DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)
den 13 december 2005 *

I mål C-446/03,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Förenade kungariket), genom beslut av den 16 juli 2003, som inkom till domstolen den 22 oktober 2003, i mål

Marks & Spencer plc

mot

David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes),

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena P. Jann, C.W. A. Timmermans och A. Rosas samt domarna C. Gulmann (referent), A. La Pergola, J.-P. Puissochet, R. Schintgen, N. Colneric, J. Klučka, U. Lõhmus, E. Levits och A. Ó Caoimh,

* Rättegångsspråk: engelska.

generaladvokat: M. Poiares Maduro,
justitiesekreterare: byrådirektören K. Sztranc,

efter det skriftliga förfarandet och efter förhandlingen den 1 februari 2005,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Marks & Spencer plc, genom G. Aaronson, QC, och P. Farmer, barrister,

— Förenade kungarikets regering, genom M. Bethell, i egenskap av ombud, biträdd av R. Plender, QC, och D. Ewart, barrister,

— Tysklands regering, genom W.-D. Plessing och A. Tiemann, båda i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom K. Boskovits och V. Kyriazopoulos, samt I. Pouli och S. Trekli, samtliga i egenskap av ombud,

— Frankrikes regering, genom G. de Bergues och C. Jurgensen-Mercier, båda i egenskap av ombud,

— Irland, genom D.J. O'Hagan, i egenskap av ombud, biträdd av E. Fitzsimons, SC, och G. Clohessy, BL,

— Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster, S. Terstal och J. van Bakel, samtliga i egenskap av ombud,

— Finlands regering, genom A. Guimaraes-Purokoski, i egenskap av ombud,

— Sveriges regering, genom A. Kruse, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal, i egenskap av ombud,

och efter att den 7 april 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 43 EG och 48 EG.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Marks & Spencer plc (nedan kallat Marks & Spencer) och den brittiska skattemyndigheten angående skattemyndighetens beslut att avslå Marks & Spencers yrkande om skattelättnad i form av avdrag från dess beskattningsbara vinst i Förenade kungariket för förluster som uppkommit i dotterbolag hemmahörande i Belgien, Tyskland och Frankrike.

Tillämpliga nationella bestämmelser

3 De nationella bestämmelser som är tillämpliga i målet vid den nationella domstolen återfinns i 1988 års lag om inkomstskatt och bolagsskatt (Income and Corporation Tax Act 1988) (nedan kallad ICTA). Nedan följer en redogörelse för dessa bestämmelser såsom de framgår av beslutet om hänskjutande.

Skyldighet att betala bolagsskatt

4 Enligt artiklarna 6.1 och 11.1 ICTA utgår bolagsskatt på vinster som uppkommer i bolag som antingen är hemmahörande i Förenade kungariket eller bedriver affärsverksamhet där genom en filial eller ett fast driftställe.

5 Enligt artikel 8.1 ICTA är bolag som har hemvist i Förenade kungariket skyldiga att betala bolagsskatt på sin världsomspännande vinst. Enligt artikel 11.1 är bolag som inte har hemvist i nämnda stat endast skyldiga att betala bolagsskatt på vinster från filialer eller fasta driftställen som är hemmahörande i Förenade kungariket.

6 Enligt skatteavtal som Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland ingått med bland annat Konungariket Belgien, Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Frankrike är utländska dotterbolag till bolag som har hemvist i Förenade kungariket endast skyldiga att betala bolagsskatt där för affärsverksamhet som bedrivs i denna medlemsstat genom ett fast driftställe i den mening som avses i dessa avtal, då de själva inte har hemvist i Förenade kungariket.

7 För att undvika dubbelbeskattning har Förenade kungariket infört ett system för avräkning av erlagd skatt.

8 Detta system har följande två kännetecken.

9 För det första skall ett bolag som är hemmahörande i Förenade kungariket och som bedriver affärsverksamhet i en annan medlemsstat genom en filial som är etablerad i denna stat antingen betala skatt i Förenade kungariket för vinster från denna filial, och det får därvid från den skatt som skall betalas göra avdrag för skatt som erlagts i den andra medlemsstaten, eller så får bolaget dra av sistnämnda skatt i samband med fastställandet av filialens skattemässiga resultat i Förenade kungariket. Vinsten från filialen i Förenade kungariket fastställs enligt skattereglerna i Förenade kungariket. En förlust i verksamheten kan utnyttjas för avdrag mot vinsten i det bolag som är hemmahörande i Förenade kungariket. Förluster som inte har utnyttjats kan rullas framåt till nästkommande beskattningsår. Det förhållandet att förlusten kan utnyttjas i den andra medlemsstaten för avdrag mot framtida vinster i filialen utgör inte ett hinder för att förlusten skall få utnyttjas i förhållande till vinster i Förenade kungariket.

10 För det andra skall ett bolag som är hemmahörande i Förenade kungariket och som bedriver affärsverksamhet i en annan medlemsstat genom ett dotterbolag som är hemmahörande i denna stat beskattas i Förenade kungariket för utdelning som

erhålls från dotterbolaget, och det har därvid rätt att avräkna skatt som betalats i den andra medlemsstaten från den vinst som dotterbolaget delar ut samt, i förekommande fall, för alla former av källskatt. När lagstiftningen om utländska kontrollerade bolag (CFC-lagstiftningen) inte är tillämplig beskattas inte moderbolaget för vinsterna i sitt utländska dotterbolag och det får inte dra av dotterbolagets förluster från sin vinst.

11 Enligt artikel 208 ICTA är utdelning som ett moderbolag, som är hemmahörande i Förenade kungariket, erhåller från sitt dotterbolag som också är hemmahörande i denna medlemsstat inte skattepliktig till skillnad från utdelning som erhålls från ett dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat.

Särskild ordning rörande förluster inom koncerner (koncernavdrag)

12 I Förenade kungariket gäller en ordning med koncernavdrag som gör det möjligt för koncernbolag med hemvist i Förenade kungariket att utjämna vinster och förluster inom koncernen.

13 I artikel 402 ICTA föreskrivs följande:

"1. Med förbehåll för bestämmelserna i detta kapitel och artikel 492.8 kan rätten till avdrag för förlust i affärsverksamhet och andra belopp som kan användas för bolagsskattelättnader, i de fall som anges nedan i punkterna 2 och 3, överföras från ett överförande bolag (nedan kallat det överförande bolaget), på yrkande som framställs av ett annat bolag (nedan kallat det bolag som framställt yrkandet) i samma koncern, och medges det bolag som framställt yrkandet i form av en skattelättnad, betecknat koncernavdrag.

2. Koncernavdrag kan medges om det överförande bolaget och det bolag som framställt yrkandet tillhör samma bolagskoncern ..."

14 Artikel 403 ICTA har följande lydelse:

"1. Om det under ett räkenskapsår (referensräkenskapsår) i det överförande bolaget

a) uppkommer förlust i verksamheten ... kan förlusten utnyttjas för avdrag vid beräkningen av bolagsskatt på det sammanlagda resultatet i det bolag som framställt yrkandet såvitt avser motsvarande räkenskapsperiod i det bolaget, dock med beaktande av bestämmelserna i detta kapitel."

15 Beträffande räkenskapsår som avslutats före den 1 april 2000 föreskrivs följande i artikel 413.5 ICTA:

"I förevarande kapitel avser ordet bolag endast juridiska personer med hemvist i Förenade kungariket ..."

16 Efter en lagändring som genomförts till följd av domstolens dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI (REG 1998, s. I-4695), är ordningen för koncernavdrag från och med räkenskapsåret 2000 tillämplig på vinster och förluster beträffande vilka skattelagstiftningen i Förenade kungariket skall tillämpas.

17 Till följd av denna lagändring gäller följande:

— Förlust i en filial som är etablerad i Förenade kungariket tillhörande ett bolag som inte har sitt hemvist i Förenade kungariket kan överföras till ett annat bolag i koncernen för att utnyttjas för avdrag mot den vinst i sistnämnda bolag som skall upptas till beskattning i Förenade kungariket.

— Förlust i ett koncernbolag som är hemmahörande i Förenade kungariket kan överföras till en filial för att utnyttjas för avdrag mot dess vinst i Förenade kungariket.

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

18 Marks & Spencer är ett bolag som är bildat och registrerat i England och Wales. Det är moderbolag till bolag som är hemmahörande i Förenade kungariket och i andra stater. Bolaget är en av de största detaljisterna inom konfektion, livsmedel, hushållsartiklar och finansiella tjänster i Förenade kungariket.

19 Från och med år 1975 började bolaget etablera sig i andra stater, vilket inleddes genom öppnandet av ett varuhus i Frankrike. I slutet av 1990-talet hade bolaget, inom ramen för ett nätverk av dotterbolag och ett franchisingsystem, försäljningsställen i mer än 36 länder.

20 I mitten av 1990-talet syntes en tendens till ökade förluster.

21 Under mars månad år 2001 offentliggjorde Marks & Spencer att bolaget skulle upphöra med sin verksamhet på den europeiska kontinenten. Den 31 december 2001 överläts dotterbolaget i Frankrike till en utomstående, medan de andra dotterbolagen, även de i Belgien och Tyskland, upphörde med all affärsverksamhet.

22 I Förenade kungariket ansökte Marks & Spencer, med tillämpning av artikel 6 i bilaga 17 A till ICTA, om att få göra ett koncernavdrag för förlust som uppkommit i dotterbolagen i Belgien, Tyskland och Frankrike under fyra räkenskapsår, vilka avslutades den 31 mars 1998, den 31 mars 1999, den 31 mars 2000 respektive den 31 mars 2001. Det framgår av de handlingar som ingetts till domstolen att parterna i målet vid den nationella domstolen enats om att förlusterna skall fastställas med tillämpning av skattereglerna i Förenade kungariket. På anmodan av skattemyndigheten räknade Marks & Spencer således om förlusterna i enlighet med dessa bestämmelser.

23 Ovannämnda dotterbolag bedrev sin ekonomiska verksamhet i den medlemsstat där de hade sitt respektive hemvist. De hade inga fasta driftställen i Förenade kungariket och de hade aldrig bedrivit någon ekonomisk verksamhet i denna stat.

24 Yrkandet om avdrag avslogs med motiveringen att koncernavdrag endast kan beviljas för förluster som uppkommit i Förenade kungariket.

25 Marks & Spencer överklagade avslagsbeslutet till Special Commissioners of Income Tax, som ogillade talan.

26 Marks & Spencer överklagade detta beslut till High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, som beslutade vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Om

— bestämmelserna i en medlemsstat, såsom koncernbestämmelserna i Förenade kungariket, hindrar ett moderbolag, som har sitt skattemässiga hemvist i den staten, från att minska sin skattepliktiga vinst i den staten genom avdrag för förluster som uppkommit i dotterbolag som har sitt skattemässiga hemvist i andra medlemsstater, när dylika avdrag skulle vara möjliga om förlusterna hade uppkommit i dotterbolag med skattemässigt hemvist i moderbolagets stat, och

— moderbolagets stat

— bolagsbeskattar bolag med hemvist inom dess territorium för hela deras vinst, inklusive vinst i filialer i andra medlemsstater, enligt en modell med särskilda bestämmelser för undvikande av dubbelbeskattning genom beaktande av skatt som erlagts i en annan medlemsstat, och genom att förluster i filialerna beaktas vid fastställandet av bolagets beskattningsbara vinst,

— inte bolagsbeskattar ej utdelad vinst i dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat,

— bolagsbeskattar moderbolaget för all vinst som det erhåller i form av utdelning från sina dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater, medan moderbolaget inte bolagsbeskattas för utdelning från dotterbolag med hemvist i samma medlemsstat som moderbolaget,

— medger moderbolaget en skattelättnad i form av avräkning för källskatt på utdelningarna och utländsk skatt på den vinst från vilken utdelningarna från dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater härrör,

föreligger då en begränsning i den mening som avses i artikel 43 EG, jämförd med artikel 48 EG? Om svaret är jakande, är detta förenligt med gemenskapsrätten?

2) a) Vilken betydelse, om någon, har det för svaret på fråga 1 att det, beroende på lagstiftningen i dotterbolagets medlemsstat, är eller kan vara möjligt att det i dotterbolagets medlemsstat under vissa omständigheter mot den skattepliktiga vinsten är möjligt att kvitta vissa eller alla förluster som uppkommit hos dotterbolaget?

b) Om svaret är jakande, vilken vikt skall då tillmätas det förhållandet att

— ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat nu har lagt ned sin verksamhet och det, trots att det finns bestämmelser om förlustavdrag på vissa villkor i den staten, inte finns bevis för att ett sådant avdrag under de aktuella omständigheterna faktiskt medgivits,

— ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat har överlåtits till en utomstående och det, trots att det finns bestämmelser i lag i den staten om att förlusten under vissa förhållanden får övertas av den utomstående förvärvaren, inte klart framgår av omständigheterna att den övertagits på detta sätt,

— den modell enligt vilken moderbolagets medlemsstat beaktar förluster i bolag med hemvist i Förenade kungariket är tillämplig oberoende av om avdrag för en förlust även görs i en annan medlemsstat?

c) Skulle svaret bli detsamma om det fanns bevis för att förlustavdrag hade medgivits i den medlemsstat där dotterbolaget har sitt hemvist och skulle det, om så är fallet, ha någon betydelse att avdraget senare medgavs en annan koncern till vilken dotterbolaget överlåtits?"

Bedömning av den första frågan

27 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 43 EG och 48 EG utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, enligt vilken ett moderbolag som är hemmahörande i den staten inte får minska sin skattepliktiga vinst genom avdrag för förluster som uppkommit i ett utländskt dotterbolag trots att sådana avdrag medges om förlusterna uppkommit i ett dotterbolag hemmahörande i samma stat som moderbolaget.

28 Frågan är således med andra ord om en sådan lagstiftning utgör en inskränkning av den fria etableringsrätten i strid med artiklarna 43 EG och 48 EG.

29 Det erinras om att det av fast rättspraxis följer att även om frågor om direkta skatter i och för sig inte faller inom gemenskapens behörighetsområde, är medlemsstaterna inte desto mindre skyldiga att iaktta gemenskapsrätten vid utövandet av sin behörighet (se, bland annat, dom av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., REG 2001, s. I-1727, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

30 Den etableringsfrihet som enligt artikel 43 EG tillerkänns gemenskapsmedborgare, och som för dem innefattar en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på samma villkor som dem som föreskrivs i etableringsstatens lagstiftning för dess egna medborgare, inbegriper i enlighet med artikel 48 EG en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen, att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller en agentur (se, bland annat, dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN, REG 1999, s. I-6161, punkt 35).

31 Även om bestämmelserna om etableringsfrihet enligt sin ordalydelse syftar till att säkerställa nationell behandling i värdstaten utgör de samtidigt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av dess medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet ICI, punkt 21).

32 Ett sådant koncernavdrag som är i fråga i målet vid den nationella domstolen innebär en skattelättnad för de berörda bolagen. Koncernavdraget innebär ett tidigare utnyttjande av förluster i bolag som dras med underskott genom att förlusterna omedelbart kan utnyttjas mot vinster i andra koncernbolag och medför således en ekonomisk förmån för koncernen.

33 Att inte bevilja en sådan förmån beträffande förluster som uppkommit i ett dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat och som inte bedriver någon ekonomisk verksamhet i moderbolagets stat kan utgöra ett hinder för moderbolaget att utöva sin etableringsfrihet genom att bolaget avskräcks från att bilda dotterbolag i andra medlemsstater.

34 Det utgör en inskränkning av etableringsfriheten i den mening som avses i artiklarna 43 EG och 48 EG att inte bevilja en sådan förmån, eftersom det innebär att förluster som uppkommit i ett dotterbolag med hemvist i moderbolagets hemviststat ur skattesynpunkt behandlas annorlunda än förluster som uppkommit i ett dotterbolag som har hemvist i en annan medlemsstat.

35 En sådan inskränkning av etableringsfriheten är bara tillåten om syftet med den är legitimt och överensstämmer med fördraget och om den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Det krävs i ett sådant fall dessutom att tillämpningen av bestämmelsen är ägnad att säkerställa att det sålunda eftersträvade syftet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer, REG 1997, s. I-2471, punkt 26, och av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, REG 2004, s. I-2409, punkt 49).

36 Förenade kungariket och de övriga medlemsstaterna som har avgett yttranden i förevarande mål har gjort gällande att dotterbolag med hemvist i moderbolagets hemviststat och dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater inte, såvitt avser den ifrågavarande ordningen för koncernavdrag, befinner sig i ur skattesynpunkt jämförbara situationer. Enligt territorialitetsprincipen, som är tillämplig såväl i den internationella rätten som i gemenskapsrätten, har den medlemsstat i vilken moderbolaget är hemmahörande inte någon beskattningsrätt med avseende på dotterbolag som har hemvist i en annan medlemsstat. Beträffande sistnämnda dotterbolag tillkommer beskattningsrätten, enligt den normala behörighetsfördelningen på området, i princip de stater i vilka dotterbolagen är hemmahörande och bedriver ekonomisk verksamhet.

37 Det kan konstateras att den skattskyldiges hemvist inom skatterätten kan utgöra en omständighet som motiverar nationella bestämmelser enligt vilka skattskyldiga personer med hemvist i den berörda medlemsstaten behandlas annorlunda än skattskyldiga personer med hemvist i en annan medlemsstat. Hemvistet är emellertid inte alltid en omständighet som motiverar sådana åtskillnader. Om det godtogs att den medlemsstat där etablering skett fritt kunde tillämpa en särbehandling enbart på grund av att ett bolag har sitt säte i en annan medlemsstat, skulle det göra artikel 43 EG helt innehållslös (se dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike, REG 1986, s. 273, punkt 18 ; svensk specialutgåva, volym 8, s. 389).

38 I varje enskild situation är det nödvändigt att undersöka om det förhållandet att en skatteförmån endast tillämpas på skattskyldiga personer med hemvist i den berörda medlemsstaten är motiverat med hänsyn till relevanta sakliga omständigheter som skulle kunna rättfärdiga en särbehandling.

39 Det skall, för en situation som den i målet vid den nationella domstolen, medges att den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande, genom att beskatta den världsomspännande vinsten för bolag med hemvist i den medlemsstaten medan bolag med hemvist i andra medlemsstater uteslutande beskattas för den vinst som är att hänföra till deras verksamhet i förstnämnda stat, handlar i enlighet med den territorialitetsprincip som gäller inom den internationella skatterätten och som erkänns av gemenskapsrätten (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Futura Participations och Singer, punkt 22).

40 Den omständigheten att nämnda medlemsstat inte beskattar vinsterna i utländska dotterbolag till ett moderbolag som är hemmahörande i denna stat, motiverar inte i sig att koncernavdraget begränsas till att enbart gälla förluster som uppkommit i bolag med hemvist i nämnda medlemsstat.

41 För att bedöma om en sådan begränsning är motiverad måste följderna undersökas av en ovillkorlig utvidgning av tillämpningsområdet för den förmån som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

42 På denna punkt har Förenade kungariket och de övriga medlemsstater som har avgett yttranden åberopat tre berättigandegrunder.

43 För det första är vinster och förluster i skattehänseende två sidor av samma mynt, vilka skall behandlas symmetriskt inom ramen för ett och samma skattesystem i syfte att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan de olika berörda medlemsstaterna. Om förlusterna, för det andra, kunde beaktas i moderbolagets medlemsstat skulle det föreligga en risk för att de kunde beaktas två gånger. Om förlusterna, slutligen, inte beaktades i den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande skulle det finnas en risk för skatteundandragande.

44 Vad gäller den första berättigandegrunden skall det erinras om att en minskning av skatteintäkter inte kan anses utgöra sådana tvingande hänsyn till allmänintresset som kan åberopas för att rättfärdiga en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet (se, bland annat, dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

45 Såsom Förenade kungariket med rätta har påpekat, skulle säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna inte desto mindre kunna göra det nödvändigt att beträffande ekonomisk verksamhet som bedrivs av bolag som är hemmahörande i någon av dessa stater tillämpa enbart skattereglerna i nämnda stat på såväl vinster som förluster.

46 Om bolagen gavs en valmöjlighet beträffande var deras förluster skall beaktas – antingen i den medlemsstat där de hör hemma eller i en annan medlemsstat — skulle den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna

allvarligt äventyras, eftersom beskattningsunderlaget skulle öka i den förstnämnda staten och minska i den sistnämnda i den mån som motsvarar de överförda förlusterna.

47 Vad gäller den andra berättigandegrunden som avser risken för att förlusterna beaktas två gånger, anser domstolen att medlemsstaterna måste kunna hindra att så sker.

48 En sådan risk föreligger verkligen om koncernavdraget utsträcks till att omfatta förluster som uppkommit i dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat. Denna risk undanröjs genom en bestämmelse som inte medger avdrag för sådana förluster.

49 Vad slutligen gäller den tredje berättigandegrunden, som avser risken för skatteundandragande, anser domstolen att möjligheten att överföra förluster från ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat till ett moderbolag med hemvist i den berörda medlemsstaten medför en risk att överföringen av förluster organiseras på ett sådant sätt inom koncernen att den riktas till bolag som är hemmahörande i de medlemsstater som tillämpar de högsta skattesatserna och i vilka värdet på förlusterna ur skattesynpunkt följaktligen är högst.

50 Genom att inte tillåta koncernavdrag för förluster som uppkommit i dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat hindras denna typ av förfaranden som kan vara föranledda av de väsentliga skillnader som föreligger mellan de skattesatser som tillämpas i de olika medlemsstaterna.

51 Med hänsyn till samtliga dessa tre berättigandegrunder, anser domstolen att en inskränkande reglering, som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, för det första är ägnad att uppnå ett legitimt syfte som överensstämmer med

fördraget och som kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset, och för det andra är avsedd att säkerställa att det sålunda eftersträvade syftet uppnås.

52 Denna bedömning påverkas inte av de uppgifter som lämnats i den andra delen av den första frågan angående de ordningar som är tillämpliga i Förenade kungariket

— beträffande vinster och förluster i en utländsk filial till ett bolag som är hemmahörande i denna medlemsstat,

— beträffande utdelning från ett dotterbolag hemmahörande i en annan medlemsstat till ett bolag som är hemmahörande i Förenade kungariket.

53 Domstolen skall inte desto mindre kontrollera att den inskränkande åtgärden inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de syften som eftersträvas.

54 Marks & Spencer och kommissionen har nämligen gjort gällande att det går att tänka sig mindre inskränkande åtgärder än ett generellt undantag från möjligheten att erhålla koncernavdrag. De har såsom exempel hänvisat till möjligheten att avdragsrätten villkoras av att det utländska dotterbolaget till fullo har utnyttjat de möjligheter som ges att beakta förlusterna i den medlemsstat där det har sitt hemvist. De har även hänvisat till möjligheten att villkora avdraget med att framtida vinster i det utländska dotterbolaget skall återföras till den beskattningsbara vinsten i det bolag som har beviljats koncernavdraget med motsvarande belopp som de tidigare utnyttjade förlusterna.

55 Domstolen anser i detta hänseende att den inskränkande åtgärden som är i fråga i målet vid den nationella domstolen i princip går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det huvudsakliga syfte som eftersträvas i den situation där

— ett dotterbolag med hemvist i utlandet har uttömt de möjligheter som erbjuds i dess hemviststat att beakta förluster under det beskattningsår som avdragsyrkandet avser och beträffande tidigare beskattningsår, i förekommande fall genom en överföring av förluster till en utomstående eller genom att nämnda förluster kvittas mot vinster som uppkommit i dotterbolaget under tidigare beskattningsår, och

— det inte finns någon möjlighet att förlusterna i det utländska dotterbolaget skulle kunna utnyttjas i dess hemviststat för framtida beskattningsår, vare sig av dotterbolaget självt eller av en utomstående, vilket särskilt gäller vid en överlåtelse av dotterbolaget till den utomstående parten.

56 Det strider mot artiklarna 43 EG och 48 EG att i en medlemsstat inte tillåta ett moderbolag med hemvist i denna medlemsstat, som visar för skattemyndigheten att det uppfyller ovanstående villkor, att från den vinst som skall beskattas i denna medlemsstat göra avdrag för förluster som uppkommit i dess utländska dotterbolag.

57 Domstolen preciserar i detta sammanhang att det står medlemsstaterna fritt att anta eller bibehålla bestämmelser som har till specifikt syfte att undanta rent konstlade upplägg, vars syfte är att kringgå nationell skattelagstiftning, från möjligheten att erhålla en skatteförmån (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen ICI, punkt 26, och de Lasteyrie du Saillant, punkt 50).

58 I den mån det är möjligt att finna mindre inskränkande åtgärder, påpekar domstolen att sådana åtgärder under alla förhållanden måste följa av harmoniserade bestämmelser antagna av gemenskapslagstiftaren.

59 Den första frågan skall således besvaras så, att artiklarna 43 EG och 48 EG, på gemenskapsrättens nuvarande stadium, inte utgör hinder för lagstiftningen i en medlemsstat som generellt utesluter möjligheten för ett moderbolag med hemvist i denna medlemsstat att från sin beskattningsbara vinst göra avdrag för förluster som uppkommit i en annan medlemsstat i ett dotterbolag som är hemmahörande i den sistnämnda medlemsstaten, trots att en sådan avdragsmöjlighet föreligger för förluster som uppkommit i ett dotterbolag med hemvist i samma stat som moderbolaget. Det strider emellertid mot artiklarna 43 EG och 48 EG att utesluta en sådan avdragsmöjlighet för ett moderbolag med hemvist i den förstnämnda staten i en situation där dotterbolaget med hemvist i en annan medlemsstat har uttömt de möjligheter som erbjuds i dess hemviststat att beakta förluster under det beskattningsår som avses med avdragsyrkandet och beträffande tidigare beskattningsår, samt där det inte finns någon möjlighet att förlusterna skulle kunna utnyttjas i dess hemviststat för framtida beskattningsår, vare sig av dotterbolaget självt eller av en utomstående, vilket särskilt gäller vid en överlåtelse av dotterbolaget till den utomstående parten.

Bedömning av den andra frågan

60 Med hänsyn till svaret på den första frågan saknas det anledning att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

61 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. De kostnader för att avge yttranden till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

På dessa grunder beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

Artiklarna 43 EG och 48 EG utgör, på gemenskapsrättens nuvarande stadium, inte hinder för lagstiftningen i en medlemsstat som generellt utesluter möjligheten för ett moderbolag med hemvist i denna medlemsstat att från sin beskattningsbara vinst göra avdrag för förluster som uppkommit i en annan medlemsstat i ett dotterbolag som är hemmahörande i den sistnämnda medlemsstaten, trots att en sådan avdragsmöjlighet föreligger för förluster som uppkommit i ett dotterbolag med hemvist i samma stat som moderbolaget. Det strider emellertid mot artiklarna 43 EG och 48 EG att utesluta en sådan avdragsmöjlighet för ett moderbolag med hemvist i den förstnämnda staten i en situation där dotterbolaget med hemvist i en annan medlemsstat har uttömt de möjligheter som erbjuds i dess hemviststat att beakta förluster under det beskattningsår som avses med avdragsyrkandet och beträffande tidigare beskattningsår, samt där det inte finns någon möjlighet att förlusterna skulle kunna utnyttjas i dess hemviststat för framtida beskattningsår, vare sig av dotterbolaget självt eller av en utomstående, vilket särskilt gäller vid en överlåtelse av dotterbolaget till den utomstående parten.

Underskrifter