Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 11 maj 2023*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Artikel 49 FEUF – Etableringsfrihet – Bolagsskatt – Koncernbeskattning (fransk 'sambeskattning av företag i en skattegrupp') – Utdelning från dotterbolag som ingår i en skattegrupp är undantagen från beskattning – Moderbolag med hemvist i beskattningsstaten – Äganderättsliga band med bolag med hemvist i beskattningsstaten och med bolag som inte har hemvist i denna stat, utan att en skattegrupp har bildats – Utdelning från bolag som inte har hemvist i beskattningsstaten är undantagen från beskattning – Ej avdragsgilla kostnader som hänför sig till innehavet – Ej möjligt att neutralisera återförandet av dessa kostnader”

I de förenade målen C-407/22 och C-408/22,

angående beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, från Conseil d'État (Frankrike), av den 14 juni 2022, som inkom till domstolen den 20 juni 2022, i målen

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

mot

Manitou BF SA (C-407/22),

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

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Arabadjiev samt domarna P.G. Xuereb, T. von Danwitz (referent), A. Kumin och I. Ziemele,

generaladvokat: P. Pikamäe,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

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

* Rättegångsspråk: franska.

– Bricolage Investissement France SA, genom M. Dervieux och F. Donnedieu de Vabres, avocats,

– Frankrikes regering, genom R. Bénard och T. Stéhelin, båda i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom A. Armenia och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 49 FEUF.

2 Respektive begäran har framställts i två olika mål mellan Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance (ekonomi- och finansministern, med ansvar för återhämtning (Frankrike)) och Manitou BF SA (C-407/22) respektive Bricolage Investissement France SA (C-408/22) angående återbetalning till dessa bolag av en del av den bolagsskatt och tillkommande skatter som bolaget betalat för räkenskapsåren 2011 respektive 2012, nämligen den del som motsvarar skatten på den kostnadsandel som återförts till bolagets resultat med anledning av utdelningar som det uppburit från dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater än Frankrike.

Fransk rätt

3 I artikel 216 I i code général des impôts (allmänna skattelagen), i den lydelse som är tillämplig på de omständigheter som är aktuella i de nationella målen (nedan kallad CGI), föreskrivs följande:

”Nettointäkter från innehav, som ger rätt till tillämpning av det skattesystem för moderbolag som avses i artikel 145, vilka ett moderbolag uppburit under räkenskapsåret får, efter avräkning för en kostnadsandel, dras av från moderbolagets totala nettovinst.

Den kostnadsandel som avses i första stycket fastställs enhetligt till 5 procent av den totala intäkten från innehavet, inklusive skattetillgodohavanden.”

4 I artikel 223 A CGI föreskrivs följande:

”Ett bolag kan vara ensamt skattskyldigt till bolagsskatt med avseende på hela det samlade resultatet i en grupp bestående av bolaget självt och de bolag i vilka detta, direkt eller indirekt via bolag eller fasta driftsställen i gruppen, oavbrutet har ägt minst 95 procent av kapitalet under hela räkenskapsåret…

…

Endast bolag eller fasta driftsställen som har samtyckt och vars resultat är skattepliktigt till bolagsskatt på de villkor som uppställs i allmän lagstiftning eller enligt det förfarande som föreskrivs i artikel 214 kan vara medlemmar av gruppen. …”

5 I artikel 223 B CGI föreskrivs följande:

”Det totala resultatet fastställs av moderbolaget genom att räkna ut den algebraiska summan av resultaten från samtliga bolag i gruppen, beräknade på de villkor som uppställs i allmän lagstiftning eller enligt det förfarande som föreskrivs i artikel 214.

Det totala resultatet minskas med den kostnadsandel som hänför sig till de intäkter från aktie- och andelsinnehav som ett bolag i gruppen uppburit från ett bolag som är medlem av gruppen sedan mer än ett räkenskapsår och till de intäkter från aktie- och andelsinnehav som ett bolag i gruppen uppburit från ett mellanliggande bolag och som av moderbolaget styrkts härröra från intäkter från aktie- och andelsinnehav som överförts av ett bolag som är medlem av gruppen sedan mer än ett räkenskapsår och som inte redan har föranlett rättelser med tillämpning av detta stycke eller tredje stycket.

…”

Målen vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

Mål C-407/22

6 Manitou BF mottog under år 2011 utdelningar från dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater än Frankrike, vilka bolaget deklarerade i enlighet med moderbolagsreglerna i artiklarna 145 och 216 CGI. I enlighet med nämnda artikel 216.I avräknade företaget dessa utdelningar från sin nettovinst, med undantag för en schablonmässigt bestämd kostnadsandel motsvarande 5 procent av det mottagna utdelningsbeloppet.

7 Genom en begäran om omprövning av den 24 december 2014 yrkade bolaget återbetalning av den del av den bolagsskatt som bolaget betalat in för det räkenskapsår som avslutades år 2011, motsvarande återförandet av denna andel, med motiveringen att detta återförande hade skett med stöd av nationella bestämmelser som stred mot etableringsfriheten.

8 Skattemyndigheten fann inte skäl att ändra beskattningen, varefter Manitou BF överklagade detta beslut. Genom dom av den 26 september 2017 ogillade Tribunal administratif de Montreuil (Förvaltningsdomstolen i Montreuil (Frankrike)) detta överklagande. Genom dom av den 27 maj 2021 upphävde Cour administrative d'appel de Versailles (Förvaltningsdomstolen i andra instans i Versailles (Frankrike)) den dom som meddelats i första instans och beslutade att de yrkade beloppen skulle återbetalas till Manitou BF, eftersom den ansåg att artikel 223 B CGI stred mot etableringsfriheten i den mån det i denna bestämmelse inte föreskrevs någon möjlighet för ett moderbolag att neutralisera den kostnadsandel som återförts till resultatet med avseende på intäkter från innehav vilka avsåg dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat än Frankrike, vilka uppfyllde villkoren för att omfattas av det system för sambeskattning som anges i denna artikel. Nämnda domstol ansåg på denna punkt att det var irrelevant att detta moderbolag, trots att det hade dotterbolag i Frankrike som kunde omfattas av systemet för sambeskattning, inte hade bildat en skattegrupp i denna medlemsstat.

9 Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance (ekonomi- och finansministern, med ansvar för återhämtning) ansåg att nämnda domstols bedömning att artikel 223 B CGI stred mot denna frihet var felaktig och överklagade därför denna dom till Conseil d'Etat (Högsta förvaltningsdomstolen (Frankrike)), som är den hänskjutande domstolen. Ministern gjorde särskilt gällande att Cour administrative d'appel de Versailles (Förvaltningsdomstolen i andra instans i Versailles) hade gjort sig skyldig till en felaktig rättstillämpning och en felaktig

bedömning av de faktiska omständigheterna, när den fann att den omständigheten att ett moderbolag har valt, eller avstått från, att bilda en skattegrupp tillsammans med sina franska dotterbolag saknade relevans för prövningen av Manitou BF:s begäran om återbetalning.

Mål C-408/22

10 Bricolage Investissement France, som är helägt av Adeokoncernen, mottog under år 2012 utdelningar från ett helägt polskt dotterbolag. Bricolage Investissement France deklarerade dessa utdelningar, med avseende på fastställandet av den bolagsskatt som bolaget skulle betala för det räkenskapsår som avslutades år 2012, i enlighet med moderbolagsreglerna i artiklarna 145 och 216 CGI. I enlighet med artikel 216.I i nämnda lag avräknade bolaget dessa utdelningar från sin nettovinst, med undantag för en schablonmässigt bestämd kostnadsandel motsvarande 5 procent av det mottagna utdelningsbeloppet.

11 Genom en senare inlämnad begäran om omprövning yrkade Bricolage Investissement France att all utdelning från det polska dotterbolaget skulle avräknas, utan återförande av kostnadsandelen.

12 Begäran föranledde inte någon ändring av beskattningen, varför Bricolage Investissement France överklagade till Tribunal administratif de Montreuil (Förvaltningsdomstolen i Montreuil (Frankrike)) och yrkade att den skulle förordna om nedsättning av den bolagsskatt som bolaget skulle betala för det räkenskapsår som avslutades år 2012, med ett belopp på 633 352 euro. Överklagandet ogillades av nämnda domstol genom dom av den 10 oktober 2019.

13 Efter det att Bricolage Investissement France hade överklagat denna dom till Cour administrative d'appel de Versailles (Förvaltningsdomstolen i andra instans i Versailles) upphävde denna, genom dom av den 19 oktober 2021, den överklagade domen och beslutade att bolagets skatt skulle nedsättas med ett belopp motsvarande neutraliseringen av den kostnadsandel som bolaget hade återfört till sin vinst, av de skäl som har nämnts i punkt 8 ovan.

14 Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance (ekonomi- och finansministern, med ansvar för återhämtning) överklagade denna dom till den hänskjutande domstolen. Ministern anser att Cour administrative d'appel de Versailles (Förvaltningsdomstolen i andra instans i Versailles) gjorde en felaktig bedömning när den fann att artikel 223 B CGI inte var förenlig med etableringsfriheten, att den gjorde en felaktig tolkning av bestämmelserna i denna artikel när den fann att ett moderbolag som inte är medlem i en skattegrupp från sin beskattningsbara vinst får avräkna alla utdelningar som erhållits från dotterbolag som har hemvist i en annan medlemsstat än Frankrike och som omfattas av denna artikels tillämpningsområde, utan att nämnda kostnadsandel återförs till resultatet.

Överväganden avseende både mål C-407/22 och mål C-408/22

15 Den hänskjutande domstolen undrar, mot bakgrund av vad parterna i de nationella målen har anfört, vilken betydelse som domen av den 2 september 2015, Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524) (nedan kallad domen Groupe Steria), har i förevarande mål. EU-domstolen slog i den domen fast att artikel 49 FEUF utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning angående ett system med sambeskattning, enligt vilken ett sambeskattat moderbolag som har rätt till neutralisering av återföringen av en kostnadsandel som enligt schablon är fastställd till 5 procent av nettobeloppet av de utdelningar som det uppburit från bolag med hemvist i medlemsstaten vilka sambeskattas med moderbolaget, medan moderbolaget enligt denna lagstiftning nekas

sådan neutralisering för utdelningar som det erhåller från dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat som objektivt sett skulle ha kunnat omfattas, efter eget val, av systemet för sambeskattning om de hade haft hemvist i den förstnämnda medlemsstaten.

16 Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målen och ställa följande fråga, vilken har samma lydelse i målen C-407/22 och C-408/22, till EU-domstolen:

”Utgör artikel 49 [FEUF] hinder för en medlemsstats lagstiftning om ett system för sambeskattning enligt vilken ett sambeskattat moderbolag kan neutralisera den kostnadsandel som återförts med avseende på utdelningar som det erhållit från sambeskattade bolag med hemvist i denna stat, samt mot bakgrund av [domen Groupe Steria], med avseende på utdelningar från dotterbolag som är etablerade i en annan medlemsstat och som, om de hade haft hemvist i förstnämnda stat, objektivt sett skulle ha kunnat omfattas, efter eget val, av systemet för sambeskattning, men enligt vilket det inte finns en sådan neutraliseringsmöjlighet för ett moderbolag med hemvist i denna stat som, trots att det har äganderättsliga band med andra enheter med hemvist i samma stat som skulle göra det möjligt att bilda en skattegrupp, inte har valt att ingå i en sådan grupp, både med avseende på utdelningar som det erhållit från dotterbolag med hemvist i denna stat och med avseende på utdelningar från dotterbolag som är etablerade i andra medlemsstater och som med undantag för hemvistvillkoret uppfyller villkoren för att kunna omfattas av detta system?”

17 Domstolens ordförande beslutade den 21 juli 2022 att förena målen C-407/22 och C-408/22 vad gäller den skriftliga och den muntliga delen av förfarandet samt domen.

Prövning av tolkningsfrågan

18 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning om ett system för sambeskattning enligt vilken

– ett moderbolag med hemvist i denna stat vilket har valt att sambeskattas med andra bolag med hemvist i denna stat kan neutralisera den schablonmässigt bestämda kostnadsandel på 5 procent av nettobeloppet av de utdelningar som bolaget erhållit från dotterbolag belägna i andra medlemsstater, vilka om de hade haft hemvist i den förstnämnda medlemsstaten objektivt sett skulle ha kunnat omfattas, efter eget val, av systemet för sambeskattning,

– medan en sådan neutraliseringsmöjlighet inte finns för ett moderbolag med hemvist i denna stat som inte har valt att omfattas av ett sådant sambeskattningssystem, trots att det finns äganderättsliga band med andra bolag med hemvist i samma stat som skulle göra detta möjligt.

19 I artikel 49 första stycket FEUF stadgas att inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium är förbjudna, inom ramen för bestämmelserna i kapitel 2 i avdelning IV i tredje delen av EUF-fördraget.

20 Enligt fast rättspraxis ska alla åtgärder som förbjuder, försvårar eller gör det mindre attraktivt att utöva den frihet som garanteras i artikel 49 FEUF anses som inskränkningar i etableringsfriheten (dom av den 7 september 2022, Cilevičs m.fl., C-391/20, EU:C:2022:638, punkt 61 och där angiven rättspraxis).

21 Enligt artikel 49 FEUF ska inskränkningar i etableringsfriheten således avskaffas. Även om EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet enligt sin ordalydelse syftar till att säkerställa att utländska företag och medborgare behandlas på samma sätt som den mottagande medlemsstatens egna företag och medborgare, utgör de således samtidigt ett förbud mot att ursprungsmedlemsstaten hindrar någon av sina medborgare eller ett bolag som bildats i enlighet med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat (domen Groupe Steria, punkt 14 och där angiven rättspraxis).

22 Av domstolens praxis framgår även att utövandet av etableringsfriheten hindras om lagstiftningen i en medlemsstat innebär att ett bolag med hemvist i den medlemsstaten som innehar ett dotterbolag eller ett fast driftsställe i en annan medlemsstat, är föremål för en skattemässig behandling som är mindre förmånlig än den skattemässiga behandling som gäller för ett bolag med hemvist i förstnämnda medlemsstat och som har ett fast driftsställe eller ett dotterbolag i samma stat (domen Groupe Steria, punkt 15 och där angiven rättspraxis).

23 Enligt de nationella bestämmelser som är aktuella i de nationella målen får den utdelning som ett moderbolag med hemvist i den medlemsstaten uppbär från ett dotterbolag, oberoende av om dotterbolaget har hemvist i samma medlemsstat eller inte, avräknas från moderbolagets nettovinst, med undantag för en kostnadsandel som enligt schablon uppgår till 5 procent av nettobeloppet av denna utdelning. De kostnader som hänför sig till de andelsinnehav från vilka de skattebefriade utdelningarna härrör anses nämligen inte kunna dras av från moderbolagets vinst.

24 Återföringen av kostnadsandelen till moderbolagets vinst neutraliseras emellertid för ett moderbolag som ingår i en skattegrupp i den mening som avses i artikel 223 A CGI vad beträffar utdelningar från dotterbolag som ingår i denna grupp, med tillämpning av artikel 223 B i denna lag.

25 Av dessa bestämmelser följer att utdelningar, som mottas av ett moderbolag med hemvist i beskattningsstaten som ingår i en skattegrupp, från dotterbolag som ingår i samma skattegrupp i sin helhet avräknas från moderbolagets nettovinst och följaktligen är helt befriade från bolagsskatt i denna medlemsstat.

26 Dessa bestämmelser var aktuella i domen Groupe Steria, där domstolen slog fast att eftersom en sådan lagstiftning föreskriver att endast bolag med hemvist i medlemsstaten kan ingå i en skattegrupp, var den skattefördel som var aktuell i det nationella målet förbehållen inhemska utdelningar. Domstolen drog härav slutsatsen att artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning angående ett system med sambeskattning, enligt vilken ett sambeskattat moderbolag har rätt till neutralisering av återföringen av en kostnadsandel som enligt schablon är fastställd till 5 procent av nettobeloppet av de utdelningar som det uppburit från bolag med hemvist i medlemsstaten vilka sambeskattas med moderbolaget, medan moderbolaget enligt denna lagstiftning nekas sådan neutralisering för utdelningar som det erhåller från dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat, vilka dock efter moderbolagets val objektivt sett hade kunnat användas för sådan neutralisering om dotterbolagen hade haft hemvist i den förstnämnda medlemsstaten.

27 Det framgår av respektive begäran om förhandsavgörande att ett sambeskattat moderbolag, till följd av domen Groupe Steria, kan neutralisera återförandet av en schablonmässigt bestämd kostnadsandel på 5 procent av nettobeloppet även med avseende på utdelningar som moderbolaget uppburit från utländska bolag som, om de hade haft hemvist i beskattningsstaten, objektivt sett skulle ha varit berättigade att, efter eget val, ingå i en skattegrupp.

28 Dessa bestämmelser, som tillämpas mot bakgrund av domen Groupe Steria, medför följaktligen att utdelningar som ett moderbolag, som har hemvist i beskattningsstaten och som ingår i en skattegrupp, erhåller från dotterbolag som har hemvist i samma stat och som ingår i samma skattegrupp samt från dotterbolag utan hemvist i denna stat men som, om de hade haft ett sådant hemvist, objektivt sett skulle ha varit berättigade att, efter eget val, ingå i denna skattegrupp, i sin helhet avräknas från moderbolagets nettovinst och således är helt befriade från bolagsskatt i denna medlemsstat.

29 Utdelningar som ett moderbolag, som har hemvist i beskattningsstaten men som inte ingår i en skattegrupp, erhåller från både dotterbolag som har hemvist i denna stat och dotterbolag utan sådan hemvist är däremot endast delvis befriade från bolagsskatt, på grund av att kostnadsandelen, som fastställts till 5 procent, återförs till moderbolagets vinst.

30 I förevarande fall ingår Manitou BF och Bricolage Investissement France inte, till skillnad från vad som var fallet i domen Groupe Steria, i en skattegrupp i den mening som avses i artikel 223 A CGI. På grund av de äganderättsliga band som fanns mellan dem och andra bolag med hemvist i Frankrike stod denna möjlighet emellertid öppen för dem, efter eget val, tillsammans med de sistnämnda bolagen, nämligen, vad gäller Manitou BF, på grund av de äganderättsliga banden mellan detta bolag och dess dotterbolag med hemvist i Frankrike och, vad gäller Bricolage Investissement France, på grund av de äganderättsliga banden mellan det bolaget och dess moderbolag med hemvist i Frankrike.

31 Det är likväl så, att enligt den nationella lagstiftning som är aktuell i de nationella målen i förevarande fall är det endast bolag med hemvist i Frankrike som kan välja att omfattas av systemet med sambeskattning och ingå i en skattegrupp i denna medlemsstat. Manitou BF och Bricolage Investissement France hade således inte möjlighet att bilda en sådan grupp tillsammans med dotterbolag som hade hemvist i andra medlemsstater än Frankrike.

32 I synnerhet kan ett moderbolag med hemvist i Frankrike enligt dessa bestämmelser när som helst välja att omfattas av detta system tillsammans med dotterbolag med hemvist i Frankrike vilka uppfyller villkoren för att omfattas av detta system. Enligt nämnda bestämmelser kan ett moderbolag med hemvist i Frankrike dessutom fritt välja skattegruppens omfattning och är inte skyldigt att i skattegruppen inkludera alla dotterbolag som har hemvist i Frankrike och som uppfyller villkoren för att omfattas av systemet.

33 Ett moderbolag med hemvist i Frankrike har däremot inte möjlighet att välja att ingå i en skattegrupp endast tillsammans med dotterbolag som har hemvist i andra medlemsstater vilka, med undantag för hemvistvillkoret, uppfyller de andra villkoren för att omfattas av systemet med sambeskattning, utan måste bilda en skattegrupp tillsammans med minst ett av de bolag med hemvist i Frankrike som uppfyller dessa villkor.

34 Av detta följer att medan ett moderbolag med hemvist i Frankrike som har dotterbolag med hemvist i samma stat alltid har möjlighet att omfattas av den skattelättnad som neutraliseringen av återförandet av kostnadsandelen utgör, genom att göra detta val och därvid fritt kan välja

omfattningen av vilka företag som ska ingå i skattegruppen, har ett moderbolag med hemvist i Frankrike som har dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater inte möjlighet att omfattas därav, förutom om det dessförinnan ingick i en skattegrupp i Frankrike tillsammans med bolag med hemvist i denna stat.

35 En sådan skillnad i behandlingen medför att ett moderbolag som har ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat och som inte ingår i en skattegrupp inte kan komma i åtnjutande av en sådan skattelättnad som denna neutralisering innebär. En sådan särbehandling kan göra det mindre attraktivt för moderbolaget att utöva sin etableringsfrihet, eftersom den kan avhålla moderbolaget från att bilda dotterbolag i andra medlemsstater (se, för ett liknande resonemang, domen Groupe Steria, punkt 20).

36 För att en sådan skillnad i behandlingen ska vara förenlig med fördragets bestämmelser om etableringsfrihet krävs det att den avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller att den kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (dom av den 25 februari 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

37 Vad gäller frågan huruvida situationerna är jämförbara har domstolen redan, i fråga om de bestämmelser som är aktuella i de nationella målen, slagit fast att den omständigheten att ett moderbolag uppbär utdelning, som är helt undantagen från skatt, som härrör från dotterbolag som ingår i samma skattegrupp som det berörda moderbolaget inte utgör en sådan objektiv skillnad mellan moderbolag som skulle kunna motivera den konstaterade skillnaden i behandling (domen Groupe Steria, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

38 Domstolen har nämligen, med avseende på en lagstiftning som föreskriver att uppburna utdelningar helt ska undantas från skatt genom att den kostnadsandel som återförs till moderbolagets vinst neutraliseras, slagit fast att bolag som ingår i en skattegrupp och bolag som inte ingår i en sådan grupp befinner sig i jämförbara situationer, både vad gäller moderbolaget och ett dotterbolag till detta. Moderbolaget bär nämligen i båda fallen de kostnader som har samband med dess innehav i dotterbolaget och den vinst som genererats av dotterbolaget och från vilket utdelningarna härrör kan i båda fallen i princip bli föremål för ekonomisk dubbelbeskattning eller en kedjebeskattning (se, för ett liknande resonemang, domen Groupe Steria, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

39 Den franska regeringen har emellertid, med hänvisning till domarna av den 25 februari 2010 i målet X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 24) och av den 12 juni 2014 i målet SCA Group Holding m.fl. (C-39/13 till C-49/13, EU:C:2014:1758, punkt 31), hävdat att situationen för en skattebetalare som har valt att omfattas av ett system för sambeskattning inte kan vara objektivt jämförbar med situationen för en skattebetalare som inte har velat omfattas av detta system, och att detta i än högre grad gäller om den sistnämnde har uppfyllt de objektiva villkoren för att kunna omfattas av systemet.

40 Domstolen har i detta avseende visserligen, i domen av den 25 februari 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 24), angett att situationen för ett moderbolag med hemvist i beskattningsstaten som önskar bilda en enda skattemässig enhet med ett dotterbolag som också det har hemvist i landet är objektivt jämförbar – med hänsyn till det ändamål som eftersträvas med ett system för sambeskattning – med situationen för ett moderbolag med hemvist i landet som önskar bilda en sådan enhet med ett dotterbolag som saknar hemvist i landet, såvitt båda moderbolagen vill komma i åtnjutande av de förmåner som beskattningssystemet ger, vilket

bland annat gör det möjligt att på moderbolagsnivå konsolidera de över- och underskott som bolagen i den enda skattemässiga enheten redovisar och se till att transaktionerna inom gruppen förblir skattemässigt neutrala.

41 Domstolen konstaterade dessutom i domen av den 12 juni 2014, SCA Group Holding m.fl., C-39/13-C-41/13, EU:C:2014:1758, punkterna 29–31), att situationerna för moderbolag med hemvist i beskattningsstaten vilka har dotterdotterbolag med hemvist i samma stat var objektivt jämförbara med avseende på ett sådant ändamål, oavsett om de innehade dessa dotterdotterbolag via dotterbolag som hade hemvist i samma stat eller via dotterbolag utan hemvist i denna, under förutsättning att systemet med en enda skattemässig enhet i båda fallen eftersträvades för den helhet som moderbolaget och dotterdotterbolagen bildade.

42 Eftersom ett moderbolag med hemvist i Frankrike inte har någon möjlighet att bilda en skattegrupp tillsammans med dotterbolag som är etablerade i en annan medlemsstat, kan den omständigheten att moderbolaget inte har bildat en sådan grupp med åtminstone ett av sina eventuella dotterbolag eller andra enheter med hemvist i Frankrike, vilka kan ingå i en sådan grupp, inte visa att moderbolaget inte vill bilda en sådan grupp eller inte vill omfattas av ett system för sambeskattning tillsammans med ett eller flera av sina dotterbolag med hemvist i en annan stat.

43 I förevarande fall, vilket framgår av de överväganden som gjorts i punkt 38 ovan, ska däremot situationen för bolag som ingår i en skattegrupp anses vara jämförbar med situationen för bolag som inte ingår i en sådan grupp, med avseende på lagstiftning som inte föreskriver skattemässig integrering, utan fullständig skattebefrielse för erhållna utdelningar, genom den skattelättnad som är aktuell i de nationella målen.

44 Av det ovan anförda följer att den skillnad i behandling som konstaterats i de nationella målen avser situationer som är objektivt jämförbara.

45 Vad gäller frågan huruvida denna skillnad i behandlingen kan vara motiverad av ett tvingande krav av allmänintresse räcker det att konstatera att varken den hänskjutande domstolen eller den franska regeringen har åberopat att det föreligger något sådant tvingande krav av allmänintresse.

46 Mot bakgrund av allt det ovan anförda ska den ställda frågan besvaras enligt följande: Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning om ett system för sambeskattning enligt vilken

– ett moderbolag med hemvist i denna stat vilket har valt att sambeskattas med andra bolag med hemvist i denna stat kan neutralisera den schablonmässigt bestämda kostnadsandel på 5 procent av nettobeloppet av de utdelningar som bolaget erhållit från dotterbolag belägna i andra medlemsstater, vilka om de hade haft hemvist i den förstnämnda medlemsstaten objektivt sett skulle ha kunnat omfattas, efter eget val, av systemet för sambeskattning,

– medan en sådan neutraliseringsmöjlighet inte finns för ett moderbolag med hemvist i denna stat som inte har valt att omfattas av ett sådant sambeskattningssystem, trots att det finns äganderättsliga band med andra bolag med hemvist i samma stat som skulle göra detta möjligt.

Rättegångskostnader

47 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning om ett system för sambeskattning enligt vilken

– **ett moderbolag med hemvist i denna stat vilket har valt att sambeskattas med andra bolag med hemvist i denna stat kan neutralisera den schablonmässigt bestämda kostnadsandel på 5 procent av nettobeloppet av de utdelningar som bolaget erhållit från dotterbolag belägna i andra medlemsstater, vilka om de hade haft hemvist i den förstnämnda medlemsstaten objektivt sett skulle ha kunnat omfattas, efter eget val, av systemet för sambeskattning,**

– **medan en sådan neutraliseringsmöjlighet inte finns för ett moderbolag med hemvist i denna stat som inte har valt att omfattas av ett sådant sambeskattningssystem, trots att det finns äganderättsliga band med andra bolag med hemvist i samma stat som skulle göra detta möjligt.**

Underskrifter