

## Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 31 maj 2018 (\*)

”Begäran om förhandsavgörande – Etableringsfrihet – Bolagsskatt – En medlemsstats lagstiftning – Fastställandet av skattepliktiga inkomster för bolag – Förmån som ett bolag med hemvist i landet utan kostnad har beviljat ett bolag utan hemvist i landet till vilket det första bolaget står i ett ömsesidigt beroendeförhållande – Justering av det inhemska bolagets skattepliktiga inkomster – När ett bolag med hemvist i landet beviljar ett annat bolag med hemvist i landet till vilket det första bolaget står i ett sådant förhållande motsvarande förmån sker ingen justering av de skattepliktiga inkomsterna – Inskränkning av etableringsfriheten – Skäl”

I mål C-382/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Skattedomstolen i Rheinland-Pfalz, Tyskland) genom beslut av den 28 juni 2016, som inkom till domstolen den 11 juli 2016, i målet

### **Hornbach-Baumarkt AG**

mot

### **Finanzamt Landau,**

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešič samt domarna A. Rosas (referent), C. Toader, A. Prechal och E. Jarašiūnas,

generaladvokat: M. Bobek,

justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 27 september 2017,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Hornbach-Baumarkt AG, genom J. Uterhark och J. Nagler, Rechtsanwälte,
- Tysklands regering, genom T. Henze och R. Kanitz, båda i egenskap av ombud,
- Sveriges regering, genom A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson, N. Otte Widgren, F. Bergius och L. Swedenborg, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom W. Roels och M. Wasmeier, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 14 december 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 43 EG (nu artikel 49 FEUF) jämförd med artikel 48 EG (nu artikel 54 FEUF).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Hornbach-Baumarkt AG och Finanzamt Landau (skattemyndigheten i Landau, Tyskland) (nedan kallad skattemyndigheten), angående nämnda myndighets fastställande av detta bolags bolagsskatt och underlag för företagsskatt för år 2003.

### Tillämpliga bestämmelser

3 Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) (lag om beskattning vid utlandsrelationer), i dess lydelse enligt Gesetz zum Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (lag om skattelättnader och undantag) av den 16 maj 2003 (BGBl. 2003 I, s. 660) (nedan kallad AStG), föreskriver följande i 1 §, som har rubriken ”Justering av inkomst”:

”1) Om en skattskyldig persons inkomster från affärsförbindelser med en närstående person minskats på grund av att den skattskyldiga personen, inom ramen för sådana affärsförbindelser med utlandsanknytning, har avtalat om villkor som avviker från de villkor som skulle ha avtalats under identiska eller liknande omständigheter mellan oberoende parter, ska den skattskyldiga personens inkomster beräknas, utan att det påverkar tillämpningen av andra bestämmelser, på samma sätt som de skulle ha beräknats om villkoren hade avtalats mellan oberoende parter.

2) En person betecknas som närstående till den skattskyldiga personen om

1. personen direkt eller indirekt innehar minst en fjärdedel av den skattskyldiga personens aktiekapital (väsentligt andelsinnehav) eller direkt eller indirekt kan utöva ett bestämmande inflytande över den skattskyldiga personen eller, omvänt, om den skattskyldiga personen har ett betydande aktieinnehav i nämnda person eller direkt eller indirekt kan utöva ett bestämmande inflytande över denne, eller

2. en utomstående innehar en betydande andel av kapitalet i nämnda person eller den skattskyldiga personen, eller direkt eller indirekt kan utöva ett bestämmande inflytande över någon av dem, eller

3. personen eller den skattskyldiga personen, inom ramen för förhandlingar om villkoren för en affärsförbindelse, kan utöva inflytande över den skattskyldiga personen eller personen som har sitt ursprung utanför affärsförbindelse, eller om en av dem har ett eget intresse i förvärvandet av den andras inkomster.

3) När de inkomster som avses i stycke 1 ska beräknas i enlighet med 162 § i Abgabenordnung [(skattelagen)], ska referenspunkten för denna beräkning, i avsaknad av någon annan lämplig referenspunkt, vara avkastningen på det kapital som investerats i företaget eller den vinstmarginal som, enligt erfarenhet och bruk, är att förvänta under normala förhållanden.

4) Som affärsförbindelse, i den mening som avses i styckena 1 och 2, betraktas varje obligationsrättslig förbindelse som ligger till grund för inkomster, som inte utgör en bolagsrättslig förbindelse och som, för den skattskyldiga personen eller den närstående personen, utgör del av en verksamhet på vilken 13 §, 15 §, 18 § och 21 § i Einkommensteuergesetz [(inkomstskattelagen)] tillämpas, eller, när det rör sig om en närstående person utan hemvist i landet, skulle ha varit tillämpliga om verksamheten hade utövats i Tyskland.”

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan**

4 Hornbach-Baumarkt AG är ett aktiebolag med säte i Tyskland som driver byggmarknader i denna medlemsstat och i andra medlemsstater.

5 Under år 2003 innehade Hornbach-Baumarkt AG indirekt, via sitt dotterbolag Hornbach International GmbH och dess nederländska dotterbolag, Hornbach Holding BV, 100 procent av aktiekapitalet i två bolag med säte i Nederländerna, Hornbach Real Estate Groningen BV och Hornbach Real Estate Wateringen BV (nedan kallade ”de utländska koncernbolagen”).

6 De utländska koncernbolagen hade ett negativt eget kapital och behövde, för att fortsätta driva verksamheten och för att finansiera ett projekt som bestod i att uppföra en stormarknad för gör-det-själv-arbete och trädgårdsskötsel, ett banklån på 10 057 000 euro (Hornbach Real Estate Groningen BV) respektive 14 800 000 euro (Hornbach Real Estate Wateringen BV).

7 Banken som skulle säkerställa finansieringen av dessa bolag hade som villkor för att bevilja dessa lån krävt att Hornbach-Baumarkt AG skulle utfärda garantier och säkerhetsförklaringar.

8 Den 25 september 2002 utfärdade Hornbach-Baumarkt AG dessa garantier och säkerhetsförklaringar utan att begära ersättning härför.

9 I nämnda förklaringar åtog sig Hornbach-Baumarkt AG gentemot den långivande banken att inte avyttra eller ändra sitt aktieinnehav i Hornbach Holding BV och att se till att inte heller Hornbach Holding BV avyttrade eller ändrade sitt aktieinnehav i de utländska koncernbolagen utan att underrätta banken härom skriftligen minst tre veckor före varje avyttring eller ändring.

10 Hornbach-Baumarkt AG åtog sig dessutom, oåterkalleligt och ovillkorligt, att se till att de utländska koncernbolagen förfogade över de ekonomiska resurser som krävdes för att de skulle kunna fullgöra alla sina förpliktelser. Hornbach-Baumarkt AG skulle således vid behov förse dessa bolag med de ekonomiska medel som krävdes för att de skulle kunna uppfylla sina förpliktelser gentemot den långivande banken. Därutöver skulle Hornbach-Baumarkt AG se till att dessa ekonomiska medel användes för att återbetala den skuld som bolagen hade till banken.

11 Skattemyndigheten bedömde att oberoende parter under identiska eller liknande omständigheter skulle ha avtalat om ersättning för de beviljade garantierna och beslutade därför att Hornbach-Baumarkt AG:s inkomster skulle ökas, i enlighet med 1 § styckena 1 och 4 AStG, med ett belopp motsvarande den förmodade ersättningen för de garantier som hade beviljats samt ändrade bolagsskatten och underlaget för beräkning av skatt på inkomst av näringsverksamhet för bolaget för år 2003. Skattemyndigheten justerade på så sätt den skattepliktiga inkomsten för Hornbach-Baumarkt AG till 15 253 euro respektive 22 447 euro med anledning av de garantier som hade beviljats Hornbach Real Estate Groningen BV och Hornbach Real Estate Wateringen BV.

12 Klagomålen mot de beslut genom vilka skattemyndigheten hade gjort dessa justeringar avisades av nämnda myndighet såsom ogrundade. Hornbach-Baumarkt AG överklagade därför

besluten till Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Skattedomstolen i Rheinland-Pfalz, Tyskland).

13 Inom ramen för detta överklagande gjorde Hornbach-Baumarkt AG gällande att 1 § AStG leder till diskriminerande behandling av gränsöverskridande situationer, eftersom skattemyndigheterna i rent interna situationer inte justerar bolagens inkomster i syfte att beakta den förmodade ersättningen för garantier som har beviljats dotterbolag.

14 I detta sammanhang gjorde Hornbach-Baumarkt AG bland annat gällande att det följer av domen av den 21 januari 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), avseende en bestämmelse i den belgiska skattelagstiftningen, som liknar 1 § AStG, att denna bestämmelse ska anses som en inskränkning av etableringsfriheten som inte kan motiveras på grund av dess oproportionerliga karaktär. Till skillnad från de krav som följer av denna dom, innehåller 1 § AStG ingen bestämmelse som medger att affärsmässiga skäl åberopas såsom skäl för en transaktion som skulle vara ovanlig mellan oberoende parter. I förevarande fall motiverar, enligt Hornbach Baumarkt AG, affärsmässiga skäl att ingen ersättning fastställdes för de säkerhetsförklaringar som är i fråga i det nationella målet. Det rör sig här om stödåtgärder som är avsedda att ersätta en ökning av de utländska koncernbolagens egna kapital.

15 Skattemyndigheten invände att även om 1 § AStG inte innehåller någon fristående regel om framläggande av uppgifter som rör eventuella affärsmässiga skäl för att genomföra en transaktion har den skattskyldiga personen likväl möjlighet att bevisa lämpligheten av den genomförda transaktionen.

16 Enligt den hänskjutande domstolen gjorde skattemyndigheten en korrekt bedömning när den fastställde att de villkor som har avtalats mellan Hornbach–Baumarkt AG och de utländska koncernbolagen avvek från de villkor som skulle ha avtalats under identiska eller liknande omständigheter mellan oberoende parter. Med hänsyn till den risk som är förknippad med att utställa garantier och säkerhetsförklaringar skulle sinsemellan oberoende affärspartner nämligen ha avtalat om ersättning härför. De materiella villkor som föreskrivs i 1 § stycke 1 AStG, jämförd med det tredje alternativet i 1 § stycke 2 punkt 1 AStG, för att justera Hornbach-Baumarkt AG:s inkomster var således uppfyllda.

17 Den hänskjutande domstolen är dock osäker på om den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet är förenlig med etableringsfriheten.

18 I detta avseende har nämnda domstol konstaterat att, enligt 1 § stycke 1 AStG, ska inkomster för en skattskyldig person med hemvist i den berörda medlemsstaten, vilka har minskats till följd av att personen har avtalat om villkor som är ovanliga mellan oberoende parter, bara justeras på detta sätt om den närstående personen är etablerad i en annan medlemsstat. Om den närstående personen däremot är ett dotterbolag till den skattskyldiga personen med hemvist i samma medlemsstat som denna person ska inkomsterna varken justeras enligt 1 § stycke 1 AStG eller enligt någon annan nationell lagstiftning.

19 Härav följer att en skattskyldig person med hemvist i den berörda medlemsstaten som innehar aktier i ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat, behandlas mindre förmånligt än vad som skulle ha varit fallet om personen hade innehaft aktier i ett bolag med hemvist i samma land. Den hänskjutande domstolen bedömer därför att 1 § stycke 1 AStG inskränker etableringsfriheten för den skattskyldiga personen med hemvist i medlemsstaten, i strid med artikel 43 EG (nu artikel 49 FEUF).

20 I detta avseende framgår det av domen av den 21 januari 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), att bestämmelser i en medlemsstats lagstiftning vilka i skattemässigt hänseende behandlar inhemska bolag olika, beroende på om de bolag vilka de har beviljat ovanliga eller

vederlagsfria förmåner och till vilka de står i ett ömsesidigt beroendeförhållande är eller inte är etablerade i nämnda medlemsstat, i princip utgör en inskränkning av etableringsfriheten, men att de eftersträvar legitima mål som avser behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och att förhindra skatteflykt.

21 Den hänskjutande domstolen frågar sig emellertid om en bestämmelse som 1 § stycke 1 AStG är förenlig med proportionalitetsprincipen.

22 Den hänskjutande domstolen har i detta avseende konstaterat att, i enlighet med punkt 71 i domen av den 21 januari 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), kräver iakttagandet av proportionalitetsprincipen att den skattskyldiga personen, i de fall där det inte kan utslutas att en transaktion inte överensstämmer med vad som skulle ha avtalats under marknadsmässiga förhållanden, bereds möjlighet att utan onödiga administrativa bördor lägga fram uppgifter som rör eventuella affärsmässiga skäl för denna transaktion

23 Den hänskjutande domstolen är emellertid osäker på om de affärsmässiga skäl som får åberopas för att motivera en transaktion som genomförts på villkor som inte brukar användas mellan oberoende parter kan kopplas till Hornbach-Baumarkt AG:s aktieinnehav i de utländska koncernbolagen, särskilt i det fall då dotterbolaget lånar pengar från en bank för att öka sitt kapital. Moderbolaget har nämligen ett eget ekonomiskt intresse av sitt dotterbolags affärsmässiga framgångar och har dessutom, vid behov, ett ansvar i fråga om dess finansiering.

24 Den hänskjutande domstolen har påpekat att även om den skattskyldiga personen enligt tysk rätt har möjlighet att åberopa och motivera skälen för att de villkor som har avtalats med det utländska bolaget överensstämmer med de villkor som skulle ha avtalats mellan oberoende parter under identiska eller liknande omständigheter, föreskriver 1 § stycke 1 AStG likväl inte någon möjlighet för den skattskyldiga personen att åberopa affärsmässiga skäl som motiverar att en transaktion genomförs på villkor som inte brukar användas mellan oberoende parter, när dessa skäl grundar sig på det ömsesidiga beroendeförhållandet mellan de berörda personerna.

25 Följaktligen anser den hänskjutande domstolen att det är nödvändigt att klargöra huruvida en bestämmelse som 1 § stycke 1 AStG, jämförd med det tredje alternativet i 1 § stycke 2 punkt 1 AStG, uppfyller kraven i unionsrätten avseende möjligheten att åberopa de affärsmässiga skälen för att personer som står i ett ömsesidigt beroendeförhållande till varandra har gjort en transaktion på villkor som inte brukar användas mellan oberoende parter.

26 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Skattedomstolen i Rheinland-Pfalz) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Utgör artikel 49 FEUF (tidigare artikel 43 EG) jämförd med artikel 54 FEUF (tidigare artikel 48 EG) hinder för en medlemsstats bestämmelser vilka innebär att inkomster som en skattskyldig person med hemvist i landet uppbär från affärsförbindelser med ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat, i vilket den skattskyldiga personen direkt eller indirekt innehar minst 25 procent av andelarna, och med vilket den skattskyldiga personen har avtalat om villkor som avviker från de villkor som oberoende parter skulle ha avtalat om under identiska eller liknande omständigheter, ska beräknas på samma sätt som om inkomsterna hade uppburits till följd av avtal mellan oberoende parter, när inkomster som uppbärs från affärsförbindelser med ett bolag med hemvist i landet inte justeras på detta sätt, och medlemsstatens bestämmelser inte ger den skattskyldiga personen med hemvist i landet möjlighet att bevisa att de avtalade villkoren har sin grund i affärsmässiga skäl som följer av personens ställning som aktieägare i bolaget med hemvist i den andra medlemsstaten?”

## Prövning av tolkningsfrågan

27 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 43 EG (nu artikel 49 FEUF) jämförd med artikel 48 EG (nu artikel 54 FEUF) ska tolkas så, att den utgör hinder för nationella bestämmelser som de som är aktuella i det nationella målet, enligt vilka inkomster från ett bolag med hemvist i en medlemsstat, som har beviljat ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat, till vilket det förstnämnda bolaget står i ett ömsesidigt beroendeförhållande, förmåner på villkor som skiljer sig från de villkor som skulle ha avtalats mellan oberoende parter under identiska eller liknande omständigheter, ska beräknas såsom de skulle ha varit om de villkor som sådana oberoende parter skulle ha avtalat om hade tillämpats och justeras, trots att beskattningsbara inkomster inte justeras när ett bolag med hemvist i landet beviljar ett bolag med hemvist i samma land, till vilket det förstnämnda bolaget står i ett ömsesidigt beroendeförhållande, samma förmåner, och medlemsstatens bestämmelser inte ger den skattskyldiga personen med hemvist i landet möjlighet att bevisa att de avtalade villkoren har sin grund i affärsmässiga skäl som följer av personens ställning som aktieägare i bolaget utan hemvist i landet.

28 Det följer av domstolens fasta praxis att en nationell lagstiftning som endast ska tillämpas på andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och verksamhet, omfattas av tillämpningsområdet för bestämmelserna om etableringsfrihet (dom av den 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 91, dom av 5 februari 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 22, och dom av den 10 juni 2015, *X*, C-686/13, EU:C:2015:375, punkt 18).

29 Den tredje situation som beskrivs i 1 § stycke 2 punkt 1 AStG avser den situationen i vilken en skattskyldig person med hemvist i landet innehar minst 25 procent av kapitalet i ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat, det vill säga ett innehav som gör det möjligt för den skattskyldiga personen att utöva ett bestämmande inflytande över det berörda bolaget.

30 Såsom den hänskjutande domstolen har anfört innehade Hornbach-Baumarkt AG, i det nationella målet, indirekt 100 procent av kapitalet i de utländska koncernbolagen och kunde således utöva ett bestämmande inflytande över dessa bolags beslut och verksamhet.

31 De nationella bestämmelser som är i fråga i det nationella målet ska således prövas mot bakgrund av bestämmelserna i EG-fördraget om etableringsfrihet.

32 Enligt fast rättspraxis innebär bestämmelserna i fördraget om etableringsfrihet ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat, i synnerhet när etableringen sker genom ett dotterbolag. Etableringsfriheten hindras om skattelagstiftningen i en medlemsstat innebär att ett i landet hemmahörande bolag som innehar ett dotterbolag i en annan medlemsstat är föremål för en skillnad i skattemässig behandling som är mindre förmånlig än den skattemässiga behandlingen av ett i landet hemmahörande bolag som innehar ett dotterbolag i samma land (dom av den 21 december 2016, *Masco Denmark och Damixa*, C-593/14, EU:C:2016:984, punkterna 24 och 25).

33 Såsom den hänskjutande domstolen har påpekat, ska det i förevarande fall konstateras att, enligt 1 § stycke 1 AStG justeras en skattskyldig persons inkomster endast med avseende på den personens affärsförbindelser i utlandet. Inkomster som en skattskyldig person med hemvist i landet har haft, vilka har minskats på grund av att den skattskyldige, med en närstående person, har avtalat om villkor som skulle vara ovanliga mellan oberoende parter, justeras således endast om den närstående personen är etablerad utanför det nationella territoriet. Om den närstående personen i fråga däremot är ett dotterbolag till den skattskyldiga personen med hemvist i landet

sker ingen justering av inkomsterna, varken med stöd av 1 § stycke 1 AStG eller med stöd av någon annan nationell bestämmelse.

34 Härav följer att ett moderbolag med hemvist i den berörda medlemsstaten som innehar andelar i ett bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat behandlas mindre förmånligt än vad som skulle varit fallet om moderbolaget hade haft andelar i ett i landet hemmahörande bolag.

35 Enligt domstolens praxis kan en sådan skillnad i skattemässig behandling av skattskyldiga personer beroende på var de bolag, med vilka de villkor som är ovanliga mellan oberoende parter har avtalats, har sitt säte utgöra en inskränkning av etableringsfriheten i den mening som avses i artikel 43 EG. Den skattskyldiga personen skulle nämligen kunna avhållas från att förvärva, bilda och bibehålla dotterbolag i en annan medlemsstat än den i vilken vederbörande har hemvist, eller från att förvärva eller bibehålla en betydande andel i ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat, på grund av den skatt som i en gränsöverskridande situation påförs vid beviljandet av villkor som är ovanliga mellan oberoende parter (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 januari 2010, SIG, C?311/08, EU:C:2010:26, punkt 44).

36 Enligt domstolens fasta praxis är en skattemässig åtgärd som kan hindra den i artikel 43 EG föreskrivna etableringsfriheten endast tillåten om den avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller om den kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse som är erkända i unionsrätten. Om så är fallet krävs dessutom att inskränkningen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 november 2011, National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, punkt 42, dom av den 17 december 2015, Timac Agro Deutschland, C?388/14, EU:C:2015:829, punkterna 26 och 29, dom av den 21 december 2016, Masco Denmark och Damixa, C?593/14, EU:C:2016:984, punkt 28, samt dom av den 23 november 2017, A, C?292/16, EU:C:2017:888, punkt 28).

37 Det framgår av de nationella bestämmelser som är i fråga i det nationella målet att ett bolag med hemvist i landet beskattas när det ger ett bolag utan hemvist i landet, till vilket det har anknytning, förmåner på villkor som inte är marknadsmässiga, med följden att den beskattningsbara inkomsten för bolaget med hemvist i den berörda medlemsstaten kan minskas.

38 Den tyska regeringen anser att den skattemässiga situationen för ett moderbolag med hemvist i landet skiljer sig åt beroende på om det har affärsförbindelser med ett dotterbolag utan hemvist i landet eller ett dotterbolag med hemvist i landet, eftersom Förbundsrepubliken Tyskland inte har befogenhet att beskatta inkomsterna i dotterbolag som är etablerade i andra medlemsstater.

39 Nämnda regering har hävdats att underlåtenheten att justera inkomster som ett moderbolag uppstår från affärsförbindelser inom landet motiveras av det faktum att den vederlagsfria fördel som moderbolaget beviljat ökar dotterbolagens inkomster och Förbundsrepubliken Tyskland beskattar såväl moderbolagets inkomster som vinsterna från dess i landet hemmahörande dotterbolag. Situationen är en annan för Hornbach-Baumark AG:s dotterbolag med säte i Nederländerna eftersom Förbundsrepubliken Tyskland inte kan beskatta dessa dotterbolags vinster.

40 Domstolen konstaterar att dessa argument inte avser frågan huruvida situationerna är jämförbara, utan att regeringen med dessa argument åberopar territorialitetsprincipen, som innebär att medlemsstaterna har rätt att beskatta inkomster som genereras inom deras respektive territorier, eller behovet av att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, vilket är ett legitimt mål som har erkänts av domstolen (se, för ett liknande

resonemang, dom av den 17 juli 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 27, och dom av den 23 november 2017, A, C-292/16, EU:C:2017:888, punkt 30).

41 I detta avseende bör det påpekas att både den tyska och den svenska regeringen har gjort gällande att den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse som är kopplade till bevarandet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och både den tyska och den svenska regeringen har i detta avseende åberopat domen av den 21 januari 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punkt 69).

42 Den svenska regeringen har dessutom betonat att den tyska lagstiftning som införlivar armlängdsprincipen är en naturlig följd av principen om territorialitet och nödvändig för såväl iakttagandet av den sistnämnda principen som bevarandet av principen om en välavvägd fördelning av beskattningsrätten.

43 Enligt fast rättspraxis kan behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna motivera en skillnad i behandling när syftet med det ifrågavarande systemet är att förebygga ageranden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom dess territorium (dom av den 29 mars 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, punkt 42, dom av den 18 juli 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 54, dom av den 21 februari 2013, A, C-123/11, EU:C:2013:84, punkt 41, samt dom av den 21 december 2016, Masco Denmark och Damixa, C-593/14, EU:C:2016:984, punkt 35).

44 Domstolen har fastställt att om bolag med hemvist i landet tillåts att föra över sina vinster i form av avvikande eller vederlagsfria förmåner till närstående bolag med hemvist i en annan medlemsstat, skulle detta riskera att rubba den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs att sådana förmåner ska beskattas hos det bolag med hemvist i landet som har beviljat ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat dessa förmåner, gör det möjligt för den första medlemsstaten att utöva sin behörighet på skatteområdet när det gäller den verksamhet som bedrivs i landet. Domstolen har tillagt att sådan lagstiftning eftersträvar legitima mål som är förenliga med fördraget och avser tvingande skäl av allmänintresse, samt att den ska anses vara ägnad att säkerställa uppnåendet av dessa mål (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 januari 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punkterna 63, 64 och 69).

45 Detsamma gäller för den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet eftersom den omständigheten att ett bolag med hemvist i landet ger ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat, till vilket det förstnämnda bolaget står i ett ömsesidigt beroendeförhållande, förmåner på villkor som inte är marknadsmässiga, kan göra det möjligt för det i landet hemmahörande bolaget att överföra vinster i form av fördelar till sitt dotterlag utan hemvist i landet, riskerar att rubba den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

46 Genom att beskatta bolaget med hemvist i den berörda medlemsstaten för ett belopp motsvarande den förmodade ersättningen för den vederlagsfria förmån som ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat, till vilket det förstnämnda bolaget står i ett ömsesidigt beroendeförhållande, har beviljats, i syfte att beakta det belopp som moderbolaget skulle ha deklarerat som vinst om transaktionen hade genomförts i enlighet med marknadsvillkoren, ger den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet den första medlemsstaten möjlighet att utöva sin beskattningsrätt beträffande verksamhet som bedrivs inom dess territorium.

47 Domstolen konstaterar således att den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet, som syftar till att förhindra att vinster som uppkommit i den berörda medlemsstaten inte undgår denna medlemsstats skattejurisdiktion, genom transaktioner som inte genomförs på



marknadsmässiga villkor, utan att beskattas, är ägnad att säkerställa upprätthållandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

48 Avslutningsvis ska domstolen pröva huruvida denna nationella lagstiftning inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det mål som eftersträvas.

49 Domstolen har i detta avseende slagit fast att nationell lagstiftning, enligt vilken bedömningen av huruvida en transaktion utgör ett fiktivt upplägg, som uteslutande betingas av skattemässiga överväganden, grundar sig på en prövning av objektiva och verifierbara omständigheter, ska anses hålla sig inom gränserna för vad som krävs för att uppnå ändamålen med att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och strävan att förebygga skatteflykt. Detta förutsätter dock för det första att den skattskyldiga personen, i alla de fall där det inte kan uteslutas att en transaktion inte överensstämmer med vad som skulle ha avtalats under marknadsmässiga förhållanden, bereds möjlighet att utan onödiga administrativa bördor lägga fram uppgifter som rör eventuella affärsmässiga skäl som föranlett denna transaktion. För det andra gäller att den skattemässiga korrigeringen endast får avse den del som inte motsvarar vad som skulle ha avtalats mellan bolagen under marknadsmässiga förhållanden (dom av den 21 januari 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punkterna 71 och 72).

50 Vad till att börja med gäller beräkningen av det belopp med vilket den skattskyldiga personens inkomster ska justeras bör det framhållas att Hornbach-Baumarkt AG och skattemyndigheten inte har diskuterat denna fråga vid domstolen. Det bör dock noteras att den tyska regeringen har gjort gällande, utan att ha blivit emotsagd på denna punkt, att de justeringar som de tyska skattemyndigheterna gjort i sådana situationer som den som är i fråga i det nationella målet är begränsade till den del som överstiger det som skulle ha avtalats i avsaknad av ett ömsesidigt beroendeförhållande mellan de berörda bolagen.

51 Vad därefter gäller möjligheten för den skattskyldiga personen att förebbringa bevisning avseende eventuella affärsmässiga skäl för att motivera ett genomförande av transaktioner på villkor som är ovanliga mellan oberoende parter, vill den nationella domstolen med sin fråga särskilt få klarhet i huruvida dessa affärsmässiga skäl kan omfatta ekonomiska skäl som följer av själva förekomsten av ett ömsesidigt beroende mellan moderbolaget med hemvist i den berörda medlemsstaten och dess dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat.

52 Den tyska regeringen anser att begreppet ”affärsmässiga skäl”, i den mening som avses i punkt 71 i domen av den 21 januari 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), ska tolkas mot bakgrund av principen om fri konkurrens, som till sin natur inte tillåter att ekonomiska skäl som har sitt ursprung i ägarsituationen beaktas. För att bedöma proportionaliteten av den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet är det dessutom lämpligt att göra åtskillnad mellan möjligheten att åberopa skälen för att vederlagsfria förmåner har beviljats mellan bolag inom samma koncern, å ena sidan, och prövningen i sak av dessa skäl, å andra sidan. Hornbach-Baumarkt AG har haft tillfälle att redogöra för skälen för sitt beslut, men har inte kunnat visa att dessa utgjorde ekonomiska skäl.

53 I förevarande fall framgår det av begäran om förhandsavgörande att de utländska koncernbolagen hade negativt eget kapital och att den långivande banken, såsom villkor för att bevilja de krediter som var nödvändiga för att fortsätta driva och utveckla dessa bolags verksamhet, krävde att Hornbach-Baumarkt AG utfärdade en säkerhetsförklaring.

54 Om utvecklingen av ett dotterbolags verksamhet är beroende av ett ytterligare kapitaltillskott, på grund av att nämnda bolag inte har tillräckligt eget kapital, kan affärsmässiga skäl motivera att medel mobiliseras från moderbolaget, på villkor som skulle vara ovanliga mellan oberoende parter.

55 Det bör dessutom noteras att en risk för undandragande av skatt inte har åberopats i förevarande mål. Den tyska regeringen har varken åberopat att ett rent fiktivt upplägg, i den mening som avses i domstolens rättspraxis, föreligger eller att klaganden i det nationella målet velat minska sin beskattningsbara vinst i Tyskland.

56 Under dessa omständigheter kan det finnas affärsmässiga skäl kopplade till Hornbach-Baumarkt AG:s ställning som ägare av de utländska koncernbolagen vilka motiverade att den transaktion som är i fråga i det nationella målet genomfördes på villkor som avviker från de villkor som brukar användas mellan oberoende parter. Eftersom ett kapitaltillskott krävdes för att fortsätta driva och utveckla de utländska bolagens verksamhet, till följd av att bolagen själva inte hade tillräckligt med kapital, skulle utfärdandet av vederlagsfria garantier och säkerhetsförklaringar, trots att oberoende bolag skulle ha avtalat om ersättning för sådana garantier, kunna förklaras av att Hornbach Baumarkt AG har ett eget ekonomiskt intresse av de utländska koncernbolagens affärsmässiga framgångar, vilka det tar del av genom vinstutdelningar, och av att Hornbach Baumarkt AG i egenskap av ägare har ett visst ansvar för finansieringen av dessa bolag.

57 I förevarande fall ankommer det på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida Hornbach Baumarkt AG gavs en möjlighet att, utan att påföras en onödig administrativ börda, lägga fram uppgifter om eventuella affärsmässiga skäl för att genomföra de transaktioner som är i fråga i det nationella målet, utan att det är uteslutet att ekonomiska skäl som följer av dess ställning som ägare i bolaget utan hemvist i landet kan beaktas i detta avseende.

58 Domstolen konstaterar således att den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det mål som eftersträvas med den, så länge de myndigheter som ansvarar för tillämpningen av dessa bestämmelser ger den skattskyldiga personen med hemvist i landet möjlighet att bevisa att villkoren har avtalats av affärsmässiga skäl som kan vara en följd av personens ställning som ägare i bolaget utan hemvist i landet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

59 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 43 EG, jämförd med artikel 48 EG, ska tolkas så, att den i princip inte utgör hinder för nationella bestämmelser som de som är aktuella i det nationella målet, enligt vilka inkomster från ett bolag med hemvist i en medlemsstat, som har beviljat ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat, till vilket det förstnämnda bolaget står i ett ömsesidigt beroendeförhållande, förmåner på villkor som skiljer sig från de villkor som skulle ha avtalats mellan oberoende parter under identiska eller liknande omständigheter, ska beräknas såsom de skulle ha varit om de villkor som sådana oberoende parter skulle ha avtalat om hade tillämpats och justeras, trots att de beskattningsbara inkomster inte justeras när ett bolag med hemvist i landet beviljar ett bolag med hemvist i samma land, till vilket det förstnämnda bolaget står i ett ömsesidigt beroendeförhållande, samma förmåner. Det ankommer emellertid på den nationella domstolen att pröva huruvida de bestämmelser som är i fråga i det nationella målet ger den skattskyldiga personen med hemvist i landet möjlighet att bevisa att villkoren har avtalats av affärsmässiga skäl som är en följd av personens ställning som ägare i bolaget utan hemvist i landet.

## **Rättegångskostnader**

60 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 (andra avdelningen) följande:

**Artikel 43 EG (nu artikel 49 FEUF), jämförd med artikel 48 EG (nu artikel 54 FEUF), ska tolkas så, att den i princip inte utgör hinder för nationella bestämmelser som de som är aktuella i det nationella målet, enligt vilka inkomster från ett bolag med hemvist i en medlemsstat, som har beviljat ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat, till vilket det förstnämnda bolaget står i ett ömsesidigt beroendeförhållande, förmåner på villkor som skiljer sig från de villkor som skulle ha avtalats mellan oberoende parter under identiska eller liknande omständigheter, ska beräknas såsom de skulle ha varit om de villkor som sådana oberoende parter skulle ha avtalat om hade tillämpats och justeras, trots att beskattningsbara inkomster inte justeras när ett bolag med hemvist i landet beviljar ett bolag med hemvist i samma land, till vilket det förstnämnda bolaget står i ett ömsesidigt beroendeförhållande, samma förmåner. Det ankommer emellertid på den nationella domstolen att pröva huruvida de bestämmelser som är i fråga i det nationella målet ger den skattskyldiga personen med hemvist i landet möjlighet att bevisa att villkoren har avtalats av affärsmässiga skäl som är en följd av personens ställning som ägare i bolaget utan hemvist i landet.**

Underskrifter SV

\* Rättegångsspråk: tyska.