DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

18. juli 2007 *

I sag C-231/05,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Korkein hallinto-oikeus (Finland) ved afgørelse af 23. maj 2005, indgået til Domstolen den 25. maj 2005, i en sag anlagt af

Oy AA,

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, V. Skouris, afdelingsformændene P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, R. Schintgen, P. Kūris og E. Juhász samt dommerne K. Schiemann, G. Arestis, U. Lõhmus, E. Levits (refererende dommer), A. Ó Caoimh og L. Bay Larsen,

generaladvokat: J. Kokott
justitssekretær: fuldmægtig B. Fülöp,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 16. maj 2006,

* Processprog: finsk.

efter at der er afgivet indlæg af:

— Oy AA ved asiamiehet T. Torkkel og J. Järvinen

— den finske regering ved T. Pynnä og E. Bygglin, som befuldmægtigede

— den tyske regering ved M. Lumma og U. Forsthoff, som befuldmægtigede

— den nederlandske regering ved H.G. Sevenster og M. de Grave, som befuldmægtigede

— den svenske regering ved K. Wistrand og A. Falk, som befuldmægtigede

— Det Forenede Kongeriges regering ved S. Nwaokolo og E. O'Neill, som befuldmægtigede, bistået af barrister R. Hill

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og I. Koskinen, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 12. september 2006,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 43 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 (EFT L 225, s. 6), som ændret ved Rådets direktiv 2003/123/EF af 22. december 2003 (EUT 2004 L 7, s. 41, herefter »direktiv 90/435«).

2 Anmodningen er blevet forelagt under en sag anlagt ved Korkein Hallinto-oikeus (Finlands øverste forvaltningsdomstol) af det finske selskab Oy AA angående spørgsmålet om fradrag i selskabets skattepligtige indkomst for koncernbidrag ydet dets moderselskab, hvis hjemsted er i en anden medlemsstat, og angående spørgsmålet om, hvorvidt den finske lovgivning om koncernbidrag er forenelig med fællesskabsretten.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Som det fremgår af anden betragtning til direktiv 2003/123, er formålet med direktiv 90/435/EØF »at fritage udbytte og andre udlodninger af overskud, som datterselskaber betaler til deres moderselskaber, for kildeskat, og at afskaffe dobbeltbeskatning af sådanne indkomster på moderselskabets niveau«.

4 I artikel 4 i direktiv 90/435 bestemmes, at hvis et moderselskab 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 enten undlade at beskatte det overskud, der udloddes af datterselskabet, eller beskatte dette overskud, men give moderselskabet tilladelse til fra det skyldige skattebeløb at trække den del af datterselskabets selskabsskat, der vedrører dette overskud.

5 Artikel 5 i direktiv 90/435 har følgende ordlyd: »Det overskud, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritages for kildeskat«, og direktivets artikel 6 har følgende ordlyd: »Den medlemsstat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, kan ikke opkræve kildeskat af det udbytte, som dette selskab modtager fra datterselskabet.«

De nationale bestemmelser

6 § 1 i lov om koncernbidrag ved beskatningen (*Laki konserniavustuksesta verotuksessa* (825/1986)) af 21. november 1986 (herefter »KonsAvL«) har følgende ordlyd:

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

7 I KonsAvL's § 2 bestemmes:

»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 lov om beskatning af indkomst fra en erhvervsvirksomhed [*elinkeinotulon verottamisesta annettu laki* (360/1968)] kan fradrages indkomsten.«

8 I KonsAvL's § 3 bestemmes:

»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.«

9 KonsAvL's § 4 har følgende ordlyd:

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

10 I KonsAvL's § 5 bestemmes:

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

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

11 Selskabet AA Ltd, hvis hjemsted er i Det Forenede Kongerige, ejer indirekte via to andre selskaber 100% af aktierne i Oy AA.

12 I modsætning til Oy AA's var aktivitet AA Ltd's aktivitet tabsgivende i 2003, og ifølge Oy AA kunne den tabsgivende udvikling forventes at fortsætte i 2004 og i 2005. Da AA Ltd's erhvervsvirksomhed var væsentlig for Oy AA, påtænkte sidstnævnte at yde AA Ltd et koncernbidrag for at beskytte dettes økonomiske situation.

13 Oy AA forelagde i den forbindelse Keskusverolautakunta (Centralskattenævnet) en anmodning om en forhåndsbesked vedrørende spørgsmålet, om det påtænkte bidrag udgjorde et koncernbidrag ifølge KonsAvL's § 3, og om det derfor kunne anses for en fradragsberettiget udgift ved beskatningen af Oy AA for skatteårene 2004 og 2005.

14 Da Keskusverolautakunta fandt, at det fradragsberettigede koncernbidrag og den modsvarende skattepligtige indkomst forudsættes at henhøre under Finlands beskatningsordning, fandt det, at et bidrag ydet af Oy AA til AA Ltd ikke udgjorde et koncernbidrag i henhold til KonsAvL's § 3, og at det derfor ikke kunne anses for en fradragsberettiget udgift ved beskatningen af Oy AA.

15 Oy AA har anfægtet den forhåndsbesked, som Keskusverolautakunta har afgivet, ved den forelæggende ret, der har fastslået, at alle de i den finske lov fastsatte betingelser for at godkende, at det koncernbidrag, som Oy AA har ydet AA Ltd, kan fradrages, er opfyldt, bortset fra kravet vedrørende det modtagende selskabs nationalitet.

16 Korkein hallinto-oikeus har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 43 EF og 56 EF, under hensyn til artikel 58 EF og [...] direktiv 90/435/EØF [...], fortolkes således, at de er til hinder 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?«

Om det præjudicielle spørgsmål

17 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 43 EF og 56 EF, under hensyn til artikel 58 EF og direktiv 90/435, er til hinder for den ordning, der er indført ved lovgivningen i en medlemsstat, såsom den, der er tvist om i hovedsagen, hvorefter et datterselskab, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, kun kan fradrage et koncernbidrag ydet af dette til sit moderselskab i sin skattepligtige indkomst, for så vidt som moderselskabet har hjemsted i samme medlemsstat.

18 Indledningsvis bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de dog udøve kompetencen under overholdelse af fællesskabsretten (jf. bl.a. dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 29, af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 40, og af 12.12.2006, sag C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Sml. I, s. 11673, præmis 36).

19 Da den forelæggende ret har anmodet Domstolen om en fortolkning af såvel artikel 43 EF vedrørende etableringsfriheden som af artikel 56 EF vedrørende de frie kapitalbevægelser, skal det undersøges, om og i hvilket omfang en national lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, kan berøre disse friheder.

20 Som det fremgår af fast retspraksis, er det EF-traktatens bestemmelser om etableringsfrihed, der finder anvendelse, eftersom der er tvist om en kapitalbesiddelse, der giver indehaveren en sådan indflydelse på beslutningerne i selskabet, at den kan træffe afgørelse om dets drift (dom af 13.4.2000, sag C-251/98, Baars, Sml. I, s. 2787, præmis 21 og 22, og af 21.11.2002, sag C-436/00, X og Y, Sml. I, s. 10829, præmis 37 og 66-68, dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes

Overseas, præmis 31, samt dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 39).

21 I henhold til KonsAvL's § 3 forudsætter muligheden for at yde et koncernbidrag, der kan fradrages i henhold til denne lov, at moderselskabet ejer mindst 90% af selskabskapitalen i datterselskabet.

22 Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen og af den finske regerings indlæg, har den koncernbidragsordning, der er i kraft i Finland, til formål at fjerne skattemæssige ulemper ved koncernopbygningen ved at virke som indkomstfordelingsmiddel inden for en koncern, der omfatter både overskudsgivende og tabsgivende selskaber. Koncernbidraget er således udformet for at fremme en koncerns interesser.

23 For så vidt som en lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, kun vedrører forbindelser inden for en koncern, berører den hovedsageligt etableringsfriheden og skal derfor undersøges i henhold til artikel 43 EF (jf. i denne retning dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 32, dom af 12.12.2006, sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Sml. I, s. 11753, præmis 118, og af 13.3.2007, sag C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Sml. I, s. 2107, præmis 33).

24 Under den antagelse, at denne lovgivning har restriktive virkninger for de frie kapitalbevægelser, er sådanne virkninger uundgåelige konsekvenser af en eventuel hindring for etableringsfriheden og kan derfor ikke begrunde en selvstændig undersøgelse af den nævnte lovgivning med hensyn til artikel 56 EF (jf. i denne retning dom af 14.10.2004, sag C-36/02, Omega, Sml. I, s. 9609, præmis 27, dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 33, og dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 34).

25 Hvad angår direktiv 90/435 bemærkes, at den situation, der er tvist om i hovedsagen, vedrører den første beskatning af indkomst fra et datterselskabs erhvervsvirksomhed og datterselskabets mulighed for at fradrage det koncernbidrag, det yder sit udenlandske moderselskab, i sin skattepligtige indkomst.

26 Direktiv 90/435 regulerer den skattemæssige behandling af udbytte og andre udlodninger af overskud, som et datterselskab betaler til sit moderselskab, idet det dels i artikel 4 foreskriver, at hvis et moderselskab modtager overskud, skal moderselskabets medlemsstat enten undlade at beskatte det overskud, der udloddes af datterselskabet, eller beskatte dette overskud, men give moderselskabet tilladelse til fra det skyldige skattebeløb at trække den del af datterselskabets selskabsskat, der vedrører dette overskud, dels i artikel 5 og 6 forbyder, at der opkræves kildeskat af dette overskud.

27 Da direktiv 90/435 ikke vedrører den første beskatning af indkomst fra et datterselskabs erhvervsvirksomhed og ikke regulerer de skattemæssige konsekvenser for datterselskabet af et koncernbidrag som det, der er tvist om i hovedsagen, kan det ikke udgøre et grundlag for et svar til den forelæggende ret.

28 Heraf følger, at det forelagte spørgsmål alene skal besvares i lyset af artikel 43 EF.

Om der foreligger en restriktion for etableringsfriheden

29 Den ret til frit at etablere sig, som medlemsstaternes statsborgere har i henhold til artikel 43 EF, og som indebærer adgang til at optage og udøve selvstændig

erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder på de vilkår, som i etableringsmedlemsstatens lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere, omfatter i henhold til artikel 48 EF 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 (jf. bl.a. dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 35, Marks & Spencer-dommen, præmis 30, dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 41, og dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 42).

30 Hvad angår selskaber bemærkes, at deres hjemsted, jf. artikel 48 EF, ligesom det er tilfældet med hensyn til fysiske personers nationalitet tjener til at fastlægge deres tilknytning til en medlemsstats retssystem. 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 (jf. i denne retning dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 18, af 13.7.1993, sag C-330/91, Commerzbank, Sml. I, s. 4017, præmis 13, af 8.3.2001, forenede sager C-397/98 og C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., Sml. I, s. 1727, præmis 42, Marks & Spencer-dommen, præmis 37, og dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 43). Etableringsfriheden skal således sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, idet den forbyder enhver forskelsbehandling på grundlag af selskabers hjemsted (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 14, og Saint-Gobain ZN-dommen, præmis 35, og dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 43).

31 I det foreliggende tilfælde bemærkes, at den lovgivning, der er tvist om i hovedsagen, hvad angår muligheden for at fradrage udgifter til bidrag ydet moderselskabet indfører en forskellig behandling af datterselskaber, der er hjemmehørende i Finland, alt efter om deres moderselskab har hjemsted i denne medlemsstat eller ej.

32 Et bidrag ydet af et datterselskab til et moderselskab, hvis hjemsted er i Finland, og som opfylder de andre betingelser, der er fastsat i KonsAvL, anses for et koncernbidrag, der i medfør af denne lov kan fradrages i datterselskabets skattepligtige indkomst. Et bidrag ydet af et datterselskab til et moderselskab, hvis hjemsted ikke er i Finland, anses derimod ikke for et koncernbidrag og kan derfor ikke fradrages i datterselskabets skattepligtige indkomst. Datterselskaber af udenlandske moderselskaber udsættes derfor for en mindre fordelagtig skattebehandling end datterselskaber af finske moderselskaber.

33 Den tyske, den nederlandske og den svenske regering samt Det Forenede Kongeriges regering har herved gjort gældende, at situationen for hjemmehørende datterselskaber, hvis moderselskaber har hjemsted i samme medlemsstat, ikke kan sammenlignes med situationen for datterselskaber, hvis moderselskaber har hjemsted i en anden medlemsstat, for så vidt som sidstnævnte ikke er skattepligtige i den medlemsstat, hvor datterselskabet har hjemsted. Der skal således sondres mellem situationen for datterselskaber, hvis moderselskaber er fuldt eller begrænset skattepligtige i Finland, og den situation, der er beskrevet i hovedsagen, hvor moderselskabet ikke er skattepligtigt i denne medlemsstat.

34 Den tyske og den svenske regering har anført, at når modtageren ikke er skattepligtig i den medlemsstat, hvorfra bidraget ydes, er sidstnævnte medlemsstat, der på grund af begrænsninger af sin territorielle kompetence ikke kan påvirke den skattemæssige behandling af bidraget i modtagerens medlemsstat, bl.a. ikke i stand til at sikre, at det indrømmede fradrag svarer til den skattepligtige indkomst hos modtageren af bidraget i den stat, hvor denne er hjemmehørende, og forhindre, at det ydede bidrag ikke beskattes. Det Forenede Kongeriges regering har ligeledes gjort gældende, at for så vidt som Republikken Finland ikke beskatter ikke-hjemmehørende moderselskabers indkomster, er den ikke forpligtet til at give det finske datterselskab skattenedslag for tab lidt af moderselskabet.

35 Som bemærket i denne doms præmis 22, har den finske koncernbidragsordning til formål at fjerne skattemæssige ulemper ved koncernopbygningen ved at virke som indkomstfordelingsmiddel inden for en koncern, der omfatter både overskudsgivende og tabsgivende selskaber. Som det fremgår af KonsAvL's § 4 og 5, anses koncernbidraget kun for en omkostning for giveren, og fradrages kun ved beskatningen af denne, såfremt det er registreret som en indtægt for modtageren.

36 I en grænseoverskridende situation kan den medlemsstat, hvorfra bidraget ydes — når modtageren ikke er skattepligtig i denne medlemsstat — ikke sikre, at bidraget for så vidt angår modtageren anses for skattepligtig indkomst. Den omstændighed, at bidragsgiverens medlemsstat tillader fradrag af bidraget i sidstnævntes skattepligtige indkomst, sikrer ikke, at det formål, der forfølges med bidragsordningen, opfyldes.

37 Selv om den medlemsstat, hvor datterselskabet har hjemsted, ikke har kompetence med hensyn til et moderselskab, hvis hjemsted er i en anden medlemsstat, og som ikke er skattepligtig i den første medlemsstat, kan den imidlertid underlægge fradraget for koncernbidraget i giverens skattepligtige indkomst betingelser knyttet til behandlingen af dette bidrag i denne anden medlemsstat.

38 Heraf følger, at den blotte omstændighed, at moderselskaber, hvis hjemsted er i en anden medlemsstat, ikke er skattepligtige i Finland, ikke adskiller disse moderselskabers datterselskaber fra datterselskaber af moderselskaber, hvis hjemsted er i Finland, med hensyn til det formål, der forfølges med den finske koncernbidragsordning, og ikke gør situationen for disse to kategorier af datterselskaber usammenlignelig.

39 En forskellig behandling af hjemmehørende datterselskaber, alt efter hvor deres moderselskabs hjemsted befinder sig, udgør en restriktion for etableringsfriheden, da den gør det mindre attraktivt for selskaber med hjemsted i andre medlemsstater at gøre brug af denne frihed, idet de som følge heraf kan give afkald på et erhverve, oprette eller opretholde et datterselskab i den medlemsstat, der har truffet foranstaltningen (jf. dom af 12.12.2002, sag C-324/00, Lankhorst-Hohorst, Sml. I, s. 11779, præmis 32, og dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 61).

40 Denne konklusion ændres ikke af Det Forenede Kongeriges regerings argument, hvorefter moderselskabet havde kunnet opnå det ønskede formål ved at oprette en filial i Finland i stedet for et datterselskab. Det bemærkes, at i henhold til artikel 43, stk. 1, andet punktum, EF har de erhvervsdrivende udtrykkeligt mulighed for frit at vælge, under hvilken juridisk form de vil udøve virksomhed i en anden medlemsstat, og denne valgmulighed må ikke begrænses af diskriminerende skattebestemmelser (dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 22, og dom af 23.2.2006, sag C-253/03, CLT-UFA, Sml. I, s. 1831, præmis 14).

41 Det Forenede Kongeriges regering har desuden anført, at da koncernbidraget ikke beskattes i Det Forenede Kongerige, hvilket imidlertid anfægtes af Oy AA, og da tabene i AA Ltd kunne fremføres til andre regnskabsår med henblik på modregning i overskud oppebåret senere, ville den forsinkelse, som dette moderselskab ville blive udsat for, før det kunne foretage en udligning af sine overskud og tab, alene have en indirekte og usikker indvirkning på sidstnævntes valg om at etablere sig i Finland.

42 Herved bemærkes, at det er tilstrækkeligt for, at en lovgivning anses for en restriktion for etableringsfriheden, at den kan begrænse udøvelsen af denne frihed i en medlemsstat gennem selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat, uden at det er nødvendig at godtgøre, at den pågældende lovgivning faktisk har haft som

virkning, at visse af disse selskaber har givet afkald på et erhverve, oprette eller opretholde et datterselskab i den første medlemsstat (dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 62).

43 Heraf følger, at den forskellige behandling af hjemmehørende datterselskaber, alt efter hvor deres moderselskabs hjemsted befinder sig, i forbindelse med en ordning som den, der er tvist om i hovedsagen, udgør en restriktion for etableringsfriheden.

Om begrundelsen for restriktionen for etableringsfriheden

44 En restriktion for etableringsfriheden vil kun være tilladt, hvis den er begrundet i tvingende almene hensyn. Hvis dette er tilfældet, kræves det desuden, at den er egnet til at sikre gennemførelsen af det pågældende mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (Marks & Spencer-dommen, præmis 35, dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 47, samt dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 64).

45 Den finske, den tyske og den nederlandske regering samt Det Forende Kongeriges regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har i deres skriftlige indlæg gjort gældende, at den finske koncernbidragsordning er begrundet i hensynet til at sikre sammenhængen i den relevante beskatningsordning, samt i fordelingen af medlemsstaternes beskatningskompetence, frygten for skatteunddragelse og i territorialprincippet.

46 Under retsmødet, der fandt sted, efter at Marks & Spencer-dommen var blevet afsagt, har de regeringer, som afgav mundtlige indlæg, gjort gældende, at de

begrundelser, som Domstolen anerkendte i nævnte dom, dvs. sikring af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem de forskellige medlemsstater, risiko for, at underskuddet fradrages to gange, og skatteunddragelse, også foreligger i denne sag. Disse argumenter skal derfor undersøges.

47 Den finske regering har således — støttet af den svenske regering og Det Forenede Kongeriges regering og med støtte i territorialprincippet, hvorefter medlemsstaterne har ret til at beskatte indkomst, der optjenes på deres område — anført, at den i hovedsagen omhandlede ordning afspejler konsensus på området for den internationale fordeling af beskatningskompetencerne.

48 Disse regeringer, den nederlandske regering og Kommissionen har anført, at muligheden for at fradrage et bidrag ydet et selskab, hvis hjemsted er i en anden medlemsstat, svarer til at give de skattepligtige valget af beskatningsmedlemsstaten og således begrænser medlemsstaternes beskatningskompetencer, hvorved det bringer den afbalancerede fordeling af disse i fare.

49 Hvad angår nødvendigheden af at forebygge, at underskud fradrages to gange, har den finske, den tyske, den nederlandske og den svenske regering samt Det Forenede Kongeriges regering gjort gældende, at denne nødvendighed svarer til nødvendigheden af at undgå, at der indrømmes en dobbelt fordel. Ifølge disse regeringer indebærer en situation, hvor der tages hensyn til koncernbidraget ved fastlæggelsen af giverens skattepligtige resultat, men bidraget ikke anses for skattepligtig indkomst hos modtageren, en risiko for, at overskuddet i det datterselskab, der yder bidraget, undgår enhver beskatning. Ifølge Det Forenede Kongeriges regering er dette tilfældet i hovedsagen, hvilket bestrides af Oy AA.

50 Endelig har den finske, den tyske, den nederlandske og den svenske regering samt Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen samstemmende anført, at der foreligger en risiko for, at virksomheden inden for en koncern vil blive organiseret således, at indkomst, der er skattepligtig i Finland, vil blive overført til selskaber, bl.a. oprettet alene med dette formål, hvis hjemsted er i en anden medlemsstat, hvor indkomsten beskattes med en lavere sats end i Finland, eller endog er fritaget for beskatning.

51 Som det fremgår af præmis 51 i Marks & Spencer-dommen, er nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne anerkendt i forbindelse med to andre begrundelser baseret på risikoen for, at underskud fradrages to gange og skatteunddragelse (jf. også dom af 29.3.2007, sag C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Sml. I, s. 2647, præmis 41).

52 Det bemærkes også, at eftersom der ikke på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler, er medlemsstaterne fortsat kompetente til at fastlægge kriterierne for fordelingen af deres respektive beskatningsbeføjelser, enten gennem overenskomst eller på egen hånd (dom af 12.5.1998, sag C-336/96, Gilly, Sml. I, s. 2793, præmis 24 og 30, af 7.9.2006, sag C-470/04, N, Sml. I, s. 7409, præmis 44, og af 14.11.2006, sag C-513/04, Kerckhaert og Morres, Sml. I, s. 10967, præmis 22 og 23, samt dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 49).

53 Hvad for det første angår nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne bemærkes, at denne nødvendighed ikke kan påberåbes med henblik på systematisk at afvise at indrømme enhver skattemæssig fordel til et hjemmehørende datterselskab, fordi indkomsten for dets moderselskab, der har sit hjemsted i en anden medlemsstat, ikke kan beskattes i den første medlemsstat (jf i denne retning Rewe Zentralfinanz-dommen, præmis 43).

54 Denne begrundelse kan derimod anerkendes, når den pågældende ordning har til formål at hindre former for adfærd, som kan gøre indgreb i en medlemsstats ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område (jf. Rewe Zentralfinanz-dommen, præmis 42).

55 Domstolen har således fastslået, at hvis selskaberne gives mulighed for at vælge, om der skal tages hensyn til deres underskud i deres etableringsmedlemsstat eller i en anden medlemsstat, vil det bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i alvorlig fare (jf. Marks & Spencer-dommen, præmis 46, og Rewe Zentralfinanz-dommen, præmis 42).

56 Hvis man anerkendte, at et grænseoverskridende koncernbidrag som det, der er tvist om i hovedsagen, kunne fradrages i giverens skattepligtige indkomst, ville det have som følge, at koncerner frit vil kunne vælge den medlemsstat, hvori overskud i datterselskabet skulle beskattes, idet det trækkes fra i datterselskabets beskatningsgrundlag, og idet det medregnes i moderselskabets skattepligtige indkomst, når bidraget anses for skattepligtig indkomst i det modtagende moderselskabs medlemsstat. Dette ville bringe selve systemet med fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i fare, fordi alt efter hvilket valg, koncernen foretager, vil datterselskabets medlemsstat være tvunget til at give afkald på som hjemstat for datterselskabet at beskatte dettes indkomst eventuelt til fordel for den medlemsstat, hvor moderselskabet har sit hjemsted (jf. også dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 59).

57 Hvad videre angår risikoen for, at underskud trækkes fra to gange, bemærkes blot, at den finske koncernbidragsordning ikke vedrører fradrag for underskud.

58 Hvad endelig angår forebyggelse af skatteunddragelse må det anerkendes, at muligheden for at overføre skattepligtige indkomster fra et datterselskab til et moderselskab, hvis hjemsted er i en anden medlemsstat, indebærer risiko for, at der ved hjælp af rent kunstige arrangementer foretages overførsler af indkomst inden for en koncern i retning mod selskaber, hvis hjemsted befinder sig i de medlemsstater, der anvender de laveste skattesatser, eller i de medlemsstater, hvor denne indkomst ikke beskattes. Denne mulighed bestyrkes af den omstændighed, at det i den finske koncernbidragsordning ikke kræves, at modtageren af koncernbidraget har lidt tab.

59 Ved kun at indrømme ret til i et datterselskabs skattepligtige indkomst at fradrage et koncernbidrag ydet et moderselskab, såfremt moderselskabet har hjemsted i samme medlemsstat, kan den finske koncernbidragsordning hindre sådanne former for praksis, der kan være inspireret af den omstændighed, at der er en væsentlig forskel mellem det skattegrundlag eller den skattesats, der anvendes i de forskellige medlemsstater, og som ikke har noget andet formål end at undgå den skat, der normalt skal betales i datterselskabets medlemsstat af dettes overskud.

60 Med hensyn til disse to forhold angående nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og nødvendigheden af at forebygge skatteunddragelse som helhed bemærkes derfor, at en ordning som den, der er tvist om i hovedsagen, der kun indrømmer ret til i et datterselskabs skattepligtige indkomst at fradrage et koncernbidrag ydet et moderselskab, såfremt moderselskabet og nævnte datterselskab har hjemsted i samme medlemsstat, forfølger legitime mål, som er forenelige med traktaten, og som vedrører tvingende almene hensyn og er egnet til at sikre gennemførelsen af de disse mål.

61 Det skal imidlertid efterprøves, om en sådan ordning ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå alle de forfulgte mål.

62 Indledningsvis bemærkes, at formålene om at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og om forebyggelse af skatteunddragelse er forbundne. Adfærd, der består i at oprette rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, med henblik på at undgå den normalt skyldige skat af overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område, kan gøre indgreb i medlemsstaternes ret til at udøve deres beskatningskompetence med hensyn til sådan virksomhed og bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i fare (dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 55 og 56, og dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 74 og 75).

63 Selv hvis den lovgivning, der er tvist om i hovedsagen, ikke har som specifikt formål at udelukke rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, oprettet med henblik på at undgå den normalt skyldige skat af overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område, fra den skattefordel, den foreskriver, kan en sådan lovgivning imidlertid anses for afpasset efter de forfulgte mål som helhed.

64 I en situation, hvor den omtvistede fordel består i muligheden for at overføre indkomst, idet den trækkes fra i giverens skattepligtige indkomst, og idet den medregnes i modtagerens skattepligtige indkomst, vil enhver udvidelse af denne fordel til grænseoverskridende situationer have som virkning, at koncerner — som anført i denne doms præmis 56 — får mulighed for frit at vælge den medlemsstat, hvori deres overskud beskattes, til skade for datterselskabets medlemsstats ret til at beskatte overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på dens område.

65 Denne fare kan ikke forebygges ved at pålægge betingelser om behandlingen af indkomst hidrørende fra koncernbidraget i det modtagende selskabs medlemsstat, eller om at modtageren af koncernbidraget skal have lidt tab. Hvis man anerkender fradrag for koncernbidrag, når det udgør en skattepligtig indkomst for det modtagende selskab, eller når det modtagende selskabs muligheder for at overføre sine underskud til et andet selskab er begrænsede, eller hvis man kun anerkender fradrag for koncernbidrag ydet et selskab, hvis hjemsted er i en medlemsstat, der

anvender en lavere skattesats end den, der anvendes i bidragsgiverens medlemsstat, når koncernbidraget er specifikt begrundet i det modtagende selskabs økonomiske situation, således som Oy AA har foreslået, indebærer det ikke desto mindre, at valget af beskatningsmedlemsstaten i sidste ende tilkommer koncernen, der således har en stor handlefrihed i denne henseende.

66 I betragtning af det anførte er det ufornødent at undersøge de andre begrundelser, som den finske, den tyske, den nederlandske og den svenske regering samt Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen har påberåbt sig.

67 Det forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 43 EF ikke er til hinder for en ordning, der er indført ved lovgivningen i en medlemsstat, såsom den, der er tvist om i hovedsagen, hvorefter et datterselskab, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, kun kan fradrage et koncernbidrag ydet af dette til sit moderselskab i sin skattepligtige indkomst, for så vidt som moderselskabet har hjemsted i samme medlemsstat.

Sagens omkostninger

68 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Store Afdeling) for ret:

Artikel 43 EF er ikke til hinder for en ordning, der er indført ved lovgivningen i en medlemsstat, såsom den, der er tvist om i hovedsagen, hvorefter et datterselskab, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, kun kan fradrage et koncernbidrag ydet af dette til sit moderselskab i sin skattepligtige indkomst, for så vidt som moderselskabet har hjemsted i samme medlemsstat.

Underskrifter