och att denna frihet därför har begränsats.
- 7 När det gäller avyttringen av varumärkena 2011 vidhåller HMRC att den enda tillämpliga friheten är etableringsfriheten, vilket innebär att en oberoende granskning av den relevanta lagstiftningen mot bakgrund av den fria rörligheten för kapital inte skulle vara motiverad.³ De anser att det EU-baserade moderbolagets etableringsfrihet inte är begränsad eftersom ett gemensamt moderbolags hemvist eller nationalitet är irrelevant. Den aktuella skatten uppstår när ett brittiskt dotterbolag avyttrar en tillgång till ett systerbolag med hemvist i ett tredjeland. GL hävdar att exitskatten gör det mindre attraktivt för moderbolaget i en annan medlemsstat att utöva sin etableringsfrihet. GL hävdar, i andra hand, att det nederländska moderbolagets rätt till fri rörlighet för kapital också har varit oproportionerligt begränsad. Till stöd för denna uppfattning hävdar GL att det inte är nödvändigt att båda de relevanta majoritetsaktieägarna av ett EU-baserat moderbolag är baserade i en medlemsstat för att uppnå fri rörlighet för kapital. HMRC hävdar att det inte finns någon restriktion för den fria rörligheten för kapital, eftersom det brittiska dotterbolaget inte behandlades mindre gynnsamt på grund av att dess indirekta moderbolag hade sin hemvist i Nederländerna. Utförselskatten skulle ha påförts på exakt samma sätt om det nederländska moderbolaget hade haft sin hemvist i Förenade kungariket. HMRC hävdar också att försäljning av kommersiella tillgångar, såsom varumärken, inte är en kapitalrörelse enligt artikel 63 FEUF, trots att detta inte inkluderas i nomenklaturen om kapitalrörelser⁴ som direktinvesteringar.

Huruvida en eventuell restriktion är motiverad

- 8 HMRC vidhåller att en eventuell restriktion är proportionerlig och motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset, nämligen på grund av behovet av en balanserad fördelning av skattebefogenheter. De anser att det aktuella fallet kan särskiljas från domstolens rättspraxis om exitskatter eftersom förvärvaren faktiskt realiserade vinsterna för den enskilda skattepliktiga transaktionen genom att den erhöll fullt marknadsvärde för aktierna. Därmed uppstår inte något problem med

³ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes pic mot IRC* punkt 32, *Thin Cap* punkt 33 och mål C-35/11 *Test Claimants in the FII Group Litigation* ("FII 2")

⁴ Bilaga I till rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (OJ 1988 L 178, s. 5)

kassaflödet som motiverar ett uppskov med exitskatten. Dessutom skedde ingen omstrukturering, bara ”en enkel avyttring av en tillgång från en enhet till en annan”. GL hävdar att på koncernnivå har ingen vinst ”realiserats på ett meningsfullt sätt” (det vill säga genom den komplexa interna finansiella uppläggnings av lån som utgör köpeskillingen enligt försäljningskontraktet), och därmed ska resonemanget om kassaflödet som ligger till grund för domstolens rättspraxis om behovet av att inkludera en möjlighet till uppskov tillämpas.

Rättsmedel

- 9 Parterna bestrider också vad det lämpliga rättsmedlet bör vara om tillämpningen av exitskatten utgör en omotiverad restriktion, dock är parterna inte oense om själva skattebeloppet. Eftersom ett proportionerligt rättsmedel är ett som i minsta möjliga mån utgör ett hinder för den nationella lagstiftningen anser HMRC att betalning bör skjutas upp enligt delbetalningsmetoden. GL anser i allt väsentligt att ett proportionerligt rättsmedel är ett som i minsta möjliga mån utgör ett hinder för EU-rätten, det vill säga som i minsta mån begränsar den fria rörligheten, och därför bör betalning skjutas upp enligt vinstrealiseringsmetoden. HMRC hävdar att ett uppskov baserat på realisation skulle undergräva effektiviteten av exitskatten eftersom den underliggande tillgången då skulle komma att ligga utanför dess skattejurisdiktion. HMRC hävdar att en period på fem år för uppskov med delbetalningar, med ränta som tas ut i enlighet med landets rådande regler, skulle vara proportionerlig. I det aktuella fallet skulle skatten då, på grund av de nationella förfarandenas uppskjutande, betalas omedelbart eftersom mer än fem år har förflutit sedan den skattepliktiga händelsen inträffade. I detta avseende hävdar GL att tidsfristen för ett eventuellt uppskov måste vara prospektivt för att vara ett effektivt rättsmedel, och att den därför ska börja löpa från och med dagen för den slutliga domen i målet vid den nationella domstolen.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 10 Frågan i det nationella målet gäller huruvida påförandet av en skatt i samband med avyttring av aktier och varumärken, utan att det finns någon möjlighet att skjuta upp betalningen av skatten, är förenligt med EU-rätten – mer specifikt, med etableringsfriheten i artikel 49 FEUF i fråga om båda avyttringarna och vidare med rätten till fri rörlighet för kapital i artikel 63 FEUF i frågan om avyttringen av varumärkena. Om det strider mot EU-rätten frågar den hänskjutande domstolen om rättsmedlet ska utgöras av betalning av skatten enligt delbetalningsmetoden eller enligt vinstrealiseringsmetoden.
- 11 Den hänskjutande domstolen beaktar att det inte finns något fall som direkt berör en lagstiftning som föreskriver skatteneutral behandling av överföringar av tillgångar inom koncerner där det skattskyldiga bolaget har realiserat fullt marknadsvärde för överföringen. Fallet väcker ett antal faktarelaterade frågor där det är rimligt att ha olika åsikter om frågor rörande materiell EU-rätt som är av avgörande betydelse för utgången i målet och som sannolikt kommer att ha

tillämpningar utöver de specifika omständigheter som är aktuella i det förevarande målet. Frågorna 1) till 4) rör uteslutande överlåtelsen av varumärken, främst i samband med fri rörlighet för kapital och även samspelet mellan denna fria rörlighet och etableringsfriheten (fråga 3)). Frågorna 5) och 6) gäller proportionaliteten hos exitskatten med avseende på båda överföringarna av tillgångar.

- 12 Det nya med detta fall avseende avyttringen av varumärkena 2011 består i att tre parter är inblandade, där moderbolaget hävdar att dess frihet att etablera ett dotterbolag i en annan medlemsstat begränsas av en exitskatt som tillämpas på en överlåtelse mellan ett sådant dotterbolag och ett av dess systerbolag där båda systerbolagen är helägda av moderbolaget. Enligt den faktiska jämförelse som tillämpas i domen i mål C-418/07 innebär den direkta exitskatten enligt nationell lagstiftning, som minst, att det blir mindre attraktivt att utöva etableringsfriheten för ett moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat. Det har framlagts att domstolens dom i mål C-524/04, ”*Thin Cap*”, där domstolen ansåg att etableringsfriheten begränsades av de gränser som förelåg för rätten till avdrag av ränta både om 1) lån gavs från EU-moderbolaget till ett brittiskt dotterbolag och om 2) lån gavs från ett annat dotterbolag till EU-moderbolaget, gäller för det aktuella målet. På grundval av samma rättspraxis kan man dock hävda att den faktiska situationen för en majoritetsaktieinnehavare inte avgör vilken frihet som gäller, utan att det snarare är fråga om de aktuella rättsliga bestämmelserna är inriktade på förbindelser inom en koncern som är avgörande. Lagstiftning riktad mot koncerner gäller etableringsfriheten, inte den fria rörligheten för kapital.
- 13 Gällande huruvida ”varumärkena” är att anse som ”kapital” vid tillämpningen av den fria rörligheten, så skulle de kunna betraktas som ”samlade tillgångar” enligt domstolens tolkning i domen i mål C-182/08⁵, eller som försäljning av en kommersiell tillgång i stället för en finansiell transaktion (dom i de förenade målen C-286/82 och C-26/83⁶).
- 14 När det gäller exitskattens proportionalitet har det framlagts att bland annat domarna i målen C-371/10, ”*National Grid*”, C-164/12, ”*DMC*” och C-657/13, ”*LabTec*” fastställer att det är proportionerligt att en medlemsstat fastställer skattebeloppet vid den tidpunkt då tillgångar överförs utanför dess skattejurisdiktion, men att direkt påförande av en exitskatt utan möjlighet till uppskov är oproportionerlig. Det kan dock hävdas att motiveringen för uppskov i befintlig rättspraxis, nämligen likviditetsnackdelar för det skattskyldiga bolaget, inte gäller i det aktuella fallet eftersom tillgångarna har realiserats till sitt marknadsvärde.

⁵ *Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG mot Finanzamt München II*, punkterna 42 och 43.

⁶ *Luisi and Carbone mot Ministero del Tesoro*, punkterna 20 till 22.