

Sag C-707/20**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

30. december 2020

Forelæggende ret:

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Det Forenede Kongerige)

Afgørelse af:

29. december 2020

Appellant:

Gallaher Limited

Indstævnt:

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

Hovedsagens genstand

Hovedspørgsmålet i hovedsagen er, om den umiddelbare exitskat, der i forlængelse af en række overdragelser af immaterielle aktiver (kapitalandele og intellektuelle ejendomsrettigheder) inden for en koncern, hvis datterselskaber er etableret i Det Forenede Kongerige (som på det tidspunkt var medlem af EU), i en anden medlemsstat og i tredjelande, pålægges et datterselskab med hjemsted i Det Forenede Kongerige i dets egenskab af overdrager af disse aktiver, dels direkte til dets moderselskab i en anden medlemsstat, dels til et søsterselskab, der ejes 100 procent af moderselskabet, som har hjemsted i EU, i henhold til EU-retten skal omfatte en mulighed for at udskyde betalingen af denne skat, hvilket det datterselskab, der har hjemsted i Det Forenede Kongerige, ville have været berettiget til, hvis de øvrige koncernselskaber ligeledes havde været etableret i Det Forenede Kongerige, med det formål at stille et forholdsmæssigt retsmiddel til rådighed mod – og dermed retfærdiggøre – en restriktion af etableringsfriheden og potentielt de frie kapitalbevægelser. Såfremt en sådan ret til udskydelse opstår, ønsker den forelæggende ret at få klarlagt, på hvilken måde retten skal fastslå arten og anvendelsen af denne ret.

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

Etableringsfrihed og frie kapitalbevægelser – beskatning af kapitalgevinster ved en koncernintern overdragelse af kapitalandele og varemærker uden for en medlemsstats skattejurisdiktion – ret til udskydelse af betaling for nationale datterselskaber i nationale koncerner, men ikke for overdragelser inden for udenlandske koncerner.

Anmodningen er blevet indgivet i henhold til artikel 267 TEUF.

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 moderdatterselskabsforhold?
- 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), 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 JTISA for en modydelse, der skulle afspejle varemærkernes markedsværdi, da en kapitalbevægelse som omhandlet i artikel 63 TEUF?
- b) udgjorde de kapitalbevægelser, som JTIH foretog til JTISA, 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? Og
- 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?

Anførte EU-retlige forskrifter

Artikel 49 TEUF (etableringsfrihed) og artikel 63 TEUF og 64 TEUF (fri kapitalbevægelser)

Anførte nationale forskrifter

I modsætning til ordningerne i andre medlemsstater, hvorefter de skattemæssige resultater skal konsolideres på moderselskabsniveau i et moderselskab hjemmehørende i den pågældende medlemsstat («principperne om skattemæssig enhed/skattemæssig konsolidering»), tager skatteordningen i Det Forenede Kongerige udgangspunkt i en definition af en koncern¹, som omfatter alle selskaber, der ejes og kontrolleres af et hovedselskab i koncernen, uanset hvor selskaberne er hjemmehørende. Forskellige skatteregler finder herefter anvendelse på de selskaber i denne koncern, der er selskabsskattepligtige. Hvert af disse selskaber bevarer imidlertid deres selvstændige skattemæssige »identitet« og kan beskattes af deres individuelle overskud. Koncerninterne overdragelser mellem selskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, anses i henhold til national lovgivning for at være skatteneutrale, uanset den faktisk opnåede gevinst². I henhold til Det Forenede Kongeriges dobbeltbeskatningsaftaler finder en national »exitbeskatning« sted, når skattepligtige aktiver forlader det område, hvor Det Forenede Kongerige har beskatningskompetencen.

Section 59D i Taxes Management Act 1970 (lov af 1970 om skatteforvaltning) bestemmer, at selskabsskatten forfalder til betaling 9 måneder efter udløbet af det

¹ – Section 170 i Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (lov af 1992 om beskatning af kapitalgevinster) og Chapter 8, Part 8, i Corporation Tax Act 2009 (lov af 2009 om selskabsskat).

² – Section 171 i lov af 1992 om beskatning af kapitalgevinster og section 775 i lov af 2009 om selskabsskat.

relevante regnskabsår, og at der i henhold til denne lovs section 87A skal betales renter fra dette tidspunkt.

Section 2 i European Communities Act 1972 (lov af 1972 om De Europæiske Fællesskaber) kræver, at al national lovgivning fortolkes således, at den bringes i overensstemmelse med EU-retten («en overensstemmende fortolkning»), eller, hvis dette ikke er muligt, at den undlades anvendt.

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Japan Tobacco Inc. (herefter »GT-koncernen«) er en verdensomspændende koncern bestående af talrige mellemliggende moder- og søsterselskaber, der er etableret i forskellige lande, både medlemsstater og tredjelande.
- 2 I 2011 solgte et selskab (Gallaher Ltd, herefter »GL«), der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige og datterselskab af et (mellemliggende) moderselskab (JT International Holding BV, herefter »JTIH«), der var hjemmehørende i Nederlandene, intellektuelle ejendomsrettigheder, navnlig varemærker, til et af sine søsterselskaber (JT International SA, herefter »JTISA«), der var hjemmehørende i Schweiz, til markedsværdi. Købesummen blev stillet til rådighed for det schweiziske søsterselskab i form af et lån fra det nederlandske moderselskab. Købesummen, som søsterselskabet, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, modtog, blev betalt til det nederlandske moderselskab i form af bl.a. udbytte gennem kæden af mellemliggende moder-datterselskaber, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige.
- 3 I 2014 overdrog datterselskabet med hjemsted i Det Forenede Kongerige, i det væsentlige samtlige kapitalandele i et af sine egne datterselskaber til det (mellemliggende) moderselskab med hjemsted i Nederlandene (herefter »overdragelsen i 2011«).
- 4 Det er ubestridt, at andre forretningsmæssige grunde end hovedsageligt skatteunddragelse lå til grund for overdragelserne af de pågældende aktiver, nemlig en maksimering af varemærkeværdien og en forenkling af koncernstrukturen.
- 5 Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs [(herefter »HMRC«)] har ansvaret for forvaltning og opkrævning af selskabsskat i Det Forenede Kongerige. I henhold til lovgivningen om exitbeskatning af kapitalgevinster ved overdragelse af aktiver uden for Det Forenede Kongeriges beskatningskompetence meddelte HMRC den 6. februar 2018 afgørelser om delvis afslutning af behandlingen af varemærkerne og den 17. juli 2018 om behandlingen af kapitalandelene og fastslog dermed størrelsen af de skattepligtige kapitalgevinster, som GL havde opnået i de pågældende regnskabsår, og som skulle betales straks. GL anlagde sag til prøvelse af disse afgørelser ved First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter)), som fastslog, at afgørelsen

om beskatning af overdragelsen af kapitalandele var i strid med EU-retten, men at afgørelsen om beskatning af overdragelsen af varemærker ikke var i strid med EU-retten. GL og HMRC har begge iværksat appel til prøvelse af denne afgørelse for så vidt angår beskatning af overdragelsen af henholdsvis varemærker og kapitalandele ved Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol (afdelingen for sager om skatter og afgifter og visse sager om tinglysning)), den forelæggende ret.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

Spørgsmålet om restriktion af de frie kapitalbevægelser og/eller etableringsfriheden

- 6 For så vidt angår overdragelsen af kapitalandelene i 2014 er det mellem parterne ubestridt, at moderselskabet JTIH, der er hjemmehørende i EU, har udøvet sin etableringsfrihed, at der foreligger en forskelsbehandling mellem dette koncernselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, og et nationalt koncernselskab, og at denne frihed således har været genstand for en restriktion.
- 7 For så vidt angår salget af varemærker i 2011 har HMRC anført, at den eneste relevante frihed er etableringsfriheden, hvoraf det følger, at en selvstændig undersøgelse af den relevante lovgivning med hensyn til de frie kapitalbevægelser ikke er begrundet³. HMRC har anført, at etableringsfriheden for et moderselskab, der er hjemmehørende i EU, ikke er begrænset, fordi et fælles moderselskabs hjemsted eller nationalitet er uden relevans; den omhandlede beskatning er opstået i forbindelse med, at et datterselskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, har solgt et aktiv til et søsterselskab, der er hjemmehørende i et tredjeland. GL har gjort gældende, at exitbeskatningen gør det mindre attraktivt for GL's moderselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, at udøve etableringsfriheden. GL har subsidiært gjort gældende, at retten for dets moderselskab, der er hjemmehørende i Nederlandene, til frie kapitalbevægelser ligeledes er blevet begrænset uforholdsmæssigt. Til støtte for denne opfattelse har GL anført, at det med henblik på de frie kapitalbevægelser ikke er nødvendigt, at et i EU hjemmehørende moderskabs datterselskaber, hvori moderselskabet ejer andele, der sikrer det kontrollen med datterselskaberne, begge er beliggende i en medlemsstat. HMRC har anført, at der ikke foreligger en restriktion af de frie kapitalbevægelser, fordi datterselskabet i Det Forenede Kongerige ikke er blevet behandlet mindre gunstigt med den begrundelse, at dets indirekte moderselskab var hjemmehørende i Nederlandene. Exitbeskatningen ville være blevet udløst på præcis samme måde, hvis det i Nederlandene hjemmehørende moderselskab havde været et nationalt selskab eller et selskab hjemmehørende i Det Forenede Kongerige. HMRC har også anført, at salget af kommercielle aktiver så som varemærker ikke udgør en kapitalbevægelse som omhandlet i artikel 63 TEUF,

³ – Sag C-196/04 Cadbury Schweppes pic mod IRC præmis 32; [sag C-524/04] Thin Cap, præmis 33, og sag C-35/11 Test Claimants in the FII Group Litigation (»FII 2«).

selv om det ikke i nomenklaturen for kapitalbevægelser⁴ er opført som direkte investeringer.

Spørgsmålet, om en restriktion er begrundet

- 8 HMRC har gjort gældende, at en restriktion er forholdsmæssig og begrundet i tvingende almene hensyn, nemlig nødvendigheden af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen. HMRC har anført, at den foreliggende sag adskiller sig fra Domstolens praksis vedrørende exitskatter med den begrundelse, at kapitalgevinsterne i forbindelse med den enkelte skattepligtige transaktion rent faktisk blev realiseret af erhververen, idet denne har modtaget den fulde markedsværdi af kapitalandelene, hvilket bevirker, at det likviditetsproblem, der begrunder udskydelsen af en exitskat, ikke opstår. Desuden var der ikke tale om omstrukturering, men blot »et simpelt salg af aktiver fra en enhed til en anden«. GL har anført, at der ikke på koncernniveau er sket en »meningsfuld realisering« af kapitalgevinsten (dvs. gennem den komplekse koncerninterne finansieringsordning med lån, der udgør betalingen for købsaftalen), hvorved den likviditetsbegrundelse, der ligger til grund for Domstolens praksis vedrørende behovet for at inkludere en mulighed for udskydelse, finder anvendelse.

Retsmiddel

- 9 Parterne er ligeledes uenige om, hvilket passende retsmiddel der bør anvendes, hvis exitbeskatningen udgør en ubegrundet restriktion, men parterne har ikke anfægtet omfanget af beskatningen. Med den begrundelse, at et forholdsmæssigt retsmiddel er et, der i mindst muligt omfang griber ind i national lovgivning, har HMRC anført, at betaling bør udskydes på ratebasis. GL er i det væsentlige af den opfattelse, at et forholdsmæssigt retsmiddel er et, der i mindst muligt omfang griber ind i EU-lovgivningen, dvs. som er det mindst restriktive i forhold til den frihed, der er tilsidesat, og at betalingen bør derfor udskydes efter realisationsprincippet. HMRC har anført, at udskydelse efter realisationsprincippet ville bringe effektiviteten af exitbeskatningen i fare, da det underliggende aktiv så ville falde uden for [medlemsstatens] skattejurisdiktion. HMRC har anført, at en udskydelsesperiode på fem år for betaling i rater, med tillæg af renter i henhold til den almindelige nationale ordning, vil være forholdsmæssig. I den foreliggende sag ville skatten som følge af den nationale sags opsættende virkning således straks forfalde til betaling, da der er forløbet mere end fem år siden skattepligtens indtræden. GL har i denne forbindelse anført, at fristen for enhver udskydelse skal være fremadrettet for at være effektiv som retsmiddel og derfor bør løbe fra datoen for den endelige dom i hovedsagen.

⁴ – Bilag I til Rådets direktiv 88/361/EØF af 24.6.1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (EFT 1988, L 178, s. 5).

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 10 Det i hovedsagen omhandlede spørgsmål er, om pålæggelsen af en skattebyrde i forbindelse med overdragelsen af kapitalandele og varemærker uden mulighed for at udskyde betalingen af skatten er forenelig med EU-retten – nærmere bestemt med etableringsfriheden i artikel 49 TEUF for så vidt angår begge overdragelser og desuden med de frie kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 63 TEUF for så vidt angår overdragelsen af varemærker. Såfremt pålæggelsen er i strid med EU-retten, ønsker den forelæggende ret oplyst, om retsmidlet skal være betaling af skat på ratebasis eller efter realisationsprincippet.
- 11 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at der ikke foreligger en sag, som direkte omhandler lovgivning, som foreskriver en neutral skattemæssig behandling af koncerninterne overdragelse af aktiver, hvor det skattepligtige selskab har realiseret den fulde markedsværdi ved overdragelsen. Sagen rejser en række faktiske kombinationsmuligheder, hvor det er muligt med rimelighed at have forskellige opfattelser af centrale EU-retlige spørgsmål, som er af afgørende betydning for afgørelsen, og som kan finde anvendelse på forhold ud over de særlige omstændigheder i den omhandlede sag. Det første og det fjerde spørgsmål vedrører udelukkende overdragelsen af varemærkerne, hovedsageligt med hensyn til de frie kapitalbevægelser og også samspillet mellem disse frie bevægelser og etableringsfriheden (det tredje spørgsmål). Det femte og det sjette spørgsmål vedrører proportionaliteten af exitbeskatningen i forhold til begge overdragelser af aktiver.
- 12 Det nye vedrørende salget af varemærkerne i 2011 ligger i, at der er tre parter involveret, og at moderselskabet har hævdet, at dets frihed til at etablere et datterselskab i en anden medlemsstat er begrænset af en exitbeskatning, der finder anvendelse på en overdragelse mellem et sådant datterselskab og et af sidstnævntes søsterselskaber, hvor begge søsterselskaber ejes 100 procent af moderselskabet. På grundlag af den faktuelle sammenligning, der blev lagt til grund for dommen i sag C-418/07, gør den umiddelbare exitbeskatning i henhold til national ret som minimum udøvelsen af etableringsfriheden for et moderselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, mindre attraktiv. Det er blevet anført, at Domstolens dom i sag C-524/04, »Thin Cap«, hvori den fastslog, at etableringsfriheden var begrænset af restriktioner i adgangen til at fradrage renter, både hvis 1) der var optaget lån hos EU-moderselskabet til et datterselskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og hvis 2) der var optaget lån hos et andet datterselskab af EU-moderselskabet, finder anvendelse på den foreliggende sag. På grundlag af denne retspraksis kan det synspunkt imidlertid anlægges, at det ikke er den faktiske besiddelse af en kontrollerende ejerandel, der er afgørende for, hvilken frihed der finder anvendelse, men om de pågældende lovbestemmelser er rettet mod forhold inden for en koncern; lovgivning, der er rettet mod koncerner, vedrører etableringsfriheden, ikke de frie kapitalbevægelser.

- 13 Hvad angår spørgsmålet, om »varemærkerne« udgør »kapital« i forhold til disse frie bevægelser, kan de anses for »tilgodehavender« således som fortolket i Domstolens dom i sag C-182/08⁵ eller for at vedrøre et salg af et kommercielt aktiv snarere end en finansiel transaktion (dom i de forenede sager C-286/82 og C-26/83⁶).
- 14 For så vidt angår proportionaliteten af exitbeskatningen er det blevet anført, at bl.a. dom i sag C-371/10, »National Grid«, sag C-164/12, »DMC« og sag C-657/13, »LabTec« fastslår, at det er en forholdsmæssig foranstaltning, at en medlemsstat fastsætter skatten på det tidspunkt, hvor overdragelsen af aktiver ikke er omfattet af skattejurisdiktionen, men at den umiddelbare exitbeskatning uden mulighed for udskydelse er uforholdsmæssig. Der kan imidlertid argumenteres for, at begrundelsen for udskydelsen i den gældende retspraksis, nemlig likviditetsmæssige ulemper for det skattepligtige selskab, ikke finder anvendelse i den foreliggende sag, fordi aktiverne er blevet realiseret til deres markedsværdi.

⁵ – Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG mod Finanzamt München II, præmis 42-43.

⁶ – Luisi og Carbon mod Ministero del Tesoro, præmis 20-22.