Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

11. maj 2023 *

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – artikel 49 TEUF – etableringsfrihed – selskabsskat – koncernbeskatning (fransk »intégration fiscale«) – fritagelse for udbytte udloddet af datterselskaber, der tilhører en skattemæssigt integreret koncern – hjemmehørende moderselskab – kapitalmæssige bånd til hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber uden at indgå i en skattemæssigt integreret koncern – fritagelse for udbytte udloddet af ikke-hjemmehørende datterselskaber – ikke-fradragsberettigede omkostninger og udgifter i forbindelse med kapitalandele – manglende neutralisering af medregningen af disse omkostninger og udgifter«

I de forenede sager C-407/22 og C-408/22,

angående anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig) ved afgørelser af 14. juni 2022, indgået til Domstolen den 20. juni 2022, i sagerne

Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance

mod

Manitou BF SA (C-407/22),

Bricolage Investissement France SA (C-408/22),

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Arabadjiev, og dommerne P.G. Xuereb, T. von Danwitz (refererende dommer), A. Kumin og I. Ziemele,

generaladvokat: P. Pikamäe,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

* Processprog: fransk.

efter at der er afgivet indlæg af:

– Manitou BF SA ved avocats S. Joalland, S. Laisney, F. Locatelli og G. Menu-Lejeune,

– Bricolage Investissement France SA ved avocats M. Dervieux og F. Donnedieu de Vabres,

– den franske regering ved R. Bénard og T. Stéhelin, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved A. Armenia og W. Roels, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 49 TEUF.

2 Anmodningerne er blevet indgivet i forbindelse med to tvister mellem ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance (ministeren for økonomi, finanser og genopretning, Frankrig) på den ene side og henholdsvis Manitou BF SA (sag C-407/22) og Bricolage Investissement France SA (sag C-408/22) på den anden side vedrørende tilbagebetaling til disse selskaber af en del af den betalte selskabsskat og yderligere skattebidrag hertil for de afsluttede skatteår henholdsvis 2011 og 2012, svarende til den forholdsmæssige andel af omkostninger og udgifter, der medregnes i selskabernes overskud, i forbindelse med udbytte modtaget fra deres datterselskaber hjemmehørende i andre medlemsstater end Frankrig.

Fransk ret

3 Artikel 216, I, i code général des impôts (lov om skatter og afgifter) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i tvisterne i hovedsagerne (herefter »CGI«), bestemmer:

»Den nettofortjeneste fra kapitalandele, der giver ret til anvendelse af moderselskabsordningen og er omfattet af artikel 145, og som moderselskabet oppebærer i løbet af et regnskabsår, kan fradrages i moderselskabets samlede nettoindkomst, med fradrag af en forholdsmæssig andel af omkostninger og udgifter.

Den forholdsmæssige andel af omkostninger og udgifter, der er omhandlet i stk. 1, fastsættes til en fast sats på 5% af den samlede fortjeneste fra selskabsandele, herunder skattegodtgørelser.«

4 CGI's artikel 223 A har følgende ordlyd:

»Et selskab kan være eneste betalingspligtige med hensyn til selskabsskatten vedrørende det samlede resultat i en koncern, som består af selskabet selv og selskaber, hvori selskabet i hele regnskabsåret uden afbrydelse direkte eller indirekte, med selskaber eller faste driftssteder i koncernen som mellemled, besidder mindst 95% af selskabskapitalen […].

[…]

Det er kun selskaber eller faste driftssteder, som har indvilget heri, og hvis resultat er selskabsskattepligtigt efter de almindelige regler eller bestemmelserne i artikel 214, der kan indgå i koncernen. […]«

5 CGI's artikel 223 B fastsætter:

»Moderselskabet fastlægger det samlede resultat ved algebraisk addition af resultaterne i hvert af selskaberne i koncernen efter de almindelige regler eller bestemmelserne i artikel 214.

Det samlede resultat nedsættes med den forholdsmæssige andel af de omkostninger og udgifter hidrørende fra indtægter fra kapitalandele modtaget af et koncernselskab fra et selskab, der har været medlem af koncernen i mere end ét regnskabsår, og hidrørende fra indtægter fra kapitalandele modtaget af et koncernselskab fra et mellemliggende selskab, hvorom moderselskabet dokumenterer, at de hidrører fra indtægter fra kapitalandele, der er udbetalt af et selskab, der har været medlem af koncernen i mere end ét regnskabsår, og som ikke allerede har dannet grundlag for berigtigelser i medfør af dette stykke eller stk. 3.

[…]«

Tvisterne i hovedsagerne og det præjudicielle spørgsmål

Sag C-407/22

6 Manitou BF modtog i 2011 udbytte fra datterselskaber etableret i andre medlemsstater end Frankrig, som det lod indgå i moderselskabsordningen fastsat i CGI's artikel 145 og 216. I henhold til denne artikel 216, I, fradrog Manitou BF dette udbyttebeløb i sin nettoindkomst med undtagelse af en forholdsmæssig andel af omkostninger og udgifter, fastsat til 5% af det samlede udbyttebeløb.

7 Ved en klage af 24. december 2014 anmodede Manitou BF om tilbagebetaling af en del af det oprindelige selskabsskattebeløb, som selskabet var blevet pålagt for det regnskabsår, der sluttede i 2011, svarende til medregningen i det skattepligtige resultat af denne forholdsmæssige andel, med den begrundelse, at denne medregning var blevet foretaget i medfør af nationale bestemmelser, der griber ind i etableringsfriheden.

8 Da skatte- og afgiftsmyndigheden gav afslag på denne klage, anlagde Manitou BF sag til prøvelse af denne afgørelse. Ved dom af 26. september 2017 gav tribunal administratif de Montreuil (forvaltningsdomstolen i Montreuil, Frankrig) ikke Manitou BF medhold i søgsmålet. Ved dom af 27. maj 2021 ændrede cour administrative d'appel de Versailles (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Versailles, Frankrig) dommen afsagt i første instans og tog Manitou BF's påstand om tilbagebetaling af de krævede beløb til følge, idet den fandt, at CGI's artikel 223 B tilsidesatte etableringsfriheden, for så vidt som den ikke fastsatte muligheden for – for et moderselskab – at neutralisere den forholdsmæssige andel af medregnede omkostninger og udgifter i forbindelse med indtægter fra kapitalandele fra datterselskaber hjemmehørende i en anden medlemsstat end Frankrig, der opfylder egnethedskriterierne for at kunne være omfattet af ordningen om skattemæssig integration som defineret i denne artikel. I denne henseende var denne ret af den opfattelse, at den omstændighed, at dette moderselskab, selv om det i Frankrig ejer egnede datterselskaber, ikke indgik i en skattemæssigt integreret koncern i denne medlemsstat, var uden betydning.

9 Idet ministeren for økonomi, finanser og genopretning var af den opfattelse, at det var med urette, at den nævnte ret havde fundet, at CGI's artikel 223 B tilsidesatte denne frihed, har denne myndighed iværksat denne appel til prøvelse af denne dom ved Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig), som er den forelæggende ret. Ministeren for økonomi, finanser og genopretning har gjort gældende, at appeldomstolen i forvaltningsretlige sager begik en retlig fejl og foretog en urigtig kvalificering af de faktiske omstændigheder, da den fastslog, at det for udfaldet af afgørelsen om Manitou BF's krav om tilbagebetaling var uden betydning, om et moderselskab har valgt at oprette en skattemæssigt integreret koncern med sine franske datterselskaber eller ej.

Sag C-408/22

10 Bricolage Investissement France, som er helejet af Adeo-koncernen, modtog i 2012 udbytte fra et polsk datterselskab, som er helejet af Bricolage Investissement France. Bricolage Investissement France havde med henblik på fastlæggelse af den selskabsskat, der skulle betales for det skatteår, der sluttede i 2012, henført dette udbytte under moderselskabsordningen fastsat i CGI's artikel 145 og 216. I henhold til denne lovs artikel 216, I, fradrog selskabet dette udbyttebeløb i sin nettoindkomst med undtagelse af en forholdsmæssig andel af omkostninger og udgifter fastsat til 5% af det samlede udbyttebeløb.

11 Ved en efterfølgende klage anmodede Bricolage Investissement France skatte- og afgiftsmyndigheden om mulighed for at fradrage det udbytte, som det havde modtaget fra dets polske datterselskab, i sin helhed, uden medregning af denne forholdsmæssige andel.

12 Da Bricolage Investissement France ikke fik medhold i denne klage, anlagde selskabet sag ved tribunal administratif de Montreuil (forvaltningsdomstolen i Montreuil) med påstand om fritagelse for betaling af selskabsskattebeløbet og yderligere skattebidrag hertil for op til 633 352 EUR, som selskabet havde betalt for skatteåret afsluttet i 2012. Ved dom af 10. oktober 2019 gav denne ret ikke selskabet medhold i dette krav.

13 Ved dom af 19. oktober 2021 ændrede cour administrative d'appel de Versailles (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Versailles), som behandlede appelsagen iværksat af Bricolage Investissement France, denne dom og tilkendte dette selskab fritagelse for betaling af de nævnte beløb svarende til neutraliseringen af den forholdsmæssige andel af omkostninger og udgifter, som selskabet havde medregnet i sit overskud, på grundlag af de betragtninger, der allerede er anført i nærværende doms præmis 8.

14 Den forelæggende ret behandler appelsagen til prøvelse af denne dom iværksat af ministeren for økonomi, finanser og genopretning. Denne sidstnævnte har gjort gældende, at det var med urette, at cour administrative d'appel de Versailles (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Versailles) fandt, at CGI's artikel 223 B ikke var i overensstemmelse med etableringsfriheden, tilsidesatte bestemmelserne i denne artikel og kvalificerede de faktiske omstændigheder urigtigt, da den fastslog, at et moderselskab, der ikke indgår i en skattemæssigt integreret koncern, i sit skattepligtige overskud uden medregning af denne forholdsmæssige andel kan fradrage al udbytte modtaget fra sine datterselskaber etableret i en anden medlemsstat end Frankrig, der er omfattet af anvendelsesområdet for den nævnte artikel.

Fælles overvejelser vedrørende sagerne C-407/22 og C-408/22

15 Henset til bemærkningerne fra tvisterne i hovedsagernes parter har den forelæggende ret rejst spørgsmål om betydningen af dom af 2. september 2015, Groupe Steria (C-386/14, herefter »Groupe Steria-dommen«, EU:C:2015:524), for de sager, der verserer for den. I denne dom fastslog Domstolen, at artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning om en ordning om skattemæssig integration, hvorefter et skattemæssigt integreret moderselskab har ret til neutralisering af en medregnet forholdsmæssig andel af omkostninger og udgifter, fastsat til 5% af det samlede nettoudbytte, som dette moderselskab har modtaget fra hjemmehørende selskaber, der deltager i den integrerede koncern, når moderselskabet ifølge denne lovgivning ikke har mulighed for en sådan neutralisering for så vidt angår udbytte, som det modtager fra datterselskaber, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, og som objektivt set efter moderselskabets valg ville kunne være omfattet af denne mulighed, såfremt de havde været hjemmehørende.

16 Henset til Domstolens betragtninger i den nævnte dom har Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagerne og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål, der er formuleret identisk i sag C-407/22 og sag C-408/22:

»Er artikel 49 [TEUF] til hinder for en medlemsstats lovgivning om en ordning om skattemæssig integration, hvorefter et skattemæssigt integreret moderselskab har ret til neutralisering af en medregnet forholdsmæssig andel af omkostninger og udgifter i forbindelse med udbytte, som dette moderselskab har modtaget fra hjemmehørende selskaber, der deltager i den integrerede koncern, samt, for at tage hensyn til [Groupe Steria-dommen], i forbindelse med udbytte, som det modtager fra datterselskaber, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, og som objektivt set efter moderselskabets valg ville kunne være omfattet af integrationsordningen, hvis de var hjemmehørende i denne medlemsstat, men hvorefter et hjemmehørende moderselskab, der – på trods af kapitalmæssige bånd til andre hjemmehørende enheder, der giver mulighed for at oprette en skattemæssigt integreret koncern – ikke har valgt, at det skal indgå i en sådan koncern, nægtes en sådan neutralisering i forbindelse med udbytter, som selskabet modtager fra sine hjemmehørende datterselskaber, såvel som udbytter fra datterselskaber i andre medlemsstater, der, bortset fra hjemstedet, opfylder kriterierne for at være omfattet af en sådan ordning?«

17 Ved afgørelse truffet af Domstolens præsident den 21. juli 2022 er sag C-407/22 og sag C-408/22 blevet forenet med henblik på den skriftlige og den mundtlige forhandling samt dommen.

Om det præjudicielle spørgsmål

18 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning om en ordning om skattemæssig integration, hvorefter

– et hjemmehørende moderselskab, der har tilvalgt en skattemæssig integration med hjemmehørende selskaber, kan omfattes af neutraliseringen af medregningen af den forholdsmæssige andel af omkostninger og udgifter, fastsat til 5% af det samlede nettoudbytte, som dette moderselskab har modtaget fra sine datterselskaber, der er beliggende i andre medlemsstater, og som objektivt set efter moderselskabets valg ville kunne være omfattet af denne mulighed, såfremt de havde været hjemmehørende

– når en sådan neutralisering ikke indrømmes et hjemmehørende moderselskab, der ikke har tilvalgt en sådan skattemæssig integration, til trods for, at der er kapitalmæssige bånd til andre hjemmehørende selskaber, der giver mulighed herfor.

19 Artikel 49, stk. 1, TEUF fastsætter, at der inden for rammerne af de bestemmelser, som er indeholdt i kapitel 2 i afsnit IV i EUF-traktatens tredje del, er forbud mod restriktioner, som hindrer statsborgere i en medlemsstat i frit at etablere sig på en anden medlemsstats område.

20 Det følger af fast retspraksis, at enhver foranstaltning, der er til hinder for eller indebærer ulemper for udøvelsen af den ved artikel 49 TEUF sikrede frihed, eller som gør denne udøvelse mindre tiltrækkende, skal anses for en restriktion for etableringsfriheden (dom af 7.9.2022, Cilevičs m.fl., C-391/20, EU:C:2022:638, præmis 61 og den deri nævnte retspraksis).

21 Artikel 49 TEUF påbyder således ophævelse af restriktioner for etableringsfriheden. Selv om EUF-traktatens bestemmelser om etableringsfriheden ifølge deres ordlyd skal sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, er de således samtidig til hinder for, at oprindelsesmedlemsstaten lægger hindringer i vejen for, at en af dens statsborgere etablerer sig i en anden medlemsstat, eller at et selskab, som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, gør det (Groupe Steria-dommen, præmis 14 og den deri nævnte retspraksis).

22 Det fremgår ligeledes af Domstolens praksis, at etableringsfriheden vanskeliggøres, hvis et hjemmehørende selskab, der har et datterselskab eller et fast driftssted i en anden medlemsstat, undergives en skattemæssig forskelsbehandling i henhold til en medlemsstats lovgivning, der stiller det pågældende selskab ringere i forhold til et hjemmehørende selskab med et fast driftssted eller et datterselskab i den førstnævnte medlemsstat (Groupe Steria-dommen, præmis 15 og den deri nævnte retspraksis).

23 I medfør af de nationale bestemmelser, der er omhandlet i tvisterne i hovedsagerne, fradrages udbytte fra et datterselskab, hvad enten dette datterselskab er hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende, som modtages af et hjemmehørende moderselskab, i moderselskabets nettooverskud, med undtagelse af en forholdsmæssig andel af omkostninger og udgifter, fastsat til 5% af dette udbyttes nettobeløb. Omkostninger og udgifter, der vedrører de kapitalandele, hvoraf der udbetales skattefrit udbytte, anses således for at være ikke-fradragsberettigede i moderselskabets overskud.

24 Denne medregning af den forholdsmæssige andel af omkostninger og udgifter i moderselskabets overskud bliver imidlertid neutraliseret til fordel for et moderselskab, som er en del af en skattemæssigt integreret koncern som omhandlet i CGI's artikel 223 A, alene for udbytte, som udloddes af de af dets datterselskaber, der tilhører denne koncern, i henhold til denne lovs artikel 223 B.

25 Det følger af denne lovgivning, at udbytte, som modtages af et hjemmehørende moderselskab, der er en del af en skattemæssigt integreret koncern, og som udloddes af de af dets datterselskaber, der tilhører samme koncern, i sin helhed fradrages i dette moderselskabs overskud, og dermed i sin helhed er fritaget for selskabsskat i denne medlemsstat.

26 Disse bestemmelser var genstand for Groupe Steria-dommen, hvori Domstolen fandt, at eftersom det kun er hjemmehørende selskaber, der i medfør af en sådan lovgivning kan være en del af en skattemæssigt integreret koncern, var den i hovedsagen omhandlede skattefordel forbeholdt udbytte af indenlandsk oprindelse. Domstolen fastslog, at artikel 49 TEUF skal fortolkes således,

at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning om en ordning om skattemæssig integration, hvorefter et skattemæssigt integreret moderselskab har ret til neutralisering af en medregnet forholdsmæssig andel af omkostninger og udgifter, fastsat til 5% af det samlede nettoudbytte, som dette moderselskab har modtaget fra hjemmehørende selskaber, der deltager i den integrerede koncern, når moderselskabet ifølge denne lovgivning ikke har mulighed for en sådan neutralisering for så vidt angår udbytte, som det modtager fra datterselskaber, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, og som objektivt set efter moderselskabets valg ville kunne være omfattet af denne mulighed, såfremt de havde været hjemmehørende.

27 Det fremgår af anmodningerne om præjudiciel afgørelse, at efter Groupe Steria-dommen kan et skattemæssigt integreret moderselskab gøre brug af muligheden for en neutralisering af en medregnet forholdsmæssig andel af omkostninger og udgifter, fastsat til 5% af det samlede nettoudbytte, som dette moderselskab har modtaget også fra ikke-hjemmehørende selskaber, som objektivt set efter moderselskabets valg ville kunne være omfattet af denne mulighed, såfremt de havde været hjemmehørende.

28 Det følger derfor af denne lovgivning, således som den skal anvendes, henset til Groupe Steria-dommen, at udbytte, som modtages af et hjemmehørende moderselskab, der er en del af en skattemæssigt integreret koncern, og som udloddes af de af dets hjemmehørende datterselskaber, der tilhører samme koncern, samt af de ikke-hjemmehørende datterselskaber, der objektivt set efter moderselskabets valg ville kunne være en del af den nævnte skattemæssige integrerede koncern, såfremt de havde været hjemmehørende, i sin helhed fradrages i dette moderselskabs overskud og dermed i sin helhed er fritaget for selskabsskat i denne medlemsstat.

29 Udbytte fra både hjemmehørende og ikke-hjemmehørende datterselskaber, der modtages af et hjemmehørende moderselskab, som ikke er en del af en skattemæssigt integreret koncern, er derimod kun delvist fritaget for denne skat som følge af, at den forholdsmæssige andel af omkostninger og udgifter fastsat til 5% medregnes i dette samme moderselskabs overskud.

30 I den foreliggende sag, og i modsætning til den situation, der var omhandlet i Groupe Steria-dommen, er Manitou BF og Bricolage Investissement France ikke en del af en skattemæssigt integreret koncern som omhandlet i CGI's artikel 223 A. På grund af de kapitalmæssige bånd, der forbinder dem til andre selskaber, der er hjemmehørende i Frankrig, var denne mulighed imidlertid åben for dem, efter moderselskabets valg, med disse sidstnævnte selskaber, dvs. hvad angår Manitou BF, på grund af de kapitalmæssige bånd, der forbinder dette selskab til dets hjemmehørende datterselskaber, og hvad angår Bricolage Investissement France, på grund af de kapitalmæssige bånd, der forbinder dette selskab til dets hjemmehørende moderselskab.

31 Det forholder sig dog ikke desto mindre således, at i henhold til den nationale lovgivning, der er omhandlet i tvisterne i hovedsagerne, er det kun selskaber, der er hjemmehørende i Frankrig, som har mulighed for at tilvælge ordningen om skattemæssig integration og være en del af en skattemæssigt integreret koncern i denne medlemsstat. Manitou BF og Bricolage Investissement France havde således ikke mulighed for at oprette en sådan koncern med deres datterselskaber etableret i andre medlemsstater end i Frankrig.

32 I medfør af denne lovgivning kan et hjemmehørende moderselskab navnlig på ethvert tidspunkt tilvælge denne ordning med dets datterselskaber beliggende i Frankrig, der opfylder de fastsatte kriterier. Ifølge den nævnte lovgivning kan moderselskabet endvidere frit vælge omfanget af den skattemæssige integration uden at være forpligtet til at integrere alle dets egnede hjemmehørende datterselskaber.

33 Et hjemmehørende moderselskab har derimod ikke mulighed for at tilvælge ordningen om skattemæssig integration med kun dets datterselskaber beliggende i andre medlemsstater, der opfylder alle kriterierne bortset fra kriteriet om hjemsted, men skal nødvendigvis indgå i en skattemæssigt integreret koncern med mindst ét af de egnede hjemmehørende selskaber.

34 Heraf følger, at selv om et hjemmehørende moderselskab, der ejer datterselskaber beliggende i Frankrig, altid har mulighed for at være omfattet af den skattefordel, som neutraliseringen af medregningen af den forholdsmæssige andel af omkostninger og udgifter udgør, ved at gøre brug af denne mulighed i et omfang, som dette moderselskab selv vælger, har et hjemmehørende moderselskab, der ejer datterselskaber beliggende i andre medlemsstater, ikke mulighed for at være omfattet heraf, medmindre dette moderselskab på forhånd var en del af en skattemæssigt integreret koncern i Frankrig med de hjemmehørende selskaber.

35 En sådan forskellig behandling fører til, at et moderselskab, som ejer et datterselskab etableret i en anden medlemsstat, og som ikke er en del af en skattemæssigt integreret koncern, udelukkes fra at være omfattet af en skattefordel såsom denne neutralisering, og kan gøre det mindre attraktivt for dette moderselskab at udøve sin etableringsfrihed, idet det afholdes fra at oprette datterselskaber i andre medlemsstater (jf. i denne retning Groupe Steria-dommen, præmis 20).

36 For at en sådan forskellig behandling er forenelig med traktatens bestemmelser om etableringsfrihed, er det en forudsætning, at den vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller at den er begrundet i tvingende almene hensyn (dom af 25.2.2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

37 Hvad angår situationernes sammenlignelighed har Domstolen allerede, i forhold til de bestemmelser, der er omhandlet i tvisterne i hovedsagerne, fastslået, at den omstændighed, at udbytte, som modtages af et moderselskab, der er indrømmet fuldstændig skattefritagelse, hidrører fra datterselskaber, der er en del af den skattemæssigt integrerede koncern, som også det pågældende moderselskab tilhører, ikke svarer til en objektiv forskellig situation mellem moderselskaber, der begrunder den fastslåede forskellige behandling (Groupe Steria-dommen, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

38 Domstolen har således fastslået, at med hensyn til en lovgivning, der – som følge af neutraliseringen af medregningen af den forholdsmæssige andel af omkostninger og udgifter i moderselskabets overskud – fastsætter en fuldstændig skattefritagelse for udbytte, som modtages, er situationen for selskaber, der tilhører en skattemæssigt integreret koncern, sammenlignelig med situationen for selskaber, der ikke tilhører en sådan koncern, uanset om det drejer sig om moderselskabet eller et datterselskab hertil. I begge tilfælde bærer moderselskabet for det første de omkostninger og udgifter, der er knyttet til dets kapitalandel i datterselskabet, og for det andet vil de overskud, der er opnået i datterselskabet, og hvorfra udbyttet udloddes, principielt kunne blive genstand for økonomisk dobbeltbeskatning eller for kædebeskatning (jf. i denne retning Groupe Steria-dommen, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

39 Den franske regering har imidlertid under henvisning til dom af 25. februar 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 24), og af 12. juni 2014, SCA Group Holding m.fl. (C-39/13 – C-41/13, EU:C:2014:1758, præmis 31), gjort gældende, at situationen for en skattepligtig person, der har tilvalgt en ordning om skattemæssig integration, ikke kan være objektivt sammenlignelig med situationen for en skattepligtig person, som ikke har ønsket at blive omfattet heraf, a fortiori når denne opfyldte de objektive betingelser for at gøre dette.

40 I denne henseende har Domstolen ganske vist i dom af 25. februar 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 24), fastslået, at situationen for et hjemmehørende moderselskab, der ønsker at udgøre en skattemæssig enhed med sit hjemmehørende datterselskab, og situationen for et hjemmehørende moderselskab, der ønsker at udgøre en skattemæssig enhed med sit ikke-hjemmehørende datterselskab, med hensyn til formålet med en ordning om skattemæssig integration er objektivt sammenlignelige, idet de begge søger at opnå fordelene ved denne ordning, som navnlig er, at de kan konsolidere overskud og underskud hos moderselskabet for de selskaber, der indgår i den skattemæssige enhed, samt at transaktioner foretaget inden for koncernen bevarer en skattemæssig neutral karakter.

41 Tilsvarende har Domstolen i dom af 12. juni 2014, SCA Group Holding m.fl., C-39/13 – C-41/13, EU:C:2014:1758, præmis 29-31), fastslået, at situationerne for hjemmehørende moderselskaber, der ejer hjemmehørende datterdatterselskaber, er objektivt sammenlignelige i forhold til et sådant formål, uanset om de ejer disse datterdatterselskaber gennem hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende datterselskaber, for så vidt som den enhed, der udgøres af moderselskabet og datterdatterselskaberne, i begge tilfælde ønsker at have adgang til fordelene ved ordningen om én skattemæssig enhed.

42 Imidlertid bemærkes for det første, at for så vidt som et fransk hjemmehørende moderselskab for det første ikke har nogen mulighed for at indgå i en skattemæssigt integreret koncern med sine datterselskaber etableret i en anden medlemsstat, gør den omstændighed, at dette moderselskab ikke indgår i en sådan koncern med mindst ét af dets eventuelle hjemmehørende datterselskaber eller andre egnede enheder, det ikke muligt at fastslå, at dette moderselskab ikke ønsker at oprette en sådan koncern eller at blive omfattet af en ordning om skattemæssig integration med et eller flere af dets ikke-hjemmehørende datterselskaber.

43 For det andet skal situationen for selskaber, der tilhører en skattemæssigt integreret koncern i den foreliggende sag, og således som det fremgår af betragtningerne i nærværende doms præmis 38, anses for at være sammenlignelig med situationen for selskaber, der ikke tilhører en sådan koncern, i forhold til en lovgivning, der ikke fastsætter en skattemæssig integration, men en fuldstændig skattefritagelse for udbytte, som modtages, som følge af den skattefordel, der er omhandlet i tvisterne i hovedsagerne.

44 Henset til disse forhold vedrører den forskellige behandling i hovedsagerne situationer, der er objektivt sammenlignelige.

45 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt denne forskellige behandling kan begrundes i et tvingende alment hensyn, er det tilstrækkeligt at bemærke, at hverken den forelæggende ret eller den franske regering har anført eller påberåbt sig, at der skulle foreligge sådanne tvingende almene hensyn.

46 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning om en ordning om skattemæssig integration, hvorefter

– et hjemmehørende moderselskab, der har tilvalgt en skattemæssig integration med hjemmehørende selskaber, kan omfattes af neutraliseringen af medregningen af den forholdsmæssige andel af omkostninger og udgifter, fastsat til 5% af det samlede nettoudbytte, som dette moderselskab har modtaget fra sine datterselskaber, der er beliggende i andre medlemsstater, og som objektivt set efter moderselskabets valg ville kunne være omfattet af denne mulighed, såfremt de havde været hjemmehørende

– når en sådan neutralisering ikke indrømmes et hjemmehørende moderselskab, der ikke har tilvalgt en sådan skattemæssig integration, til trods for, at der er kapitalmæssige bånd til andre hjemmehørende selskaber, der giver mulighed herfor.

Sagsomkostninger

47 Da sagens behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de 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 (Første Afdeling) for ret:

Artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning om en ordning om skattemæssig integration, hvorefter

– **et hjemmehørende moderselskab, der har en tilvalgt skattemæssig integration med hjemmehørende selskaber, kan omfattes af neutraliseringen af medregningen af den forholdsmæssige andel af omkostninger og udgifter, fastsat til 5% af det samlede nettoudbytte, som dette moderselskab har modtaget fra sine datterselskaber, der er beliggende i andre medlemsstater, og som objektivt set efter moderselskabets valg ville kunne være omfattet af denne mulighed, såfremt de havde været hjemmehørende**

– **når en sådan neutralisering ikke indrømmes et hjemmehørende moderselskab, der ikke har tilvalgt en sådan skattemæssig integration, til trods for, at der er kapitalmæssige bånd til andre hjemmehørende selskaber, der giver mulighed herfor.**

Underskrifter