# DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 12 september 2006 *

I mål C-196/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Special Commissioners of Income Tax, London (Förenade kungariket), genom beslut av den 29 april 2004, som inkom till domstolen den 3 maj 2004, i målet

**Cadbury Schweppes plc,**

**Cadbury Schweppes Overseas Ltd**

mot

**Commissioners of Inland Revenue,**

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena P. Jann och A. Rosas samt domarna J.N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts (referent), E. Juhász, G. Arestis och A. Borg Barthet,

* Rättegångsspråk: engelska.

generaladvokat: P. Léger,
justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 13 december 2005,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd, genom J. Ghosh, barrister, och J. Henderson, adviser,

— Förenade kungarikets regering, genom R. Caudwell, i egenskap av ombud, biträdd av D. Anderson, QC, samt av M. Lester och D. Ewart, barristers,

— Belgiens regering, genom E. Dominkovits, i egenskap av ombud,

— Danmarks regering, genom J. Molde, i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom A. Tiemann och U. Forsthoff, båda i egenskap av ombud,

— Spaniens regering, genom L. Fraguas Gadea och M. Muñoz Pérez, båda i egenskap av ombud,

— Frankrikes regering, genom G. de Bergues och C. Mercier, båda i egenskap av ombud,

— Irland, genom D. O'Hagan, i egenskap av ombud, biträdd av R. L. Nesbitt och A. Collins, SC, samt av P. McGarry, BL,

— Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av A. Cingolo, avvocato dello Stato,

— Cyperns regering, genom A. Pantazi, i egenskap av ombud,

— Portugals regering, genom L. Fernandes och J. de Menezes Leitão, båda i egenskap av ombud,

— Finlands regering, genom A. Guimaraes-Purokoski, i egenskap av ombud,

— Sveriges regering, genom A. Kruse och I. Willfors, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal, i egenskap av ombud,

och efter att den 2 maj 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 43 EG, 49 EG och 56 EG.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan Cadbury Schweppes plc (nedan kallat CS) och Cadbury Schweppes Overseas Ltd (nedan kallat CSO) och, å andra sidan, Commissioners of Inland Revenue som avser beskattningen av sistnämnda bolag för den vinst som genererades år 1996 av Cadbury Schweppes Treasury International (nedan kallat CSTI), ett dotterbolag inom Cadbury Schweppeskoncernen som har sitt hemvist inom International Financial Services Center (centrumet för internationella finansiella tjänster) i Dublin (Irland) (nedan kallat IFSC).

### Nationell lagstiftning

3 Enligt skattelagstiftningen i Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland är ett bolag som enligt nämnda lagstiftning har sitt hemvist i denna medlemsstat (nedan kallat ett i landet hemmahörande bolag) skyldigt att erlägga bolagsskatt i denna stat för sin världsvida vinst. I denna ingår vinst som genereras av filialer eller agenturer genom vilka det i landet hemmahörande bolaget bedriver sin verksamhet utanför Förenade kungariket.

4 Däremot beskattas i princip inte i landet hemmahörande bolag för vinst i dotterbolag vid den tidpunkt när den genereras. De beskattas inte heller för utdelning från dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket. Utdelning som ett utländskt dotterbolag lämnar till ett i landet hemmahörande bolag beskattas emellertid hos sistnämnda bolag. För att undvika dubbelbeskattning föreskrivs emellertid i Förenade kungarikets skattelagstiftning att det i landet hemmahörande bolaget får avräkna skatt upp till ett belopp motsvarande vad som det utländska dotterbolaget har betalat i skatt på sin vinst.

5 Förenade kungarikets lagstiftning om kontroll över utländska företag innehåller ett undantag från huvudregeln att i landet hemmahörande bolag inte beskattas för vinst i dotterbolag när denna genereras.

6 Denna lagstiftning återfinns i sections 747–756 och i bilagorna 24–26 i 1988 års lag om inkomstskatt och bolagsskatt (Income and Corporation Taxes Act 1988). Däri föreskrivs, i den version av lagen som var tillämplig vid den tidpunkt då omständigheterna i målet vid den nationella domstolen inträffade (nedan kallad CFC-lagstiftningen), att vinsten i ett CFC-bolag — varmed avses ett utländskt bolag som ägs till mer än 50 procent av det i landet hemmahörande bolaget — hänförs till sistnämnda bolag som beskattas för nämnda vinst, dock med rätt till avräkning för den skatt som CFC-bolaget har erlagt i sin hemviststat. Om samma vinst därefter delas ut till det i landet hemmahörande bolaget anses den skatt som detta bolag redan har erlagt i Förenade kungariket på vinsten i CFC-bolaget utgöra en extra skatt som CFC-bolaget har erlagt i utlandet och som får avräknas mot den skatt som det i landet hemmahörande bolaget har att betala på utdelningen.

7 CFC-lagstiftningen är tillämplig när CFC-bolaget beskattas med "en lägre beskattningsnivå" i sin hemviststat. Så är enligt CFC-lagstiftningen fallet för alla de redovisningsperioder när den skatt som CFC-bolaget har erlagt understiger tre fjärdedelar av den skatt som det skulle ha erlagt i Förenade kungariket på den skattepliktiga vinsten, sådan den skulle ha beräknats vid beskattningen i denna medlemsstat.

8 Från beskattningen enligt CFC-lagstiftningen görs ett antal undantag. Enligt den version av lagstiftningen som gällde vid den tidpunkt när omständigheterna i målet vid den nationella domstolen inträffade var CFC-beskattningen inte tillämplig i följande typfall:

— CFC-bolaget för en "godtagbar utdelningspolitik", varmed avses att en bestämd procent (90 procent år 1996) av dess vinst skall ha delats ut senast 18 månader efter att den genererats och har beskattats hos ett i landet hemmahörande bolag.

— CFC-bolaget bedriver "skattefri verksamhet" enligt nämnda lagstiftning, såsom viss näringsverksamhet som bedrivs av ett rörelsedrivande företag.

— CFC-bolaget uppfyller "kravet på offentligt noterade aktier", vilket innebär att allmänheten skall inneha 35 procent av rösterna, att dotterbolaget är börsnoterat och att dess aktier omsätts på en godkänd aktiebörs.

— CFC-bolagets skattepliktiga vinst understiger 50 000 GBP (*de minimis*-undantag).

9 Beskattning enligt CFC-lagstiftningen får inte heller ske när det så kallade "motivtestet" är uppfyllt. Detta test omfattar två kumulativa villkor.

10 För det första gäller att om de transaktioner som genererat vinsten i CFC-bolaget under den aktuella räkenskapsperioden leder till en minskning av skatten i Förenade kungariket i förhållande till den skatt som skulle ha erlagts om nämnda transaktioner inte hade företagits, och om minskningen till sitt belopp överskrider en viss gräns, måste det i landet hemmahörande bolaget visa att en sådan minskning inte var det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena med transaktionerna.

11 För det andra skall det i landet hemmahörande bolaget visa att den huvudsakliga anledningen eller en av de huvudsakliga anledningarna till att CFC-bolaget bildats inte, under den aktuella räkenskapsperioden, var att minska skatten i Förenade kungariket genom undanhållande av vinster. Enligt nämnda lagstiftning föreligger undanhållande av vinster om det rimligen kan antas att inkomsterna skulle ha uppburits av och beskattats hos en person med hemvist i Förenade kungariket om CFC-bolaget, eller varje annat närstående bolag med hemvist utanför Förenade kungariket, inte hade existerat.

12 I beslutet om hänskjutande preciseras även att skattemyndigheterna i Förenade kungariket år 1996 publicerade en lista över stater i vilka ett CFC-bolag under vissa omständigheter kan bildas och bedriva verksamhet samtidigt som det anses uppfylla villkoren för att slippa den beskattning som föreskrivs i CFC-lagstiftningen.

## Bakgrund till tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

13 CS är ett bolag med hemvist i Förenade kungariket och utgör moderbolag i Cadbury Schweppeskoncernen, som består av bolag hemmahörande i Förenade kungariket, andra medlemsstater och i tredjeländer. I koncernen ingår bland annat två dotterbolag på Irland, Cadbury Schweppes Treasury Services (nedan kallat CSTS) och CSTI som CS äger indirekt via en kedja av dotterbolag, där CSO befinner sig i toppen.

14 CSTS och CSTI är båda hemmahörande i IFSC och de beskattades vid tidpunkten för omständigheterna i målet efter en skattesats på 10 procent.

15 CSTS' och CSTI:s verksamheter bestod i att anskaffa kapital och i att tillhandahålla detta kapital till dotterbolagen i Cadbury Schweppeskoncernen.

16 Enligt beslutet om hänskjutande ersatte CSTS en liknande struktur i vilka ett bolag hemmahörande på Jersey ingick. CSTS bildades för ett tredelat ändamål. För det första gällde det att åtgärda ett skattemässigt problem som kanadensiska skattskyldiga personer med preferensaktier i CS hade stött på. För det andra var målet att slippa ansöka om tillstånd från de brittiska myndigheterna för lånetransaktioner i utlandet, och för det tredje gällde det att minska innehållen källskatt på koncerninterna utdelningar enligt det system som föreskrivs i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25). Enligt nämnda beslut skulle dessa tre ändamål ha kunnat uppfyllas om CSTS hade bildats i enlighet med lagstiftningen i Förenade kungariket och förlagts till denna medlemsstat.

17 CSTI utgör dotterbolag till CSTS. Enligt den hänskjutande domstolen bildades CSTI på Irland för att inte omfattas av vissa brittiska skattebestämmelser avseende valutaväxling.

18 Enligt beslutet om hänskjutande är det ostridigt att CSTS och CSTI etablerades i Dublin med det uteslutande syftet att vinster från den interna finansieringsverksamheten i Cadbury Schweppeskoncernen skulle omfattas av den skattelagstiftning som gäller för IFSC.

19 Med hänsyn till den skattesats som tillämpas på bolag som är hemmahörande inom detta centrum beskattas CSTS' och CSTI:s vinster på en "lägre beskattningsnivå" i den mening som avses i CFC-lagstiftningen. För räkenskapsåret 1996 bedömde de brittiska skattemyndigheterna att inget av villkoren för underlåten beskattning enligt nämnda lagstiftning kunde tillämpas för dessa dotterbolag.

20 Commissioners of Inland Revenue beslutade följaktligen den 18 augusti 2000 att med tillämpning av CFC-lagstiftningen kräva CSO på 8 638 633,54 GBP avseende bolagsskatt på vinster som CSTI redovisade under det räkenskapsår som avslutades den 28 december 1996. Taxeringsbeslutet avser endast vinster som sistnämnda bolag redovisat eftersom CSTS under samma räkenskapsår för sin del redovisade underskott.

21 Den 21 augusti 2000 överklagade CS och CSO taxeringsbeslutet till Special Commissioners of Income Tax i London. De har vid denna domstol åberopat att CFC-lagstiftningen strider mot artiklarna 43 EG, 49 EG och 56 EG.

22 Enligt den hänskjutande domstolen föreligger en rad oklarheter när det gäller tillämpningen av gemenskapsrätten i det mål som den har att pröva.

23 Den hänskjutande domstolen frågar sig för det första huruvida CS har missbrukat de friheter som föreskrivs i EG-fördraget genom att bilda och tillskjuta kapital till bolag

i andra medlemsstater med enda syfte att kunna utnyttja ett skattesystem som är mera förmånligt än det som gäller i Förenade kungariket.

24 Om det antas att CS endast har faktiskt begagnat sig av nämnda friheter frågar sig domstolen för det andra huruvida CFC-lagstiftningen under de förhållanden som råder i det förevarande målet skall anses medföra en inskränkning av dessa friheter eller en diskriminering.

25 För det fall nämnda lagstiftning skall anses medföra en inskränkning av de friheter som föreskrivs i fördraget, önskar den hänskjutande domstolen för det tredje få klarhet i huruvida den eventualiteten att CS inte betalar mer skatt än vad CSTS och CSTI skulle ha betalat om de hade haft hemvist i Förenade kungariket, innebär att en sådan inskränkning inte skall anses föreligga. Nämnda domstol önskar även få svar på dels vilken betydelse som skall tillmätas skillnader som i vissa avseenden föreligger mellan bestämmelserna för beräkning av skattskyldighetens omfattning med avseende på CSTS' och CSTI:s inkomster, samt de bestämmelser som normalt är tillämpliga på CS dotterbolag i nämnda medlemsstat, dels vilken betydelse som skall tillmätas det faktum att en förlust i ett CFC-bolag inte får dras av från en vinst i ett annat CFC-bolag eller från CS' vinst eller från vinster i dess dotterbolag i Förenade kungariket, medan ett sådant avdrag skulle ha medgetts om CSTS och CSTI hade varit hemmahörande i denna medlemsstat.

26 För det fall CFC-lagstiftningen skall anses medföra en diskriminering önskar den hänskjutande domstolen för det fjärde få svar på huruvida det skall dras en parallell mellan sakomständigheterna i målet vid den nationella domstolen och det fallet att CS skulle ha bildat dotterbolag i Förenade kungariket eller det fallet att CS skulle ha etablerat dotterbolag i en medlemsstat där inte någon lägre beskattningsnivå, i den mening som avses i denna lagstiftning, tillämpas.

27 För det fall CFC-lagstiftningen skulle anses innebära en diskriminering eller en inskränkning av etableringsfriheten har den hänskjutande domstolen för det femte bett att få svar på huruvida denna lagstiftning kan motiveras av behovet att förhindra skatteflykt då den ju är avsedd att hindra att vinster som är skattepliktiga i Förenade kungariket minskas eller undanhålls och, i förekommande fall, om CFC-lagstiftningen kan anses vara proportionerlig med hänsyn till ändamålet med densamma och den skattefrihet som åtnjuts av de bolag som till skillnad från CS vid motivtestet lyckas bevisa att de inte strävar efter att vidta några skatteflyktsåtgärder.

28 Med hänsyn till dessa olika frågor har Special Commissioners of Income Tax, London, beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EG-domstolen:

"Utgör artiklarna 43 EG, 49 EG och 56 EG hinder för en sådan nationell skattelagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken ett bolag med hemvist i den medlemsstaten under vissa angivna omständigheter skall beskattas för vinster i ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat där beskattningsnivån är lägre?"

## Prövning av tolkningsfrågan

29 Den hänskjutande domstolen har ställt sin tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 43 EG, 49 EG och 56 EG utgör hinder för en sådan nationell skattelagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, i vilken det föreskrivs att ett modebolag under vissa omständigheter skall beskattas för vinster som genererats i ett CFC-bolag.

30 Tolkningsfrågan måste förstås så, att den även avser artikel 48 EG, enligt vilken bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen, vid tillämpningen av fördragets bestämmelser om etableringsfrihet skall likställas med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna.

31 Enligt fast rättspraxis omfattar det materiella tillämpningsområdet för de fördragsbestämmelser som avser etableringsfriheten nationella bestämmelser som är tillämpliga på den andel som en medborgare i den berörda medlemsstaten innehar i kapitalet i ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat, vilken andel ger nämnde medborgare ett betydande inflytande över detta bolags beslut och möjlighet att bestämma över bolagets verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars, REG 2000, s. I-2787, punkt 22, och dom av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y, REG 2002, s. I-10829, punkt 37).

32 I förevarande fall rör CFC-lagstiftningen den beskattning som under vissa förhållanden sker av vinster i dotterbolag som är hemmahörande utanför Förenade kungariket och i vilka ett bolag med hemvist i Förenade kungariket äger en andel som ger det bolaget kontrollen över nämnda dotterbolag. Lagstiftningen skall därför prövas mot artiklarna 43 EG och 48 EG.

33 Om man, i likhet med vad sökanden i målet vid den nationella domstolen och Irland hävdat, antar att denna lagstiftning verkar inskränkande på friheten att tillhandahålla tjänster och den fria rörligheten för kapital, så är en sådan verkan en oundviklig följd av ett eventuellt hinder för etableringsfriheten och den skulle under inga omständigheter kunna motivera att nämnda lagstiftning prövades självständigt med beaktande av artiklarna 49 EG och 56 EG (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 oktober 2004 i mål C-36/02, Omega, REG 2004, s. I-9609, punkt 27).

34 Innan CFC-lagstiftningen prövas mot artiklarna 43 EG och 48 EG skall EG-domstolen besvara den hänskjutande domstolens inledande fråga huruvida det faktum att ett bolag hemmahörande i en medlemsstat bildar och tillskjuter kapital till ett bolag i en annan medlemsstat uteslutande i syfte att kunna utnyttja ett mera förmånligt skattesystem som tillämpas i sistnämnda stat utgör ett missbruk av etableringsfriheten.

35 Medborgarna i en medlemsstat får visserligen inte utnyttja de möjligheter som instiftas genom fördraget för att på ett otillbörligt sätt försöka undandra sig den nationella lagstiftningen. De har inte heller rätt att åberopa bestämmelser i gemenskapsrätten när det är fråga om missbruk eller bedrägeri (dom av den 7 februari 1979 i mål 115/78, Knoors, REG 1979, s. 399, punkt 25, svensk specialutgåva, volym 4, s. 297, av den 3 oktober 1990 i mål C-61/89, Bouchoucha, REG 1990, s. I-3551, punkt 14, och av den 9 mars 1999 i mål C-212/97, Centros, REG 1999, s. I-1459, punkt 24).

36 Det faktum att en gemenskapsmedborgare, oavsett om denne är en fysisk eller juridisk person, har avsett att dra fördel av den förmånliga skattelagstiftning som gäller i en annan medlemsstat än den, i vilken denne medborgare har sitt hemvist, innebär inte i sig att medborgaren kan fråntas sin rätt att åberopa fördragsbestämmelserna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 december 2003 i mål C-364/01, Barbier, REG 2003, s. I-15013, punkt 71).

37 När det gäller etableringsfriheten har domstolen redan slagit fast att den omständigheten att bolaget har bildats i en medlemsstat för att ett mera förmånligt skattesystem skall kunna utnyttjas inte i sig räcker för ett konstaterande av att denna frihet har missbrukats (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Centros, punkt 27, och dom av den 30 september 2003 i mål C-167/01, Inspire Art, REG 2003, s. I-10155, punkt 96).

38 Av detta följer, såsom sökandena i målet vid den nationella domstolen, den belgiska regeringen liksom även Cyperns regering under den muntliga förhandlingen har påpekat, att den omständigheten att CS i förevarande mål har beslutat att etablera CSTS och CSTI i IFSC i det av dem erkända syftet att kunna utnyttja det förmånliga skattesystem som en sådan inrättning erbjuder, inte i sig utgör något missbruk. Denna omständighet utesluter alltså inte att CS kan åberopa artiklarna 43 EG och 48 EG (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Centros, punkt 18, och Inspire Art, punkt 98).

39 Därmed skall det prövas huruvida artiklarna 43 EG och 48 EG utgör hinder för tillämpning av en sådan lagstiftning som CFC-lagstiftningen.

40 Av fast rättspraxis följer att även om frågor om direkta skatter i och för sig inte faller inom medlemstaternas behörighetsområde, är dessa inte desto mindre skyldiga att iaktta gemenskapsrätten vid utövandet av sin behörighet (se dom av den 29 april 1999 i mål C-311/97, Royal Bank of Scotland, REG 1999, s. I-2651, punkt 19, av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 19, och av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer, REG 2005, s. I-10837, punkt 29).

41 Den etableringsfrihet som gemenskapsmedborgare har enligt artikel 43 EG, och som för dem innefattar en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på samma villkor som dem som föreskrivs i etableringsstatens lagstiftning för dess egna medborgare, inbegriper i enlighet med artikel 48 EG en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen, att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller en agentur (se, bland annat, dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN, REG 1999, s. I-6161, punkt 35, domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 30, och dom av den 23 februari 2006 i mål C-471/04, Keller Holding, REG 2006, s. I-2107, punkt 29).

42 Även om syftet med bestämmelserna om etableringsfrihet enligt ordalydelsen är att säkerställa nationell behandling i värdstaten utgör de samtidigt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av sina medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat (se, bland annat, dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI, REG 1998, s. I-4695, punkt 21, och domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 31).

43 Det är i förevarande fall ostridigt att CFC-lagstiftningen medför en skillnad i behandlingen av bolag med hemvist inom landet när det gäller nivån på beskattningen av det bolag i vilket de andelar som ger ett betydande inflytande innehas.

44 När det i landet hemmahörande bolaget bildar ett CFC-bolag i en medlemsstat där det senare bolaget är föremål för en lägre beskattningsnivå på det sätt som avses i CFC-lagstiftningen, skall nämligen vinsten i ett sådant kontrollerat bolag enligt nämnda lagstiftning hänföras till det i landet hemmahörande bolaget som beskattas för denna vinst. När däremot det kontrollerade bolaget har bildats, och beskattas, i Förenade kungariket eller i en stat i vilken det inte är föremål för en lägre beskattningsnivå i den mening som avses i nämnda lagstiftning, är denna lagstiftning inte tillämplig, och enligt bolagsskattelagstiftningen i Förenade kungariket beskattas i ett sådant fall inte det där hemmahörande bolaget för det kontrollerade bolagets vinst.

45 Denna skillnad i behandling skapar en skattemässig nackdel för det i landet hemmahörande bolaget på vilket CFC-lagstiftningen är tillämplig. Även om man, såsom Förenade kungarikets regering, den danska, den tyska, den franska, den

portugisiska, den finska och den svenska regeringen har föreslagit, beaktar den av den hänskjutande domstolen påpekade eventuella omständigheten att ett sådant i landet hemmahörande bolag inte, för vinst i ett CFC-bolag som omfattas av tillämpningsområdet för nämnda lagstiftning, betalar en skatt som är högre än den skatt som skulle ha påförts för denna vinst om den hade genererats i ett dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket, gäller likafullt att sådan lagstiftning innebär att det i landet hemmahörande bolaget beskattas för vinster i en annan juridisk person. Så är emellertid inte fallet beträffande ett i landet hemmahörande bolag med ett dotterbolag som beskattas i Förenade kungariket, eller vars dotterbolag med hemvist utanför denna medlemsstat inte är föremål för en lägre beskattningsnivå.

46 Som sökandena i målet vid den nationella domstolen liksom Irland och Europeiska gemenskapernas kommission har gjort gällande kan den särskilda beskattning som följer av CFC-lagstiftningen och den nackdel som följer därav för i landet hemmahörande bolag med dotterbolag som är föremål för en lägre beskattningsnivå i en annan medlemsstat, hindra sådana bolag från att utöva sin etableringsfrihet, eftersom de kan avhållas från att bilda, förvärva eller bibehålla ett dotterbolag i en medlemsstat där detta är föremål för en sådan beskattningsnivå. De innebär alltså en inskränkning av etableringsfriheten i den mening som avses i artiklarna 43 EG och 48 EG.

47 En sådan inskränkning av etableringsfriheten är bara tillåten om den är motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset. Det krävs i ett sådant fall dessutom att inskränkningen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade ändamålet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer, REG 1997, s. I-2471, punkt 26, och av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, REG 2004, s. I-2409, punkt 49, samt domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 35).

48 Förenade kungarikets regering har med stöd av den danska, den tyska, den franska, den portugisiska, den finska och den svenska regeringen hävdat att CFC-lagstiftningen är avsedd att förhindra en särskild form av skatteflykt, som består i att ett i landet hemmahörande bolag fiktivt överför vinst från den medlemsstat i vilken den har genererats till en stat med låg beskattning, något som sker genom att ett dotterbolag bildas i sistnämnda stat och genom att transaktioner genomförs i det huvudsakliga syftet att åstadkomma en sådan överföring till förmån för detta dotterbolag.

49 Domstolen erinrar i detta avseende om att det utgör fast rättspraxis att förekomsten av en fördel som följer av den låga beskattning som tillämpas på ett dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat än den i vilken moderbolaget bildats, inte i sig ger sistnämnda medlemsstat rätt att kompensera denna fördel med att moderbolaget får en sämre behandling i skattemässigt hänseende (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike, REG 1986, s. 273, punkt 21; se även analogt dom av den 26 oktober 1999 i mål C-294/97, Eurowings Luftverkehr, REG 1999, s. I-7447, punkt 44, samt av den 26 juni 2003 i mål C-422/01, Skandia och Ramstedt, REG 2003, s. I-6817, punkt 52). Behovet av att förebygga minskade skatteintäkter förekommer inte bland de ändamål som räknas upp i artikel 46.1 EG, och inte heller bland de tvingande hänsyn till allmänintresset som kan motivera en inskränkning av den frihet som föreskrivs i fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 oktober 2002 i mål C-136/00, Danner, REG 2002, s. I-8147, punkt 56, och domen i det ovannämnda målet Skandia och Ramstedt, punkt 53).

50 Av rättspraxis följer även att endast den omständigheten att ett i landet hemmahörande bolag skaffar sig en sekundär etablering i en annan medlemsstat, exempelvis i form av ett dotterbolag, inte kan grunda en allmän presumtion om skattebedrägeri och motivera en åtgärd som medför ett åsidosättande av utövandet av en grundläggande frihet som garanteras i fördraget (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet ICI, punkt 26, av den 26 september 2000 i mål C-478/98, kommissionen mot Belgien, REG 2000, s. I-7587, punkt 45, domen i det ovannämnda målet X och Y, punkt 62, samt dom av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike, REG 2004, s. I-2229, punkt 27).

51 Däremot kan en åtgärd som inskränker etableringsfriheten vara motiverad när den specifikt avser rent konstlade upplägg som görs i syfte att kringgå lagstiftningen i

den berörda medlemsstaten (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet ICI, punkt 26, dom av den 12 december 2002 i mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst, REG 2002, s. I-11779, punkt 37, domen i det ovannämnda målet de Lasteyrie du Saillant, punkt 50, samt domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 57).

52 För bedömningen av den skattskyldiges beteende måste särskilt det mål som eftersträvas med etableringsfriheten beaktas (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Centros, punkt 25, och X och Y, punkt 42).

53 Detta ändamål består i att möjliggöra för en medborgare i en medlemsstat att inrätta en sekundär etablering i en annan medlemsstat för att där bedriva sin verksamhet och att därigenom främja det ekonomiska och sociala utbytet inom gemenskapen på den fria yrkesutövningens område (se dom av den 21 juni 1974 i mål 2/74, Reyners, REG 1974, s. 631, punkt 21; svensk specialutgåva, volym 2, s. 309). Etableringsfriheten är i detta avseende avsedd att ge medborgare i gemenskapen en möjlighet att stadigvarande och kontinuerligt delta i det ekonomiska livet i en annan medlemsstat än ursprungsstaten och dra fördel av detta (dom av den 30 november 1995 i mål C-55/94, Gebhard, REG 1995, s. I-4165, punkt 25).

54 Med begreppet etablering i fördragets bestämmelser om etableringsfrihet avses, mot bakgrund av denna målsättning avseende integration i värdstaten, en faktiskt bedriven ekonomisk verksamhet via ett fast driftställe i denna stat för obestämd tid (se dom av den 25 juli 1991 i mål C-221/89, Factortame m.fl., s. I-3905, punkt 20; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-313, och av den 4 oktober 1991 i mål C-246/89, kommissionen mot Förenade kungariket, REG 1991, s. I-4585, punkt 21). Begreppet förutsätter alltså att det aktuella bolaget verkligen etablerats i värdmedlemsstaten och att det bedrivs en faktisk ekonomisk verksamhet i denna stat.

55 Av detta följer att en inskränkning av etableringsfriheten inte kan motiveras av behovet att bekämpa missbruk annat än om den särskilt tjänar ändamålet att hindra beteenden som består i att rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring skapas i syfte att undvika skatt som normalt skall betalas på vinst från verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet.

56 I likhet med det handlande som avses i punkt 49 i domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer — vilket består i att överföringen av förluster inom koncernen organiseras på ett sådant sätt att förluster överförs till bolag som är hemmahörande i de medlemsstater som tillämpar de högsta skattesatserna och i vilka värdet på förlusterna ur skattesynpunkt följaktligen är högst — kan det slags beteende som beskrivs i föregående punkt hindra medlemsstaterna från att utöva sina beskattningsbefogenheter på verksamhet som bedrivs inom deras territorier och därmed äventyra den välavvägda fördelningen av beskattningsbefogenheterna mellan medlemsstaterna (se domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 46).

57 Domstolen skall mot denna bakgrund bedöma huruvida den inskränkning av etableringsfriheten som följer av CFC-lagstiftningen kan motiveras av behovet att motverka rent konstlade upplägg och, i förekommande fall, om den kan anses stå i proportion till detta ändamål.

58 Nämnda lagstiftning avser situationer i vilka ett bolag med hemvist i Förenade kungariket har bildat ett CFC-bolag som i den medlemsstat där det har sitt hemvist är föremål för en beskattning som understiger tre fjärdedelar av den skatt som skulle ha påförts bolaget i Förenade kungariket om vinsten i detta CFC-bolag hade beskattats i denna medlemsstat.

59 Genom bestämmelsen att vinsten i ett CFC-bolag som omfattas av en mycket förmånlig skattelagstiftning skall inkluderas i det i landet hemmahörande bolagets

beskattningsunderlag, gör CFC-lagstiftningen det möjligt att motverka handlanden som inte företas i annat syfte än att undvika den skatt som normalt skulle ha påförts den vinst som genererats i den inom landet bedrivna verksamheten. Som betonats av den franska, den finska och den svenska regeringen är därmed en sådan lagstiftning ägnad att uppnå det ändamål för vilket den antagits.

60 Domstolen skall också pröva om nämnda lagstiftning går utöver vad som krävs för att detta ändamål skall uppnås.

61 CFC-lagstiftningen innehåller ett visst antal undantag enligt vilka det i landet hemmahörande bolaget inte beskattas för vinsten i CFC-bolaget. Enligt vissa av dessa undantag beskattas inte det i landet hemmahörande bolaget i situationer där det synes uteslutet att det är fråga om ett rent konstlat upplägg för skatteändamål. När ett CFC-bolag delar ut i stort sett hela sin vinst till ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag skall detta således anses ge uttryck för att det senare bolaget saknar alla intentioner att undgå beskattning i Förenade kungariket. Om ett CFC-bolag bedriver kommersiell verksamhet är det också uteslutet att det föreligger ett rent konstlat upplägg utan någon verklig ekonomisk koppling till värdmedlemsstaten.

62 För det fall inget av dessa undantag är tillämpligt kan beskattning enligt CFC-lagstiftningen undvikas om etableringen av CFC-bolaget och dess verksamhet uppfyller motivtestet. För detta krävs i huvudsak att det i Förenade kungariket hemmahörande bolaget visar dels att den betydande skatteminskning i Förenade kungariket som följer av de transaktioner som utförts mellan det bolaget och CFC-bolaget inte var det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena med dessa transaktioner, dels att åstadkommandet av en minskning av nämnda skatt genom undandragande av vinster i den mening som avses i nämnda lagstiftning inte var det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena med bildandet av CFC-bolaget.

63 Det faktum att inget av de undantag som föreskrivs i CFC-lagstiftningen är tillämpligt och att viljan att uppnå en skatteminskning har bidragit till bildandet av CFC-bolaget samt utförandet av transaktionerna mellan det senare bolaget och det i landet hemmahörande bolaget är, i likhet med vad sökandena i målet vid den nationella domstolen, den belgiska regeringen och kommissionen har hävdat, inte tillräckligt för att det skall kunna anses föreligga ett rent konstlat upplägg som uteslutande är avsett för undvikande av nämnda skatt.

64 Konstaterandet att det föreligger ett sådant upplägg förutsätter nämligen, förutom ett subjektivt element i form av en avsikt att uppnå en skattemässig fördel, att det av de objektiva omständigheterna framgår att det ändamål som eftersträvas med etableringsfriheten, sådant det beskrivits i punkterna 54 och 55 i förevarande dom, inte har uppnåtts trots att kraven i gemenskapsrätten formellt sett har iakttagits (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 december 2000 i mål C-110/99, Emsland-Stärke, REG 2000, s. I-11569, punkterna 52 och 53 och av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl., REG 2006, s. I-1609, punkterna 74 o6ch 75).

65 För att CFC-lagstiftningen skall överensstämma med gemenskapsrätten krävs att beskattning enligt denna lagstiftning under nu beskrivna förhållanden inte kan ske när bildandet av ett CFC-bolag har en ekonomisk förankring, oavsett om det även finns skattebetingade skäl för bildandet.

66 Detta bolagsbildande måste utgöra en verklig etablering i syfte att bedriva faktisk ekonomisk verksamhet i form av rörelse i värdmedlemsstaten såsom framgår av i punkterna 52–54 i förevarande dom nämnd rättspraxis.

67 Som Förenade kungarikets regering och kommissionen föreslog under den muntliga förhandlingen, skall konstaterandet härav grundas på objektiva omständigheter som

kan kontrolleras av utomstående, däribland i vilken grad CFC-bolaget existerar fysiskt i form av lokaler, personal och utrustning.

68 Om kontrollen av sådana omständigheter utmynnar i konstaterandet att CFC-bolaget utgör en fiktiv etablering och inte bedriver någon faktisk ekonomisk verksamhet inom värdmedlemsstatens territorium, måste bildandet av detta CFC-bolag anses utgöra ett rent konstlat upplägg. Detta skulle kunna vara fallet med bland annat ett brevlådeföretag (se dom av den 2 maj 2006 i mål C-341/04; Eurofood IFSC, REG 2006, s. I-3813, punkterna 34 och 35).

69 Som generaladvokaten påpekade i punkt 103 i sitt förslag till avgörande kan däremot inte den omständigheten, att den verksamhet som svarar mot CFC-bolagets vinst lika väl hade kunnat bedrivas av ett bolag med hemvist i den medlemsstat där det i landet hemmahörande bolaget är beläget, leda till slutsatsen att det föreligger ett rent konstlat upplägg.

70 Det i landet hemmahörande bolaget skall, eftersom det är bäst skickat i detta avseende, ges tillfälle att lägga fram de omständigheter som rör det verkliga skälet till varför CFC-bolaget etablerats och som visar huruvida sistnämnda bolags verksamhet utgör en faktisk verksamhet.

71 Mot bakgrund av de omständigheter som det i landet hemmahörande bolaget har presenterat har de behöriga myndigheterna möjlighet att begagna sig av mekanismer för samarbete och utbyte av information mellan nationella skattemyndigheter för att inhämta nödvändig information om CFC-bolagets reella situation. Exempel härpå är de mekanismer som har inrättats via de rättsliga instrument som Irland nämnt i sitt skriftliga yttrande, nämligen rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskatt-

ningens område (EGT L 336, 1977, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64) och, med avseende på förevarande mål, avtalet av den 2 juni 1976 mellan Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland och Irland för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och kapitalvinst.

72 Det ankommer i förevarande mål på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida motivtestet, sådant det definieras i CFC-lagstiftningen, i likhet med vad Förenade kungarikets regering har hävdat kan tolkas så, att beskattningen enligt nämnda lagstiftning är begränsad till rent konstlade upplägg eller huruvida de kriterier som testet vilar på tvärtom innebär att det i landet hemmahörande moderbolaget omfattas av CFC-lagstiftningens tillämpningsområde när inget av de i lagen föreskrivna undantagen är tillämpligt och viljan att uppnå en minskning av skatten i Förenade kungariket är ett av huvudskälen till att CFC-bolaget bildats, trots att det inte föreligger några objektiva omständigheter som kan påvisa att det föreligger ett upplägg av detta slag.

73 I förstnämnda fall bör CFC-lagstiftningen anses vara förenlig med artiklarna 43 EG och 48 EG.

74 Vad avser det andra fallet strider däremot nämnda lagstiftning mot artiklarna 43 EG och 48 EG, i likhet med vad sökandena i målet vid den nationella domstolen, kommissionen och, vid den muntliga förhandlingen, Cyperns regering har gjort gällande.

75 Med hänsyn till vad som anförts ovan skall den ställda frågan besvaras med att artiklarna 43 EG och 48 EG skall tolkas så, att de utgör hinder för att en vinst som genererats i ett CFC-bolag i en medlemsstat skall inkluderas i beskattningsunderlaget för ett i en annan medlemsstat hemmahörande moderbolag när denna vinst är föremål för en lägre beskattningsnivå än den som tillämpas i sistnämnda land, såvida

inte ett sådant inkluderande endast skall ske vid fall av rent konstlade upplägg som sker i syfte att undvika den nationella skatt som normalt skall betalas. En sådan beskattningsåtgärd får därmed inte vidtas när det på grundval av objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående framgår att nämnda CFC-bolag verkligen har etablerats i värdmedlemsstaten, oavsett huruvida det föreligger skattemässiga skäl till etableringen, och att det bedriver faktisk ekonomisk verksamhet där.

## Rättegångskostnader

76 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella 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 (stora avdelningen) följande:

**Med hänsyn till vad som anförts ovan skall den ställda frågan besvaras med att artiklarna 43 EG och 48 EG skall tolkas så, att de utgör hinder för att en vinst som genererats i ett CFC-bolag i en medlemsstat skall inkluderas i beskattningsunderlaget för ett i en annan medlemsstat hemmahörande moderbolag när denna vinst är föremål för en lägre beskattningsnivå än den som tillämpas i sistnämnda land, såvida inte ett sådant inkluderande endast skall ske vid fall av rent konstlade upplägg som sker i syfte att undvika den nationella skatt som normalt skall betalas. En sådan beskattningsåtgärd får därmed inte vidtas när det på grundval av objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående framgår att nämnda CFC bolag verkligen har etablerats i värdmedlemsstaten, oavsett huruvida det föreligger skattemässiga skäl till etableringen, och att det bedriver faktisk ekonomisk verksamhet där.**

Underskrifter