FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JULIANE KOKOTT

av den 12 september 2006 [1]

I — Inledning

1. Denna begäran om förhandsavgörande från Korkein hallinto-oikeus (Högsta förvaltningsdomstolen, Finland) rör bestämmelserna i verotuksessa konserniavustuksetsa annettu laki (lag om koncernbidrag vid beskattningen). Enligt denna lag avses med koncernbidrag bidrag som inom en koncern antingen lämnas från moder- till dotterbolaget eller från dotter- till moderbolaget. Koncernbidrag får dras av från det givande bolagets skattepliktiga näringsinkomster och betraktas som skattepliktig näringsinkomst för det bolag som mottagit bidraget. Avdrag medges endast för koncernbidrag mellan inhemska aktiebolag.

2. Grundtanken med denna finska bestämmelse är att jämställa en koncern bestående av moder- och dotterbolag med en firma med flera driftställen. Därför skall ett koncernbidrag som bolag inom en koncern lämnar till varandra beskattas endast en gång genom att koncernbidraget dras av från det givande bolagets skattepliktiga inkomster och hänförs till det mottagande bolagets skattepliktiga inkomster.

3. Denna skatterättsliga behandling av koncernbidrag gör det således möjligt att använda den beskattningsbara vinsten i ett koncernbolag för att täcka en förlust i ett annat koncernbolag och på så sätt undvika en beskattning av vinsten.

4. Av det skälet är den aktuella situationen jämförbar med den som låg till grund för domen i målet Marks & Spencer. [2] Enligt de brittiska bestämmelserna kan förluster i ett koncernbolag kvittas mot vinster i ett annat koncernbolag för att undvika beskattning av

1 — Originalspråk: tyska.

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

vinsten. I förevarande fall är situationen den motsatta, vinsten i ett bolag kan nämligen utnyttjas mot en förlust i ett annat bolag.

5. I båda fallen ligger den gemenskapsrättsliga problematiken i att gränsöverskridande koncerner inte omfattas av denna skattelättnad. I domen i målet Marks & Spencer fastställde domstolen att detta utgör en inskränkning av etableringsfriheten, som emellertid — med undantag för det särskilda fallet att förluster som uppkommit i utlandet inte kan beaktas på annat sätt i skattemässigt hänseende — är motiverad. Följande tre aspekter ligger till grund för domstolens bedömning att begränsningen är motiverad: Behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, undvikande av att förlusterna beaktas två gånger och förhindrande av skatteundandragande.

6. I förevarande fall skall därför undersökas huruvida de principer som domstolen fastställde i domen i målet Marks & Spencer är tillämpliga i den aktuella situationen. Därvid uppkommer även frågan vilken betydelse principen om skattesystemets inre sammanhang har, något som domstolen inte behandlade i domen i målet Marks & Spencer.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

7. Artikel 4.1 i direktiv 90/435/EEG [3] har följande lydelse:

"Då ett moderbolag eller ett fast driftställe till detta i kraft av moderbolagets förbindelse med ett dotterbolag tar emot utdelning från detta annat än i samband med att dotterbolaget träder i likvidation skall den stat där moderbolaget är hemmahörande och den stat där det fasta driftstället är beläget antingen

— avstå från att beskatta sådan utdelning, eller

— beskatta den men medge moderbolaget och det fasta driftstället rätt att från den skatt de har att betala avräkna sådan på vinstutdelningen belöpande bolagsskatt som har erlagts av dotterbolaget och av eventuella underliggande dotterbolag, under förutsättning att varje bolag och dess underliggande dotterbolag på varje

3 — Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25), ändrat genom rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003 om ändring av direktiv 90/435/EEG (EGT L 7, 2004, s. 41).

nivå uppfyller kraven enligt artiklarna 2 och 3, upp till beloppet för den motsvarande skatt som skall betalas."

modersamfundet från sin skattepliktiga näringsinkomst dra av ett koncernbidrag som har betalts till dottersamfundet. Det betalda koncernbidraget betraktas som skattepliktig näringsinkomst för dottersamfundet.

B — *De nationella bestämmelserna*

8. 1–5 §§ i verotuksessa konserniavustuksetsa annettu laki (nr 825/1986) (lag om koncernbidrag vid beskattningen) innehåller följande bestämmelser:

Som dottersamfund betraktas även ett aktiebolag eller andelslag i vilket modersamfundet tillsammans med ett eller flera av sina dottersamfund äger minst nio tiondedelar av aktiekapitalet respektive andelarna.

"1 § I denna lag stadgas om hur koncernbidrag vid beskattningen skall dras av från givarens inkomster och hänföras till mottagarens inkomster.

Vad som stadgas i 1 mom. skall på motsvarande sätt tillämpas på koncernbidrag som ett dottersamfund betalt till sitt modersamfund eller till ett annat av modersamfundets dottersamfund.

2 § Med koncernbidrag avses annat bidrag än kapitalplacering vilket ett aktiebolag eller andelslag som bedriver rörelse betalar till ett annat aktiebolag eller andelslag för dess rörelse och som inte enligt Elinkeinotulon verottamisesta annetu laki ([agen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet] nr 360/68 får avdras från inkomsten.

4 § Ett koncernbidrag anses vid beskattningen utgöra kostnad för givaren och intäkt för mottagaren under det skatteår, under vilket bidraget har betalts.

3 § Om ett inhemskt aktiebolag eller andelslag (modersamfund) äger minst nio tiondedelar av aktiekapitalet i ett annat inhemskt aktiebolag eller av andelarna i ett annat inhemskt andelslag (dottersamfund), får

5 § Den skattskyldige har rätt att avdra koncernbidraget såsom kostnad endast om överensstämmande utgifts- och inkomstregistreringar har gjorts i givarens och mottagarens bokföring."

III — Omständigheter i målet och förfarandet

9. Bolaget Oy AA som är etablerat i Finland ägs av AA-koncernen, vars moderbolag, AA Ltd som är hemmahörande i England, genom två mellanliggande bolag med hemvist i Nederländerna indirekt äger 100 procent av aktierna i Oy AA. [4]

10. Till skillnad från AA Ltd, har Oy AA på senare år redovisat vinst. Då AA Ltd:s verksamhet är av väsentlig betydelse även för Oy AA avsåg man att stödja AA Ltd:s verksamhet genom en överföring från Oy AA. Oy AA ställde i en ansökan om förhandsavgörande till keskusverolautakunta (centralskattenämnden) en fråga om huruvida denna överföring skall anses utgöra ett koncernbidrag i den mening som avses i 3 § i lagen om koncernbidrag.

11. Centralskattenämnden fastställde i sitt förhandsavgörande beträffande beskattningsår 2004 och 2005 att en överföring som Oy AA gör till förmån för AA Ltd inte utgör ett koncernbidrag i den mening som avses i 3 § i lagen om koncernbidrag. Överföringen utgör följaktligen inte heller någon avdragsgill kostnad vid inkomstbeskattningen av Oy AA, eftersom AA Ltd är ett utländskt bolag.

4 — Bolagens namn har på bolagens begäran avidentifierats.

12. Högsta förvaltningsdomstolen som befattade sig med Oy AA:s överklagande av förhandsavgörandet har genom beslut av den 23 maj 2005 vilandeförklarat målet och med stöd av artikel 234 EG ställt följande tolkningsfråga till domstolen:

Skall artiklarna 43 EG och 56 EG mot bakgrund av artikel 58 EG och rådets direktiv 90/435/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater tolkas så, att de utgör hinder för ett sådant system som föreskrivs i den finska lagen om koncernbidrag vid beskattningen, enligt vilket avdragsrätten för koncernbidrag villkoras av att givaren och mottagaren av koncernbidraget är inhemska bolag?

IV — Bedömning

13. Det kan inledningsvis konstateras att direktiv 90/435 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater inte är relevant för beslutet i förevarande mål. Detta direktiv fastställer regler för skattemässig behandling av vinstutdelning från ett dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat än moderbolaget.

14. I förevarande fall rör det sig emellertid inte om vinstutdelning från ett dotterbolag till ett moderbolag som direkt äger andel i dotterbolaget, utan om bidrag som lämnas från ett bolag ur dess obeskattade förmögenhet till ett moderbolag som endast indirekt äger andel i dotterbolaget. I direktivet fastställs dessutom endast regler för skattemässig behandling av utdelning när det gäller moderbolag, men inte vilka skattekonsekvenser utdelningen har för dotterbolaget.

15. Det skall dessutom erinras om domstolens fasta rättspraxis, av vilken det framgår att även om frågor om direkta skatter inte omfattas av gemenskapens behörighet, skall medlemsstaterna inte desto mindre iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet. [5]

16. Det bör slutligen noteras att etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital, som båda är föremål för tolkningsfrågan, i princip kan tillämpas parallellt. [6] Som jag påpekade i mitt förslag till avgörande i målet Bouanich [7] kan inte en grundläggande frihet undantränga en annan sådan frihet. Faktiska omständigheter som faller under tillämpningsområdet för de båda grundläggande friheterna har domstolen dels prövat i förhållande till den fria rörligheten för kapital, [8] och dels i förhållande till etableringsfriheten. [9]

17. I domen i målet X och Y fastställde domstolen att den fria rörligheten för kapital saknar självständig betydelse om en reglering redan faller under tillämpningsområdet för etableringsfriheten, eftersom det rör sig om förvärv av en andel varigenom förvärvaren får ett obestridligt inflytande över det berörda bolagets beslut [10]

5 — Se domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 2), punkt 29, och dom 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 37, av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen (REG 2004, s. I-7477), punkt 19, och dom av den 7 september 2006 i mål C-470/04, N. (REG 2006, s. I-7409), punkt 33.

6 — Dom av den 1 juni 1999 i mål C-302/97, Konle (REG 1999, s. I-3099), punkt 22.

7 — Förslag till avgörande av den 14 juli 2005 i mål C-265/04, Bouanich (REG 2006, s. I-923), punkt 71. Se även förslag till avgörande av generaladvokat Alber av den 14 oktober 1999 i mål C-251/98, Baars (REG 2000, s. I-2787), punkt 12 och följande punkter, med vidare hänvisningar och förslag till avgörande av generaladvokat Geelhoed av den 29 juni 2006 i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, anhängigt vid domstolen, punkt 35.

8 — Se bland annat domar av den 4 juni 2002 avseende så kallade gyllene aktier i mål C-367/98, kommissionen mot Portugal (REG 2002, s. I-4731), i mål C-483/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2002, s. I-4781), och i mål C-503/99, kommissionen mot Belgien (REG 2002, s. I-4809), samt dom av den 13 maj 2003 i mål C-463/00, kommissionen mot Spanien (REG 2003, s. I-4581) och i mål C-98/01, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 2003, s. I-4641). Se även förslag till avgörande av generaladvokat Poiares Maduro av den 6 april 2006 i de förenade målen C-282/04 och C-283/04, kommissionen mot Nederländerna, anhängigt vid domstolen, punkt 41.

9 — Se dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars (REG 2000, s. I-2787), och av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y (REG 2002, s. I-10829), och av den 23 februari 2006 i mål C-471/04, Keller Holding (REG 2006, s. I-2107).

10 — Se domen i målet X och Y (ovan fotnot 9), punkterna 37 och 66. Se även förslag till avgörande av generaladvokat Léger av den 2 maj 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, anhängigt vid domstolen punkt 32.

18. Jag anser det vara lämpligt att i första hand pröva den grundläggande frihet som med beaktande av syftet med den tillämpliga nationella bestämmelsen och omständigheterna i målet vid den nationella domstolen huvudsakligen berörs. [11]

19. Målet vid den nationella domstolen avser tillämpningen av lagen om koncernbidrag på en överföring av bidrag från ett bolag till ett annat bolag som indirekt äger 100 procent av aktierna i det bolag som lämnat bidrag. Överföringen syftade visserligen inte till förvärv av en kapitalandel. Överföringen gjordes emellertid från dotterbolaget till det dominerande moderbolaget och har följaktligen ett samband med moderbolagets utövande av etableringsfriheten.

20. Syftet med koncernbidraget är nämligen att möjliggöra en kvittning av förluster mot vinster inom en koncern som är uppdelad i flera bolag. Koncernstrukturen, som sträcker sig över flera medlemsstater, bildades genom utövandet av etableringsfriheten. Följaktligen berörs huvudsakligen etableringsfriheten och inte den fria rörligheten för kapital, trots att transaktionen till sin yttre form utgör en gränsöverskridande kapitalrörelse.

11 — Se, för ett liknande resonemang, förslag till avgörande av generaladvokat Alber i målet Baars (ovan fotnot 7), punkterna 32–34. Denne önskar göra en differentiering beroende på vilken grundläggande frihet som berörs indirekt och vilken som berörs direkt. Generaladvokat Geelhoed har anslutit sig till denna uppfattning i sitt förslag till avgörande i målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (ovan fotnot 7), punkt 35.

A — *Inskränkning av etableringsfriheten*

21. Den etableringsfrihet som säkerställs genom artikel 43 EG tillerkänner gemenskapsmedborgare rätten att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätten att bilda och driva företag i andra medlemsstater på samma villkor som dem som gäller för landets egna medborgare. Etableringsfriheten inbegriper i enlighet med artikel 48 EG en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen, att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller en agentur. [12]

22. Enligt fast rättspraxis utgör artikel 43 EG även hinder mot varje nationell åtgärd som, även om den tillämpas utan diskriminering med avseende på nationalitet, kan göra det svårar-e eller mindre attraktivt för gemenskapens medborgare, däribland medborgarna i den medlemsstat som vidtar åtgärden, att utöva de grundläggande friheter som garanteras genom fördraget. [13]

12 — Se dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI (REG 1998, s. I-4695), punkt 20, av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN (REG 1999, s. I-6161), punkt 35, Marks & Spencer (ovan fotnot 2), punkt 30, och Keller Holding (ovan fotnot 9), punkt 29.

13 — Se dom av den 30 november 1995 i mål C-55/94, Gebhard (REG 1995, s. I-4165), punkt 37, av den 31 mars 1993 i mål C-19/92, Kraus (REG 1993, s. I-1663; svensk specialutgåva, volym 14, s. I-167), punkt 32, och dom av den 21 april 2005 i mål C-140/03, kommissionen mot Grekland (REG 2005, s. I-3177), punkt 27.

23. Enligt lagen om koncernbidrag får skatteavdrag endast göras för bidrag som inhemska bolag lämnat till moderbolag som också har hemvist i Finland, emellertid inte för koncernbidrag som inhemska bolag lämnat till moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat.

24. Transnationella koncerner missgynnas alltså i förhållande till inhemska koncerner. Ur moderbolagets synvinkel föreligger diskriminering på grund av dess säte vilket kan jämställas med diskriminering på grund av nationalitet när det gäller juridiska personer. Den omständigheten att adressaten för den nationella bestämmelsen, Oy AA, beaktas, innebär inte heller att en inskränkning inte föreligger. Det koncernbidrag som Oy AA lämnat till AA Ltd behandlas annorlunda än koncernbidrag som inhemska bolag lämnar till inhemska koncernbolag. Ur Oz AA:s synvinkel utgör detta en diskriminering av den gränsöverskridande transaktionen.

25. Denna skattemässiga särbehandling kan göra det svårare för utländska moderbolag att utöva etableringsfriheten, eftersom den kan medföra att utländska moderbolag avhålls från att bilda dotterbolag i Finland. Denna skillnad i skattemässig behandling av koncernbidrag som lämnas till inhemska moderbolag och moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat utgör därmed en inskränkning av etableringsfriheten i den mening som avses i artiklarna 43 EG och 48 EG.

26. Vissa av de medlemsstater som yttrat sig i förfarandet vid domstolen har gjort gällande att dotterbolag till i landet hemmahörande moderbolag och dotterbolag till i landet ej hemmahörande moderbolag inte är jämförbara. I landet ej hemmahörande moderbolag lyder nämligen inte uteslutande under den finska statens beskattningsbehörighet. Den finska staten kan därför inte vara ansvarig för denna särbehandling vad gäller beskattning som beror på att flera medlemsstater utövar sin beskattningsbehörighet samtidigt. Genom detta argument har medlemsstaterna åberopat att en beskattning av gränsöverskridande koncerner som är förenlig med den internationella skatterätten inte skall omfattas av tillämpningsområdet för de grundläggande friheterna.

27. Detta argument kan inte godtas. Det strider mot den grundläggande naturen hos etableringsfriheten som förbud mot införande av begränsningar och diskriminering. Som sådant fordrar etableringsfriheten att en rent nationell situation skall jämföras med en gränsöverskridande situation och om en särbehandling konstateras så skall denna motiveras. Därmed är det uteslutet att inom ramen för tillämpningsområdet för etableringsfriheten betrakta den gränsöverskridande karaktären som en aspekt som utgör hinder för en jämförelse av situationer. Av

det skälet kan inte heller den omständigheten att en situation omfattas av olika jurisdiktioner som nödvändigtvis hänger samman med den gränsöverskridande karaktären leda till antagandet att särbehandlingen inte behöver motiveras.

28. I enlighet härmed har domstolen i domen i målet Marks & Spencer fastställt att "den skattskyldiges hemvist inom skatterätten kan utgöra en omständighet som motiverar nationella bestämmelser enligt vilka skattskyldiga personer med hemvist i den berörda medlemsstaten behandlas annorlunda än skattskyldiga personer med hemvist i en annan medlemsstat. Hemvistet är emellertid inte alltid en omständighet som motiverar sådana åtskillnader. Om det godtogs 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 det göra artikel 43 EG helt innehållslös". [14]

29. Förenade kungarikets regering har till stöd för uppfattningen att interna och gränsöverskridande koncerner inte är jämförbara dessutom åberopat domen i målet Schempp. [15] I detta mål var det fråga om möjligheten att göra ett skattemässigt avdrag för underhållsbidrag som Egon Schempp betalat till en före detta maka. Enligt de tillämpliga tyska bestämmelserna kunde den make som betalade underhåll dra av underhållsbidraget om detta är skattepliktigt hos den make som har rätt till underhållsbidraget, vilket hade varit fallet om makan hade varit bosatt i Tyskland. Motsvarande bidrag i Österrike, där Egon Schempps före detta maka var bosatt, var emellertid inte skattepliktiga.

30. Domstolen fastställde att det faktum att Egon Schempp nekas möjligheten att göra avdrag för bidrag som han betalat till sin maka som är bosatt i Österrike inte utgör en diskriminering i den mening som avses i artikel 12 EG. Det förefaller nämligen som om den ogynnsamma behandling som Egon Schempp har hävdat sig vara utsatt för i realiteten är ett resultat av det faktum att den lagstiftning som är tillämplig i fråga om den skattemässiga behandlingen av underhållsbidrag i den medlemsstat där hans före detta maka är bosatt skiljer från den lagstiftning som gäller i den medlemsstat där han själv är bosatt. [16]

31. De omtvistade finska bestämmelserna om koncernbidrag anknyter emellertid inte till den skattemässiga behandlingen av bidrag i det land i vilket det mottagande bolaget har sitt säte. Avdrag medges redan från början endast för koncernbidrag som lämnas till inhemska koncernbolag. Hur en nationell bestämmelse som inte anknyter till det mottagande bolagets säte, utan till skattskyldigheten för bidrag i det land där bolaget har sitt säte skulle bedömas, är inte föremål för prövning i detta mål.

14 — Se domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 2), punkt 37 med hänvisning till 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 — "avoir fiscal".

15 — Dom av den 12 juli 2005 i mål C-403/03, Schempp (REG 2005, s. I-6421).

16 — Se domen i målet Schempp (ovan fotnot 15), punkt 32.

B — *Huruvida inskränkningen är motiverad*

32. En inskränkning av etableringsfriheten är bara tillåten om syftet med den är legitimt och överensstämmer med fördraget och om den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Det krävs i ett sådant fall dessutom att tillämpningen av bestämmelsen är ägnad att säkerställa att det sålunda eftersträvade syftet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte. [17] Den måste dessutom vara proportionerlig i strikt mening.

33. De regeringar som har yttrat sig i målet och kommissionen har anfört olika typer av motiveringar. Trots att en annan terminologi använts och en annorlunda rättslig kvalificering gjorts kan huvudsakligen följande argument mot att utsträcka rätten till avdrag för koncernbidrag till att omfatta bolag med hemvist i en annan medlemsstat urskiljas:

— Det är förenligt med principen om skattesystemets inre sammanhang och principen om symmetri att avdrag beviljas i Finland bara under förutsättning att den finska skattemyndigheten har rätt att beskatta inkomsten hos det mottagande bolaget.

— Det står bolagen fritt att välja i vilket land inkomsten skulle beskattas, vilket skulle underminera en fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

— Eftersom det inte har säkerställts att bidragen faktiskt beskattas hos det mottagande bolaget i utlandet, skulle inkomster under sådana omständigheter vara undantagna från skatteplikt (dubbel ickebeskattning eller så kallade vita inkomster).

1. Skattesystemets inre sammanhang

34. Domstolen har i princip funnit att behovet att upprätthålla det inre sammanhanget i ett skattesystem kan motivera en inskränkning av utövandet av de grundläggande friheter som garanteras i fördraget. [18] För att ett argument som avser en sådan motivering skall vinna framgång, krävs det att det finns ett direkt samband mellan

17 — Se domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 2), punkt 35, och dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer (REG 1997, s. I-2471), punkt 26, och av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, De Lasteyrie du Saillant (REG 2004, s. I-2409), punkt 49, och domen i målet N (ovan fotnot 5), punkt 40.

18 — Se dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, tillägg, s. 31), punkt 28, och i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien (REG 1992, s. I-305), punkt 21. Se även domen i målet Manninen (ovan fotnot 5), punkt 42, och domen i målet Keller Holding (ovan fotnot 9), punkt 40.

den berörda skatteförmånen och kompensationen för denna genom viss beskattning. [19] Domstolen förefaller ha frångått det ytterligare kravet att det är den person som är underkastad beskattning som skall erhålla skattelättnad [20] i domen i målet Manninen. [21]

35. I praktiken har domstolen ansett att ett nationellt skattesystem som endast är tillämpligt på en nationell situation är motiverat om denna begränsning är ägnad att upprätthålla det inre sammanhanget och inhemska och utländska situationer inte behandlas olika utan grund. [22] Såsom generaladvokat Poiares Maduro nämligen med rätta påpekat i sitt förslag till avgörande i målet Marks & Spencer är det inre sammanhanget i det nationella skattesystemet avsett att bevara helheten i dessa system, vilkas utformning avgörs av medlemsstaterna, i den mån som den inre marknaden inte begränsas utöver vad som är absolut nödvändigt. [23]

36. Om skattskyldiga personer som utövat sina grundläggande friheter befinner sig i en situation som är jämförbar med den situation som skattskyldiga personer som gynnas av det nationella skattesystemet befinner sig i, skall den nationella bestämmelsen även tillämpas på situationer som innehåller gränsöverskridande komponenter under förutsättning att det inte finns risk för att det inre sammanhanget i det nationella skattesystemet äventyras. Detta framgår av kravet på likabehandling som kan härledas ur etableringsfriheten. [24]

37. Utgångspunkten vid prövningen av principen om likabehandling är det ändamål som eftersträvas med den nationella åtgärden. [25] En åtgärd är inte motiverad när det ändamål som eftersträvas genom åtgärden också kan uppnås utan att nationella och transnationella situationer behandlas olika eller om samma ändamål kan uppnås genom en mindre avvikande behandling.

38. Målet med lagen om koncernbidrag är att en koncern skall betraktas som en ekonomisk enhet, det vill säga att en koncern bestående av moder- och dotterbolag skall jämställas med ett företag med flera driftställen. Enligt denna bestämmelse är det,

19 — Se 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, domen i målet Manninen (ovan fotnot 5), punkt 42, och domen i målet Keller Holding (ovan fotnot 9), punkt 40.

20 — Kritik mot tidigare rättspraxis har anförts i mitt förslag till avgörande av den 18 mars 2004 i målet Manninen (ovan fotnot 5), punkt 53 och följande punkter.

21 — Denna bedömning har också gjorts av generaladvokat Geelhoed i hans förslag till avgörande i målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (ovan fotnot 7), punkt 88.

22 — Se härvidlag domen i målet Manninen (ovan fotnot 5), punkterna 45 och 46, och domen i målet Keller Holding (ovan fotnot 9), punkterna 41–43.

23 — Se förslag till avgörande av den 7 april 2005 i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 2), punkt 66.

24 — Generaladvokaten Geelhoed har med rätta i sitt förslag till avgörande i målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (ovan fotnot 7), punkt 89, påpekat att domstolen vid bedömningen av det inre sammanhanget gett uttryck för de grundläggande icke-diskrimineringsprinciperna.

25 — Se domen i målet De Lasteyrie du Saillant (ovan fotnot 17), punkt 67, och domen i målet Manninen (ovan fotnot 5), punkt 43, och förslag till avgörande av generaladvokat Poiares Maduro i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 2), punkt 72.

liksom när det gäller det omtvistade koncernbidraget (*group relief*) i domen i målet Marks & Spencer, möjligt att kvitta förluster mot vinster som uppkommit hos olika juridiska personer.

39. Om förlusten i ett bolag inte omedelbart kan utnyttjas för avdrag mot den vinst som ett annat bolag överfört till bolaget krävs att vinsten beskattas. Förlusten i det andra koncernbolaget kan endast rullas framåt till nästkommande beskattningsår för att utnyttjas för avdrag mot den egna vinsten i bolaget. Genom koncernbidrag erhåller koncerner således samma likviditetsfördel som ett företag med driftsställen skulle ha haft.

40. I detta syfte skall ett koncernbidrag som bolag som hör till samma koncern beviljar varandra endast beskattas en gång genom att bidraget dras av från den beskattningsbara inkomsten i det givande bolaget och läggs till till den beskattningsbara inkomsten i det mottagande bolaget.

41. Vad gäller intresset att utjämna vinster och förluster i olika koncernbolag kan noteras att gränsöverskridande koncerner i princip befinner sig i en situation som är jämförbar med den situation som koncerner som endast består av inhemska bolag befinner sig i. Av det skälet skall avdrag i princip även medges för koncernbidrag som beviljas ett koncernbolag med hemvist i en annan medlemsstat.

42. Detta är emellertid endast förenligt med systemet om det kan säkerställas att bidraget beskattas hos det mottagande bolaget. Om så inte vore fallet, skulle detta medföra en skatteförmån utan motsvarande kompensation för denna genom beskattning som har ett direkt samband med förmånen.

43. De regeringar som har yttrat sig har i detta sammanhang betonat att den medlemsstat i vilken det bolag som beviljar bidrag har sitt hemvist inte har något inflytande över beskattningen av det mottagande bolaget i den medlemsstat där det bolaget har sitt hemvist. Detta utgör emellertid inte något hinder för den förstnämnda medlemsstaten att bevilja skatteavdrag för bidraget på villkor att det kan styrkas att bidraget är beskattningsbart i det mottagande bolaget. Enligt den omtvistade finska bestämmelsen är det inte möjligt att lägga fram sådan bevisning, utan det är enligt denna bestämmelse uteslutet att göra avdrag för bidrag som lämnas till utländska bolag. Denna bestämmelse går därmed utöver vad som är nödvändigt för att upprätthålla det inre sammanhanget i det nationella skattesystemet.

44. Mot denna slutsats kan inte invändas att sådana koncernbidrag i det fallet inte längre beskattas i Finland, utan i en annan medlemsstat. Det framgår nämligen av fast rättspraxis att en minskning av skatteintäkter inte kan anses utgöra sådana tvingande

hänsyn till allmänintresset som kan åberopas för att rättfärdiga en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet. [26] En nationell åtgärd kan följaktligen inte anses ha ett inre sammanhang redan av det skälet att den utesluter en minskning av skatteintäkter.

45. Den inskränkning av etableringsfriheten som följer av särbehandlingen av bidrag mellan inhemska och utländska koncernbolag, å ena sidan, och bidrag mellan inhemska bolag, å andra sidan, är följaktligen inte berättigad med hänsyn till behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. Det återstår emellertid att pröva om andra berättigandegrunder kan åberopas för att motivera inskränkningen, särskilt behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

2. Behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna

46. I domen i målet Marks & Spencer fastställde domstolen tre berättigandegrunder (*éléments justificatifs*) och anförde med hänsyn till "samtliga [dessa] (*pris ensemble*)" "att en inskränkande reglering, som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, för det första är ägnad att uppnå ett legitimt syfte som överensstämmer med fördraget och som kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset, och för det andra är avsedd att säkerställa att det sålunda eftersträvade syftet uppnås". [27]

47. Det rör sig om följande tre berättigandegrunder:

— Behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

— Risken för att förlusterna beaktas två gånger.

— Risken för skatteundandragande.

48. Redan av formuleringen ovan framgår att dessa tre berättigandegrunder har ett nära samband med varandra och inte kan bedömas var för sig. Behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten utgör kärnan i dessa berättigandegrunder.

26 — Se domen i målet Manninen (ovan fotnot 5), punkt 49, och domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 2), punkt 44.

27 — Se domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 2), punkt 51.

49. Som redan har konstaterats ankommer det, på gemenskapsrättens nuvarande stadium, på medlemsstaterna att uppbära direkta skatter. [28] I brist på harmonisering av gemenskapsrätten är det också medlemsstaternas ansvar att fastställa kriterierna för uppdelningen av beskattningsrätten genom slutande av dubbelbeskattningsavtal eller genom ensidiga åtgärder. [29]

50. Därvid är det inte orimligt att medlemsstaterna när de fördelar beskattningsmakten mellan sig tar intryck av internationell praxis och av det modellavtal som har utarbetats av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD). [30]

51. Det skall medges att den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande, genom att beskatta den världsomspännande vinsten för bolag med hemvist i den medlemsstaten medan bolag med hemvist i andra medlemsstater uteslutande beskattas för den vinst som är att hänföra till deras verksamhet i förstnämnda stat, handlar i enlighet med den territorialitetsprincip som gäller inom den internationella skatterätten och som erkänns av gemenskapsrätten. [31]

52. I domen i målet Marks & Spencer fastslog domstolen att det förelåg en begränsning av fördelningen av beskattningsrätten genom att ange följande: "Om bolagen gavs en valmöjlighet beträffande var deras förluster skall beaktas — antingen i den medlemsstat där de hör hemma eller i en annan medlemsstat — skulle den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna allvarligt äventyras, eftersom beskattningsunderlaget skulle öka i den förstnämnda staten och minska i den sistnämnda i den mån som motsvarar de överförda förlusterna." [32]

53. Detta uttalande gäller i motsvarande mån för det fall att överföringen av vinst av det slag som föreskrivs i lagen om koncernbidrag skulle utsträckas till att omfatta gränsöverskridande transaktioner. Om det stod skattskyldiga personer fritt att välja i vilken medlemsstat deras vinst skall beskattas, genom att undanta vinsten i ett bolag från dess beskattningsunderlag och räkna in den i ett annat beskattningsunderlag för ett koncernbolag med hemvist i en annan medlemsstat, skulle även fördelningen av beskattningsrätten enligt territorialitetsprincipen undermineras.

28 — Se ovan punkt 15.

29 — Se dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Gilly (REG 1998, s. I-2793), punkterna 24 och 30, av den 12 december 2002 i mål C-385/00, De Groot (REG 2002, s. I-11819), punkt 93, av den 5 juli 2005 i mål C-376/03, D. (REG 2005, s. I-5821), punkterna 50 och 51, dom 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 N (ovan fotnot 5), punkterna 43 och 44.

30 — Se domen i målet Futura Participations und Singer (ovan fotnot 17), punkt 22, domen i målet Van Hilten-Van der Heijden (ovan fotnot 29), punkt 48, och domen i målet N (ovan fotnot 5), punkt 45.

31 — Se domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 2), punkt 39. Vad gäller fördelning enligt principen om världsomspännande inkomst och källstatsprincipen, se förslag till avgörande av generaladvokat Geelhoed av den 23 februari 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in the ACT Group Litigation, anhängigt vid domstolen, punkterna 49–51.

32 — Se domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 2), punkt 46.

54. Den andra berättigandegrunden som fastställdes i domen i målet Marks & Spencer, nämligen undvikande av att förlusterna beaktas två gånger, har ett mycket nära samband med fördelningen av beskattningsrätten.

55. Syftet med fördelningen av beskattningsrätten enligt territorialitetsprincipen (bolagets hemvist eller källan för bolagets inkomster finns inom medlemsstatens territorium) är att ge en medlemsstat beskattningsrätt för vissa typer av inkomster. Tillsammans med bestämmelserna för undvikande av dubbelbeskattning uppstår därmed ett internationellt system om behörighet för beskattning. Syftet med detta system som visserligen inte är fullständigt är i princip att säkerställa att alla inkomster beskattas en enda gång. [33]

56. Skulle det vara möjligt att kvitta förluster mot vinster flera gånger, så skulle detta medföra att vinster inte alls beskattades, trots den omständigheten att det ännu inte uppkommit några förluster mot vilka de skulle kunna kvittas. Detta skulle strida mot tanken om engångsbeskattning som ligger till grund för den internationella fördelningen av beskattningsrätten.

57. Även om gränsöverskridande koncernbidrag skulle medges skulle detta kunna leda till (dubbel) icke-beskattning av inkomster om bidragen skulle kunna dras av från det givande bolagets skattepliktiga inkomster, trots att dessa inte är skattepliktiga i den medlemsstat i vilken det mottagande bolaget har sitt hemvist.

58. Enligt uppgifter från det Förenade kungarikets regering skulle detta ha varit fallet i målet vid den nationella domstolen. Enligt Förenade kungarikets lagstiftning faller koncernbidrag nämligen inte under något av de skattepliktiga inkomstslagen och kan följaktligen inte beskattas hos det mottagande bolaget AA Ltd, vilket inte har bestridits av Oy AA.

59. Bortsett från hanteringen av de koncernbidrag som brittiska bolag erhåller, kan konstateras, att en bestämmelse, enligt vilken rätten till avdrag i allmänhet endast medges för koncernbidrag mellan inhemska bolag, är ägnad att säkerställa att dubbel icke-beskattning undviks. Vid rent nationella överföringar kan en medlemsstat nämligen säkerställa att bidragen beskattas. I det följande prövas nästa fråga om åtgärden i denna form inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de syften som eftersträvas. [34]

33 — Denna enda beskattning kan till exempel även ske med tillämpning av avräkningsmetoden av två medlemsstater på ett samordnat sätt.

34 — Se nedan punkt 67.

60. Risken för skatteundandragande som utgör den tredje berättigandegrunden har också ett mycket nära samband med de båda andra berättigandegrunderna. Redan den omständigheten att koncernbidrag lämnas till bolag med hemvist i medlemsstater, i vilka sådana bidrag inte är skattepliktiga, kan anses som skatteundandragande. I detta avseende sammanfaller denna berättigandegrund med den andra berättigandegrunden.

61. I domen i målet Marks & Spencer fastställde domstolen dessutom att överföring av förluster från en medlemsstat med låg skattenivå till en medlemsstat med hög skattenivå utgör skatteundandragande om de bolag som genomför denna överföring därigenom "flyr" till den medlemsstat i vilken förlusterna har det högsta värdet och därmed reducerar skattebördan som mest. Överförs inkomster genom koncernbidrag till bolag med hemvist i lågskatteländer anses detta också utgöra skatteundandragande.

62. I strikt mening är förhindrandet av ett sådant "skatteundandragande" emellertid inte att anse som en självständig berättigandegrund som kan motivera en inskränkning av en grundläggande frihet. Den omständigheten att bolag försöker att dra fördel av skillnaderna mellan de nationella skattesystemen är en legitim form av ekonomiskt handlande och oundvikligt på en inre marknad, inom vilken bestämmelserna om bolagsbeskattning inte är harmoniserade. Ett bolag kan till exempel inte utan vidare hindras från att flytta sitt säte till en annan medlemsstat med en mer gynnsam beskattning. [35]

63. En begränsning av de grundläggande friheterna kan först motiveras när en sådan "skatteoptimering" samtidigt underminerar fördelningen av medlemsstaternas beskattningsrätt.

64. Den omständigheten att fördelningen av beskattningsrätten i enlighet med territorialitetsprincipen fastställts utgöra en berättigandegrund står inte heller i strid med principen att en begränsning av de grundläggande friheterna inte kan motiveras med hänsyn till intresset av att undvika en minskning av skatteintäkter. [36] Denna princip utgör endast hinder mot en begränsning av de grundläggande friheterna av rent skattemässiga skäl. Här är det emellertid fråga om det principiella intresset att överhuvudtaget ge medlemsstaterna en beskattningsmöjlighet i enlighet med territorialitetsprincipen.

65. Sammanfattningsvis kan det konstateras, att en inskränkning av avdragsrätten för koncernbidrag till att endast omfatta bidrag

35 — Vad gäller de frågor som uppkom i detta sammanhang avseende exitbeskattning se den aktuella domen i målet N (ovan fotnot 5).

36 — Se domen i målet Manninen (ovan fotnot 5), punkt 49, och domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 2), punkt 44.

till inhemska bolag är avsedd att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, utesluta icke-beskattning av överförd inkomst och att motverka skatteundandragande. Med denna inskränkning säkerställs att vinster som uppkommit i koncernbolag i Finland, beskattas där i enlighet med territorialitetsprincipen.

66. Det skall slutligen undersökas huruvida åtgärden inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de syften som eftersträvas och om den är proportionerlig i strikt mening.

67. Skulle det endast vara fråga om att utesluta icke-beskattning av överförd inkomst och skatteundandragande, så skulle den allmänna begränsningen av avdragsrätten för koncernbidrag till att endast omfatta bidrag till inhemska bolag vara för långtgående. Dessa båda mål skulle nämligen även kunna uppnås genom en åtgärd som inte inskränker etableringsfriheten i lika hög grad. Skatteavdrag för koncernbidrag skulle till exempel, såsom nämnts ovan, kunna beviljas på villkor att det kan styrkas att inkomsten faktiskt beskattas hos det mottagande bolaget.

68. Målsättningen att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten, som har ett direkt samband med de båda andra berättigandegrunderna, skulle emellertid inte kunna uppnås genom andra nationella åtgärder med mindre restriktiv inverkan. En bestämmelse enligt vilken den medlemsstat i vilken det bolag som lämnar koncernbidrag har sitt hemvist måste tillåta avdrag om beskattning sker hos det mottagande bolaget skulle inte utesluta en överföring av beskattningsrätten.

69. Med beaktande av de olika intressena förefaller ett system som det som föreskrivs i den finska lagen om koncernbidrag vara proportionerligt i strikt mening.

70. I domen i målet Marks & Spencer [37] har domstolen i en viss undantagssituation, som förelåg i det målet, visserligen ansett det vara oproportionerligt att inte tillåta gränsöverskridande överföring av förluster, nämligen när dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat till fullo har utnyttjat de möjligheter som ges att beakta förlusterna och förlusterna inte heller kan beaktas i framtiden. Under dessa omständigheter träder intresset av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten i bakgrunden i förhållande till etableringsfriheten och det är nödvändigt att möjliggöra överföringen av

37 — Se domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 2), punkterna 53–56.

förluster till moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat.

71. Av de faktiska omständigheter som angetts i begäran om förhandsavgörande framgår emellertid inte att en sådan undantagssituation som den som förelåg i domen i målet Marks & Spencer föreligger i förevarande fall. Det finns följaktligen ingen anledning att pröva om det av hänsyn till proportionalitetsprincipen undantagsvis är nödvändigt att medge avvikelser från fördelningen av beskattningsrätten.

C — *Fri rörlighet för kapital*

72. Bestämmelserna om koncernbidrag skulle vid sidan av etableringsfriheten visserligen även kunna prövas i förhållande till den fria rörligheten för kapital som säkerställs i artiklarna 56 och 58 EG. Bortsett från det territoriella och det tidsmässiga tillämpningsområdet, som inte har någon betydelse i förevarande fall, gäller samma principer här som vid prövningen av etableringsfriheten. Följaktligen är även den inskränkning av den fria rörligheten för kapital som bestämmelserna om koncernbidrag innebär, motiverad för att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

V — Förslag till avgörande

73. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att Högsta förvaltningsdomstolen skall besvara tolkningsfrågan enligt följande:

74. Artiklarna 43 EG och 48 EG och artiklarna 56 EG och 58 EG samt rådets direktiv (90/435/EEG) om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater utgör under de omständigheter som angetts i begäran om förhandsavgörande inte något hinder för ett sådant system som föreskrivs i den finska lagen om koncernbidrag vid beskattningen, enligt vilket avdragsrätten för koncernbidrag vid beskattningen villkoras av att givaren och mottagaren av koncernbidraget är hemmahörande i Finland.