FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT JULIANE KOKOTT

fremsat den 12. september 2006 [1]

I — Indledning

1. Den foreliggende præjudicielle anmodning, som er indgivet af Korkein hallinto-oikeus (Finlands øverste forvaltningsdomstol), vedrører bestemmelserne i Konserniavutuksesta verotuksessa annettu laki (lov om koncernbidrag ved beskatningen, herefter »koncernbidragsloven«). I henhold til denne lov forstås ved koncernbidrag bidrag, der inden for en koncern enten ydes af et moderselskab til et datterselskab eller af et datterselskab til et moderselskab. Koncernbidrag fradrages i den skattepligtige erhvervsindkomst for det selskab, der har ydet bidraget, og anses for skattepligtig erhvervsindkomst for det selskab, der har modtaget bidraget. Det er dog kun koncernbidrag mellem indenlandske aktieselskaber, der godkendes som fradragsberettigede.

2. Grundtanken i denne finske ordning er at ligestille koncerner bestående af moder- og datterselskaber med virksomheder med flere faste driftssteder. Med henblik herpå skal et koncernbidrag, som selskaber inden for samme koncern yder hinanden, kun beskattes en enkelt gang, idet bidraget fradrages i den skattepligtige indkomst hos det selskab, der yder bidraget, og tillægges den skattepligtige indkomst hos det selskab, der modtager bidraget.

3. Denne skattemæssige behandling af koncernbidraget giver derfor navnlig mulighed for at anvende et koncernselskabs overskud, der i sig selv kan beskattes, til dækning af et underskud i et andet koncernselskab og derigennem undgå en beskatning af overskuddet.

4. Derfor kan den foreliggende konstellation sammenlignes med den, der lå til grund for Marks & Spencer-sagen [2]. I den pågældende sag gjorde de britiske bestemmelser det muligt inden for en koncern at »trække« et selskabs underskud over i et andet selskabs overskud for at reducere beskatningen af

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Sml. I, s. 10837.

overskuddet. Her er situationen omvendt, idet et selskabs overskud kan »trækkes« over i et andet selskabs underskud.

5. I begge tilfælde består den fællesskabsretlige problematik i, at internationale koncerner ikke nyder godt af denne skattefordel. I Marks & Spencer-sagen fandt Domstolen, at dette indebar en begrænsning af etableringsfriheden, der dog — med forbehold af det særtilfælde, at et underskud opstået i udlandet ikke på anden måde kan gøres gældende i skattemæssig henseende — var begrundet. Som begrundelse herfor anførte Domstolen en samlet betragtning baseret på tre hensyn: at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem de forskellige berørte medlemsstater, at forhindre, at underskuddet fradrages to gange, og at forhindre skatteunddragelse.

6. I nærværende sag skal det derfor undersøges, hvorvidt de principper, som Domstolen har opstillet i Marks & Spencer-sagen, kan overføres på den foreliggende situation. Der skal i den forbindelse også tages stilling til, hvilken betydning princippet om sammenhængen i beskatningsordningen skal tillægges, hvilket Domstolen undlod i Marks & Spencer-dommen.

II — Retsforskrifter

A — *Fællesskabsbestemmelser*

7. I artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435/EØF [3] bestemmes det:

»Hvis et moderselskab eller dets faste driftssted som følge af moderselskabets forbindelse med sit datterselskab modtager overskud, der udloddes ved en anden lejlighed end i forbindelse med datterselskabets likvidation, skal moderselskabets stat og det faste driftssteds stat

— enten undlade at beskatte dette overskud, eller

— beskatte dette overskud, men give moderselskabet og det faste driftssted tilladelse til fra det skyldige skattebeløb at trække den del af den af datterselskabet og ethvert datterselskab på lavere niveau betalte selskabsskat, der vedrører dette overskud, op til det tilsvarende skyldige skattebeløb, på den betingelse,

3 — Rådets direktiv 90/435/EØF af 23.7.1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 255, s. 6), ændret ved Rådets direktiv 2003/123/EF af 22.12.2003 om ændring af direktiv 90/435/EØF (EUT 2004 L 7, s. 41).

at hvert selskab og dets datterselskab på lavere niveau opfylder kravene i artikel 2 og 3 på ethvert niveau.«

B — *De nationale bestemmelser*

8. §§ 1-5 i koncernbidragsloven (825/1986) indeholder tilsvarende følgende bestemmelser:

»§ 1. I denne lov bestemmes, hvorledes koncernbidrag ved beskatningen skal fradrages giverens indkomst og henføres til modtagerens indkomst.

§ 2. Ved koncernbidrag forstås andet bidrag end kapitalplacering, som et aktieselskab eller et andelsselskab, som driver virksomhed, betaler til et andet aktieselskab eller andelsselskab for dets virksomhed, og som ikke i henhold til Elinkeinotulon verottamisesta annettu laki (lov om beskatning af indkomst fra en erhvervsvirksomhed) (360/1968) kan fradrages indkomsten.

§ 3. Såfremt et indenlandsk aktieselskab eller andelsselskab (moderselskab) ejer mindst ni tiendedele af aktiekapitalen i et andet indenlandsk aktieselskab eller af andelene i et andet indenlandsk andelsselskab (datterselskab), kan moderselskabet i sin skattepligtige erhvervsindkomst fradrage et koncernbidrag, som er blevet betalt til datterselskabet. Det betalte koncernbidrag anses for skattepligtig erhvervsindkomst for datterselskabet.

Som »datterselskab« anses også et aktieselskab eller et andelsselskab, hvori moderselskabet sammen med et eller flere af sine datterselskaber ejer mindst ni tiendedele af aktiekapitalen, henholdsvis andelene.

Hvad der bestemmes i stk. 1, skal på tilsvarende måde anvendes på koncernbidraget, som et datterselskab har betalt til sit moderselskab eller til et andet af moderselskabets datterselskaber.

§ 4. Et koncernbidrag anses ved beskatningen for at udgøre omkostninger for giveren og indtægt for modtageren i det skatteår, i hvilket bidraget er blevet betalt.

§ 5. Den skattepligtige har kun ret til at fradrage koncernbidraget som omkostning, såfremt der er foretaget tilsvarende udgifts- og indkomstregistreringer i giverens og modtagerens bogføring.«

III — Faktiske omstændigheder og hovedsagen

9. Virksomheden Oy AA med hjemsted i Finland ejes af AA-koncernen, hvis moderselskab, AA Ltd, med hjemsted i England, indirekte via to af koncernens andre selskaber, der er hjemmehørende i Nederlandene, ejer 100% af aktierne i Oy AA [4].

10. Oy AA har, i modsætning til AA Ltd, givet overskud i de seneste år. Eftersom AA Ltd's erhvervsmæssige virksomhed også er af betydning for Oy AA, har man overvejet at støtte AA Ltd's aktivitet ved hjælp af et bidrag fra Oy AA. Oy AA har derfor til Keskusverolautakunta (Centralskattenævnet) indgivet anmodning om en forhåndsbesked vedrørende spørgsmålet, om dette bidrag udgør et koncernbidrag ifølge § 3 i koncernbidragsloven.

11. Keskusverolautakunta har i sin forhåndsbesked vedrørende skatteårene 2004 og 2005 oplyst, at et bidrag fra Oy AA til AA Ltd ikke er et koncernbidrag i henhold til koncernbidragsloven, samt at det ikke kan fradrages ved indkomstbeskatningen af Oy AA, fordi AA Ltd er et udenlandsk selskab.

4 — Selskabernes navne er anonymiseret efter anmodning fra disse.

12. Korkein hallinto-oikeus, hvorved Oy AA har anlagt sag til prøvelse af forhåndsbeskeden, har ved kendelse af 23. maj 2005 udsat sagen og forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF:

»Skal artikel 43 [EF] og 56 [EF], under hensyn til [...] artikel 58 [EF] og Rådets direktiv 90/435/EØF [...] om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, fortolkes således, at de er til hindring for bestemmelserne i Finlands koncernbidragslov, hvori det er en betingelse for at kunne fradrage koncernbidraget ved beskatningen, at både koncernbidragets giver og dets modtager er indenlandske selskaber?«

IV — Retlig bedømmelse

13. Indledningsvis bemærkes, at direktiv 90/435 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater ikke er relevant for afgørelsen i den foreliggende sag. Dette direktiv omhandler den skattemæssige behandling af udbytte, som et datterselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, udlodder til moderselskabet.

14. Det foreliggende tilfælde drejer sig imidlertid ikke om et datterselskabs udlodning af udbytte til et moderselskab, der har direkte ejerskab til datterselskabet, men om et selskabs udbetalinger udredt af dettes ubeskattede formue til et moderselskab i koncernen, der kun indirekte er medejer af selskabet. Desuden omhandler direktivet kun den skattemæssige behandling af det udloddede udbytte hos moderselskabet, men ikke de skattemæssige konsekvenser, som udlodningen har for datterselskabet.

15. Endvidere henvises til Domstolens faste retspraksis, hvorefter den direkte beskatning som sådan ganske vist ikke henhører under Fællesskabets kompetence, men medlemsstaterne dog skal udøve den kompetence, de har beholdt, under overholdelse af fællesskabsretten [5].

16. Det skal endelig anføres, at etableringsfriheden og de frie kapitalbevægelser, der begge er omfattet af det præjudicielle spørgsmål, i princippet kan finde anvendelse samtidig [6]. Som jeg anførte i forslaget til afgørelse i Bouanich-sagen [7], fortrænger den ene grundlæggende frihedsrettighed ikke den anden. Imidlertid har Domstolen i sin behandling af omstændigheder i konkrete sager, der vedrørte begge grundlæggende frihedsrettigheder, for nogles vedkommende først anvendt de frie kapitalbevægelser som målestok [8] og for andres vedkommende først anvendt etableringsfriheden som målestok [9].

17. Således bemærkede Domstolen i X og Y-dommen, at de frie kapitalbevægelser ikke kan tillægges selvstændig betydning, såfremt en bestemmelse allerede er omfattet af etableringsfrihedens anvendelsesområde, da det drejer sig om erhvervelse af en kapitalandel med afgørende indflydelse på den pågældende virksomheds beslutninger [10].

5 — Marks & Spencer-dommen, nævnt i fodnote 2, præmis 29, samt dom af 8.3.2001, forenede sager C-397/98 og C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., Sml. I, s. 1727, præmis 37, af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 19, og af 7.9.2006, sag C-470/04, N, Sml. I, s. 7409, præmis 33.

6 — Dom af 1.6.1999, sag C-302/97, Konle, Sml. I, s. 3099, præmis 22.

7 — Forslag til afgørelse af 14.7.2005, sag C-265/04, Sml. 2006 I, s. 923, punkt 71. Jf. også generaladvokat Albers forslag til afgørelse af 14.10.1999, sag C-251/98, Baars, Sml. 2000 I, s. 2787, punkt 12 ff. og den deri nævnte retspraksis, og generaladvokat Geelhoeds forslag til afgørelse af 29.6.2006, sag C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 35.

8 — Jf. f.eks. dommene vedrørende de såkaldte golden shares af 4.6.2002, sag C-367/98, Kommissionen mod Portugal, Sml. I, s. 4731, sag C-483/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4781, og sag C-503/99, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 4809, samt domme af 13.5.2003, sag C-463/00, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 4581, og sag C-98/01, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 4641. Jf. også generaladvokat Poiares Maduros forslag til afgørelse af 6.4.2006, forenede sager C-282/04 og C-283/04, Kommissionen mod Nederlandene, punkt 41.

9 — Jf. dom af 13.4.2000, sag C-251/98, Baars, Sml. I, s. 2787, af 21.11.2002, sag C-436/00, X og Y, Sml. I, s. 10829, og af 23.2.2006, sag C-471/04, Keller Holding, Sml. I, s. 2107.

10 — X og Y-dommen, nævnt i fodnote 9, præmis 37 og 66. Jf. også generaladvokat Léger i dennes forslag til afgørelse af 2.5.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, punkt 32.

18. Det forekommer mig logisk først at undersøge den grundlæggende frihedsrettighed, der hovedsageligt berøres, når man tager hensyn til formålet med den pågældende nationale bestemmelse og de faktiske omstændigheder i hovedsagen [11].

19. Tvisten i hovedsagen vedrører anvendelsen af koncernbidragsloven på en finansiel overførsel fra et selskab til et andet selskab, der indirekte ejer 100% af aktierne i det selskab, der yder bidraget. Formålet med den finansielle overførsel var ganske vist ikke at erhverve en kapitalandel. Der blev dog foretaget en overførsel fra datterselskabet til det kontrollerende moderselskab, som dermed står i forbindelse med moderselskabets udøvelse af etableringsfriheden.

20. Formålet med koncernbidraget er nemlig at udligne overskud og underskud inden for en koncern, der er opdelt i flere selskaber. Koncernstrukturen, der omfatter flere medlemsstater, er opstået gennem udøvelsen af etableringsfriheden. Sagen berører således hovedsageligt etableringsfriheden og ikke de frie kapitalbevægelser, selv om transaktionen i sin ydre form udgør en grænseoverskridende kapitalstrøm.

A — *Begrænsning af etableringsfriheden*

21. Den ret til frit at etablere sig, som sikres i artikel 43 EF, indebærer, at medlemsstaternes statsborgere har adgang til i en anden medlemsstat at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder på samme vilkår som landets egne statsborgere. I henhold til artikel 48 EF omfatter etableringsfriheden en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Det Europæiske Fællesskab, til at udøve virksomhed i den pågældende medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur [12].

22. Ifølge fast retspraksis er artikel 43 EF til hinder for enhver form for nationale regler, som ganske vist finder anvendelse uden forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, men som kan forhindre, gøre det vanskeligere eller mindre attraktivt for fællesskabsborgerne, herunder statsborgere i den medlemsstat, der har fastsat reglerne, at udøve de i traktaten sikrede grundlæggende frihedsrettigheder [13].

11 — Tilsvarende generaladvokat Alber i dennes forslag til afgørelse i Baars-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 32-34, der ønsker at differentiere på grundlag af, hvilken grundlæggende frihedsrettighed der berøres direkte, og hvilken der berøres indirekte. Samme opfattelse findes hos generaladvokat Geelhoed i forslaget til afgørelse i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, nævnt ovenfor i fodnote 7, punkt 35.

12 — Jf. dom af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 20, af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 35, Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 30, og Keller Holding-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 29.

13 — Dom af 30.11.1995, sag C-55/94, Gebhard, Sml. I, s. 4165, præmis 37, af 31.3.1993, sag C-19/92, Kraus, Sml. I, s. 1663, præmis 32, og af 21.4.2005, sag C-140/03, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 3177, præmis 27.

23. Ifølge koncernbidragsloven er kun bidrag fra indenlandske selskaber til i samme stat hjemmehørende moderselskaber fradragsberettigede, hvorimod indenlandske selskabers koncernbidrag til moderselskaber med hjemsted i en anden medlemsstat ikke er det.

24. Multinationale koncerner stilles altså mindre gunstigt end indenlandske koncerner. Set fra moderselskabets synspunkt udgør dette en forskelsbehandling på grund af selskabets hjemsted, hvilket for juridiske personers vedkommende kan sidestilles med en forskelsbehandling på grund af nationalitet. Der er også tale om et indgreb, hvis man anskuer sagen ud fra Oy AA's synsvinkel som den enhed, den nationale ordning er rettet imod. Det koncernbidrag, som Oy AA har betalt til AA Ltd, behandles anderledes end koncernbidrag, som indenlandske selskaber betaler til indenlandske koncernvirksomheder. Set ud fra Oy AA's synspunkt indebærer dette en forskelsbehandling af den grænseoverskridende transaktion.

25. Denne skattemæssige forskelsbehandling kan gøre det vanskeligere for udenlandske moderselskaber at udøve deres etableringsfrihed, da denne forskelsbehandling kan afholde dem fra at oprette datterselskaber i Finland. Forskellen i den skattemæssige behandling af koncernbidrag til indenlandske moderselskaber og til moderselskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, begrænser dermed etableringsfriheden i artikel 43 EF's og artikel 48 EF's forstand.

26. Nogle af de medlemsstater, der har afgivet indlæg, har i det væsentlige gjort gældende, at datterselskaber af hjemmehørende moderselskaber og datterselskaber af ikke-hjemmehørende moderselskaber som udgangspunkt ikke er sammenlignelige, idet ikke-hjemmehørende moderselskaber ikke udelukkende er underlagt den finske stats beskatningskompetence. Derfor kan den finske stat ikke være ansvarlig for den uens beskatning, der fremkommer som følge af flere staters parallelle udøvelse af deres beskatningskompetence. Med dette argument tager medlemsstaterne sigte på, at en beskatning af multinationale koncerner, der er i overensstemmelse med international skatteret, holdes uden for anvendelsesområdet for de grundlæggende frihedsrettigheder.

27. Denne argumentation kan ikke tiltrædes. Den er i modstrid med etableringsfrihedens grundlæggende karakter af et forbud mod begrænsning og forskelsbehandling. Som sådan kræver etableringsfriheden netop, at der foretages en sammenligning mellem en rent intern situation og en situation med et grænseoverskridende element, og fastsætter — såfremt der konstateres en forskelsbehandling — en begrundelsespligt. Dermed er det inden for etableringsfrihedens anvendelsesområde udelukket, at det grænseoverskridende element i sig selv anses for et argument, der er til hinder for en sammenligning af situationerne. Derfor kan den

omstændighed, at en situation er underlagt forskellige jurisdiktioner, hvilket er en uundgåelig konsekvens af situationens grænseoverskridende karakter, heller ikke føre til den antagelse, at en forskelsbehandling end ikke kræver en begrundelse.

28. I overensstemmelse hermed har Domstolen i Marks & Spencer-sagen bemærket, at »i skatteretten kan skatteydernes bopælssted være en faktor, der kan begrunde nationale bestemmelser, der indebærer en forskelsbehandling mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skatteydere. Bopælssted kan imidlertid ikke altid begrunde en sondring. Hvis man anerkendte, at etableringsmedlemsstaten frit kunne gennemføre en forskellig behandling alene på grund af, at et selskab har hjemsted i en anden medlemsstat, ville artikel 43 EF blive indholdsløs« [14].

29. Til støtte for tesen om, at nationale og multinationale koncerner ikke kan sammenlignes, henviser Det Forenede Kongerige desuden til Schempp-dommen [15]. Denne sag omhandlede retten til fradrag i den skattepligtige indkomst for underholdsbidrag betalt af Egon Schempp til dennes tidligere hustru. I henhold til den relevante tyske lovgivning kunne den ægtefælle, der yder bidraget, fradrage beløbene, såfremt bidragene er skattepligtige for den bidragsberettigede ægtefælle, hvilket ville have været tilfældet i Tyskland. Derimod var disse bidrag ikke fradragsberettigede i Østrig, hvor Egon Schempps tidligere hustru boede.

30. Domstolen fastslog, at det ikke udgør en forskelsbehandling i modstrid med artikel 12 EF, når Egon Schempp nægtes adgang til at fradrage bidragene til sin hustru i Østrig. Den ufordelagtige behandling, som blev gjort gældende, følger nemlig faktisk af den omstændighed, at den skatteordning, der gælder for underholdsbidrag i hans fraskilte hustrus bopælsmedlemsstat, er forskellig fra den, der gælder i hans egen bopælsmedlemsstat [16].

31. De omtvistede finske bestemmelser om koncernbidrag bygger imidlertid ikke på den skatteordning, der gælder for de betalte beløb i den stat, hvor det begunstigede selskab har hjemsted. Tværtimod godkendes som udgangspunkt kun koncernbidrag, der ydes til indenlandske koncernselskaber, som fradragsberettigede. Denne sag omhandler ikke spørgsmålet om, hvordan en national bestemmelse — der ikke bygger på det modtagende selskabs hjemsted, men derimod på, hvorvidt sådanne beløb er skattepligtige dér, hvor dette selskab har sit hjemsted — i givet fald skal bedømmes.

14 — Marks & Spencer-dommen, nævnt i fodnote 2, præmis 37, med henvisning til dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 18 — »avoir fiscal«.

15 — Dom af 12.7.2005, sag C-403/03, Schempp, Sml. I, s. 6421.

16 — Schempp-dommen, nævnt i fodnote 15, præmis 32.

B — *Begrundelse for begrænsningen*

32. En begrænsning af etableringsfriheden vil kun være tilladt, hvis den forfølger et legitimt mål, som er foreneligt med traktaten, og som er begrundet i tvingende almene hensyn. I et sådant tilfælde kræves det desuden, at begrænsningen er egnet til at sikre gennemførelsen af det pågældende mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det [17]. Endvidere skal den være forholdsmæssig i snævrere forstand.

33. De regeringer, der har afgivet indlæg, og Kommissionen har fremført en række begrundelser for begrænsningen. Uanset individuelle forskelle i terminologi og juridisk kvalifikation kan der i det væsentlige udledes følgende argumenter mod at udvide fradraget af koncernbidrag til selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat.

— Det er i overensstemmelse med princippet om sammenhængen eller symmetrien i beskatningsordningen, at fradraget i Finland kun kan opnås, såfremt det finske skattevæsen samtidig har retten til at beskatte indtægterne hos det modtagende selskab.

— Virksomhederne ville frit kunne vælge, i hvilken stat de ønsker at svare skat af indkomsterne, hvilket ville underminere fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

— Da det ikke er sikret, at bidragene rent faktisk beskattes hos det modtagende selskab i udlandet, ville indkomsterne muligvis slet ikke blive beskattet (dobbelt ikke-beskatning eller såkaldte »hvide indtægter«).

1. Sammenhæng i beskatningsordningen

34. Domstolen har i princippet anerkendt, at hensynet til at sikre sammenhængen i et skattesystem kan begrunde en begrænsning af udøvelsen af de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten [18]. For at et anbringende, der bygger på en sådan begrundelse, kan tages til følge, skal det dog være fastslået, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skat-

17 — Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 35, dom af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, præmis 26, og af 11.3.2004, sag C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, Sml. I, s. 2409, præmis 49, samt N-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 40.

18 — Domme af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, præmis 28, og sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305, præmis 21. Jf. også Manninen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 42, og Keller Holding-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 40.

temæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning [19]. Den yderligere betingelse, at skattebyrden og skattefordelen skal tilfalde en og samme skattepligtige [20], synes Domstolen at have opgivet i Manninen-dommen [21].

35. I praksis har Domstolen gjort besvarelsen af spørgsmålet, om en national beskatningsordning, der alene finder anvendelse på indenlandske forhold, er begrundet, betinget af, at denne begrænsning er nødvendig for at sikre sammenhængen, og at inden- og udenlandske forhold ikke behandles forskelligt uden grund [22]. Som generaladvokat Poiares Maduro nemlig med rette har redegjort udførligt for i forslaget til afgørelse i Marks & Spencer-sagen, har overholdelsen af sammenhængen i den nationale beskatningsordning til formål at beskytte integriteten af disse ordninger, som medlemsstaterne er ansvarlige for udformningen af, i det omfang de ikke belaster det indre marked mere end højst nødvendigt [23].

36. Såfremt skattepligtige, der har gjort brug af deres grundlæggende frihedsrettigheder, befinder sig i en situation, der er sammenlignelig med situationen for de skattepligtige, der begunstiges af den nationale beskatningsordning, skal den nationale ordning også finde anvendelse på tilfælde, hvor der indgår et grænseoverskridende element, medmindre en sådan anvendelse bringer sammenhængen i beskatningsordningen i fare. Det kræver det ligebehandlingsprincip, der udspringer af etableringsfriheden [24].

37. Prøvelsen af ligebehandlingsprincippet tager udgangspunkt i det mål, der forfølges med den nationale ordning [25]. En foranstaltning er ikke begrundet, såfremt det mål, der forfølges med ordningen, også kan gennemføres uden at behandle indenlandske og transnationale forhold forskelligt, eller såfremt en behandling, hvor den indbyrdes forskel er mindre, ligeledes opfylder målet.

38. Den målsætning, der ligger til grund for koncernbidragsloven, er, at en koncern skal betragtes som en økonomisk enhed, således at en koncern bestående af moder- og datterselskaber sidestilles med en virksomhed med flere faste driftssteder. Ordningen

19 — Dom af 14.11.1995, sag C-484/93, Svensson og Gustavsson, Sml. I, s. 3955, præmis 18, og ICI-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 29. Manninen-dommen, nævnt i fodnote 5, præmis 42, og Keller Holding-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 40.

20 — Kritisk over for tidligere praksis mit forslag til afgørelse af 18.3.2004 i Manninen-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 5, punkt 53 ff.

21 — Generaladvokat Geelhoed tilslutter sig denne vurdering i forslaget til afgørelse i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, nævnt ovenfor i fodnote 7, punkt 88.

22 — Jf. i denne retning Manninen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 45 og 46, og Keller Holding-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 41-43.

23 — Forslag til afgørelse af 7.4.2005 i Marks & Spencer-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 2, punkt 66.

24 — Generaladvokat Geelhoed har i forslaget til afgørelse i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, nævnt ovenfor i fodnote 7, punkt 89, med rette fremhævet, at Domstolen ved prøvelsen af sammenhængen har givet udtryk for de grundlæggende principper om forbud mod forskelsbehandling.

25 — De Lasteyrie du Saillant-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 67, og Manninen-dommen, nævnt i fodnote 5, præmis 43, samt generaladvokat Poiares Maduros forslag til afgørelse i Marks & Spencer-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 2, punkt 72.

tillader i lighed med det koncernfradrag (group relief), som Marks & Spencer-sagen omhandlede, at overskud og underskud kan modregnes indbyrdes, selv om de opstår hos forskellige juridiske personer.

39. Hvis et selskabs underskud ikke straks kan modregnes i det overskud, som det har fået overført fra et andet selskab, vil dette overskud skulle beskattes. Det andet koncernselskabs underskud vil kun kunne fremføres til et senere beskatningsår med henblik på at modregne i egne overskud på dette tidspunkt. Koncernbidraget giver altså koncerner den likviditetsfordel, som en virksomhed med faste driftssteder også ville have.

40. Med henblik herpå skal et koncernbidrag, som selskaber inden for samme koncern yder hinanden, kun beskattes én gang, idet bidraget fradrages i den skattepligtige indkomst hos det selskab, der yder bidraget, og tillægges den skattepligtige indkomst hos det selskab, der modtager bidraget.

41. Multinationale koncerner befinder sig med hensyn til interessen i en modregning af forskellige koncernselskabers overskud og underskud i princippet i en situation, der kan sammenlignes med situationen for koncerner, der kun består af indenlandske selskaber. Derfor burde koncernbidraget i princippet også godkendes som fradragsberettiget, når det ydes til forbundne selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat.

42. En sådan fradragsret ville dog kun være i overensstemmelse med systematikken, såfremt beskatningen af bidraget hos det modtagende selskab er sikret. I modsat fald ville der foreligge en skattebegunstigelse, der ikke blev modsvaret af en beskatning i direkte sammenhæng hermed.

43. De regeringer, der har afgivet indlæg, har i denne forbindelse fremhævet, at den medlemsstat, hvor det ydende selskab er hjemmehørende, ikke har nogen indflydelse på beskatningen af det modtagende selskab i den stat, hvor dette selskab har sit hjemsted. Dette hindrer imidlertid ikke førstnævnte stat i at gøre skattefradraget for bidraget betinget af, at det dokumenteres, at bidraget rent faktisk er skattepligtigt hos det modtagende selskab. Den omtvistede finske ordning giver ikke mulighed for en sådan dokumentation, men udelukker derimod i alle tilfælde, at bidrag til udenlandske selskaber kan fradrages. Dermed går ordningen videre end det er nødvendigt med henblik på at opretholde sammenhængen i den nationale beskatningsordning.

44. Som indvending mod denne konsekvens kan ikke gøres gældende, at sådanne koncernbidrag herefter ikke længere beskattes i Finland, men derimod i udlandet. I henhold

til fast retspraksis kan et lavere skatteprovenu nemlig ikke anses for et tvingende alment hensyn, der kan påberåbes som begrundelse for en foranstaltning, som i princippet er i strid med en grundlæggende frihed [26]. Følgelig kan en national ordning ikke anses for at være sammenhængende, alene fordi den udelukker en forringelse af skatteprovenuet.

45. Den begrænsning af etableringsfriheden, der hidrører fra forskelsbehandlingen af bidrag mellem indenlandske og ikke-hjemmehørende koncernselskaber på den ene side og af bidrag mellem indenlandske selskaber på den anden side, kan således ikke begrundes med henvisning til opretholdelsen af sammenhængen i beskatningsordningen. Det står imidlertid tilbage at undersøge, om andre begrundelser kan lægges til grund, navnlig opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

2. Opretholdelse af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne

46. I Marks & Spencer-dommen har Domstolen godkendt tre forhold som begrundelse for begrænsningen (éléments justificatifs) og på basis af disse »som helhed (pris ensemble)« udledt, »at en restriktiv lovgivning som den i hovedsagen omhandlede dels forfølger legitime mål, som er forenelige med traktaten, og som vedrører tvingende almene hensyn, dels er egnet til at sikre gennemførelsen af de pågældende mål« [27].

47. De tre forhold, som Domstolen har godkendt som begrundelse for begrænsningen, er:

— opretholdelse af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne

— risiko for, at underskud bliver fradraget to gange, og

— risiko for skatteunddragelse.

48. Det fremgår allerede af den ovenfor citerede formulering, at alle tre elementer er tæt forbundne og ikke kan betragtes isoleret. Det centrale i disse elementer er opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen.

26 — Manninen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 49, og Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 44.

27 — Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 51.

49. Opkrævelsen af direkte skatter tilkommer, som tidligere nævnt, på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin medlemsstaterne [28]. I mangel af en fællesskabsretlig harmonisering er det ligeledes medlemsstaternes opgave at definere kriterierne for fordelingen af deres beskatningskompetence enten gennem indgåelse af dobbeltbeskatningsaftaler eller gennem ensidige foranstaltninger [29].

50. Med hensyn til fordelingen af beskatningskompetencen kan medlemsstaterne hensigtsmæssigt støtte sig på international praksis og på den af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD) udarbejdede modelkonvention [30].

51. Moderselskabets etableringsmedlemsstat handler navnlig i overensstemmelse med det territorialprincip, der er fastsat i den internationale skatteret og anerkendt i fællesskabsretten, idet den beskatter hjemmehørende selskaber af deres overskud optjent på verdensplan og de ikke-hjemmehørende selskaber udelukkende af overskud, der hidrører fra deres virksomhed i den pågældende stat [31].

52. I Marks & Spencer-dommen konstaterede Domstolen, at der forelå et indgreb i fordelingen af beskatningskompetencen med følgende formulering: »Det vil [...] bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i alvorlig fare, hvis selskaberne gives mulighed for at vælge, om der skal tages hensyn til deres underskud i deres etableringsmedlemsstat eller i en anden medlemsstat, idet beskatningsgrundlaget ville blive forhøjet i den første stat og nedsat i den anden med de overførte underskud« [32].

53. Denne konstatering gælder tilsvarende i tilfælde af, at overførslen af overskud, som omhandlet i koncernbidragsloven, blev udvidet til at omfatte overførsler over grænserne. Det ville ligeledes underminere fordelingen af beskatningskompetencen efter territorialprincippet, hvis de skattepligtige frit kunne vælge, i hvilken medlemsstat overskud skulle beskattes, ved at de kunne holde et selskabs overskud uden for dettes beskatningsgrundlag og henføre det til beskatningsgrundlaget for et koncernselskab hjemmehørende i en anden medlemsstat.

28 — Jf. ovenfor, punkt 15.

29 — Jf. dom af 12.5.1998, sag C-336/96, Gilly, Sml. I, s. 2793, præmis 24 og 30, af 12.12.2002, sag C-385/00, De Groot, Sml. I, s. 11819, præmis 93, af 5.7.2005, sag C-376/03, D., Sml. I, s. 5821, præmis 50 og 51, og af 23.2.2006, sag C-513/03, Van Hilten-Van der Heijden, Sml. I, s. 1957, præmis 47, samt N-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 43 og 44.

30 — Futura Participations og Singer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 22, Van Hilten-Van der Heijden-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 29, præmis 48, og N-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 45.

31 — Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 39. Vedrørende fordeling efter globalindkomst- og kildestatsprincippet, jf. generaladvokat Geelhoeds forslag til afgørelse af 23.2.2006, sag C-374/04, Test Claimants in the ACT Group Litigation, Class IV of the punkt 49-51.

32 — Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 46.

54. Det andet forhold, der i Marks & Spencer-dommen godkendes som begrundelse, nemlig at forhindre, at underskud fradrages to gange, er nært forbundet med fordelingen af beskatningskompetencen.

55. Fordelingen af beskatningskompetencen ud fra territoriale kriterier (virksomhedens hjemsted eller indtægtskilden i indlandet) har til formål at give en stat fortrinsret til at beskatte bestemte indkomster. Sammen med reglerne til hindring af dobbeltbeskatning udgør den en international kompetenceordning for beskatningen. Denne ordning skal — selv om den ikke er komplet i enhver henseende — i princippet sikre, at alle indkomster beskattes én gang, hverken mere eller mindre [33].

56. Hvis underskud kunne modregnes i overskud flere gange, ville overskud slet ikke blive beskattet, selv om de i realiteten ikke modsvares af underskud, der kan modregnes. Dette ville være i strid med tanken om én enkelt beskatning, der ligger til grund for den internationale fordeling af beskatningskompetencen.

57. En anerkendelse af grænseoverskridende koncernbidrag kunne ligeledes føre til en (dobbelt) ikke-beskatning af indkomster, hvis bidragene kunne fradrages i det ydende selskabs skattepligtige indkomst, selv om de ikke er skattepligtige dér, hvor det modtagende selskab har sit hjemsted.

58. Efter det af Det Forenede Kongeriges regering oplyste vil det endog være konsekvensen i det konkrete tilfælde, som hovedsagen omhandler. Efter Det Forenede Kongeriges ret falder koncernbidrag nemlig ikke ind under nogen skattepligtig indkomsttype og kan derfor ikke beskattes hos det modtagende selskab AA Ltd, hvilket Oy AA imidlertid bestrider.

59. Uanset den konkrete behandling af koncernbidrag, som britiske selskaber modtager, skal det fastslås, at en ordning, der generelt kun godkender koncernbidrag mellem indenlandske selskaber som fradragsberettigede, teoretisk er egnet til at udelukke en dobbelt ikke-beskatning. Ved rent indenlandske overførsler kan en medlemsstat nemlig under alle omstændigheder sikre, at der skal svares skat af bidragene. Det næste spørgsmål, om foranstaltningen i denne form ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at gennemføre målet, besvares umiddelbart herefter [34].

33 — Denne engangsbeskatning kan — som det f.eks. er tilfældet ved anvendelse af creditmetoden — også foretages af to stater efter en indbyrdes aftalt fremgangsmåde.

34 — Jf. nedenfor, punkt 67.

60. Også risikoen for skatteunddragelse som det tredje forhold, der kan begrunde en begrænsning, hænger nøje sammen med de to andre. Alene det forhold, at koncernbidrag betales til selskaber med hjemsted i medlemsstater, hvor sådanne bidrag ikke er skattepligtige, kunne anses for en skatteunddragelse. I så henseende er der sammenfald mellem dette begrundelsesforhold og det andet begrundelsesforhold.

61. I Marks & Spencer-dommen har Domstolen desuden anset det for skatteunddragelse, hvis virksomhederne ved at flytte underskud fra lande med et lavt skattetryk til lande med et højt skattetryk »flygter« til den stat, hvor underskuddene har den højeste værdi og dermed reducerer skattebyrden mest muligt. I denne forstand ville det også være at anse for skatteunddragelse, såfremt indkomster gennem koncernbidrag målrettet overføres til selskaber med hjemsted i lande med lavt skattetryk.

62. Strengt taget er ønsket om at forhindre en sådan »skatteunddragelse« dog heller ikke noget forhold, der selvstændigt kan begrunde en begrænsning af en grundlæggende frihedsrettighed. Når virksomheder forsøger at drage fordel af forskellene mellem de nationale beskatningsordninger, er det en legitim form for økonomisk disposition, der er uundgåelig på et indre marked, hvor virksomhedsbeskatningen ikke er harmoniseret. Således må en virksomhed f.eks. ikke uden videre hindres i at flytte sit hjemsted til en anden medlemsstat, der tilbyder mere fordelagtige skattemæssige rammer [35].

63. Først når en sådan »skatteoptimering« samtidig undergraver fordelingen af medlemsstaternes beskatningskompetence, kan det være begrundet at begrænse de grundlæggende frihedsrettigheder.

64. En anerkendelse af fordelingen af beskatningskompetencen i overensstemmelse med territorialprincippet som et forhold, der kan begrunde en begrænsning, er heller ikke i modstrid med princippet om, at begrænsninger i de grundlæggende frihedsrettigheder ikke kan begrundes med det mål at undgå et lavere skatteprovenu [36]. Dette princip udelukker kun, at grundlæggende frihedsrettigheder begrænses ud fra rent fiskale overvejelser. I den foreliggende sag drejer det sig imidlertid om den principielle interesse i overhovedet at give medlemsstaterne en beskatningsmulighed i overensstemmelse med territorialprincippet.

65. Sammenfattende må det konstateres, at en begrænsning af fradragsretten for koncernbidrag, således at denne ret kun gælder

35 — Om de spørgsmål vedrørende fraflytningsbeskatning, der opstår i denne forbindelse, jf. den nyligt afsagte N-dom, nævnt ovenfor i fodnote 5.

36 — Manninen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 49, og Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 44.

for bidrag ydet til indenlandske selskaber, er egnet til at sikre fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, at udelukke, at overførte indkomster ikke beskattes, og at imødegå skatteunddragelse. Ordningen sikrer, at indkomster, der er indtjent af koncernselskaber i Finland, beskattes i Finland i overensstemmelse med territorialprincippet.

66. Tilbage står at undersøge, om ikke ordningen går ud over, hvad der for at nå målet er nødvendigt og forholdsmæssigt i snævrere forstand.

67. Hvis det alene drejede sig om at udelukke skatteunddragelse, og at overførte indkomster ikke beskattes, ville den generelle begrænsning af fradragsretten for koncernbidrag til bidrag, der ydes til indenlandske selskaber, imidlertid være for vidtgående. Disse to mål kunne nemlig gennemføres ved en ordning, der begrænser etableringsfriheden i mindre omfang. F.eks. kunne skattefradraget for koncernbidraget — som allerede nævnt — gøres betinget af, at det dokumenteres, at indkomsten rent faktisk beskattes hos det modtagende selskab.

68. Opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen, som står i direkte sammenhæng med de to andre forhold, der kan begrunde en begrænsning, ville dog ikke kunne gennemføres ved en tilsvarende, mindre begrænsende national ordning. En ordning, hvorefter den stat, hvor selskabet, der yder bidraget, har sit hjemsted, skal godkende fradraget, hvis bidraget beskattes hos det modtagende selskab, ville netop ikke udelukke en forskydning af beskatningskompetencen.

69. Når de forskellige interesser afvejes mod hinanden, forekommer en ordning som den, der er fastsat i den finske koncernbidragslov, også forholdsmæssig i snævrere forstand.

70. I Marks & Spencer-dommen [37] har Domstolen ganske vist i en bestemt ekstraordinær situation som den, der forelå i den pågældende sag, anset det for uforholdsmæssigt, at en grænseoverskridende overførsel af underskud ikke blev godkendt, nærmere bestemt i det tilfælde, hvor det ikke-hjemmehørende datterselskab har udtømt alle muligheder for at fradrage underskuddet, og dette heller ikke kan fradrages på et senere tidspunkt. Under disse omstændigheder træder interessen i at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen i baggrunden set i forhold til etableringsfriheden, og der skal gives adgang

37 — Jf. Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 53-56.

til at overføre underskuddet til det ikke-hjemmehørende moderselskab.

71. Det fremgår imidlertid ikke af oplysningerne om de faktiske omstændigheder i anmodningen om præjudiciel afgørelse, om der for Oy AA's vedkommende foreligger en tilsvarende ekstraordinær situation som i Marks & Spencer-sagen. Følgelig er der ikke anledning til at undersøge, om det af hensyn til forholdsmæssigheden undtagelsesvis er nødvendigt at afvige fra fordelingen af beskatningskompetencen.

C — *Om de frie kapitalbevægelser*

72. Bestemmelserne om koncernbidrag kan ganske vist, ud over etableringsfriheden, også vurderes med de frie kapitalbevægelser, således som de er sikret i artikel 56 og 58, som målestok. Bortset fra det territoriale og tidsmæssige gyldighedsområde, som ikke er afgørende i den foreliggende sag, gælder der dog her de samme principper som ved undersøgelsen af etableringsfriheden. Følgelig er begrænsninger i de frie kapitalbevægelser, der følger af ordningerne vedrørende koncernbidrag, begrundede for at opretholde fordelingen af medlemsstaternes beskatningskompetence.

V — Forslag til afgørelse

73. På baggrund af ovenstående foreslås det at besvare det af Korkein hallinto-oikeus forelagte spørgsmål som følger:

»Artikel 43 EF, 48 EF, 56 EF og 58 EF samt Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater er under de omstændigheder, der er redegjort for i anmodningen om præjudiciel afgørelse, ikke til hinder for bestemmelserne i Finlands koncernbidragslov, hvorefter det er en betingelse for at kunne fradrage koncernbidraget ved beskatningen, at både koncernbidragets giver og dets modtager er selskaber, der har hjemsted i Finland.«