

Downloaded via the EU tax law app / web

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

31. maj 2018 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – etableringsfrihed – selskabsskat – en medlemsstats lovgivning – fastlæggelse af den skattepligtige indkomst for selskaber – fordel, som et hjemmehørende selskab vederlagsfrit indrømmer et ikke-hjemmehørende selskab, som det befinder sig i et afhængighedsforhold til – berigtigelse af det hjemmehørende selskabs skattepligtige indkomst – ingen berigtigelse af den skattepligtige indkomst i tilfælde af, at et hjemmehørende selskab indrømmer et andet hjemmehørende selskab, som det befinder sig i et sådant forhold til, den samme fordel – restriktion for etableringsfriheden – begrundelse«

I sag C-382/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht Rheinland-Pfalz (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Rheinland-Pfalz, Tyskland) ved afgørelse af 28. juni 2016, indgået til Domstolen den 11. juli 2016, i sagen

Hornbach-Baumarkt AG

mod

Finanzamt Landau,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M. Ilešič, og dommerne A. Rosas (refererende dommer), C. Toader, A. Prechal og E. Jarašiūnas,

generaladvokat: M. Bobek,

justitssekretær: fuldmægtig K. Malacek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 27. september 2017,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Hornbach-Baumarkt AG ved Rechtsanwälte J. Uterhark og J. Nagler,
- den tyske regering ved T. Henze og R. Kanitz, som befuldmægtigede,
- den svenske regering ved A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson, N. Otte Widgren, F. Bergius og L. Swedenborg, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved W. Roels og M. Wasmeier, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 14. december 2017,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 43 EF (nu artikel 49 TEUF), sammenholdt med artikel 48 EF (nu artikel 54 TEUF).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Hornbach–Baumarkt AG og Finanzamt Landau (skatte- og afgiftsmyndighederne i Landau, Tyskland) (herefter »skattemyndighederne«) vedrørende sidstnævntes ansættelse af selskabets selskabsskat og beregningsgrundlag for erhvervsskatten for 2003.

Retsforskrifter

3 Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) (lov om beskatning ved relationer til udlandet) fastsætter i den affattelse, der følger af Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (lov om fjernelse af skattebegunstigelser og undtagelsesregler) af 16. maj 2003 (BGBl. 2003 I, p. 660) (herefter »AStG«), følgende i § 1 med overskriften »Indkomstberigtigelse«:

»1) Såfremt en skattepligtigs indkomst fra forretningsforbindelser med en ham nærtstående person nedsættes ved, at han i forbindelse med sådanne forretningsforbindelser til udlandet aftaler vilkår, som afviger fra de vilkår, som indbyrdes uafhængige tredjeparter ville have aftalt under samme eller lignende omstændigheder, ansættes hans indkomst, med forbehold af andre bestemmelser, således som den ville være blevet ansat på de mellem uafhængige tredjeparter aftalte vilkår.

2) En person er den skattepligtige nærtstående, når

1. personen direkte eller indirekte ejer mindst 25% af den skattepligtiges kapital (væsentlig andel) eller direkte eller indirekte kan udøve en dominerende indflydelse over den skattepligtige, eller omvendt når den skattepligtige ejer en væsentlig andel af den nævnte persons kapital eller direkte eller indirekte kan udøve en dominerende indflydelse over denne, eller

2. en tredjeperson ejer en væsentlig andel af den nævnte persons og den skattepligtiges kapital eller direkte eller indirekte kan udøve en dominerende indflydelse over begge, eller

3. personen eller den skattepligtige i forbindelse med forhandlingen af vilkårene for et forretningsforhold er i stand til at udøve en indflydelse på den skattepligtige eller personen, der har sit udspring uden for dette forretningsforhold, eller når en af disse har en egen interesse i genereringen af den andens indkomst.

3) Skal der i overensstemmelse med § 162 i Abgabenordnung [(lov om afgifter)] foretages en ansættelse af den i stk. 1 omhandlede indkomst, er holdepunktet for denne ansættelse, når der ikke foreligger andre egnede holdepunkter, afkastet af den kapital, der er blevet investeret i virksomheden, eller den fortjeneste, som efter erfaringen eller sædvane kan forventes under normale omstændigheder.

4) Ved forretningsforhold som omhandlet i stk. 1 og 2 forstås ethvert obligationsretligt forhold, der ligger til grund for indkomsten, hvorom der ikke er indgået aftale i vedtægterne, og som hos den skattepligtige eller den med ham nærtstående person udgør en del af en aktivitet, hvorpå §§ 13, 15, 18 eller 21 i Einkommenssteuergesetz [(lov om indkomstskat)] finder anvendelse eller i tilfælde af en udenlandsk nærtstående person ville have fundet anvendelse, såfremt aktiviteten var

blevet udøvet i Tyskland.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

4 Hornbach–Baumarkt AG er et aktieselskab, der har hjemsted i Tyskland, og som driver byggemarkeder i denne medlemsstat og i andre medlemsstater.

5 I 2003 ejede Hornbach–Baumarkt AG indirekte via sit datterselskab, Hornbach International GmbH, og sidstnævntes nederlandske datterselskab, Hornbach Holding BV, 100% af kapitalen i to selskaber med hjemsted i Nederlandene, Hornbach Real Estate Groningen BV og Hornbach Real Estate Wateringen BV (herefter »de udenlandske koncernselskaber«).

6 De udenlandske koncernselskaber havde en negativ egenkapital og var med henblik på henholdsvis at videreføre driften og finansiere den planlagte opførelse af et bygge- og havemarked henvist til at optage banklån på 10 057 000 EUR for så vidt angår Hornbach Real Estate Groningen BV og 14 800 000 EUR for så vidt angår Hornbach Real Estate Wateringen BV.

7 Den bank, som skulle sikre finansieringen af disse selskaber, havde gjort långivningen betinget af, at Hornbach–Baumarkt AG afgav garanti- og hensigtserklæringer.

8 Den 25. september 2002 afgav Hornbach–Baumarkt AG disse hensigtserklæringer uden at opkræve vederlag herfor.

9 I de nævnte hensigtserklæringer forpligtede Hornbach–Baumarkt AG sig over for den långivende bank til ikke at afhænde eller ændre sine andele i Hornbach Holding BV og desuden til at sørge for, at Hornbach Holding BV heller ikke ville afhænde eller ændre sine andele i de udenlandske koncernselskaber, uden at dette ville blive meddelt banken skriftligt mindst tre uger før en sådan afhændelse eller ændring.

10 Desuden forpligtede Hornbach–Baumarkt AG sig uigenkaldeligt og ubetinget til at sørge for, at de udenlandske koncernselskaber rådede over økonomiske ressourcer til at opfylde alle deres forpligtelser. Selskabet skulle således, såfremt det var nødvendigt, stille de finansielle midler til rådighed for disse selskaber, som ville gøre det muligt for disse at opfylde deres forpligtelser over for den långivende bank. Hornbach–Baumarkt AG skulle endvidere sørge for, at disse finansielle midler blev anvendt til at tilbagebetale gælden til den nævnte bank.

11 Idet skattemyndighederne fandt, at indbyrdes uafhængige tredjeparter under samme eller lignende omstændigheder ville have aftalt et vederlag som modydelse for de således afgivne garantier, besluttede de, at Hornbach–Baumarkt AG's indkomst i overensstemmelse med AStG's § 1, stk. 1 og 4, skulle forhøjes med et beløb svarende til den formodede størrelse af vederlaget for de afgivne garantier og ændrede dette selskabs selskabsskat og beregningsgrundlag for erhvervsskatten for 2003. Skattemyndighederne berigtigede således beløbet på Hornbach–Baumarkt AG's skattepligtige indkomst med 15 253 EUR og 22 447 EUR som følge af de garantier, der var blevet givet til henholdsvis Hornbach Real Estate Groningen BV og Hornbach Real Estate Wateringen BV.

12 Idet de klager, der var blevet indgivet mod de afgørelser, hvorved skattemyndighederne havde foretaget disse berigtigelser, blev afvist af sidstnævnte som ugrundede, har Hornbach–Baumarkt AG anlagt sag ved Finanzgericht Rheinland-Pfalz (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Rheinland-Pfalz, Tyskland) til prøvelse af disse afgørelser.

13 Inden for rammerne af dette søgsmål har Hornbach–Baumarkt AG gjort gældende, at AStG's § 1 fører til forskelsbehandling af indenlandske og udenlandske situationer, for så vidt som

der i forbindelse med rent indenlandske situationer ikke foretages en berigtigelse af indkomstbeløbet med henblik på at tage hensyn til den formodede størrelse af vederlaget for de garantier, der er blevet givet til datterselskaber.

14 I denne sammenhæng har selskabet bl.a. gjort gældende, at det af dom af 21. januar 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), vedrørende en bestemmelse i den belgiske skattelovgivning, som svarer til AStG's § 1, følger, at sidstnævnte bestemmelse skal anses for en restriktion for etableringsfriheden, der som følge af sin uforholdsmæssige karakter ikke er begrundet. I modsætning til de krav, der følger af den nævnte dom, indeholder AStG's § 1 nemlig ingen bestemmelser, som giver adgang til at påberåbe sig forretningsmæssige grunde, der kan begrunde en transaktion, som er usædvanlig blandt tredjeparter. Hornbach–Baumarkt AG er af den opfattelse, at der i det foreliggende tilfælde er forretningsmæssige hensyn, som begrunder, at der ikke er blevet opkrævet noget vederlag i modydelse for de i hovedsagen omhandlede hensigtserklæringer. Der er tale om støtteforanstaltninger, med hvilke det tilsigtes at erstatte en forøgelse af de udenlandske koncernselskabers egenkapital.

15 Over for dette har skattemyndighederne gjort gældende, at selv om AStG's § 1 ikke indeholder nogen selvstændig bestemmelse om fremlæggelse af beviser vedrørende eventuelle forretningsmæssige grunde til, at en transaktion blev indgået, råder den skattepligtige imidlertid over muligheden for at fremlægge beviser for, at den indgåede transaktion er passende.

16 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at skattemyndighederne med rette lagde til grund, at de vilkår, der var blevet aftalt mellem Hornbach–Baumarkt AG og de udenlandske koncernselskaber, afveg fra de vilkår, som indbyrdes uafhængige tredjeparter ville have aftalt under samme eller lignende omstændigheder. Indbyrdes uafhængige forretningspartnere ville således have aftalt et vederlag som modydelse for afgivelsen af en garanti- og hensigtserklæring på grund af hæftelsesrisikoen for garanten. De i AStG's § 1, stk. 1, sammenholdt med tredje alternativ i stk. 2, nr. 1), i denne § 1, fastsatte materielle betingelser for at foretage en berigtigelse af Hornbach–Baumarkt AG's indkomst, er følgelig blevet opfyldt.

17 Den forelæggende ret ønsker imidlertid oplyst, om en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede er forenelig med etableringsfriheden.

18 I denne henseende har den forelæggende ret anført, at det af AStG's § 1, stk. 1, fremgår, at hvis der er tale om en skattepligtig, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, bliver dennes indkomst, der er formindsket som følge af den omstændighed, at den skattepligtige har aftalt vilkår, der er usædvanlige mellem tredjeparter, kun genstand for en sådan berigtigelse, såfremt den nærtstående person har hjemsted i en anden medlemsstat. Hvis denne nærtstående person derimod er et datterselskab af den skattepligtige, som har hjemsted på området for den nævnte skattepligtiges hjemstedsmedlemsstat, bliver der ikke foretaget nogen berigtigelse af indkomsten, hverken i henhold til AStG's § 1, stk. 1, eller nogen anden national bestemmelse.

19 Det følger heraf, at i det tilfælde, hvor en skattepligtig, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, ejer en kapitalandel i et selskab, som er etableret i en anden medlemsstat, behandles denne skattepligtige mindre gunstigt, end den pågældende ville være blevet, såfremt denne kapitalandel var ejet i et hjemmehørende selskab. Den forelæggende ret lægger derfor til grund, at AStG's § 1, stk. 1, udgør en ved artikel 43 EF (nu artikel 49 TEUF) forbudt restriktion for den hjemmehørende skattepligtiges etableringsfrihed.

20 I denne henseende fremgår det af dom af 21. januar 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), at en medlemsstats lovgivning, hvorved der er indført en forskellig skattemæssig behandling af hjemmehørende selskaber i forhold til, om de selskaber, som de har indrømmet ekstraordinære og vederlagsfrie fordele, og som de står i et afhængighedsforhold til, har hjemsted i den nævnte

medlemsstat eller ej, principielt udgør en restriktion for etableringsfriheden, men at den forfølger legitime mål knyttet til nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og til hindring af skatteunddragelse.

21 Den forelæggende ret ønsker imidlertid oplyst, om en lovgivning såsom AStG's § 1, stk. 1, er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet.

22 I denne henseende har den forelæggende ret anført, at i overensstemmelse med præmis 71 i dom af 21. januar 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), kræver iagttagelse af proportionalitetsprincippet, at den skattepligtige i de tilfælde, hvor det ikke kan udelukkes, at en transaktion ikke svarer til det, der ville være blevet aftalt på markedsvilkår, skal have mulighed for, uden at være underlagt unødige administrative byrder, at fremlægge beviser vedrørende de eventuelle forretningsmæssige grunde til, at denne transaktion er indgået.

23 Den forelæggende ret ønsker oplyst, om de forretningsmæssige grunde, der kan påberåbes for at begrunde indgåelsen af en transaktion på vilkår, der ikke er sædvanlige mellem tredjeparter, kan være knyttet til Hornbach–Baumarkt AG's deltagelse i de udenlandske koncernselskaber, bl.a. i den situation, hvor et datterselskab låner midler af en bank med henblik på at forøge sin kapital. Moderselskabet har således en egen økonomisk interesse i sit datterselskabs erhvervmæssige succes og bærer desuden i givet fald et hæftelsesansvar med hensyn til finansieringen af datterselskabet.

24 Den forelæggende ret har anført, at selv om den skattepligtige i henhold til tysk ret råder over muligheden for at påberåbe sig og begrunde grundene til, at de med det udenlandske selskab aftalte vilkår stemmer overens med dem, som indbyrdes uafhængige tredjeparter ville have aftalt under samme eller lignende omstændigheder, fastsætter AStG's § 1, stk. 1, imidlertid ikke nogen adgang for den skattepligtige til at påberåbe sig forretningsmæssige grunde, som begrunder indgåelsen af en transaktion under betingelser, der ikke er sædvanlige mellem tredjeparter, når disse grunde er støttet på de afhængighedsforhold, som knytter de pågældende personer sammen.

25 Den forelæggende ret finder det følgelig nødvendigt at få afklaret spørgsmålet om, hvorvidt en bestemmelse som AStG's § 1, stk. 1, sammenholdt med tredje alternativ i stk. 2, nr. 1), i denne § 1, opfylder de EU-retlige krav vedrørende muligheden for at påberåbe sig forretningsmæssige grunde til, at personer, der står i et afhængighedsforhold, har indgået en transaktion på vilkår, som ikke er sædvanlige blandt tredjemænd.

26 På denne baggrund har Finanzgericht Rheinland-Pfalz (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Rheinland-Pfalz) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er artikel 49 [TEUF (tidligere artikel 43 EF)], sammenholdt med artikel 54 TEUF [(tidligere artikel 48 EF)], til hinder for en bestemmelse i en medlemsstat, hvorefter en hjemmehørende skattepligtig persons indtægter fra forretningsforbindelser med et selskab, som er hjemmehørende i en anden medlemsstat, og i hvilket han direkte eller indirekte har en kapitalinteresse på mindst en fjerdedel, og med hvilket han har aftalt vilkår, som afviger fra de vilkår, som indbyrdes uafhængige tredjeparter ville have aftalt under tilsvarende eller lignende forhold, skal ansættes, således som de ville have været på de vilkår, som indbyrdes uafhængige tredjeparter ville have aftalt, hvis en sådan korrektion ikke sker med hensyn til indtægter fra forretningsforbindelser med et hjemmehørende selskab, og bestemmelsen ikke giver den hjemmehørende skattepligtige mulighed for at dokumentere, at vilkårene er aftalt af forretningsmæssige grunde, som skyldes hans position som selskabsdeltager i det i den anden medlemsstat hjemmehørende selskab?«

Om det præjudicielle spørgsmål

27 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 43 EF (nu artikel 49 TEUF), sammenholdt med artikel 48 EF (nu artikel 54 TEUF), skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter indkomsten hos et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, og som har indrømmet et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, som det står i et afhængighedsforhold til, fordele på vilkår, der afviger fra dem, som indbyrdes uafhængige tredjeparter ville have aftalt under samme eller lignende omstændigheder, skal ansættes, således som de ville være blevet, såfremt de vilkår, som sådanne tredjeparter ville have aftalt, havde været anvendelige, og være genstand for en berigtigelse, mens der ikke foretages en sådan berigtigelse af den skattepligtige indkomst, når et hjemmehørende selskab indrømmer disse samme fordele til et andet hjemmehørende selskab, som det står i et afhængighedsforhold til, og denne lovgivning ikke giver den hjemmehørende skattepligtige mulighed for at bevise, at vilkårene er blevet aftalt af forretningsmæssige grunde, som skyldes den pågældendes position som selskabsdeltager i det ikke-hjemmehørende selskab.

28 Det fremgår af Domstolens faste praksis, at en national lovgivning, der kun finder anvendelse på kapitalandele, der giver mulighed for at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i et selskab og træffe afgørelse om dets drift, henhører under anvendelsesområdet for etableringsfriheden (dom af 13.11.2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, præmis 91, af 5.2.2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, præmis 22, og af 10.6.2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, præmis 18).

29 Det tredje alternativ, der er indeholdt i AStG's § 1, stk. 2, nr. 1), omhandler den situation, hvor en hjemmehørende skattepligtig har en kapitalandel på mindst 25% i et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat end medlemsstaten for den skattepligtiges hjemsted, dvs. en andel, der giver den skattepligtige mulighed for at udøve en klar indflydelse på det pågældende selskab.

30 Som anført af den forelæggende ret ejede Hornbach–Baumarkt AG i hovedsagen indirekte 100% af kapitalandelene i de udenlandske koncernselskaber og kunne dermed udøve en klar indflydelse på disses beslutninger og aktiviteter.

31 Den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning skal derfor bedømmes i lyset af EF-traktatens bestemmelser om etableringsfriheden.

32 Det fremgår af fast retspraksis, at traktatens bestemmelser om etableringsfriheden er til hinder for, at oprindelsesmedlemsstaten lægger hindringer i vejen for, at et selskab, som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, etablerer sig i en anden medlemsstat, navnlig gennem et datterselskab. Etableringsfriheden hindres, hvis et hjemmehørende selskab, der har et datterselskab i en anden medlemsstat, undergives en skattemæssig forskelsbehandling i henhold til en medlemsstats skatteordning, der stiller det pågældende selskab ringere i forhold til et hjemmehørende selskab med et datterselskab i den førstnævnte af disse medlemsstater (dom af 21.12.2016, *Masco Denmark og Damixa*, C-593/14, EU:C:2016:984, præmis 24 og 25).

33 I det foreliggende tilfælde skal det fastslås, således som den forelæggende ret har anført, at det af AStG's § 1, stk. 1, fremgår, at en berigtigelse af en skattepligtigs indkomst kun foretages i forbindelse med sidstnævntes forretningsforbindelser i udlandet. En hjemmehørende skattepligtigs indkomst, der er formindsket som følge af den omstændighed, at den skattepligtige med en nærtstående person har aftalt vilkår, der er usædvanlige blandt tredjeparter, bliver således kun berigtiget, såfremt denne person er etableret uden for det nationale område. Hvis den nævnte

person derimod er et på det nationale område etableret datterselskab af den skattepligtige, foretages der ingen berigtigelse af indkomsten, hverken i henhold til AStG's § 1, stk. 1, eller nogen anden national bestemmelse.

34 Det følger heraf, at et moderselskab, der har hjemsted i den pågældende medlemsstat, og som ejer kapitalandele i et selskab, der er etableret i en anden medlemsstat, behandles mindre gunstigt, end det ville være blevet, såfremt det ejede kapitalandele i et hjemmehørende selskab.

35 Ifølge Domstolens praksis kan en sådan forskellig skattemæssig behandling af skattepligtige personer ud fra hjemstedet for de selskaber, med hvilke der er aftalt vilkår, som er usædvanlige blandt tredjeparter, udgøre en restriktion for etableringsfriheden som omhandlet i artikel 43 EF. Den skattepligtige kan således se sig foranlediget til at afstå fra at erhverve, stifte eller bevare et datterselskab i en anden medlemsstat end den, hvor den pågældende er hjemmehørende, eller at erhverve eller bevare en betydelig kapitalinteresse i et selskab med hjemsted i den anden medlemsstat på grund af den skattebyrde, som i en grænseoverskridende situation er forbundet med indrømmelsen af vilkår, som er usædvanlige mellem tredjeparter (jf. i denne retning dom af 21.1.2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, præmis 44).

36 I henhold til Domstolens faste praksis kan en skattemæssig foranstaltning, som kan hindre den etableringsfrihed, der er sikret ved artikel 43 EF, kun være tilladt, hvis den vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, eller hvis den kan begrundes i tvingende almene hensyn, der er anerkendt i EU-retten. Hvis dette er tilfældet, kræves det desuden, at den er egnet til at sikre virkeliggørelsen af det pågældende mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (jf. i denne retning dom af 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 42, af 17.12.2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, præmis 26 og 29, af 21.12.2016, Masco Denmark og Damixa, C-593/14, EU:C:2016:984, præmis 28, og af 23.11.2017, A, C-292/16, EU:C:2017:888, præmis 28).

37 Det fremgår af den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, at denne beskatter et hjemmehørende selskab, når det indrømmer et ikke-hjemmehørende selskab, som det er knyttet til, fordele, der er aftalt på vilkår, som ikke er markedsvilkår, hvorved det hjemmehørende selskabs skattepligtige indkomst kan vise sig at være blevet nedbragt i den pågældende medlemsstat.

38 Den tyske regering er af den opfattelse, at et hjemmehørende moderselskabs skattemæssige situation er forskellig i forhold til, om selskabet har forretningsforbindelser til et ikke-hjemmehørende datterselskab eller til et hjemmehørende datterselskab, for så vidt som Forbundsrepublikken Tyskland ikke råder over kompetence til at beskatte indkomsten hos datterselskaber med hjemsted i andre medlemsstater.

39 Den nævnte regering har gjort gældende, at den manglende berigtigelse af den indkomst, som et moderselskab har som følge af sine forretningsforbindelser i en rent intern situation, er begrundet i den omstændighed, at den fordel, som dette moderselskab har indrømmet vederlagsfrit, øger dets datterselskabs indtægter, og i den omstændighed, at Forbundsrepublikken Tyskland beskatter såvel moderselskabets indkomst som overskuddet hos dets datterselskab, som er etableret på dens område. Dette gælder ikke for Hornbach-Baumarkt AG's datterselskaber med hjemsted i Nederlandene, eftersom Forbundsrepublikken Tyskland ikke kan beskatte de sidstnævntes overskud.

40 Det skal fastslås, at disse argumenter ikke svarer til spørgsmålet om situationernes sammenlignelighed, men til begrundelser, der er udledt af territorialitetsprincippet, hvorefter medlemsstaterne har ret til at beskatte indtægter genereret på deres område, eller som er knyttet til nødvendigheden af at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, hvilken udgør et lovligt formål, der er anerkendt af Domstolen (jf. i denne retning

dom af 17.7.2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 27, og af 23.11.2017, A, C-292/16, EU:C:2017:888, præmis 30).

41 I denne henseende skal det bemærkes, at såvel den tyske som den svenske regering har gjort gældende, at en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede er begrundet i det tvingende almene hensyn, der er knyttet til opretholdelsen af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, og de har i denne forbindelse henvist til dom af 21. januar 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, præmis 69).

42 Den svenske regering har desuden anført, at de tyske retsregler, der gennemfører armslængdeprincippet, er en naturlig følge af territorialitetsprincippet, og at de er nødvendige for, at såvel sidstnævnte princip som princippet om en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen kan opretholdes.

43 Det fremgår af fast retspraksis, at nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne kan begrunde en forskelsbehandling, når den ordning, der vurderes, har til formål at hindre former for adfærd, som kan gøre indgreb i en medlemsstats ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område (dom af 29.3.2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, præmis 42, af 18.7.2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, præmis 54, af 21.2.2013, A, C-123/11, EU:C:2013:84, præmis 41, og af 21.12.2016, Masco Denmark og Damixa, C-593/14, EU:C:2016:984, præmis 35).

44 Domstolen har fastslået, at den omstændighed, at de i en medlemsstat hjemmehørende selskaber gives mulighed for at overføre deres overskud i form af ekstraordinære eller vederlagsfrie fordele til selskaber, der står i et afhængighedsforhold til de førstnævnte, og som har hjemsted i andre medlemsstater, kunne bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i fare, og at en medlemsstats lovgivning, der foreskriver beskatning af sådanne fordele hos det hjemmehørende selskab, der har indrømmet dem til et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, gjorde det muligt for den førstnævnte af disse medlemsstater at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed udøvet på dens område. Domstolen har tilføjet, at en sådan national lovgivning varetager legitime mål, der er forenelige med traktaten, og som udgør tvingende almene hensyn, og at den skulle anses for at være egnet til at virkeliggøre disse mål (jf. i denne retning dom af 21.1.2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, præmis 63, 64 og 69).

45 Det samme gælder for så vidt angår den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, for så vidt som den omstændighed, at et hjemmehørende selskab indrømmer et selskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, og som det står i et afhængighedsforhold til, fordele på vilkår, der ikke er markedsvilkår, kan gøre det muligt for det hjemmehørende selskab at overføre sit overskud til sit ikke-hjemmehørende datterselskab i form af fordele og risikere at bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i fare.

46 Ved at fastsætte, at det selskab, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, skal beskattes af den formodede størrelse af vederlaget for den fordel, som vederlagsfrit er blevet indrømmet et selskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, og som det står i et afhængighedsforhold til, med henblik på at tage hensyn til det beløb, som moderselskabet skulle have angivet i overskud, såfremt transaktionen var blevet indgået i overensstemmelse med markedsvilkårene, gør den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning det muligt for den førstnævnte af disse medlemsstater at udøve sin skattemæssige kompetence med hensyn til virksomhed udøvet på dens område.

47 Det skal derfor fastslås, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, med

hvilken det tilsigtes at forhindre, at overskud genereret i den pågældende medlemsstat overføres uden for det område, hvor sidstnævnte udøver sin beskatningskompetence, gennem transaktioner, der ikke er i overensstemmelse med markedsvilkårene, uden at være blevet beskattet, er egnet til at sikre opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

48 Det skal endelig efterprøves, om en sådan national lovgivning går videre end nødvendigt for at nå det forfulgte mål.

49 I denne henseende har Domstolen fastslået, at en national lovgivning, der baserer sig på en undersøgelse af objektive omstændigheder, som kan efterprøves for at afgøre, om en transaktion er et rent kunstigt arrangement, der blot har skattemæssige formål, ikke skal anses for at gå ud over, hvad der er nødvendigt for at virkeliggøre målene om at bevare en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og at hindre skatteunddragelse, hvis den skattepligtige, i hvert tilfælde hvor der er mistanke om, at en transaktion går videre, end hvad de pågældende selskaber ville have aftalt på markedsvilkår, uden at være underlagt unødige administrative byrder for det første har adgang til at fremlægge beviser vedrørende de eventuelle forretningsmæssige grunde til, at denne transaktion er indgået. For det andet skal den skattemæssige korrektionsmekanisme i givet fald begrænses til den del, som overstiger det, som ville være blevet aftalt på markedsvilkår mellem de pågældende selskaber (dom af 21.1.2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, præmis 71 og 72).

50 Hvad indledningsvis angår beregningen af det beløb, der skal berigtiges i den pågældende skattepligtiges indkomst, bemærkes, at spørgsmålet ikke har været drøftet for Domstolen mellem Hornbach-Baumarkt AG og skattemyndighederne. Det skal imidlertid bemærkes, at den tyske regering, uden at være blevet modsagt heri, har gjort gældende, at den berigtigelse, som de tyske skattemyndigheder foretager i situationer som den i hovedsagen omhandlede, er begrænset til den del, der overstiger det, som ville være blevet aftalt, såfremt de pågældende selskaber ikke havde stået i et afhængighedsforhold.

51 Hvad dernæst angår den mulighed, som den skattepligtige skal have for at fremlægge oplysninger vedrørende de eventuelle forretningsmæssige grunde til at begrunde indgåelsen af transaktioner på vilkår, der er usædvanlige mellem tredjeparter, vedrører den forelæggende rets spørgsmål særligt spørgsmålet om, hvorvidt disse forretningsmæssige grunde kan omfatte økonomiske grunde, der følger af selve eksistensen af et afhængighedsforhold mellem det i den pågældende medlemsstat hjemmehørende moderselskab og dets datterselskaber, som er hjemmehørende i en anden medlemsstat.

52 Den tyske regering er af den opfattelse, at begrebet »forretningsmæssige grunde« som omhandlet i præmis 71 i dom af 21. januar 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), skal fortolkes i lyset af princippet om fri konkurrence, som pr. definition udelukker, at de økonomiske grunde, der finder deres oprindelse i positionen som selskabsdeltager, kan tillades. Med henblik på at bedømme forholdsmæssigheden af en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede skal der desuden foretages en sondring mellem på den ene side muligheden for at påberåbe sig grunde til, at der vederlagsfrit er blevet aftalt fordele mellem selskaberne i en og samme koncern, og på den anden side efterprøvelsen af disse grundenes velbegrundethed. Hornbach–Baumarkt AG har haft mulighed for at fremlægge grundene til sin beslutning, men selskabet har ikke kunnet godtgøre, at disse svarede til økonomiske hensyn.

53 I den foreliggende sag fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at de udenlandske koncernselskaber havde en negativ egenkapital, og at den långivende bank havde gjort ydelsen af de lån, der var nødvendige for udviklingen af disse selskabers aktiviteter, betinget af, at Hornbach–Baumarkt AG afgav en hensigtserklæring.

54 Når udviklingen af et datterselskabs aktiviteter afhænger af et supplerende kapitalindskud som følge af den omstændighed, at datterselskabets egne midler ikke er tilstrækkelige, kan forretningsmæssige grunde begrunde, at moderselskabet mobiliserer midler på vilkår, der ikke er sædvanlige mellem tredjeparter.

55 Det skal endvidere bemærkes, at det i den foreliggende sag ikke er blevet gjort gældende, at der foreligger nogen risiko for skatteunddragelse. Den tyske regering har hverken gjort gældende, at der foreligger et rent kunstigt arrangement som omhandlet i Domstolens praksis, eller at der hos sagsøgeren i hovedsagen er et ønske om at nedbringe sit skattepligtige overskud i Tyskland.

56 Under disse omstændigheder kan der foreligge forretningsmæssige grunde, der er knyttet til Hornbach–Baumarkt AG's position som selskabsdeltager i de udenlandske koncernselskaber, og som begrunder indgåelsen af den i hovedsagen omhandlede transaktion på vilkår, der afviger fra de sædvanlige vilkår mellem tredjeparter. For så vidt som udviklingen eller udvidelsen af de nævnte udenlandske selskabers aktiviteter var afhængig af et kapitalindskud på grund af manglende tilstrækkelige egne midler, kan den vederlagsfrie afgivelse af garanti- og hensigtserklæringer, skønt indbyrdes uafhængige selskaber ville have aftalt et vederlag som modydelse for sådanne garantier, nemlig forklæres ved Hornbach–Baumarkt AG's egen interesse i de udenlandske koncernselskabers erhvervmæssige succes, som selskabet deltager i gennem udlodningen af overskud, og ved det hæftelsesansvar, som sagsøgeren i hovedsagen i sin egenskab af selskabsdeltager har i forbindelse med finansieringen af disse selskaber.

57 I det foreliggende tilfælde tilkommer det den forelæggende ret at efterprøve, om Hornbach–Baumarkt AG uden at være underlagt unødige administrative byrder har haft adgang til at fremlægge beviser vedrørende de eventuelle forretningsmæssige grunde til, at de i hovedsagen omhandlede transaktioner blev indgået, uden at det udelukkes, at der i denne henseende kan tages hensyn til økonomiske grunde, som følger af selskabets position som selskabsdeltager i det ikke-hjemmehørende selskab.

58 Det skal således fastslås, at en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede ikke går videre end nødvendigt for at nå det mål, der forfølges hermed, for så vidt som de myndigheder, der har ansvaret for anvendelsen af denne lovgivning, giver den hjemmehørende skattepligtige mulighed for at bevise, at vilkårene er blevet aftalt af forretningsmæssige grunde, der kan følge af selskabets position som selskabsdeltager i det ikke-hjemmehørende selskab, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

59 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 43 EF (nu artikel 49 TEUF), sammenholdt med artikel 48 EF (nu artikel 54 TEUF), skal fortolkes således, at den principielt ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter indkomsten hos et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, og som har indrømmet et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, som det står i et afhængighedsforhold til, fordele på vilkår, der afviger fra dem, som indbyrdes uafhængige tredjeparter ville have aftalt under samme eller lignende omstændigheder, skal ansættes således, som de ville være blevet, såfremt de vilkår, som sådanne tredjeparter ville have aftalt, havde været anvendelige, og være genstand for en berigtigelse, mens der ikke foretages en sådan berigtigelse af den skattepligtige indkomst, når et hjemmehørende selskab indrømmer disse samme fordele til

et andet hjemmehørende selskab, som det står i et afhængighedsforhold til. Det tilkommer imidlertid den nationale ret at efterprøve, om den i hovedsagen omhandlede lovgivning giver den hjemmehørende skattepligtige mulighed for at bevise, at de vilkår, der er blevet aftalt, er blevet det af forretningsmæssige grunde, som følger af selskabets position som selskabsdeltager i det ikke-hjemmehørende selskab.

Sagsomkostninger

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

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

Artikel 43 EF (nu artikel 49 TEUF), sammenholdt med artikel 48 EF (nu artikel 54 TEUF), skal fortolkes således, at den principielt ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter indkomsten hos et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, og som har indrømmet et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, som det står i et afhængighedsforhold til, fordele på vilkår, der afviger fra dem, som indbyrdes uafhængige tredjeparter ville have aftalt under samme eller lignende omstændigheder, skal ansættes således, som de ville være blevet, såfremt de vilkår, som sådanne tredjeparter ville have aftalt, havde været anvendelige, og være genstand for en berigtigelse, mens der ikke foretages en sådan berigtigelse af den skattepligtige indkomst, når et hjemmehørende selskab indrømmer disse samme fordele til et andet hjemmehørende selskab, som det står i et afhængighedsforhold til. Det tilkommer imidlertid den nationale ret at efterprøve, om den i hovedsagen omhandlede lovgivning giver den hjemmehørende skattepligtige mulighed for at bevise, at de vilkår, der er blevet aftalt, er blevet det af forretningsmæssige grunde, som følger af selskabets position som selskabsdeltager i det ikke-hjemmehørende selskab.

Underskrifter

* Processprog: tysk.