FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JULIANE KOKOTT

föredraget den 4 september 2008 [1]

I — Inledning

1. Förevarande mål avser en begäran om förhandsbesked från Conseil d'État rörande bestämmelser i den franska Code général des impôts (den allmänna skattebalken) (nedan kallad CGI) om koncernbeskattning.

2. Grundtanken med den där erbjudna möjligheten till ”skatteintegrering” (*intégration fiscale*) är att en koncern bestående av moder- och dotterbolag ska likställas med ett företag med flera driftställen. Koncernbeskattningen möjliggör för ett moderbolag att kvitta vinster och förluster i koncernens samtliga bolag varefter moderbolaget är ensamt skattskyldigt till inkomstskatt för juridiska personer för koncernens nettoresultat.

3. Klaganden i målet vid den nationella domstolen, som är ett i Frankrike hemmahörande bolag, önskar företa en ”skatteintegrering” med sina dotterdotterbolag. Målet är speciellt på det sättet att moderbolaget äger dessa dotterdotterbolag via ett dotterbolag hemmahörande i Nederländerna. De franska skattemyndigheterna medgav inte ”skatteintegrering” för moderbolaget och dess dotterdotterbolag med motiveringen att det mellan dessa bolag finns ett dotterbolag som inte är skattskyldigt i Frankrike till inkomstskatt för juridiska personer.

4. Den hänskjutande domstolen har mot denna bakgrund ställt frågan om detta kan anses utgöra en inskränkning av etableringsfriheten som inte kan rättfärdigas.

5. Det ska inledningsvis klargöras att den här aktuella begäran om förhandsavgörande inte avser frågan huruvida också det nederländska dotterbolaget ska inkluderas i ”skatteintegreringen”. Det franska moderbolaget i koncernen har endast yrkat en integrering med sina franska dotterdotterbolag. Förevarande konstellation skiljer sig därmed från de konstellationer som var i fråga exempelvis i domarna i målen Oy AA [2] och Marks & Spencer [3]. Dessa mål berörde nämligen frågor om *gränsöverskridande* hänsyn till vinster och

1 — Originalspråk: tyska.

2 — Dom av den 18 juli 2007 i mål C-231/05, Oy AA (REG 2007, s. I-6373).

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

förluster i koncernbolag hemmahörande i olika medlemsstater. I förevarande mål är frågan däremot endast huruvida ett i landet ej hemmahörande mellanbolag kan etablera tillräckliga band för att möjliggöra en integrering av i landet hemmahörande moderbolag och dotterdotterbolag.

II — Tillämpliga bestämmelser

6. Artikel 223 A CGI innehåller i den för förevarande mål tillämpliga lydelsen följande bestämmelser:

”Ett bolag … kan vara ensamt skattskyldigt till inkomstskatt för juridiska personer med avseende på hela det samlade resultatet i den koncern som omfattar bolaget självt samt de bolag i vilka detta oavbrutet, direkt eller indirekt genom bolag i koncernen, har ägt 95 procent av aktiekapitalet under hela räkenskapsåret … .Bolagen i koncernen förblir skyldiga att deklarera sina resultat som i enlighet med de villkor som föreskrivs i artiklarna L 13, L 47 och L 57 i föreskrifterna om skatteförfaranden kan bli föremål för utredning. … Endast bolag som har samtyckt och vars resultat är skattepliktigt till inkomstskatt för juridiska personer kan ingå i en koncern...”

7. Moderbolaget kan i princip fritt bestämma vilken krets som ska omfattas av konsolideringen och med andra ord bestämma vilka bolag som ska ingå i ”skatteintegreringen”. Enligt beslutet om hänskjutande framgår dock av ordalydelsen i artikel 223A CGI att moderbolaget i en koncern vid fastställandet av koncernens omfattning kan ta med ett bolag som endast ägs indirekt, bara om det bolag genom vilket andelsinnehavet ägs självt är medlem i koncernen och därmed är skattskyldigt i Frankrike till inkomstskatt för juridiska personer.

8. I artikel 223 B CGI föreskrivs att ”det totala resultatet fastställs av moderbolaget genom algebraisk addition av resultaten i vart och ett av koncernbolagen, vilka fastställs enligt allmänrättsliga villkor eller enligt de metoder som föreskrivs i artikel 217bis. ...”.

9. Av beslutet om hänskjutande framgår att artikel 223B, 223D och 223F CGI är avsedda att neutralisera åtgärder som vidtas inom koncernen, såsom reserveringar för osäkra fordringar eller för risker mellan koncernbolagen, överlåtelser av fordringar eller subventioner inom koncernen, reserveringar för värdenedgångar på andelsinnehav i andra koncernbolag samt överföringar av anläggningstillgångar.

III — De faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen

10. Klaganden i målet vid den nationella domstolen, Société Papillon (nedan kallat Papillon), är ett bolag med säte i Frankrike. Papillon äger 100 procent av kapitalet i det nederländska bolaget Artist Performance and Communication (APC) BV (nedan kallat APC). APC äger i sin tur 99,99 procent av andelarna i SARL Kiron (nedan kallat Kiron), som har sitt säte i Frankrike. Kiron äger flera franska bolag.

11. Från den första januari 1989 valde Papillon modellen med ”skatteintegrering”. Papillon övertog ledningen i koncernen och inlemmade Kiron och flera av Kirons dotterbolag i densamma. Skattemyndigheten beslutade dock i efterhand att systemet med ”skatteintegrering” inte fick tillämpas. Som grund för detta angavs att Papillon inte kan bilda någon koncern med bolag som innehas indirekt via ett bolag med säte i Nederländerna, eftersom sistnämnda bolag inte är skattskyldigt i Frankrike till inkomstskatt för juridiska personer och alltså inte självt kan ingå i ”skatteintegreringen”. Papillon beskattades därmed för sin egen vinst utan möjlighet att utnyttja ”skatteintegreringen” för utjämning av vinsten mot resultaten i övriga koncernbolag.

12. Papillon överklagade besluten om eftertaxering avseende inkomstskatt för juridiska personer för tre år samt därtill påförda skattetillägg. Tribunal administratif de Paris [4] ogillade Papillons överklagande i dom av den 9 februari 2004, förutom i den del den fastställde att det saknades anledning att döma i saken till följd av att skatten satts ned under förfarandet. Cour administrative d’appel de Paris [5] beslutade – efter att ha fastställt att det saknades anledning att döma i saken till den del ytterligare nedsättning av skatten beviljats under förfarandet – om ännu en nedsättning av skatten och påförda skattetillägg, men ogillade i övrigt Papillons talan i andra instans.

13. Papillon överklagade i mål om kassationstalan den dom, som meddelats av Cour administrative d’appel de Paris, till Conseil d’État som är den domstol som har hänskjutit målet till EG-domstolen.

IV — Begäran om förhandsavgörande

14. I dom av den 10 juli 2007, vilken inkom till domstolen den 12 september 2007, har Conseil d’État vilandeförklarat målet och ställt följande frågor för förhandsavgörande:

4 — Paris’ förvaltningsdomstol i första instans.
5 — Paris’ förvaltningsdomstol i andra instans.

”1) Innebär det faktum att det system som föreskrivs i artikel 223 A och följande artiklar i Code général des impôts inte erbjuder möjlighet att i en skattemässigt integrerad koncern inkludera ett dotterdotterbolag till ett moderbolag när dotterdotterbolaget ägs via ett dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat i Europeiska gemenskapen och inte bedriver någon verksamhet i Frankrike, och därför inte är skattskyldigt där till inkomstskatt för juridiska personer, varför det inte kan ingå i koncernen, en restriktion av etableringsfriheten på grund av de skattemässiga konsekvenserna av moderbolagets val att äga dotterdotterbolaget via ett franskt dotterbolag eller via ett i en annan medlemsstat hemmahörande dotterbolag, i den mån den skattefördel som uppnås genom systemet med ’skatteintegrering’ inverkar på beskattningen av koncernens moderbolag, som kan kvitta vinster och förluster som redovisats av samtliga integrerade bolag i koncernen och utnyttja den skattemässiga neutraliseringen av koncerninterna operationer?

2) Om den första frågan besvaras jakande: kan en sådan inskränkning rättfärdigas antingen av behovet av att upprätthålla det inre sammanhanget i systemet med ’skatteintegrering’, bland annat mekanismen för skattemässig neutralisering av koncerninterna operationer, med hänsyn till konsekvenserna av ett system där ett i en annan medlemsstat hemmahörande dotterbolag anses tillhöra koncernen enbart med avseende på villkoret om indirekt ägande av dotterdotterbolaget, men samtidigt inte omfattas av bestämmelserna rörande koncerner eftersom det inte är skattskyldigt i Frankrike, eller av andra tvingande hänsyn till allmänintresset?”

15. I förfarandet vid domstolen har Papillon, den franska, den nederländska och den tyska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission yttrat sig skriftligen och muntligen. Dessutom har den spanska regeringen yttrat sig muntligen.

V — Rättslig bedömning

16. Den hänskjutande domstolen har ställt sina två tolkningsfrågor för att få klarhet i huruvida de omtvistade franska bestämmelserna utgör en inskränkning av etableringsfriheten och, för det fall en inskränkning föreligger, huruvida denna kan rättfärdigas.

A — *Inledande anmärkningar*

17. De omtvistade bestämmelserna avser beskattning av bolag och således en direkt skatt. Såtillvida ska det inledningsvis påminnas om domstolens fasta rättspraxis enligt vilken frågor om direkta skatter i och för sig inte faller inom medlemsstaternas behörighetsområde, men dessa är inte desto mindre skyldiga att iaktta gemenskapsrätten vid utövandet av sin behörighet. [6]

18. Det kan vidare konstateras att den hänskjutande domstolen på goda grunder utgått ifrån att omständigheterna i förevarande mål omfattas av tillämpningsområdet för etableringsrätten, artikel 43 EG, och inte av tillämpningsområdet för fri rörlighet för kapital, artikel 56.1 EG.

19. Frågan huruvida en nationell lagstiftning omfattas av någon av de fria rörligheterna besvaras med hjälp av ändamålet med den aktuella lagstiftningen. [7]

20. Nationella bestämmelser som endast är tillämpliga på sådana andelsinnehav som gör det möjligt att utöva ett bestämmande inflytande på bolagets beslut och dess verksamhet faller i enlighet därmed under etableringsfriheten. [8] Såtillvida rör lagstiftning som endast avser koncerninterna förhållanden företrädesvis etableringsfriheten. [9] Om sådana bestämmelser samtidigt inverkar på den fria rörligheten för kapital rättfärdigar inte detta någon självständig prövning av artikel 56 EG och följande artiklar, eftersom dessa verkningar endast utgör en oundviklig följd av en eventuell inskränkning av etableringsfriheten. [10]

21. I enlighet därmed är i förevarande fall endast etableringsfriheten tillämplig. Ty enligt de omtvistade bestämmelserna aktualiseras en skatteintegrering bara för sådana bolag vars kapital till minst 95 procent ägs direkt eller indirekt av moderbolaget. En så stor andel möjliggör utövandet av ett säkert och avgörande inflytande på de innehavda bolagen.

6 — Jämför bland annat dom av den 26 juni 2008 i mål C-284/06, Burda (REG 2008, s. I-4571), punkt 66, av den 18 juli 2007 i målet Oy AA (ovan fotnot 2), punkt 18, dom av den 12 december 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (REG 2006, s. I-11673), punkt 35, och av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (REG 2006, s. I-7995), punkt 40.

7 — Jämför bland annat dom av den 24 maj 2007 i mål C-157/05, Holböck (REG 2007, s. I-4051), punkterna 22 och 23, av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (REG 2007, s. I-2107), punkterna 26–34, och av den 3 oktober 2006 i mål C-452/04, Fidium Finanz (REG 2006, s. I-9521), punkterna 34 och 44–49.

8 — Domen i målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (ovan fotnot 6), punkterna 31 och 32, i målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (ovan fotnot 7), punkt 27, Oy AA (ovan fotnot 6), punkt 20, av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y (REG 2002, s. I-10829), punkt 37, samt av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars (REG 2000, s. I-2787), punkt 22.

9 — Dom av den 26 juni 2008 i mål C-284/06, Burda, punkt 68, av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation (REG 2006, s. I-11753), punkt 118, samt domarna i målen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (ovan fotnot 7), punkt 33, och Oy AA (ovan fotnot 2), punkt 23.

10 — Domarna i målen Oy AA (ovan fotnot 2), punkt 24, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (ovan fotnot 6), punkt 33, och Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (ovan fotnot 7), punkt 34.

B — *Inskränkningar av etableringsfriheten*

22. Med etableringsfriheten följer rätten för bolag som bildats enligt en medlemsstats rättsordning, och som har sitt stadgeenliga säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom Europeiska gemenskapen, att utöva verksamhet i andra medlemsstater genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor. [11]

23. Även om syftet med EG-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet enligt ordalydelsen är att säkerställa nationell behandling i den mottagande staten, utgör dessa bestämmelser samtidigt ett förbud för ursprungsmedlemsstaten att förhindra att en av dess medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning etablerar sig i en annan medlemsstat. [12]

24. För klarhetens skull ska det upprepas att den hänskjutande domstolen inte har frågat huruvida en inskränkning av etableringsfriheten föreligger genom att det nederländska dotterbolaget inte får ingå i ”skatteintegreringen”. Föremålet för begäran om förhandsavgörande rör i stället frågan huruvida det faktum, att ett franskt moderbolag med sina franska dotterdotterbolag inte kan upprätta någon ”skatteintegrering” när ett i landet ej hemmahörande dotterbolag har placerats mellan dessa bolag, utgör en inskränkning.

25. Som framgår av tolkningsfrågan leder lagstiftningen om ”skatteintegrering”, genom möjligheten att kvitta vinster och förluster i samtliga bolag, till en skattefördel vid beskattningen av moderbolaget. Genom denna kvittning kan nämligen koncernen utnyttja förluster i vissa bolag direkt, även om det berörda bolaget självt inte redovisar vinst. Utan integreringen skulle en sådan förlust endast kunna sparas och utnyttjas under senare beskattningsår.

26. Enligt bestämmelserna i artikel 223 A och följande artiklar i CGI beviljas dock inte denna skattefördel när det franska moderbolaget genom utövande av sin etableringsrätt äger sitt i Frankrike likaledes hemmahörande dotterdotterbolag via ett i en annan medlemsstat hemmahörande dotterbolag som inte bedriver någon verksamhet i Frankrike.

27. Tillämpningen av systemet med ”skatteintegrering” fordrar nämligen att två förutsättningar är uppfyllda. För det första kan bolag i vilka moderbolaget äger en indirekt andel endast inkluderas i ”skatteintegreringen” om andelen ägs via ett dotterbolag som självt ingår i ”skatteintegreringen”. Det

11 — Se dom av den 15 maj 2008 i mål C-414/06, Lidl Belgium (REG 2008, s. I-3601), punkt 18, av den 23 februari 2006 i mål C-471/04, Keller Holding (REG 2006, s. I-2107), punkt 29, av den 14 december 2000 i mål C-141/99, AMID (REG 2000, s. I-11619), punkt 20, och av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN (REG 1999, s. I-6161), punkt 35.

12 — Domen i målet Lidl Belgium (ovan fotnot 11), punkt 19, dom av den 6 december 2007 i mål C-298/05, Columbus Container Services, punkt 33, och av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI (REG 1998, s. I-4695), punkt 21.

måste alltså föreligga en ”*oavbruten kedja*” av andelsinnehav. För det andra får endast sådana bolag som är skattskyldiga till fransk inkomstskatt för juridiska personer ingå i integreringen.

28. Ett franskt moderbolag som äger sina dotterdotterbolag via ett i landet ej hemmahörande dotterbolag kan därmed aldrig uppfylla förutsättningarna för en ”skatteintegrering”. Eftersom det i landet ej hemmahörande dotterbolaget inte är skattskyldigt till fransk inkomstskatt för juridiska personer kan det självt aldrig ingå i ”skatteintegreringen”. Därmed uppfyller moder- och dotterdotterbolag i princip inte heller den första förutsättningen. Genom inskjutandet av det i landet ej hemmahörande dotterbolaget bildar de inte någon ”*oavbruten kedja*”.

29. Däremot har ett franskt moderbolag möjlighet att med sina franska dotterdotterbolag bilda en skatteintegrering om dotterbolaget är hemmahörande i Frankrike.

30. De i målet vid den nationella domstolen omtvistade bestämmelserna leder därför i fråga om möjligheten att välja en ”skatteintegrering” till en skillnad i behandlingen beroende på om moderbolaget äger sina indirekta andelsinnehav via ett i landet hemmahörande eller ett i landet ej hemmahörande dotterbolag.

31. Den nederländska regeringen har visserligen med rätta hänvisat till att förutsättningen i form av en ”oavbruten kedja” även gäller för rena franska konstellationer. Men ett franskt moderbolag som äger sina dotterdotterbolag via ett franskt dotterbolag kan fritt välja att även inkludera dotterbolaget i skatteintegreringen och därmed sluta kedjan. Om moderbolaget äger dotterdotterbolagen via ett i landet ej hemmahörande dotterbolag saknas däremot i princip möjlighet att sluta ägandekedjan genom inkluderande av dotterbolaget. Dotterbolaget kan då nämligen inte integreras eftersom det inte är skattskyldigt i Frankrike till inkomstskatt för juridiska personer.

32. Den nederländska regeringen anser på grund härav att inskränkningen inte följer av kravet på en ”oavbruten kedja”, utan snarare av det faktum att ett i landet ej hemmahörande bolag inte får inkluderas i skatteintegreringen.

33. Även av kriteriet avseende den ”oavbrutna kedjan” följer emellertid en nackdel för franska bolag som äger andelsinnehav via utländska bolag. Och det är endast detta – vilket påpekats strax ovan – som utgör föremål för tolkningsfrågan. Normalt är det nämligen bara franska moderbolag med utländska dotterbolag som kommer i den situationen att de får begära koncernbeskatt-

ning med uteslutande av dotterbolaget, eftersom utländska dotterbolag redan från börja är uteslutna. Helt inhemska koncerner kan däremot utan vidare bilda en ”oavbruten kedja”.

34. Den franska regeringen anser att de båda situationerna som genom de franska bestämmelserna behandlas olika inte är jämförbara. Den har till stöd för denna uppfattning hänvisat till att i ett fall som det i målet vid den nationella domstolen är dotterbolaget hemmahörande i utlandet och alltså inte skattskyldigt i Frankrike till inkomstskatt för juridiska personer.

35. Argumentet att de båda situationerna inte är jämförbara kan dock inte endast grundas på att dotterbolaget – genom vilket andelsinnehavet ägs – inte har sitt säte i Frankrike. Skulle nämligen en medlemsstat efter eget godtycke kunna grunda en skillnad i behandling uteslutande på det faktum att ett bolag har sitt säte i en annan medlemsstat, vore bestämmelserna om etableringsfrihet meningslösa. [13]

36. Endast den omständigheten att dotterbolaget inte är skattskyldigt i Frankrike till inkomstskatt för juridiska personer, då det har sitt säte i Nederländerna, innebär alltså inte att situationerna inte är jämförbara. Avgörande är snarare huruvida de båda konstellationerna är jämförbara med hänsyn till det ändamål som eftersträvas med de franska bestämmelserna om koncernbeskattning. [14]

37. Ändamålet med de omtvistade bestämmelserna är att en koncern bestående av moder- och dotterbolag i möjligaste mån ska likställas med ett företag med flera driftställen. För detta ges möjligheten att konsolidera de enskilda bolagsresultaten. Ett franskt moderbolag, som önskar konsolidera med sina franska dotterdotterbolag har detta intresse oberoende av huruvida det äger dessa bolag via ett i landet hemmahörande eller ett i landet ej hemmahörande dotterbolag. De båda situationerna är följaktligen jämförbara.

38. Sammanfattningsvis ska det på denna punkt konstateras att enligt de franska bestämmelserna är den skattemässiga situationen för ett moderbolag som äger sina dotterdotterbolag via ett i utlandet hemmahörande dotterbolag, mindre förmånlig än situationen för ett moderbolag som äger sina dotterdotterbolag via ett i landet hemmahörande dotterbolag. Beroende på hur moderbolaget väljer att äga sina dotterdotterbolag – via ett franskt eller ett i landet ej hemmahörande dotterbolag – kan alltså skattemässiga nackdelar uppstå.

13 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 mars 2001 i mål C-397/98, Metallgesellschaft m.fl. (REG 2001, s. I-1727), punkt 42, och av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike (REG 1986, s. 273; svensk specialutgåva, volym 8, s. 389), punkt 18.

14 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Oy AA (ovan fotnot 2), punkt 38, och domen i målet Metallgesellschaft (ovan fotnot 13), punkt 60.

39. Denna skillnad i behandling som görs utifrån den ort till vilken dotterbolaget förlagt sitt säte utgör en inskränkning av etableringsfriheten, eftersom den innebär att utövandet av etableringsfriheten blir mindre attraktivt och att moderbolaget därmed kan komma att avstå från att förvärva, bilda eller bibehålla ett dotterbolag i en annan medlemsstat. [15]

C — *Rättfärdigande av inskränkningen*

40. En inskränkning av etableringsfriheten är bara tillåten om den motiveras 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. [16]

1. Säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna

41. Enligt den tyska och den nederländska regeringen kan en inskränkning av etableringsfriheten som följer av de franska bestämmelserna rättfärdigas av behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Dessutom är det nödvändigt att förhindra dels att förluster beaktas mer än en gång, dels risken för skatteflykt.

42. Dessa grunder för rättfärdigande godtogs av domstolen i dess dom i målet Marks & Spencer. [17] I denna dom och i de domar som följt på denna har dock frågan avsett möjligheten att beakta förluster och vinster i en gränsöverskridande kontext.

43. Situationen i förevarande fall skiljer sig från situationerna i nyssnämnda mål. Den hänskjutande domstolens frågor rör nämligen inte huruvida det nederländska bolaget ska få ingå i systemet med skatteintegrering – det vill säga om även detta bolags vinster och förluster ska tas med vid den skattemässiga konsolideringen. Såtillvida är det tveklöst uppdelningen av medlemsstaternas beskattningsrätt och de dubbla förlustavdragen som aktualiseras som grunder för rättfärdigande.

15 — Se, för ett liknande resonemang, bland annat domen i målet Lidl Belgium (ovan fotnot 11), punkt 25.

16 — Jämför domarna i målen Lidl Belgium (ovan fotnot 11), punkt 27, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (ovan fotnot 7), punkt 64, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (ovan fotnot 6), punkt 47, samt domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 3), punkt 35.

17 — Domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 3), punkt 51. När det gäller frågan huruvida samtliga dessa tre grunder för rättfärdigande måste föreligga för att en inskränkning ska kunna rättfärdigas, är svaret nej enligt domen i målet Lidl Belgium (ovan fotnot 11), punkt 40, och enligt punkt 18 i generaladvokaten Sharpstons förslag till avgörande av den 14 februari 2008 i samma mål.

44. Den tyska och den nederländska regeringen anser det vara lämpligt att i förevarande fall härefter pröva huruvida skatteintegreringen också ska tillåtas i en gränsöverskridande kontext. De undersöker huruvida etableringsfriheten principiellt fordrar att även det nederländska dotterbolaget ska tas med i skatteintegreringen. För att besvara de egentliga tolkningsfrågorna ger dock en sådan undersökning inte något avgörande svar. Föremålet för tolkningsfrågan är nämligen snarare huruvida det strider mot etableringsfriheten att de franska bestämmelserna inte tillåter någon skatteintegrering mellan två franska bolag mellan vilka ett i landet ej hemmahörande bolag har placerats. Det i landet ej hemmahörande bolaget ska alltså inte självt tas med i skatteintegreringen utan endast utgöra en länk mellan moderbolaget och dotterdotterbolagen.

45. Då i förevarande fall det i landet ej hemmahörande bolaget inte ska tas med i skatteintegreringen framträder inte direkt något problem avseende uppdelningen av beskattningsrätten mellan olika medlemsstater. Det synes i förevarande fall inte finns något stöd för att vinster eller förluster i det nederländska bolaget ska beaktas i en gränsöverskridande kontext i Frankrike.

46. Framför allt ska inte det nederländska bolaget tas med i skatteintegreringen i Frankrike. Någon risk för dubbla förlustavdrag i den mening som avsågs i domen i målet Marks & Spencer föreligger alltså inte. När det i domstolens hittillsvarande rättspraxis har varit fråga om att förhindra dubbla förlustavdrag har det varit fråga om att avdrag medges för en och samma förlust i två olika medlemsstater. Detta är också konsekvent, eftersom grunden för rättfärdigande i form av att dubbla förlustavdrag ska undvikas står i nära samband med fördelningen av beskattningsrätten. [18] Det rör sig alltså härvidlag om att en och samma förlust dras av i två olika beskattningsjurisdiktioner. I förevarande mål har den franska regeringen dock bara åberopat risken för att förluster i franska bolag skulle kunna bli föremål för flera avdrag i Frankrike.

47. Då det i förevarande fall inte alls är fråga om någon skatteintegrering av det nederländska bolaget finns heller inte något stöd för att de omtvistade bestämmelserna är nödvändiga för att förhindra skatteflykt.

48. Så här långt kan det alltså konstateras att det inte har anförts något som visar att de omtvistade bestämmelserna kan rättfärdigas med hänsyn till fördelningen av beskattningsrätten, förhindrandet av dubbla förlustavdrag eller förhindrandet av skatteflykt. Den hänskjutande domstolen samt den franska och den spanska regeringen har inte heller – och detta helt korrekt – främst åberopat dessa grunder för rättfärdigande utan har i stället hänvisat till behovet av att upprätthålla

18 — Jämför mitt förslag till avgörande av den 12 september 2006 i målet Oy AA (ovan fotnot 2), punkt 54.

skattesystemets inre sammanhang som en möjlig grund för rättfärdigande.

2. Skattesystemets inre sammanhang

49. Den franska regeringen har åberopat att de omtvistade bestämmelserna behövs för att upprätthålla det inre sammanhanget i systemet med ”skatteintegrering”. Nämnda regering har hävdat att systemet med ”skatteintegrering” avser bolagens skattemässiga konsolidering. Som kompensation för detta föreskrivs dock att vissa åtgärder mellan koncernbolagen enligt artiklarna 223 B, 223 D och 223 F CGI ska kompenseras. Om ett i landet ej hemmahörande bolag placeras i kedjan av integrerade bolag leder detta i motsvarande mån till att åtgärder inom koncernen inte kan neutraliseras, och det leder exempelvis även till en risk för flerfaldiga avdrag för förluster vid fastställandet av koncernresultatet.

50. Domstolen har i princip godtagit att behovet av att säkerställa upprätthållandet av ett skattesystems inre sammanhang kan rättfärdiga en begränsning av utövandet av de i fördraget garanterade grundläggande friheterna. [19] Domstolen tillämpar dock denna grund för rättfärdigande mycket restriktivt, varför det ibland till och med har antagits att den har övergivit denna grund för rättfärdigande. Nämnda grund har dock prövats av domstolen även i senare mål. [20]

51. Som förutsättning för att denna grund för rättfärdigande ska vara tillämplig har domstolen fordrat att det måste finnas ett omedelbart samband mellan den berörda skattefördelen och kompensationen för denna genom ett visst skatteuttag. [21] Med hänsyn till det ändamål som eftersträvas med den ifrågavarande skattelagstiftningen ska sambandets omedelbarhet dessutom visas på de berörda skattskyldiga personernas nivå genom en strikt överensstämmelse mellan det som får dras av och det som beskattas. [22]

52. Den ytterligare förutsättningen, att lättnaden i beskattning och skatteuttaget ska avse en och samma skattskyldiga person, [23] synes domstolen ha övergett i och med domen i målet Manninen. [24] För övrigt torde detta

19 — Dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, 1992, Bachmann (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, tillägg, s. 31), punkt 28, och av den 28 januari 1992 i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien (REG 1992, s. I-305), punkt 21. Se även dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen (REG 2004, s. I-7477), punkt 42, och av den 23 februari 2006 i målet Keller Holding (ovan fotnot 11), punkt 40.

20 — Dom av den 28 februari 2008 i mål C-293/06, Deutsche Shell (REG 2008, s. I-1129), punkt 37, av den 8 november 2007 i mål C-379/05 (REG 2007, s. I-9569), punkt 46, av den 11 oktober 2007 i mål C-443/06, Hollmann (REG 2007, s. I-8491), punkt 56, och domen i målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (ovan fotnot 7), punkt 68.

21 — Dom av den 14 november 1995 i mål C-484/93, Svensson och Gustavsson (REG 1995, s. I-3955), punkt 18, och domen i målet ICI (ovan fotnot 12), punkt 29. Jämför även domarna i målen Manninen (ovan fotnot 19), punkt 42, Keller Holding (ovan fotnot 11), punkt 40, och de i fotnoterna 19 och 20 anförda målen.

22 — Domen i målet Deutsche Shell (ovan fotnot 20), punkt 39 och där förekommande hänvisning till dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx (REG 1995, s. I-2493), punkt 24.

23 — För kritik mot tidigare rättspraxis, se mitt förslag till avgörande av den 18 mars 2004 i målet Manninen (ovan fotnot 19), punkt 53 och följande punkter.

24 — Denna bedömning delades av generaladvokaten Geelhoed i dennes förslag till avgörande av den 29 juni 2006 i målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (ovan fotnot 7), punkt 88.

ytterligare kriterium likväl vara uppfyllt i förevarande fall, eftersom det skulle innebära en konstlad uppdelning att inte anse bolagen i en koncern – vilka ju strävar just efter att behandlas som en skattemässig enhet – utgöra en och samma skattskyldiga person i den mening som avses i nämnda rättspraxis.

53. Som generaladvokaten Poiares Maduro med rätta konstaterade i sitt förslag till avgörande i målet Marks & Spencer, beaktas nationella skattesystems inre sammanhang i syfte att säkerställa helheten i dessa system, vilka det åligger medlemsstaterna att utforma, så länge dessa inte inkräktar på den inre marknaden i större omfattning än vad som krävs. [25] Skattesystemets inre sammanhang ska i enlighet därmed först och främst bedömas med hänsyn till ändamålet med den ifrågavarande skattelagstiftningen och dess systematik. [26]

54. Ändamålet med de franska bestämmelserna för ”skatteintegrering” är att verkan av koncernbildningen neutraliseras i skattemässigt hänseende, vilket med andra ord innebär att den ska jämställas med ett företag som har flera driftställen. Fördelen består i att koncernbolagens resultat konsolideras, varigenom alla vinster och förluster i de enskilda bolagen räknas samman på moderbolagsnivå och bildar beskattningsunderlag efter nämnda konsolidering. Koncernen ska dock inte erhålla några längre gående fördelar än så, vilket innebär att konsolideringen inte får leda till att koncernen medges avdrag flera gånger för en och samma förlust. Ett krav för denna konsolidering är enligt de franska bestämmelserna därför att det kan säkerställas att en och samma förlust inte kan dras av flera gånger inom koncernen. Ett dubbelt förlustavdrag skulle strida mot det neutralitetsändamål som eftersträvas med lagstiftningen. För att förhindra detta föreskrivs i den franska lagstiftningen att vissa operationer ska neutraliseras.

55. Den franska regeringen har bland annat gett följande exempel för att illustrera dessa neutralitetsåtgärder. Ett dotterdotterbolag redovisar förlust. Detta leder till att dotterbolaget gör en reservering för värdenedgången på andelsinnehavet i dotterdotterbolaget. Moderbolaget å sin sida gör till följd härav i sin tur en reservering för värdenedgången på sitt andelsinnehav i dotterbolaget. Det finns alltså en förlust i dotterdotterbolaget som föranleder en reservering i såväl dotter- som moderbolaget Om nu moder- och dotterbolaget bildar en skatteintegrering kommer denna förlust att beaktas två gånger genom konsolideringen av resultaten. Först som en omedelbar förlust för dotterbolaget varpå samma förlust beaktas ytterligare en gång i form av en reservering på grund av en förlust för moderbolaget avseende dess dotterbolag.

56. För att detta dubbla förlustavdrag ska förhindras föreskrivs vissa neutraliseringsåtgärder i de franska bestämmelserna om ”skatteintegrering”. Dessa leder enligt regeringen till att förlusten i ett fall som det i det ovan angivna exemplet endast beaktas en gång. Om ett i landet ej hemmahörande

25 — Förslag till avgörande av generaladvokaten Poiares Maduro av den 7 april 2005 i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 3), punkt 66.

26 — Förslag till avgörande i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 3), punkt 71.

dotterbolag har placerats mellan moderbolaget och dess dotterdotterbolag blir det däremot fråga om dubbla förlustavdrag: först i form av en direkt förlust i dotterdotterbolaget och därefter ytterligare en gång i form av nedskrivningen motsvarande värdeminskningen på moderbolagets andelsinnehav. Det i landet ej hemmahörande dotterbolaget ingår nämligen inte i koncernen vilket medför att transaktionerna inte kan neutraliseras.

57. Så långt kan det alltså konstateras att ändamålet med de franska bestämmelserna om ”skatteintegrering” och deras systematik fordrar att vissa åtgärder inom koncernen neutraliseras innan resultatet konsolideras. Frågan är dock om det också föreligger ett indirekt samband mellan den skattefördel som koncernbeskattningen utgör, och den kompensation för denna fördel som sker genom ett skatteuttag i den mening som avses i domstolens rättspraxis.

58. Domstolen slog i sin dom i målet Bachmann fast att det förelåg ett omedelbart samband mellan den skattemässiga avdragsrätten för försäkringspremier och beskattningen av de belopp som försäkringsföretaget var skyldigt att betala ut vid uppfyllandet av det berörda försäkringsavtalet. Eftersom Hanns-Martin Bachmann hade tecknat ett försäkringsavtal i Tyskland, och utfallande försäkringsbelopp inte skulle komma att beskattas i Belgien, var de belgiska skattemyndigheternas beslut att neka skattemässigt avdrag för försäkringspremierna rättfärdigat.

59. I de mål som hittills avgjorts och där upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang var den viktigaste rättfärdigandegrunden har nackdelen i detta avseende bestått av ett kompensationsuttag, det vill säga en beskattning. I förevarande konstellation består nackdelen däremot av neutraliseringen av vissa transaktioner inom koncernen. Här kan det inte vara tal om ett skatteuttag i snäv bemärkelse, eftersom det i neutraliseringsbestämmelserna inte föreskrivs något om påförande av skatt. Likafullt innehåller bestämmelserna en skattemässig nackdel i det att vissa åtgärder, såsom nedskrivningar för det minskade värdet på andelsinnehav, i motsats till en isolerad taxering av ett bolag inte beaktas. Mellan neutraliseringsbestämmelserna och skatteintegreringen finns också ett omedelbart samband, eftersom en konsolidering av de olika koncernbolagens resultat nämligen tillåts bara om det samtidigt kan säkerställas att det eftersträvade ändamålet inte förfelas genom att vissa förluster beaktas flera gånger.

60. Således kan en bestämmelse som ska förhindra att en förlust beaktas flera gånger i princip rättfärdigas av behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

61. De franska bestämmelserna måste dock även vara förenliga med proportionalitetsprincipen.

62. Det får framför allt inte vara så att flerfaldiga avdrag för förluster kan förhindras med mindre långtgående medel. Det måste alltså vara klarlagt att det i en konstellation där ett i landet ej hemmahörande dotterbolag har placerats mellan moder- och dotterdotterbolag inte är möjligt att neutralisera vissa handlingar, på sätt som sker i en rent fransk konstellation, till förhindrande av flerfaldiga avdrag för förluster. Ett mindre ingripande medel vore att neutralisera de ifrågavarande handlandena på precis samma sätt som när det är fråga om rent franska förhållanden.

63. Frankrike har visserligen hänvisat till olika praktiska problem som uppkommer när det i det fallet att ett i landet ej hemmahörande bolag har placerats mellan moder- och dotterdotterbolag ska fastställas huruvida dubbla förlustavdrag aktualiseras. Sådana dubbla förlustavdrag är enligt regeringen inte lätta att identifiera, eftersom belopp avseende reserveringar normalt sett inte överensstämmer med beloppet avseende dotterbolagets förlust. Dessutom är det inte utan vidare möjligt att identifiera exakt vad en reservering avser. För att kunna säkerställa detta fordras lagändringar.

64. Det ska i detta hänseende för det första påpekas att praktiska svårigheter i sig inte kan rättfärdiga ett åsidosättande av en genom fördraget säkerställd frihet. [27]

65. För det andra ger gemenskapsrätten medlemsstaterna en möjlighet – till vilken kommissionen har hänvisat – att genom direktiv 77/799/EEG [28] från de behöriga myndigheterna i de andra medlemsstaterna begära all information som kan möjliggöra en riktig beskattning av inkomst för juridiska personer.

66. Därutöver ska det konstateras att berörda skattemyndigheter har möjlighet att från moderbolaget begära de underlag som myndigheterna anser vara nödvändiga för bedömningen av huruvida moderbolagets reserveringar för nedskrivningar det minskade värdet på andelsinnehavet – via reserveringar som gjorts av det mellan moder- och dotterdotterbolagen placerade dotterbolaget – kan föras tillbaka på en förlust i dotterdotterbolaget. [29]

27 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 september 2006 i mål C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer (REG 2006, s. I-8203), punkt 48, av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike (REG 2004, s. I-2229), punkt 30, domen i målet Test Claimants in FII Group Litigation (ovan fotnot 9), punkterna 155–157, samt generaladvokaten Sharpstons förslag till avgörande av den 14 februari 2008 i målet Lidl Belgium (ovan fotnot 11), punkt 31.

28 — Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64).

29 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 mars 2007 i mål C-347/04, Rewe Zentralfinanz (REG 2007, s. I-2647), punkt 57, domen i målet Centro di Musicologia Stauffer (ovan fotnot 27), punkt 49, av den 11 oktober 2007 i mål C-451/05, ELISA (REG 2007, s. I-8251), punkt 95, samt dom av den 30 januari 2007 i mål C-150/04, kommissionen mot Danmark (REG 2007, s. I-1163), punkt 54. I domen i målet Rewe hänvisas särskilt till att ett moderbolag torde befinna sig i en sådan situation att det kan begära erforderligt underlag direkt från sitt dotterbolag.

67. På grundval av den information som domstolen nu har att tillgå är det synnerligen tveksamt huruvida det totala förbudet mot skatteintegrering mellan moder- och dotterdotterbolag som gäller när andelsinnehavet ägs via ett i landet ej hemmahörande dotterbolag utgör den minst ingripande metoden för att förhindra dubbla förlustavdrag och därmed för att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. Följaktligen ankommer det på den hänskjutande domstolen att slutgiltigt avgöra huruvida det eftersträvade ändamålet, det vill säga att förhindra att dubbla förlustavdrag medges inom ramen för en skatteintegrering, också i gränsöverskridande situationer kan åstadkommas med mindre ingripande åtgärder för neutralisering.

VI — Förslag till avgörande

68. Mot bakgrund av vad som anförts ovan föreslår jag att domstolen besvarar de tolkningsfrågor som ställts enligt följande:

1. En sådan nationell lagstiftning som den franska ”skatteintegreringen” enligt 223 A och följande artiklar i Code général des impôts, enligt vilken ett franskt moderbolag kan bilda en skattemässig integrering med sitt dotterdotterbolag endast om det äger detta dotterdotterbolag via ett franskt dotterbolag och inte via ett i landet ej hemmahörande dotterbolag, utgör en inskränkning av etableringsfriheten.

2. Denna inskränkning kan rättfärdigas av behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, om uteslutandet är ägnat att vid konsolideringen av resultaten i moder- och dotterdotterbolaget förhindra dubbla förlustavdrag och inskränkningen inte går utöver vad som krävs för att uppnå detta ändamål.