FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JULIANE KOKOTT

föredraget den 19 november 2009 [1]

I — Inledning

1. Enligt den nederländska skattelagstiftningen har bolag med hemvist i landet rätt att bilda en skattemässig enhet med sina inhemska dotterbolag. Detta innebär framför allt att över- och underskott i de bolag som ingår i den skattemässiga enheten konsolideras på moderbolagsnivå och transaktioner inom gruppen är neutrala i skattehänseende. Dotterbolag med säte i en annan medlemsstat kan inte ingå i en skattemässig enhet.

2. Hoge Raad har ifrågasatt om denna skillnad i behandling av inhemska och utländska dotterbolag kan rättfärdigas av de skäl som anges i domen i målet Marks & Spencer [2] och därav följande domar, [3] särskilt med hänsyn till säkerställandet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

3. De medlemsstater som har inkommit med synpunkter anser att de nederländska bestämmelserna om skattemässig enhet är förenliga med etableringsfriheten. X Holding B.V. (nedan kallat X Holding) och kommissionen är av motsatt uppfattning. De har hänvisat till att utländska fasta driftställen till ett nederländskt företag enligt den nederländska lagstiftningen kan ingå i den skattemässiga enheten. Detta måste följaktligen även vara möjligt för dotterbolag med säte i andra medlemsstater.

II — Tillämpliga bestämmelser

4. I artikel 7.1 i det avtal för att undvika dubbelbeskattning som Nederländerna och Belgien ingick den 5 juni 2001 [4] (nedan kallat

1 — Originalspråk: tyska.

2 — Dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer (REG 2005, s. I-10837).

3 — Se särskilt dom av den 7 september 2006 i mål C-470/04, N (REG 2006, s. I-7409), av den 18 juli 2007 i mål C-231/05, Oy AA (REG 2007, s. I-6373), och av den 15 maj 2008 i mål C-414/06, Lidl Belgium (REG 2008, s. I-3601).

4 — *Trb.* 2001, 136.

skatteavtalet) föreskrivs i enlighet med OECD:s modell för skatteavtal följande:

”Inkomst av rörelse, som företag i en avtalsslutande stat förvärvar, beskattas endast i denna stat, såvida inte företaget bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe. Om företaget bedriver rörelse på nyss angivet sätt, får företagets inkomst beskattas i denna andra stat, men endast så stor del av den som är hänförlig till det fasta driftstället.”

5. I de fall då en skattskyldig person med hemvist i Nederländerna uppbär inkomst som enligt artikel 7 i avtalet ska beskattas i Belgien, ska Nederländerna medge skattebefrielse för denna inkomst enligt artikel 23.2 i skatteavtalet, genom att medge skattenedsättning som föreskrivs enligt de nederländska bestämmelserna för att undvika dubbelbeskattning. [5]

6. I artikel 15.1 i 1969 års lag om inkomstskatt för juridiska personer (Wet op vennootschapsbelasting 1969, nedan kallad Wet Vpb), i dess lydelse från år 2003, regleras den skattemässiga enheten enligt följande:

”Om en skattskyldig person (moderbolaget) juridiskt och ekonomiskt kontrollerar minst 95 procent av andelarna av det nominella kapitalet i en annan skattskyldig person (dotterbolaget) ska, på gemensam begäran av de skattskyldiga bolagen, dessa beskattas som om de vore *en enda* skattskyldig person, i den meningen att dotterbolagets verksamhet och tillgångar utgör en del av moderbolagets verksamhet och tillgångar. Skatten uppbärs hos moderbolaget. Fler än ett dotterbolag kan ingå i en skattemässig enhet.”

7. Enligt artikel 15.3 c i Wet Vpb kan skattemässiga enheter endast bildas av skattskyldiga bolag med hemvist i Nederländerna. I artikel 15.4 anges ett undantag från denna regel för bolag med hemvist i Europeiska unionen, i den mån dessa har ett fast driftställe i Nederländerna, vars inkomst på grund av ett dubbelbeskattningsavtal ska beskattas i Nederländerna.

8. Enligt den hänskjutande domstolen innebär bestämmelserna om skattemässig enhet att över- och underskott i de bolag

5 — Se i detta avseende de bestämmelser i Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (Förordning om undvikande av dubbelbeskattning år 2001) som anges i punkterna 10 och 11 i detta förslag till avgörande.

som ingår i en skattemässig enhet kan kvittas mot varandra under samma beskattningsår. Dessutom ska överföringar av tillgångar mellan två bolag som ingår i den skattemässiga enheten och tillhandahållande av tjänster inom nämnda enhet behandlas neutralt i skattehänseende.

9. Om ett dotterbolag inte ingår i en skattemässig enhet kan underskott i detta bolag inte kvittas mot överskott i moderbolaget. För moderbolaget utgör andelarna i dotterbolaget ett andelsinnehav. På grundval av artikel 13.1 i Wet Vpb räknas resultatet (positivt eller negativt) från ett andelsinnehav inte in i överskottet. En förlust på ett andelsinnehav (förlust på grund av en värdeminskning) kan därför i princip inte dras av från moderbolagets skattepliktiga överskott. Enligt artikel 13 d i Wet Vpb föreligger dock under vissa villkor en rätt att från överskottet dra av en förlust som realiseras vid likvidation av en andel.

10. När det gäller den skattemässiga behandlingen av inkomster från utländska fasta driftställen föreskrivs i artikel 33 i Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (Förordning om undvikande av dubbelbeskattning år 2001) att dessa inkomster ska inkluderas i huvudbolagets beskattningsunderlag i Nederländerna. Samtidigt befrias de från skatt genom att ett belopp som motsvarar andelen av den inhemska bolagsskatten på denna inkomst dras av från skatten att betala.

11. Om underskott i ett utländskt fast driftställe dras av från det nederländska beskattningsunderlaget ska framtida överskott i det fasta driftstället enligt artikel 35 i förordningen befrias från skatt bara om de överskrider de tidigare avdragna underskotten (underskottsframföringsregeln).

III — Bakgrunden till målet, tolkningsfrågorna och förfarandet

12. X Holding B.V. är ett kapitalbolag med säte i Nederländerna. Det äger samtliga andelar i bolaget F N.V. som har hemvist i Belgien. F har inget fast driftställe i Nederländerna och är inte heller skattskyldigt till inkomstskatt för juridiska personer i Nederländerna.

13. År 2003 ansökte X Holding och F om att få ingå i en skattemässig enhet. Skatteförvaltningen avslog ansökan med motiveringen att F inte har säte i Nederländerna. Efter att X Holding hade överklagat detta beslut till domstolen i första instans utan framgång överklagade det domen till Hoge Raad. Det har till stöd för sin talan gjort gällande att etableringsfriheten enligt artiklarna 43 EG och 48 EG har åsidosatts.

14. Hoge Raad har ställt följande tolkningsfråga till domstolen:

”Ska artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG tolkas så, att artikel 43 EG utgör hinder för att i en nationell bestämmelse i en medlemsstat föreskriva att den rätt … enligt vilken ett moderbolag och dess dotterbolag kan välja att låta moderbolaget med hemvist i denna medlemsstat beskattas som om bolagen vore en enda skattskyldig person är förbehållen bolag som beträffande beskattningen av överskottet omfattas av den berörda medlemsstatens beskattningsrätt?”

15. I förfarandet vid domstolen har X Holding, den nederländska, den tyska, den spanska, den franska och den svenska regeringen, Förenade kungarikets regering samt Europeiska gemenskapernas kommission yttrat sig.

IV — Bedömning

16. Den hänskjutande domstolen har begärt en tolkning av artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG för att få klarhet i huruvida den nederländska lagstiftningen om skattemässiga enheter är förenlig med etableringsfriheten.

17. Nationella bestämmelser som endast är tillämpliga på sådana andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande på bolagets beslut och möjlighet att avgöra hur dess verksamhet ska bedrivas faller under etableringsfriheten. [6] Såtillvida rör lagstiftning som endast avser koncerninterna förhållanden företrädesvis ovannämnda grundläggande frihet. [7]

18. För att bilda en skattemässig enhet krävs enligt de bestämmelser som är tillämpliga i målet vid den nationella domstolen att en skattskyldig person (moderbolaget) juridiskt och ekonomiskt kontrollerar minst 95 procent av andelarna av det nominella kapitalet i en annan skattskyldig person (dotterbolaget).

19. De nederländska bestämmelserna om skattemässig enhet omfattar följaktligen endast de situationer som avser innehav som ger ett bestämmande inflytande. De omfattas således av tillämpningsområdet för etableringsfriheten.

20. Det behöver därutöver inte ske någon särskild prövning utifrån bestämmelserna om den fria rörligheten för kapital, trots att de

6 — Se dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars (REG 2000, s. I-2787), punkt 21, domen i målet Oy AA (ovan fotnot 3), punkt 20, av den 2 oktober 2008 i mål C-360/06, Heinrich Bauer Verlag (REG 2008, s, I-7333), punkt 27, och av den 22 december 2008 i mål C-282/07, Truck Center (REG 2008, s. I-10767), punkt 25.

7 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation (REG 2006, s. I-11753), punkt 118, och domen i målet Oy AA (ovan fotnot 3), punkt 23.

berörda transaktionerna i princip även kan anses som ett utövande av denna frihet. [8]

A — *Inskränkning av etableringsfriheten*

21. Etableringsfriheten inbegriper en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom Europeiska gemenskapen, att utöva verksamhet i andra medlemsstater genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor. [9]

22. Även om syftet med fördragets bestämmelser om etableringsfrihet enligt ordalydelsen är att säkerställa nationell behandling i den mottagande staten, utgör dessa bestämmelser samtidigt ett förbud för ursprungsmedlemsstaten att hindra någon av dess medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat eller göra sådan etablering mindre attraktiv för nämnda person eller bolag. [10]

23. Enligt bestämmelserna om skattemässig enhet tillåts endast inhemska dotterbolag ingå i en sådan. Nederländska bolag och deras dotterbolag med säte i en annan medlemsstat beskattas således var för sig. En separat beskattning av varje enskilt bolag i en företagsgrupp innebär emellertid enligt X Holding fyra nackdelar i jämförelse med behandlingen som en skattemässig enhet.

— Samtliga bolag måste lämna in egna deklarationer, vilket kräver större resurser jämfört med vad som fordras för en gemensam deklaration för hela gruppen.

— Bolagens över- och underskott kan inte kvittas direkt mot varandra.

8 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (REG 2006, s. I-7995), punkt 33, domen i målet Oy AA (ovan fotnot 3), punkt 24, och dom av den 18 juni 2009 i mål C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha (REG 2009, s. I-5145), punkt 35.

9 — Dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN (REG 1999, s. I-6161), punkt 35, domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 2), punkt 30, och domen i målet Aberdeen Property Fininvest Alpha (ovan fotnot 8), punkt 37.

10 — Se dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI (REG 1998, s. I-4695), punkt 21, domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 2), punkt 31, och av den 27 november 2008 i mål 3C-418/07, Papillon (REG 2009, s. I-8947), punkt 16.

— Det är inte möjligt att genomföra omstruktureringar inom företagsgruppen (till exempel överföra tillgångar), utan att dessa får skattemässiga konsekvenser.

— Transaktioner mellan bolagen är inte neutrala i skattehänseende. Detta medför en ökning av den administrativa bördan, eftersom bland annat dokumentation av internprissättningen krävs.

24. Såsom även den hänskjutande domstolen har konstaterat är det alltså fördelaktigt att bilda en skattemässig enhet. I denna enhet likställs, skattemässigt, den i flera bolag uppdelade organisationsformen för en koncern med ett konsoliderat bolag med flera driftställen. De eventuella nackdelar som sammanslagningen till en skattemässig enhet kan medföra, till exempel att den låga skattesatsen för överskott upp till 22 689 euro endast kan tillämpas en enda gång, väger lätt i förhållande till detta.

25. Denna skattemässigt fördelaktiga möjlighet till utformning av verksamheten är tillgänglig för moderbolag som har hemvist i Nederländerna men endast med avseende på deras inhemska dotterbolag. Denna särbehandling på grundval av var dotterbolaget har sitt säte kan innebära att det blir omöjligt eller mindre attraktivt att grunda, förvärva eller bibehålla betydande andelsinnehav i bolag i en annan medlemsstat. Den utgör därför en inskränkning av etableringsfriheten.

26. Den nederländska, den tyska och den portugisiska regeringen har emellertid gjort gällande att situationen med ett inhemskt dotterbolag inte kan jämföras med situationen med ett dotterbolag som har säte i andra medlemsstater, eftersom det sistnämnda inte omfattas av beskattningsrätten i den stat där moderbolaget har sitt säte. Det kan av det skälet inte ingå i en skattemässig enhet, vars totala inkomst beskattas i den stat där moderbolaget har sitt säte. Skillnaden i behandling av dessa situationer utgör därför ingen förbjuden diskriminering och innebär inte, enligt den nederländska regeringen, någon inskränkning av etableringsfriheten.

27. Det ska i detta avseende erinras om den fasta rättspraxis enligt vilken bolagens säte i den mening som avses i artikel 48 EG, liksom fysiska personers nationalitet, används för att fastställa under vilken medlemsstats rättsordning bolagen lyder. Bolagets säte kan visserligen utgöra ett kriterium inom skatterätten som rättfärdigar nationella bestämmelser enligt vilka skattskyldiga personer med hemvist i den berörda medlemsstaten behandlas annorlunda än skattskyldiga personer som saknar hemvist i den staten. Sätet är emellertid inte alltid en omständighet som rättfärdigar sådana åtskillnader. Om det skulle godtas att den medlemsstat där

etablering skett fritt kunde tillämpa en särbehandling enbart på grund av att ett bolag har sitt säte i en annan medlemsstat, skulle artikel 43 EG förlora sitt innehåll. [11]

B — *Rättfärdigande*

28. Följaktligen leder inte heller den till sätet kopplade beskattningsrätten till att alla jämförelser mellan rent inhemska situationer och situationer som har anknytning till en annan medlemsstat utan vidare är uteslutna.

29. Tvärtom ska det i varje enskild situation prövas huruvida det förhållandet att en skatteförmån endast tillämpas på skattskyldiga personer med hemvist i landet stöds av relevanta och sakliga omständigheter som kan rättfärdiga en särbehandling. [12] Därvid kan inom ramen för en prövning av rättfärdigandet särskilt säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten beaktas på ett differentierat sätt. [13]

30. En inskränkning av etableringsfriheten är bara tillåten om den kan rättfärdigas av tvingande skäl av allmänintresse. 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. [14]

31. I domen i målet Marks & Spencer fastställde domstolen att säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna utgör tvingande skäl av allmänintresse som kan rättfärdiga ett hinder för utövandet av de grundläggande friheterna. [15] Domstolen angav till att börja med två därmed förbundna delar i form av förhindrande av att underskotten beaktas två gånger och bekämpning av skatteundandragande/skatteflykt. [16] [17] Därefter slog domstol-

11 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike (REG 1986, s. 273; svensk specialutgåva, volym 8, s. 389), punkt 18, av den 13 juli 1993 i mål C-330/91, Commerzbank (REG 1993, s. I-4017; svensk specialutgåva, volym 14, s. 275), punkt 13, och av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl. (REG 2001, s. I-1727), punkt 42, domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 2), punkt 37, domen i målet Oy AA (ovan fotnot 3), punkt 30, och domen i målet Papillon (ovan fotnot 10), punkt 26.

12 — Domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 2), punkt 38.

13 — Se mitt förslag till avgörande av den 12 september 2006 i mål C-231/05, Oy AA (REG 2007, s. I-6373), punkt 27.

14 — Se domarna i målen Marks & Spencer (ovan fotnot 2), punkt 35, Lidl Belgium (ovan fotnot 3), punkt 27, och Aberdeen Property Fininvest Alpha (ovan fotnot 8), punkt 57.

15 — Domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 2), punkt 45.

16 — I den franska versionen av de relevanta domarna, det vill säga den version som används vid överläggning inför dom, används enhetligt begreppet ”évasion fiscale”. Skatteflykt och skatteundandragande förefaller således endast vara två olika översättningar av samma franska begrepp som följaktligen är synonyma. Jag kommer i det följande därför endast tillämpa begreppet skatteundandragande.

17 — Domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 2), punkterna 47, 49 och 51.

en fast att säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna även utgör en grund för rättfärdigande när inte båda dessa kompletterande delar föreligger. [18]

32. Med erkännandet av denna grund för rättfärdigande har domstolen beaktat den omständigheten att det huvudsakligen ankommer på medlemsstaterna att uppbära direkta skatter. [19] I brist på harmonisering via gemenskapsrätten är det också medlemsstaternas ansvar att fastställa kriterierna för uppdelningen av beskattningsrätten genom ingående av dubbelbeskattningsavtal eller genom ensidiga åtgärder. [20] I likhet med vad domstolen har fastställt är det därvid inte orimligt att medlemsstaterna tar intryck av internationell praxis och av det modellavtal som har utarbetats av OECD. [21]

33. Medan målen Marks & Spencer, Oy AA och Lidl främst avsåg överföring av under- och överskott mellan inhemska och utländska bolag eller fasta driftställen går bestämmelserna om skattemässig enhet längre. X Holding har totalt anfört fyra fördelar med bildandet av den skattemässiga enheten som den inte har tillåtits ingå med det utländska dotterbolaget (se ovan punkt 23).

34. I den del X Holding har åberopat möjligheten att upprätta en deklaration för hela den skattemässiga enheten, ska det redan här påpekas att en sådan förenkling uppenbarligen inte kommer i fråga i gränsöverskridande fall. För att bolag med hemvist i olika medlemsstater enligt fördelningen av beskattningsrätten ska kunna beskattas i den stat där de har sitt säte i enlighet med den där gällande lagstiftningen måste de lämna in separata deklarationer till de behöriga skattemyndigheterna. Det enda tänkbara vore att resultatet i ett nederländskt bolags utländska dotterbolag, vid bildandet av en gränsöverskridande skattemässig enhet, också beaktas i moderbolagets deklaration. Detta skulle emellertid inte innebära någon förenkling för dotterbolaget, eftersom det därutöver skulle vara tvunget att lämna in en egen deklaration i den stat där det har sitt säte.

35. Det ska följaktligen prövas om det går att rättfärdiga ett nekande av de övriga fördelar som en skattemässig enhet innebär, nämligen konsolidering av moder- och dotterbolagets resultat före skatt vid gränsöverskridande andelsinnehav.

18 — Domen i målet Oy AA (ovan fotnot 3), punkt 60, och domen i målet Lidl Belgium (ovan fotnot 3), punkt 40.

19 — Se domarna i målen Marks & Spencer (ovan fotnot 2), punkt 29, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (ovan fotnot 8), punkt 40, och Aberdeen Property Fininvest Alpha (ovan fotnot 8), punkt 24.

20 — Se dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Gilly (REG 1998, s. I-2793), punkterna 24 och 30, av den 23 februari 2006 i mål C-513/03, Van Hilten-van der Heijden (REG 2006, s. I-1957), punkt 47, och domen i målet Oy AA (ovan fotnot 3), punkt 52.

21 — Domarna i målen Gilly (ovan fotnot 20), punkt 31, Van Hilten-van der Heijden (ovan fotnot 20), punkt 48, och Lidl Belgium (ovan fotnot 3), punkt 22.

1. Nekad konsolidering av över- och underskott

36. De medlemsstater som har yttrat sig i målet anser att en begränsning av systemet med skattemässiga enheter till att endast gälla inhemska bolag, i syfte att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten, kan rättfärdigas.

— Säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten

37. Medlemsstaterna har hävdat att Nederländerna enligt skatteavtalet inte hade rätt att beskatta överskott i ett bolag som är etablerat i Belgien. I enlighet med den enligt territorialitetsprincipen fördelade beskattningsrätten innehar Belgien, som är den stat där F har sitt säte, rätten att beskatta F:s inkomster. F kan därför inte ingå i en skattemässig enhet tillsammans med X Holding, som är skattskyldigt i Nederländerna.

38. X Holding och kommissionen har inte bestritt att överskottet i ett utländskt dotterbolag inte är skattepliktigt i Nederländerna. De har emellertid påpekat att bildandet av en skattemässig enhet i landet leder till att dotterbolag jämställs med fasta driftställen i skattemässigt hänseende. Analogt kräver de att utländska dotterbolag inom ramen för en gränsöverskridande skattemässig enhet ska behandlas som utländska fasta driftställen. X Holding har anfört att man tidigare har gått till väga på det viset i praxis och att Hoge Raad dessutom har godtagit detta i en dom från år 2002. [22]

39. Underskott i ett utländskt fast driftställe kan kvittas mot överskott i huvudbolaget under samma taxeringsperiod. Enligt den så kallade underskottsframföringsregeln i Nederländerna är överskott i det fasta driftstället i Nederländerna inte skattefria under de år som följer, fram till dess att de underskott som överförts kvittats. Fördelningen av beskattningsrätten påverkas därmed inte, utan härmed undanröjs enbart den nackdel som uppkommer i likviditetshänseende när underskott i driftstället först under en senare taxeringsperiod kan kvittas mot egna överskott i etableringsstaten.

40. Det ska i detta avseende konstateras att säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan göra det nödvändigt att, beträffande ekonomisk verksamhet som bedrivs av bolag som är etablerade i någon av nämnda stater, tillämpa

22 — Dom av den 24 maj 2002 (nr 37 220, BNB 2002/320).

enbart denna stats skatteregler på såväl översom underskott. [23] Detta krävs enligt principen om symmetri vad gäller den skattemässiga behandlingen av över- och underskott. [24]

41. Det av X Holding och kommissionen föreslagna alternativet att systemet med skattemässiga enheter ska tillämpas fullt ut utgår dock just från att underskotten beaktas isolerat där moderbolaget har sitt säte.

42. Om bolag hade rätt att välja huruvida deras underskott ska beaktas i etableringsmedlemsstaten eller i en annan medlemsstat, skulle detta enligt rättspraxis påtagligt äventyra den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, eftersom beskattningsunderlaget ökas med överförda underskott i den första staten och minskas i den andra med motsvarande belopp. [25]

43. Kommissionen har i detta sammanhang anfört att till skillnad från vad som gäller vid ett renodlat system för överföring av underskott (group relief), såsom det som var föremål för prövning i målet Marks & Spencer, ger inte inbegripandet av utländska dotterbolag i en skattemässig enhet någon valmöjlighet i fråga om hur underskott ska fördelas mellan medlemsstaterna. Den skattemässiga enhet, till vilken underskotten uteslutande hänförs, är alltid skattskyldig där moderbolaget har sitt säte.

44. Den av kommissionen åberopade omständigheten utgör dock inte något medel för att undvika det ingrepp i fördelningen av beskattningsrätten som kan befaras, om en gränsöverskridande skattemässig enhet tillåts i enlighet med vad X Holding önskar.

45. Eftersom skattskyldiga personer kan välja att gå samman i en skattemässig enhet eller att upplösa denna, skulle koncernen fritt kunna välja det skattesystem som är tillämpligt på dotterbolagets underskott och den ort där dessa underskott ska beaktas. Om F inte hade ingått i den skattemässiga enheten skulle dess underskott endast ha beaktats vid dess säte i Belgien. Om X Holding och F däremot hade kunnat bilda en skattemässig enhet på det sätt som har beskrivits, så hade F:s underskott minskat det i Nederländerna skattepliktiga överskottet för X Holding.

46. Den omständigheten att överföringen av underskott enligt den modell som X Holding och kommissionen har förespråkat endast kan

23 — Se domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 2), punkt 45, domen i målet Oy AA (ovan fotnot 3), punkt 54 och domen i målet Lidl Belgium (ovan fotnot 3), punkt 31.

24 — Se i detta avseende domen i målet Lidl Belgium (ovan fotnot 3), punkt 33, och dom av den 23 oktober 2008 i mål C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (REG 2008, s. I-8061), punkterna 42 och 44.

25 — Domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 2), punkt 46 och domen i målet Oy AA (ovan fotnot 3), punkt 55.

ske i en riktning, nämligen enbart från utländska dotterbolag till moderbolag med säte i Nederländerna, föranleder ingen annan bedömning av de beskrivna ingreppen i fördelningen av beskattningsrätten. I domen i målet Lidl var endast behandling av underskott i ett utländskt fast driftställe inom ramen för beskattningen av det inhemska huvudbolaget föremål för domstolens prövning. Som bekant fann domstolen att underskotten inte kunde beaktas med hänsyn till fördelningen av beskattningsrätten. [26]

47. Det ska emellertid undersökas om det är oproportionerligt att helt och hållet utesluta dotterbolag med säte i en annan medlemsstat från systemet med resultatkonsolidering i en skattemässig enhet, eftersom detta går utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa upprätthållandet av fördelningen av beskattningsrätten.

48. Härvid ska beaktas att reglerna om rätt att utnyttja underskott i utländska driftställen endast har en övergående verkan på grund av underskottsframföringsregeln. En tillämpning av dessa regler på utländska dotterbolag skulle därför kunna vara mindre ingripande än ett totalt uteslutande av underskottsöverföringar. Detta skulle vara fallet om en sådan reglering skulle ha en mindre inverkan på etableringsfriheten, men tillåta att vederbörlig hänsyn tas till fördelningen av beskattningsrätten.

49. I domen i målet Lidl slog dock domstolen fast att det inte krävs någon tillämpning av en preliminär överföring av underskott förenad med ett återföringssystem i syfte att undvika en nackdel i likviditetshänseende, varvid den avvek från vad generaladvokaten Sharpston förordat i sitt förslag till avgörande. [27]

50. Naturligtvis står det medlemsstaterna fritt att tillämpa motsvarande förmånliga system för fasta driftställen med säte i en annan medlemsstat. [28] Etableringsfriheten innebär emellertid inte att de är skyldiga att göra detta. Genom att godta att underskott i ett utländskt fast driftställe preliminärt kvittas mot överskott i ett inhemskt företag avstår medlemsstaten nämligen från att omedelbart beskatta detta överskott. Genom att beakta de utländska underskotten beaktar medlemsstaten å sin sida de nackdelar som uppkommer i likviditetshänseende, trots att den enligt skatteavtalet inte får beskatta

26 — Domen i målet Lidl Belgium (ovan fotnot 3), punkterna 31–34.

27 — Förslag till avgörande av den 14 februari 2008 i mål C-414/06, Lidl (REG 2008, s. I-3601), punkt 23 och följande punkter.

28 — Domstolen slog i domen i målet Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (ovan fotnot 23), punkt 43, fast att ett sådant system är koherent i det fallet.

driftställets överskott. [29] Fram till dess att överskottet har beskattats enligt underskottsframföringsregeln säkerställs således inte symmetrin vad gäller beskattning av över- och underskott. [30]

51. Om en medlemsstat beslutar sig för att tillåta att underskott i ett utländskt fast driftställe preliminärt kvittas på den ort där företaget har sitt säte innebär detta inte att den måste utvidga denna förmån till att även omfatta utländska dotterbolag. Fasta driftställen och dotterbolag i en annan medlemsstat befinner sig nämligen inte i jämförbara situationer med avseende på fördelningen av beskattningsrätten.

52. Härvid ska beaktas att beskattningsrätten i allmänhet anknyter till två kriterier, företagets säte och den ort där det bedriver sin näringsverksamhet. Ett bolag är obegränsat skattskyldigt för sin världsvida inkomst i den stat där det har sitt säte. Samtidigt är det begränsat skattskyldigt i de stater i vilka det bedriver näringsverksamhet, utan att det har sitt säte där, med avseende på de inkomster som uppbärs i landet.

53. Eftersom ett dotterbolag är en självständig juridisk person, är det obegränsat skattskyldigt i den stat där det har sitt säte. Den stat där moderbolaget har sitt säte har ingen rätt att beskatta ej utdelad vinst i de av dess dotterbolag som inte har hemvist i landet. Ett fast driftställe är däremot ingen självständig juridisk person. Dess inkomster anses utgöra inkomster från det bolag som innehar driftstället och är obegränsat skattepliktiga på den ort där bolaget har sitt säte. Den stat där driftstället är beläget har samtidigt en begränsad rätt att beskatta denna inkomst.

54. Beskattningsrätten fördelas i enlighet därmed enligt artikel 7.1 i skatteavtalet. För att undvika dubbelbeskattning av inkomster från fasta driftställen föreskrivs i artikel 23.2 i skatteavtalet att den stat där bolaget har sitt säte ska befria dessa inkomster från skatt. Även om denna medlemsstat avstår från att utöva sin beskattningsrätt för att undvika dubbelbeskattning av näringsinkomsterna, så har den en latent beskattningsrätt. Detta framgår särskilt tydligt när friställningsmetoden väljs i stället för avräkningsmetoden för att undvika dubbelbeskattning.

55. Genom att bilda ett utländskt dotterbolag lämnar alltså moderbolaget samtidigt området för den beskattningsrätt som innehas av den stat där moderbolaget har sitt säte, och underkastar dotterbolaget obegränsad skattskyldighet i den mottagande staten. Genom att upprätta ett fast driftställe

29 — Det ska härvid framhållas att förevarande situation inte är jämförbar med den situation som låg till grund för dom av den 29 mars 2007 i mål C-347/04, Rewe Zentralfinanz (REG 2007, s. I-2647). I det målet kritiserade domstolen en nackdel som uppkom i likviditetshänseende till följd av olika avskrivningsregler med avseende på värdet av inhemska och utländska andelar. Det var alltså där fråga om moderbolagets egna underskott som skulle beaktas i skattemässigt hänseende i den stat där moderbolaget hade sitt säte (se punkt 48 i domen i målet Rewe). I förevarande fall ska däremot underskott i ett dotterbolag som är skattskyldigt i en annan medlemsstat beaktas i den stat där moderbolaget har sitt säte.

30 — Denna uppfattning delas av generaladvokaten Sharpston. Enligt henne har dock etableringsfriheten företräde framför det tillfälliga ingreppet i fördelningen av beskattningsrätten (förslag till avgörande i målet Lidl, ovan fotnot 27, punkterna 24 och 25).

underkastar sig företaget visserligen även den mottagande statens beskattningsrätt, emellertid *utan* att denna del av företaget helt undandras beskattningsrätten i ursprungsstaten.

56. En sådan tillämpning av reglerna om skattemässig behandling av utländska fasta driftställen på utländska dotterbolag skulle därför innebära en utvidgning av beskattningsrätten i den stat där moderbolaget har sitt säte. [31]

57. X Holding har mot detta invänt att denna utvidgning av beskattningsrätten inte belastar den stat där dotterbolaget har sitt säte om den enbart omfattar en tillfällig kvittning av dotterbolagets underskott mot moderbolagets överskott. Mot detta kan anföras att ett isolerat beaktande av underskotten i ett utländskt dotterbolag påverkar rätten i den stat där moderbolaget har sitt säte att beskatta dess överskott och strider mot idén att över- och underskott ska beskattas symmetriskt.

58. Artikel 43 första stycket andra meningen EG ger visserligen uttryckligen ekonomiska aktörer en möjlighet att fritt välja den juridiska form som är lämplig för att bedriva verksamhet i en annan medlemsstat. Detta fria val får inte begränsas genom diskriminerande skattebestämmelser i den mottagande staten. [32]

59. Domstolen har sålunda i fråga om de skyldigheter som föreligger för ursprungsmedlemsstaten slagit fast att den självständighet när det gäller det skatterättsliga området som medlemsstaterna har, i detta skede av gemenskapsharmoniseringen, innebär att medlemsstaterna fritt får fastställa villkoren för beskattning och nivån på denna för de olika etableringsformer som inhemska bolag kan använda sig av för sin verksamhet i utlandet, under förutsättning att de inte utsätts för en behandling som är diskriminerande i förhållande till hur inhemska jämförbara etableringar behandlas. [33]

60. Domstolen anser således att enbart bestämmelser för motsvarande etableringsform i landet kan tillämpas som referensram för den skattemässiga behandlingen av den verksamhet som ett inhemskt företag bedriver i utlandet. Inhemska fasta driftställen kan jämföras med utländska fasta driftställen och

31 — En sådan utvidgning av beskattningsrätten i den stat där bolaget har sitt säte – till att omfatta överskott i deras utländska dotterbolag – är emellertid inte helt utesluten enligt gemenskapsrätten. Den kan i undantagsfall rättfärdigas av behovet av att förebygga missbruk (se domen i målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, ovan fotnot 8, punkt 59). En sådan undantagssituation föreligger emellertid inte i förevarande fall.

32 — Se domen i målet kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 11), punkt 22, och dom av den 23 februari 2006 i mål C-253/03, CLT-UFA (REG 2006, s. I-1831), punkt 14, och domen i målet Oy AA, (ovan fotnot 3), punkt 40, samt beslut av den 4 juni 2009 i de förenade målen C-439/07 och C-499/07, KBC Bank (REG 2009, s. I-4409), punkt 77.

33 — Dom av den 6 december 2007 i mål C-298/05, Columbus Container Services (REG 2007, s. I-10451), punkterna 51 och 53, och beslutet KBC Bank (ovan fotnot 32), punkt 80.

inhemska dotterbolag med utländska dotterbolag. Gemenskapsrätten utgör däremot inte något hinder mot att ursprungsmedlemsstaten tillämpar ett annat skattesystem på utländska fasta driftställen än på utländska dotterbolag.

61. Dessa konstateranden vad gäller den mottagande statens skyldigheter, å ena sidan, och ursprungsmedlemsstatens skyldigheter, å andra sidan, är inte motstridiga, utan överensstämmer med beskattningsrättens varierande räckvidd.

62. Eftersom den mottagande staten som regel beskattar all näringsverksamhet som bedrivs inom dess territorium, oavsett om den bedrivs av ett dotterbolag (skattskyldig person med hemvist i landet) eller av ett fast driftställe till ett bolag som har sitt säte i en annan medlemsstat (skattskyldig person med hemvist i utlandet), får den inte heller särbehandla denna etableringsform när det gäller uttag av skatt. Ursprungsmedlemsstaten har däremot ensam rätt att beskatta ett utländskt fast driftställe, men den har inte rätt att beskatta ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat. Ursprungsmedlemsstaten är därför inte heller skyldig att likabehandla dessa båda etableringsformer i utlandet vid beskattningen.

63. Som slutsats i denna del kan det följaktligen slås fast att den inskränkning av etableringsfriheten, som följer av att ett dotterbolag med säte i en annan medlemsstat inte kan ingå i en enligt nederländsk rätt bildad skattemässig enhet i syfte att konsolidera resultaten, kan rättfärdigas av behovet att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

— Risken för att underskotten beaktas två gånger

64. Domstolen har vidare funnit att medlemsstaterna måste kunna avvärja risken att underskotten beaktas två gånger. [34]

65. Enligt den hänskjutande domstolen och de regeringar som yttrat sig i målet föreligger en sådan risk när underskottet i F kan kvittas mot överskottet i X Holding inom ramen för en skattemässig enhet i Nederländerna. Det är tänkbart att F:s underskott även har beaktats i Belgien, till exempel vid upptagande i en skattemässig enhet i landet, genom överföring till tredje man eller genom en tidigarelagd eller senarelagd redovisning av underskott under andra taxeringsår.

34 — Domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 2), punkt 47, domen i målet Rewe Zentralfinanz (ovan fotnot 29), punkt 47, och domen i målet Lidl Belgium (ovan fotnot 3), punkt 35.

66. X Holding har i detta avseende anfört att underskottsframföringsregeln innebär att underskott som har använts för kvittning inom ramen för en skattemässig enhet i Nederländerna kan utnyttjas flera gånger av F genom en tidigarelagd redovisning av underskott. Dessutom kan i rättsligt hänseende ingen av de andra möjligheter för utnyttjande av underskott som Hoge Raad har påtalat tillämpas i Belgien. Kommissionen har anfört att en kvittning av underskott i Nederländerna kan medges på villkor att det kan styrkas att underskottet inte redan har beaktats i den stat där dotterbolaget har sitt säte.

67. Under de betingelser som den hänskjutande domstolen och de regeringar som har yttrat sig i målet har redovisat kan underskott eventuellt utnyttjas under samma taxeringsperiod såväl i den stat där moderbolaget har sitt säte som i den stat där dotterbolaget har sitt säte. [35]

68. Den omständigheten att utländska dotterbolag inte tillåts ingå i en nederländsk skattemässig enhet är ägnad att avvärja risken för att underskotten beaktas två gånger, men den skulle emellertid kunna anses gå utöver vad som är nödvändigt.

69. Enligt den nationella lagstiftningen kan ett utländskt dotterbolag nämligen inte heller ingå i en skattemässig enhet, om företagen styrker att det tack vare utformningen av skattelagstiftningen i den stat där dotterbolaget har sitt säte är uteslutet att underskotten beaktas två gånger. Såsom kommissionen har föreslagit utgör dessutom beaktandet av utländska underskott en mindre ingripande åtgärd, som kommer i fråga om den skattskyldige kan styrka att underskotten inte har utnyttjats i den stat där dotterbolaget har sitt säte. [36] Visserligen måste även den stat där moderbolaget har sitt säte, exempelvis med tillämpning av rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om direkt beskattning och skatter på försäkringspremier, [37] kunna kontrollera dessa uppgifter. [38]

70. Denna fråga behöver emellertid inte avgöras slutgiltigt, eftersom det i vart fall med hänsyn till säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten är rättfärdigat att hindra att gränsöverskridande skattemässiga enheter bildas för utnyttjande av under-

35 — Se avseende risken för att underskotten beaktas två gånger i fråga om gränsöverskridande företagsgrupper även domen i målet Papillon (ovan fotnot 10), punkt 46 och följande punkter.

36 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Papillon (ovan fotnot 10), punkt 55 och följande punkter.

37 — Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om direkt beskattning och skatter på försäkringspremier (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/98/EG av den 2 november 2006 (EUT L 363, s. 129).

38 — Detta direktiv är inte tillämpligt med avseende på tredjeländer eller stater i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Här kan emellertid eventuellt klausuler om utbyte av upplysningar i dubbelbeskattningsavtal säkerställa det informationsutbyte som kontrollen fordrar (se i detta avseende mitt förslag till avgörande av den 16 juli 2009 i mål C-540/07, kommissionen mot Italien, REG 2009, s. I-10983, punkt 75 och följande punkter).

skott. Denna rättfärdigandegrund gäller även när det inte samtidigt finns någon risk för att underskotten beaktas två gånger, eller när denna risk kan avvärjas på annat sätt. [39]

— Risken för skatteundandragande

71. Vad slutligen gäller den tredje delen av de kumulativa grunder för rättfärdigande som anges i domen i målet Marks & Spencer, nämligen risken för skatteundandragande, [40] påpekade jag just i mitt förslag till avgörande i målet Oy AA att jag inte anser att denna del, vid sidan av säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten, utgör någon självständig grund för rättfärdigande när det rör sig om att utesluta gränsöverskridande överskottsöverföringar. [41] Detta gäller även i fråga om kvittning av underskott i ett utländskt dotterbolag vid beskattningen av det inhemska moderbolaget.

72. Om skatteundandragande ska tolkas på så sätt att ett företag utan att iaktta fördelningen av beskattningsrätten fritt kan välja i vilken stat dess intäkter ska beskattas, så ska denna grund för rättfärdigande även tillämpas i förevarande fall. Om en koncern skulle ha rätt att uppta utländska dotterbolag i den skattemässiga enheten eller utesluta dessa ur konsolideringen skulle bolagen nämligen kunna styra om underskotten ska beaktas och påverka beskattningsunderlaget i den stat där den skattemässiga enheten har sitt säte. [42]

2. Skatteneutral omstrukturering och överföring av näringstillgångar

73. X Holding har vidare gjort gällande att en skatteneutral omstrukturering av bolagen vid sidan av kvittning för underskott också är utesluten om de inte kan bilda en skattemässig enhet. Inte minst saknas möjlighet att utan skattemässiga konsekvenser överföra näringstillgångar mellan ett nederländskt moderbolag och dess dotterbolag med säte i en annan medlemsstat.

74. Av prövningen här ovan framgår att systemet med skattemässig enhet åtminstone inte i väsentliga delar måste utvidgas till att omfatta gränsöverskridande företagsgrupper för att etableringsfriheten ska iakttas. Den hänskjutande domstolen har visserligen övervägt att endast tillämpa vissa delaspekter av detta system i gränsöverskridande fall. Det är

39 — Se ovan, punkt 32 i detta förslag till avgörande med vidare hänvisningar. I domen i målet Lidl Belgium gjordes denna rättfärdigandegrund inte gällande.

40 — Se domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 2), punkt 49.

41 — Förslag till avgörande i målet Oy AA (ovan fotnot 13), punkterna 62 och 63.

42 — Se ovan punkterna 42–45 i detta förslag till avgörande.

emellertid tveksamt om omstruktureringar kan genomföras eller om näringstillgångar kan överföras skatteneutralt mellan företag om över- och underskotten i dessa bolag inte samtidigt konsolideras.

75. Om detta ändå skulle komma i fråga enligt den hänskjutande domstolen vill jag först påpeka att de skattemässiga konsekvenserna av gränsöverskridande omstruktureringar har kompenserats genom rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater. [43] Eventuella hinder för utövandet av etableringsfriheten i samband med transaktioner som omfattas av direktivet har därför till stor del avvecklats. Det har i det konkreta fallet emellertid inte lagts fram några bevis för att sådana hinder förekommer.

76. Frågan om hur dolda reserver ska behandlas i skattemässigt hänseende vid gränsöverskridande överföring av tillgångar eller andelar som inte sker på grund av en av de transaktioner som anges i direktiv 90/434 har däremot inte reglerats närmare i gemenskapsrätten. I den mån sådana transaktioner behandlas mindre förmånligt än överföringar mellan inhemska bolag, till exempel av det skälet att dolda reserver måste deklareras och beskattas vid denna tidpunkt, medan detta inte är fallet när det gäller inhemska överföringar, kan detta utgöra en inskränkning av etableringsfriheten.

77. En sådan inskränkning kan dock eventuellt rättfärdigas av behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

78. Det ska i detta avseende erinras om att överföring av näringstillgångar mellan två inhemska företag inte påverkar den berörda statens beskattningsrätt. Staten behåller sin beskattningsrätt om en övergång av dolda reserver sker härvid. Överskott kan fortfarande beskattas i den staten om tillgångarna realiseras vid ett senare tillfälle.

79. Om man utgår från att en näringstillgångs latenta värdeökning i princip ska beskattas i den stat där den uppkommit, [44] kan en

43 — Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2 s. 20), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/98/EG av den 20 november 2006 om anpassning av vissa direktiv rörande beskattning, med anledning av Bulgariens och Rumäniens anslutning (EUT L 363, s. 129).

44 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 september 2006 i mål C-470/04, N (REG 2006, I-7409, punkt 46, samt punkt 97 i mitt förslag till avgörande av den 30 mars 2006 i det målet).

gränsöverskridande överföring av näringstillgångar påverka fördelningen av beskattningsrätten. Om dolda reserver därigenom flyttas till en annan medlemsstat, kan den stat där de byggts upp inte längre utan vidare beskatta vinster som realiseras genom att reserverna löses upp.

80. Lagstiftningar som är avsedda att motverka ett sådant ingrepp i fördelningen av beskattningsrätten ska emellertid vara ägnade att säkerställa att detta ändamål uppnås och får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål. [45]

81. Det ankommer i förekommande fall på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida nationella bestämmelser för överföring av tillgångar och skattemässig behandling av dolda reserver, om vilka domstolen saknar uppgifter, överensstämmer med dessa principer.

45 — Se ovan punkt 30 och där angiven rättspraxis.

3. Neutralisering av transaktioner inom en skattemässig enhet

82. X Holding har slutligen påpekat att transaktioner mellan inhemska företag som har slutit sig samman till en skattemässig enhet är neutrala i skattehänseende, medan motsvarande gränsöverskridande transaktioner mellan närstående företag som inte kan bilda någon skattemässig enhet beaktas vid beskattningen.

83. För att undvika att beskattningsunderlaget i samband med gränsöverskridande transaktioner flyttas från en medlemsstat till en annan krävs att dessa transaktioner genomförs på marknadsmässiga villkor och tas upp i den skattemässiga balans- och resultaträkningen. [46] Den ytterligare belastning som dokumentationen av internprissättningen innebär försvårar visserligen transaktioner mellan närstående företag med säte i olika medlemsstater. Nationella bestämmelser om internprissättning rättfärdigas dock, i den mån de utgör en inskränkning av etableringsfriheten, av behovet att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten under förutsättning att de är förenliga med proportionalitetsprincipen.

46 — Se närmare avseende nationella bestämmelser, som säkerställer att armslängdsprincipen beaktas, mitt förslag till avgörande av den 10 september 2009 i mål C-311/08, SGI, anhängigt vid domstolen).

V — Förslag till avgörande

84. På grundval av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara den tolkningsfråga som Hoge Raad ställt enligt följande:

Artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG utgör inte hinder för en medlemsstats nationella bestämmelser enligt vilka ett inhemskt bolag och ett eller flera av dess dotterbolag med säte i landet kan välja att bilda en skattemässig enhet, vilket leder till att den skatt som de har att erlägga tas ut av moderbolaget som om det varit fråga om en enda skattskyldig person, medan nämnda bestämmelser inte tillåter att dotterbolag som har sitt säte i en annan medlemsstat inkluderas i en sådan skattemässig enhet.