DOMSTOLENS DOM

den 18 november 1999 *

I mål C-200/98,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från Regeringsrätten (Sverige), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

X AB,

Y AB

och

Riksskatteverket,

angående tolkningen av artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse), artikel 53 i EG-fördraget (upphävd genom Amsterdamfördraget), artikel 54 i EG-fördraget (nu artikel 44 EG i ändrad lydelse), artikel 55 i EG-fördraget (nu artikel 45 EG), artiklarna 56 och 57 i EG-fördraget (nu artiklarna 46 EG och 47 EG i ändrade lydelser) samt artiklarna 58, 73b och 73d i EG-fördraget (nu artiklarna 48 EG, 56 EG och 58 EG),

* Rättegångsspråk: svenska.

meddelar

DOMSTOLEN

sammansatt av ordföranden G.C. Rodríguez Iglesias, avdelningsordförandena J.C. Moitinho de Almeida, D.A.O. Edward (referent), L. Sevón och R. Schintgen samt domarna C. Gulmann, P. Jann, H. Ragnemalm och M. Wathelet,

generaladvokat: A. Saggio,

justitiesekreterare: biträdande justitiesekreteraren H. von Holstein,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Riksskatteverket, genom avdelningsdirektören K.-G. Kjell, Riksskatteverket,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom H. Michard och K. Simonsson, båda vid rättstjänsten, och F. Riddy, nationell tjänsteman med förordnande vid rättstjänsten, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 20 april 1999 av: Sveriges regering, företrädd av departementsrådet A. Kruse, utrikesdepartementet, i egenskap av ombud, Nederländernas regering, företrädd av avdelningschefen A. Fierstra, utrikesministeriets europarättsavdelning, i egenskap av ombud, och kommissionen, företrädd av K. Simonsson och F. Riddy,

och efter att den 3 juni 1999 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Regeringsrätten har genom beslut av den 29 april 1998, som inkom till domstolen den 22 maj samma år, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt en fråga om tolkningen av artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse), artikel 53 i EG-fördraget (upphävd genom Amsterdamfördraget), artikel 54 i EG-fördraget (nu artikel 44 EG i ändrad lydelse), artikel 55 i EG-fördraget (nu artikel 45 EG), artiklarna 56 och 57 i EG-fördraget (nu artiklarna 46 EG och 47 EG i ändrade lydelser) samt artiklarna 58, 73b och 73d i EG-fördraget (nu artiklarna 48 EG, 56 EG och 58 EG).

2 Frågan har uppkommit i ett mål angående ett överklagande av ett beslut om förhandsbesked från Skatterättsnämnden, som framställts av två svenska bolag, X AB och Y AB.

3 Skatterättsnämndens beslut får enligt den svenska rättsordningen överklagas hos Regeringsrätten. Enligt lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor är Skatterättsnämnden behörig att på ansökan av enskilda skattskyldiga meddela bindande förhandsbesked om tillämpningen av skattelagstiftning, särskilt i fråga om direkt statlig eller direkt kommunal skatt.

4 Inom ramen för en omorganisation av en koncern ansökte det svenska moderbolaget, X AB, och dess svenska dotterbolag, Y AB, i juni 1996 hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked angående tillämpningen vid deras taxeringar åren 1997—1999 av bestämmelserna om koncernbidrag i

2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, (nedan kallad SIL). I ovannämnda lagrum i SIL föreskrivs att bidrag som lämnas mellan bolag inom en koncern under vissa förutsättningar kan omfattas av skattelättnader. Äger svenskt aktiebolag mer än nio tiondelar av aktierna i ett annat svenskt aktiebolag skall, enligt nämnda lagrum, koncernbidrag som det ena bolaget lämnar till det andra anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren. Syftet med reglerna är att skattebelastningen inte skall behöva bli större om en verksamhet bedrivs av flera företag inom en koncern än om den bedrivs av ett enda företag.

5 Vid tiden för ansökan om förhandsbesked ägde koncernen 99,8 procent av aktierna i Y AB. X AB ägde cirka 58 procent av aktierna direkt. Återstoden av kapitalet i Y AB ägdes av olika helägda dotterbolag till X AB.

6 Förhandsbesked från Skatterättsnämnden begärdes bland annat angående möjligheten att i tre olika fall erhålla de skattelättnader som föreskrivs i 2 § 3 mom. SIL.

7 I det första fallet ägdes aktierna i Y AB uteslutande av X AB och detta bolags helägda svenska dotterbolag. I det andra fallet förvärvade bolaget Z BV, ett helägt nederländskt dotterbolag till X AB, 15 procent av aktierna i Y AB. I det tredje fallet förvärvade Z BV och bolaget Y GmbH, ett helägt tyskt dotterbolag till X AB, vardera 15 procent av aktierna i Y AB.

8 Den 22 november 1996 meddelade Skatterättsnämnden förhandsbesked med anledning av bolagen X AB:s och Y AB:s ansökan. Beträffande det första fallet fann nämnden att regeln i 2 § 3 mom. första stycket SIL inte möjliggjorde att koncernbidrag gavs med den verkan som där avses. Enligt denna regel krävs att det svenska bolaget äger mer än nio tiondelar av aktierna i det andra svenska

bolaget. Däremot kunde koncernbidrag ges med sådan verkan med stöd av fusionsregeln i andra stycket. Enligt fusionsregeln gäller sådana skattelättnader även för bidrag mellan ett moderbolag och ett delägt dotterbolag, om ägarförhållandena under hela beskattningsåret varit sådana att dotterbolaget genom fusion med moderbolaget kunnat uppgå i det sistnämnda.

9 Angående det andra fallet ansåg Skatterättsnämnden att samma regel var tillämplig. Nämnden klargjorde i det avseendet att även om endast svenska bolag kunde omfattas av regeln framgår det av Regeringsrättens rättspraxis att det skulle strida mot förbudet mot ägardiskriminering i ett sådant dubbelbeskattningsavtal som det som ingåtts mellan Konungariket Sverige och Konungariket Nederländerna att vägra bolag med säte i dessa medlemsstater möjligheten att ge koncernbidrag med den förmånliga skattemässiga verkan som föreskrivs i SIL.

10 I det tredje fallet förklarade Skatterättsnämnden emellertid att fusionsregeln inte var tillämplig på den grunden att det enligt Regeringsrättens rättspraxis inte var möjligt att samtidigt tillämpa två sådana dubbelbeskattningsavtal som de som ingåtts mellan Konungariket Sverige och Förbundsrepubliken Tyskland respektive mellan Konungariket Sverige och Konungariket Nederländerna. Enligt Regeringsrättens rättspraxis är en samtidig tillämpning av flera sådana avtal utesluten, eftersom bestämmelserna i varje dubbelsbeskattningsavtal är avsedda att tillämpas enbart på företag i de avtalsslutande staterna och inte i förhållande till tredje land. Skatterättsnämnden ansåg vidare att en prövning enligt gemenskapsrätten inte föranledde någon annan bedömning.

11 Bolagen X AB och Y AB överklagade förhandsbeskedet till Regeringsrätten. De hävdade att Skatterättsnämndens besked, i den del det innebär att skattelättnader inte kan medges för koncernbidrag i det tredje fallet, utgör otillåten diskriminer-

ing enligt fördraget, eftersom det strider i synnerhet mot artikel 6 i EG-fördraget (nu artikel 12 EG i ändrad lydelse) och artiklarna 52, 58 och 73b i samma fördrag.

12 Regeringsrätten anser att det är nödvändigt att erhålla en tolkning av gemenskapsrätten för att den skall kunna döma i saken och har begärt att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande beträffande följande fråga:

"Enligt 2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt tillerkänns ett koncernbidrag under vissa förutsättningar skatterättslig verkan om det lämnas från ett svenskt aktiebolag till ett annat svenskt aktiebolag, som i sin helhet ägs antingen av det förstnämnda bolaget direkt eller av detta tillsammans med ett eller flera helägda svenska dotterbolag. Det skattemässiga resultatet blir detsamma om ett eller flera av de helägda dotterbolagen är utländska men har säte i *en och samma* medlemsstat och Sverige med denna stat har ingått ett dubbelbeskattningsavtal som innehåller en icke-diskrimineringsklausul. Är det mot denna bakgrund förenligt med gällande gemenskapsrätt, särskilt artikel 52 jämförd med artikel 58 samt artiklarna 73b och 73d i Romfördraget, att tillämpa en ordning som innebär att ett koncernbidrag inte tillerkänns samma skatterättsliga verkan när det svenska moderbolaget i stället äger det mottagande bolaget tillsammans med två eller flera helägda utländska dotterbolag, som har säte i *olika* medlemsstater med vilka Sverige har ingått dubbelbeskattningsavtal som innehåller en icke-diskrimineringsklausul?"

Huruvida begäran om förhandsavgörande kan upptas till sakprövning

13 Innan tolkningsfrågan besvaras skall det först undersökas om Regeringsrätten kan anses som en "domstol i en medlemsstat" i den mening som avses i artikel 177 i fördraget, då den har att ta ställning till ett överklagande av ett

beslut om förhandsbesked som meddelats av Skatterättsnämnden. För det andra måste det prövas om den fråga om tolkningen av gemenskapsrätten som ställts till domstolen har uppkommit i en verklig och inte enbart hypotetisk tvist.

14 När EG-domstolen skall bedöma om det hänskjutande organet är en domstol i den mening som avses i artikel 177 i fördraget, vilket är en rent gemenskapsrättslig fråga, skall den enligt fast rättspraxis beakta ett antal omständigheter, nämligen om organet är inrättat med stöd av lag, om det är av stadigvarande karaktär, om dess avgöranden är tvingande, om förfarandet är kontradiktoriskt, om organet tillämpar rättsregler samt om det har en oberoende ställning (se dom av den 30 juni 1966 i mål 61/65, Vaassen-Göbbels, REG 1966, s. 377, 394, 395, svensk specialutgåva, volym 1, s. 263, och dom av den 17 september 1997 i mål C-54/96, Dorsch Consult, REG 1997, s. I-4961, punkt 23).

15 Nationella domstolar har dessutom endast befogenhet att framställa en begäran till domstolen om en tvist är anhängig vid dessa och om de skall fälla avgörande inom ramen för ett förfarande som är avsett att leda till ett avgörande av rättskipningskaraktär (se bland annat beslut av den 18 juni 1980 i mål 138/80, Borker, REG 1980, s. 1975, punkt 4, svensk specialutgåva, volym 5, s. 237, och dom av den 12 november 1998 i mål C-134/97, Victoria Film, REG 1998, s. I-7023, punkt 14).

16 Generaladvokaten har i punkt 12 i sitt förslag till avgörande påpekat att, eftersom det inte kan ifrågasättas att Regeringsrätten uppfyller samtliga övriga villkor som ställs i domstolens rättspraxis, det endast är nödvändigt att klargöra om Regeringsrätten, då den prövat ett överklagande av Skatterättsnämndens beslut, fäller ett avgörande inom ramen för ett förfarande som är avsett att leda till ett avgörande av rättskipningskaraktär.

17 Det kan i det avseendet konstateras att Regeringsrättens prövning av ett överklagande syftar till att kontrollera lagenligheten av ett beslut om förhandsbesked, som, när det vunnit laga kraft, är bindande för skattemyndigheten och

skall lända till efterrättelse vid taxeringen, om och i den mån den enskilde som begärt detta besked genomför den åtgärd som ansökan gäller. Regeringsrätten skall under dessa omständigheter anses utöva rättskipande verksamhet (se bland annat domen i det ovannämnda målet Victoria Film, punkt 18).

18 Vad beträffar tolkningsfrågans hypotetiska karaktär erinrar domstolen om att det inom ramen för det samarbete mellan domstolen och de nationella domstolarna som inrättats genom artikel 177 i fördraget ankommer uteslutande på de nationella domstolarna, vid vilka tvisten anhängiggjorts och som har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i varje enskilt mål bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till domstolen (se till exempel dom av den 27 oktober 1993 i mål C-127/92, Enderby, REG 1993, s. I-5535, punkt 10, svensk specialutgåva, volym 14, och dom av den 5 oktober 1995 i mål C-125/94, Aprile, REG 1995, s. I-2919, punkt 16).

19 Domstolen är följaktligen i princip skyldig att pröva frågor som ställs av en nationell domstol när dessa avser tolkningen av en gemenskapsrättslig bestämmelse (se dom av den 16 juli 1992 i mål C-83/91, Meilicke, REG 1992, s. I-4871, punkt 24, svensk specialutgåva, volym 13, och domen i det ovannämnda målet Aprile, punkt 17).

20 Endast om domstolen anmodas att ta ställning till ett hypotetiskt problem förhåller det sig på annat sätt (se dom av den 16 december 1981 i mål 244/80, Foglia mot Novello, REG 1981, s. 3045, punkterna 18 och 20, svensk specialutgåva, volym 6, s. 243, och domen i det ovannämnda målet Meilicke, punkt 25).

21 När det gäller de omständigheter under vilka den nationella domstolen i föreliggande fall har hänskjutit en fråga till domstolen, är det riktigt att den nationella domstolen skall döma i en tvist avseende möjligheten för X AB att på

vissa villkor lämna ett koncernbidrag till Y AB i framtiden. Då beslutet om hänskjutande fattades hade X AB ännu inte lämnat detta bidrag.

22 Denna omständighet är emellertid inte av sådant slag att tolkningsfrågan inte kan upptas till prövning. Målet vid den nationella domstolen gäller nämligen en verklig tvist, och domstolen har således inte anmodats att ta ställning till ett hypotetiskt problem utan har tillräcklig information om tvisten för att kunna tolka de gemenskapsrättsliga bestämmelserna och på ett ändamålsenligt sätt besvara den ställda frågan (se domen i det ovannämnda målet Aprile, punkt 20).

23 Eftersom beslutet om hänskjutande uppfyller detta villkor skall Regeringsrätten, inom ramen för det förfarande som gett upphov till föreliggande tolkningsfråga, anses som en domstol i en medlemsstat, i den mening som avses i artikel 177 i fördraget, och tolkningsfrågan kan således upptas till sakprövning.

Prövning i sak

24 Domstolen konstaterar inledningsvis att målet vid den nationella domstolen gäller tre typer av koncernbidrag:

— Bidrag som lämnas mellan två aktiebolag med säte i en medlemsstat, varav det ena bolaget i sin helhet ägs antingen av det andra bolaget direkt, eller av

detta tillsammans med ett eller flera helägda dotterbolag som också har säte i den medlemsstaten (nedan kallat koncernbidrag typ A).

— Bidrag som lämnas mellan två aktiebolag med säte i en medlemsstat, varav det ena bolaget i sin helhet ägs av det andra bolaget tillsammans med ett eller flera helägda dotterbolag med säte i en annan medlemsstat med vilken den förstnämnda medlemsstaten har ingått ett dubbelbeskattningsavtal som innehåller en icke-diskrimineringsklausul (nedan kallat koncernbidrag typ B).

— Bidrag som lämnas mellan två aktiebolag med säte i en medlemsstat, varav det ena bolaget i sin helhet ägs av det andra bolaget tillsammans med ett eller flera helägda dotterbolag med säte i flera andra medlemsstater med vilka den förstnämnda medlemsstaten har ingått dubbelbeskattningsavtal som innehåller en icke-diskrimineringsklausul (nedan kallat koncernbidrag typ C).

25 Den nationella domstolen vill få klarhet i om artiklarna 52 och 58 i fördraget avseende etableringsfrihet samt artiklarna 73b och 73d i samma fördrag avseende fri rörlighet för kapital utgör hinder för tillämpningen av sådana nationella bestämmelser som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilka vissa skattelättnader medges för koncernbidrag av typ A och B men inte för koncernbidrag av typ C.

26 Vad beträffar bestämmelserna om etableringsfrihet skall det klargöras att även om dessa bestämmelser enligt ordalydelsen särskilt syftar till att säkerställa nationell behandling i värdstaten, föreskriver de samtidigt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av dess medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning och som i övrigt motsvarar definitionen i

artikel 58, från att etablera sig i en annan medlemsstat (dom av den 27 september 1988 i mål 81/87, Daily Mail and General Trust, REG 1988, s. 5483, punkt 16, svensk specialutgåva, volym 9, s. 693, och dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI, REG 1998, s. I-4695, punkt 21).

27 I det avseendet kan konstateras att enligt den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen vägras svenska bolag som utövat sin rätt att etablera dotterbolag i andra medlemsstater möjligheten att komma i åtnjutande av vissa skattelättnader i samband med koncernbidrag av typ C.

28 Enligt denna lagstiftning särbehandlas olika typer av koncernbidrag på grundval av var dotterbolagen har sina säten. En sådan särbehandling strider, i avsaknad av motivering, mot bestämmelserna om etableringsfrihet i fördraget. Det saknar relevans i detta avseende att det enligt Regeringsrättens rättspraxis är möjligt att behandla bidrag av typ B på samma sätt som bidrag av typ A.

29 I målet vid den nationella domstolen har den svenska regeringen inte försökt motivera den särbehandling som just konstaterats med avseende på bestämmelserna om etableringsfrihet i fördraget. För övrigt har regeringen under förhandlingen uttryckligen medgivit att den ifrågavarande lagstiftningen strider mot artikel 52 i fördraget.

30 Mot bakgrund av det ovan anförda är det inte nödvändigt att undersöka om bestämmelserna i fördraget avseende fri rörlighet för kapital utgör hinder för tillämpningen av en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

31 Tolkningsfrågan kan således besvaras så, att när en medlemsstat medger vissa skattelättnader för koncernbidrag mellan två aktiebolag med säte i den

medlemsstaten och då det ena av dessa bolag i sin helhet ägs antingen av det andra bolaget direkt, eller av detta tillsammans med

— ett eller flera helägda dotterbolag som också har säte i den medlemsstaten, eller med

— ett eller flera helägda dotterbolag med säte i en annan medlemsstat med vilken den förstnämnda medlemsstaten har ingått ett dubbelbeskattningsavtal som innehåller en icke-diskrimineringsklausul,

utgör artiklarna 52 och 58 i fördraget hinder för att samma skattelättnader vägras för bidrag som lämnas mellan två aktiebolag med säte i den medlemsstaten, när det ena bolaget i sin helhet ägs av det andra bolaget tillsammans med flera helägda dotterbolag med säte i flera andra medlemsstater med vilka den förstnämnda medlemsstaten har ingått ett dubbelbeskattningsavtal som innehåller en icke-diskrimineringsklausul.

Rättegångskostnader

32 De kostnader som har förorsakats den svenska och den nederländska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den

nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

— angående den fråga som genom beslut av den 29 april 1998 har ställts av Regeringsrätten — följande dom:

När en medlemsstat medger vissa skattelättnader för koncernbidrag mellan två aktiebolag med säte i den medlemsstaten och då det ena av dessa bolag i sin helhet ägs antingen av det andra bolaget direkt, eller av detta tillsammans med

— **ett eller flera helägda dotterbolag som också har säte i den medlemsstaten, eller med**

— **ett eller flera helägda dotterbolag med säte i en annan medlemsstat med vilken den förstnämnda medlemsstaten har ingått ett dubbelbeskattningsavtal som innehåller en icke-diskrimineringsklausul,**

utgör artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse), artikel 53 i EG-fördraget (upphävd genom Amsterdamfördraget), artikel 54 i EG-fördraget (nu artikel 44 EG i ändrad lydelse), artikel 55 i EG-fördraget (nu artikel 45 EG), artiklarna 56 och 57 i EG-fördraget (nu artiklarna 46 EG och 47 EG i ändrade lydelser) samt artikel 58 i EG-fördraget (nu artikel 48 EG) hinder för att samma skattelättnader vägras för bidrag som lämnas mellan två aktiebolag med säte i den medlemsstaten, när det ena bolaget i sin helhet ägs av det andra bolaget tillsammans med flera helägda dotterbolag med säte i flera andra medlemsstater med vilka den förstnämnda medlemsstaten har ingått ett dubbelbeskattningsavtal som innehåller en icke-diskrimineringsklausul.

Rodríguez Iglesias Moitinho de Almeida

Edward Sevón Schintgen Gulmann

Jann Ragnemalm Wathelet

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 18 november 1999.

R. Grass G.C. Rodríguez Iglesias

Justitiesekreterare Ordförande