DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

27. november 2008 *

I sag C-418/07,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Conseil d'État (Frankrig) ved afgørelse af 10. juli 2007, indgået til Domstolen den 12. september 2007, i sagen:

Société Papillon

mod

Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts (refererende dommer), og dommerne R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis og J. Malenovský,

* Processprog: fransk.

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

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 4. juni 2008,

efter at der er afgivet indlæg af:

— selskabet Papillon ved avocat G. Calisti

— den franske regering ved G. de Bergues og J.-C. Gracia, som befuldmægtigede

— den tyske regering ved C. Blaschke, som befuldmægtiget

— den spanske regering ved M. Muñoz Pérez, som befuldmægtiget

— den nederlandske regering ved C. Wissels, C. ten Dam og M. de Grave, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og J.-P. Keppenne, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 4. september 2008,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF).

2 Anmodningen er indgivet i forbindelse med en sag mellem selskabet Papillon (herefter »Papillon«), der har hjemsted i Frankrig, og ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (ministeriet for budget, offentlige regnskaber og offentlig forvaltning) vedrørende sidstnævntes afslag på at lade selskabet anvende ordningen med såkaldt »skattemæssig integration«.

Retsforskrifter

3 Artikel 223 A i code général des impôts (lov om skatter og afgifter, herefter »CGI«) bestemmer i den affattelse, som var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen:

»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 i koncernen som mellemled, besidder mindst 95% af selskabskapitalen […]

Selskaberne i koncernen har fortsat pligt til at indberette deres resultat […] Det er kun selskaber, som har indvilliget heri, og hvis resultat er selskabsskattepligtigt, der kan indgå i koncernen […]«

4 Ifølge den forelæggende ret kan koncernens moderselskab i henhold til CGI's artikel 223 A i princippet selv frit afgrænse kredsen af selskaber i koncernen. Moderselskabet kan imidlertid kun indirekte eje et andet selskab, som indgår i koncernen, via et selskab, som selv indgår i den integrerede koncern og dermed er selskabsskattepligtigt i Frankrig.

5 I henhold til CGI's artikel 223 B »[fastlægger] [m]oderselskabet det samlede resultat ved algebraisk addition af resultaterne i hvert af selskaberne i koncernen […]«.

6 CGI's artikel 223 B, 223 D og 223 F foreskriver bl.a. neutralisering af interne transaktioner inden for koncernen såsom hensættelser til tvivlsomme fordringer eller til risici i forholdet mellem selskaberne i koncernen, opgivelse af fordringer eller interne tilskud inden for koncernen, hensættelser til værdiforringelse af selskabsandele i andre selskaber i koncernen og overdragelse af anlægsaktiver inden for koncernen.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

7 I de skatteår, som er omhandlet i hovedsagen, dvs. årene fra den 1. januar 1989 til den 31. december 1991, ejede Papillon 100% af kapitalen i det nederlandske selskab Artist Performance and Communication, som ejede 99,99% af anparterne i Kiron SARL, der er hjemmehørende i Frankrig. I denne sammenhæng valgte Papillon ordningen med skattemæssig integration, som er reguleret i CGI's artikel 223 A til 223 F, hvorefter et hjemmehørende 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 i koncernen som mellemled, besidder mindst 95% af selskabskapitalen. I

medfør heraf lod Papillon Kiron SARL og flere af Kirons datterselskaber, som ligeledes havde hjemsted i Frankrig, indgå i den integrerede koncern med Papillon som øverste moderselskab.

8 Skattemyndighederne afslog at lade Papillon anvende nævnte ordning med den begrundelse, at selskabet ikke kunne etablere en integreret koncern sammen med selskaber, som det ejede indirekte via et selskab, der var hjemmehørende i Nederlandene, eftersom sidstnævnte selskab ikke var selskabsskattepligtigt i Frankrig, da det ikke havde noget fast driftssted dér.

9 Papillon blev derfor, efter berigtigelse af opgørelsen af beskatningsgrundlaget, beskattet på grundlag af selskabets eget overskud, som indberettet til skattemyndighederne, uden at have mulighed for at udligne dette med resultaterne fra andre selskaber i den integrerede koncern.

10 Papillon anlagde sag til prøvelse af det heraf følgende pålæg om efterbetaling af selskabsskat for årene 1989-1991 for tribunal administratif de Paris, som frifandt skattemyndighederne ved dom af 9. februar 2004. Selskabet iværksatte appel af denne dom for cour administrative d'appel de Paris, som ved dom af 24. juni 2005 alene traf bestemmelse om en delvis nedsættelse af de omtvistede skatter og bøder.

11 Papillon har iværksat appel af denne dom for Conseil d'État, som finder det tvivlsomt, om den i Frankrig gældende ordning med skattemæssig integration, som giver et hjemmehørende moderselskab mulighed for at udligne resultaterne i alle selskaberne i den integrerede koncern og skattemæssig neutralisering af transaktioner inden for koncernen, kan udgøre en restriktion for etableringsfriheden for mindst et af selskaberne i koncernen, for så vidt som nævnte ordning udelukker et hjemmehørende datterdatterselskab fra denne mulighed, såfremt det ejes at et ikke-hjemmehørende datterselskab.

12 Såfremt en sådan restriktion måtte blive fastslået, finder Conseil d'État det endvidere tvivlsomt, om den kan begrundes i tvingende almene hensyn, særligt behovet for at sikre sammenhængen i beskatningsordningen.

13 På denne baggrund har Conseil d'État besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) I det omfang den skattefordel, som følger af ordningen for »skattemæssig integration«, har betydning for beskatningen af moderselskabet i koncernen, som kan modregne fortjeneste og tab, som er realiseret af samtlige selskaber i den integrerede koncern, og således benytte sig af, at interne transaktioner i koncernen skattemæssigt neutraliseres, indebærer den omstændighed, at det i henhold til ordningen i [CGI's] artikel 223 A ff. […] ikke er muligt at inkludere et datterdatterselskab af moderselskabet i en koncern, som skattemæssigt er integreret, når dette datterdatterselskab ejes via et datterselskab, som er etableret i en anden medlemsstat […], og ikke udøver nogen virksomhed i Frankrig, og derfor ikke er pålagt fransk selskabsskat og således ikke selv kan være en del af koncernen, da, at der foreligger en restriktion for den frie etableringsret som følge af de skattemæssige konsekvenser, som er forbundet med det af moderselskabet trufne valg om at eje et datterdatterselskab via et fransk datterselskab eller snarere via et datterselskab etableret i en anden medlemsstat?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende: Kan en sådan restriktion da begrundes med enten nødvendigheden af at bevare sammenhængen i ordningen om »skattemæssig integration«, herunder navnlig mekanismerne for skattemæssig neutralisering af interne transaktioner i koncernen, når henses til konsekvenserne ved en ordning, hvorefter et datterselskab etableret i en anden medlemsstat skal anses for at tilhøre koncernen alene på grund af det indirekte ejerskab af datterdatterselskabet, mens datterselskabet i øvrigt er udelukket fra at anvende koncernordningen, idet det ikke henhører under det franske skattesystem, eller begrundes med noget andet tvingende alment hensyn?«

Om de præjudicielle spørgsmål

14 Med de to spørgsmål, som vil blive gennemgået samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en medlemsstats lovgivning, hvorefter et moderselskab, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, og som ejer datterselskaber og datterdatterselskaber, der ligeledes er hjemmehørende i nævnte stat, kan anvende en ordning med koncernbeskatning, men et sådant moderselskab er udelukket fra denne ordning, hvis dets hjemmehørende datterdatterselskaber ejes via et datterselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, udgør en restriktion for etableringsfriheden, og, i givet fald, om denne restriktion kan begrundes.

15 I denne henseende bemærkes, at etableringsfriheden indbefatter en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Det Europæiske Fællesskab, til at udøve virksomhed i andre medlemsstater via et datterselskab, en filial eller et agentur (dom af 23.2.2006, sag C-471/04, Keller Holding, Sml. I, s. 2107, præmis 29, og af 15.5.2008, sag C-414/06, Lidl Belgium, Sml. I, s. 3601, præmis 18).

16 Selv om EF-traktatens bestemmelser om etableringsfrihed ifølge deres ordlyd skal sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, indebærer de samtidig et forbud mod, 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 (dom af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 21, og af 6.12.2007, sag C-298/05, Columbus Container Services, Sml. I, s. 10451, præmis 33, samt Lidl Belgium-dommen, præmis 19).

17 Med hensyn til hovedsagen bemærkes indledningsvis, at den forelæggende ret ikke har søgt oplyst, hvorvidt den omstændighed, at det er umuligt for Papillons nederlandske datterselskab at indgå i den skattemæssige integration, udgør en restriktion for etableringsfriheden. Som generaladvokaten har anført i punkt 5 og 24 i forslaget til afgørelse, tilsigtes det med den præjudicielle forelæggelse at få oplyst, om den omstændighed, at et moderselskab, der har hjemsted i en medlemsstat, ikke kan anvende ordningen med skattemæssig integration på en koncern, der består af moderselskabet og dets datterdatterselskaber, der har hjemsted i samme stat, såfremt det datterselskab, som er mellemled mellem disse, ikke er selskabsskattepligtigt i den førstnævnte stat, udgør en restriktion for etableringsfriheden som omhandlet i traktatens artikel 52.

18 Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, lemper ordningen med skattemæssig integration beskatningen af moderselskabet, idet den giver dette adgang til at udligne overskud og tab i alle selskaberne i den skattemæssigt integrerede koncern. Denne ordning udgør en skattefordel, bl.a. fordi den tilladte udligning gør det muligt for koncernen umiddelbart at tage hensyn til tab i visse af koncernens selskaber.

19 I henhold til CGI's artikel 223 A ff. indrømmes denne skattefordel imidlertid ikke, når et moderselskab med hjemsted i Frankrig ejer et datterdatterselskab, der ligeledes har hjemsted i Frankrig, via et datterselskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, og som ikke udøver nogen virksomhed i Frankrig.

20 For at ordningen med skattemæssig integration skal kunne finde anvendelse, kan koncernens moderselskab dermed, således som der er henvist til i denne doms præmis 3 og 4, kun indirekte eje et andet selskab i koncernen via et selskab, som selv indgår i den integrerede koncern og dermed er selskabsskattepligtigt i Frankrig.

21 Således kan et moderselskab med hjemsted i Frankrig, som ejer sine datterdatterselskaber via et datterselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, ikke anvende ordningen med skattemæssig integration. Et fransk moderselskab kan derimod gennemføre skattemæssig integration med sine franske datterdatterselskaber, såfremt det datterselskab, som er mellemled mellem disse, har hjemsted i Frankrig.

22 Som generaladvokaten har anført i punkt 30 i forslaget til afgørelse, følger det heraf, at de i hovedsagen omtvistede bestemmelser i CGI fører til en forskellig behandling med hensyn til adgangen til at vælge ordningen med skattemæssig integration, alt efter om moderselskabet ejer sine indirekte kapitalandele via et datterselskab med hjemsted i Frankrig eller i en anden medlemsstat.

23 Den franske regering har imidlertid gjort gældende, at denne forskellige behandling kan tilskrives, at de to situationer ikke er objektivt sammenlignelige.

24 I en situation som den i hovedsagen omhandlede er et datterselskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat end Den Franske Republik, i modsætning til, hvad der er tilfældet for et datterselskab, der har hjemsted i sidstnævnte medlemsstat, af denne grund ikke selskabsskattepligtigt i Frankrig.

25 Denne argumentation kan ikke tiltrædes.

26 Hvis man anerkendte, at en medlemsstat frit kunne gennemføre en forskellig behandling alene på grund af, at et selskab har hjemsted i en anden medlemsstat, ville bestemmelserne om etableringsfrihed således blive indholdsløse (jf. i denne retning dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 18, og af 8.3.2001, forenede sager C-397/98 og C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., Sml. I, s. 1727, præmis 42).

27 Med henblik på at afgøre, om der er tale om forskelsbehandling, skal det undersøges, om en fællesskabssituation er sammenlignelig med en rent intern situation under hensyn til det formål, som forfølges med de omhandlede nationale bestemmelser (jf. i denne retning dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., præmis 60, og dom af 18.7.2007, sag C-231/05, Oy AA, Sml. I, s. 6373, præmis 38).

28 I hovedsagen er formålet med de omhandlede bestemmelser i CGI så vidt muligt at sidestille en koncern bestående af et moderselskab og dets datter- og datterdatterselskaber med en virksomhed med flere driftssteder, idet der åbnes mulighed for at konsolidere de enkelte selskabers resultater.

29 Dette formål kan opnås såvel i en situation, hvor et moderselskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, ejer nogle datterdatterselskaber, der også er hjemmehørende i denne medlemsstat, via et ligeledes hjemmehørende datterselskab, som i en situation, hvor et moderselskab, der er hjemmehørende i samme medlemsstat, ejer nogle datterdatterselskaber, der også er hjemmehørende i denne medlemsstat, men via et datterselskab med hjemsted i en anden medlemsstat.

30 Henset til formålet med de i hovedsagen omhandlede bestemmelser i CGI, er disse situationer altså objektivt sammenlignelige.

31 Den i hovedsagen omhandlede beskatningsordning indebærer dermed en ulige behandling på grundlag af det sted, hvor det datterselskab, via hvilket det hjemmehørende moderselskab ejer sine hjemmehørende datterselskaber, har sit hjemsted.

32 For så vidt som de i hovedsagen omhandlede bestemmelser i CGI i skattemæssig henseende stiller fællesskabssituationer ugunstigt i forhold til rent interne situationer, udgør de således en restriktion, som principielt er forbudt i medfør af traktatens bestemmelser om etableringsfrihed.

33 Det følger af Domstolens praksis, at en sådan restriktion for etableringsfriheden kun vil være tilladt, hvis den er begrundet i tvingende almene hensyn. Hvis dette er tilfældet, kræves det desuden, at den er egnet til at sikre gennemførelsen af det pågældende mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (jf. Lidl Belgium-dommen, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

34 I denne henseende bemærkes for det første, at den tyske og den nederlandske regering i de skriftlige indlæg, de har indgivet til Domstolen, har anført, at den restriktion for etableringsfriheden, der følger af den i hovedsagen omhandlede lovgivning, kan begrundes i hensynet til at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

35 I denne henseende har de nævnte regeringer henvist til dom af 13. december 2005, Marks & Spencer (sag C-446/03, Sml. I, s. 10837), samt Oy AA-dommen, og anført, at den restriktion, der er indført med de i hovedsagen omhandlede bestemmelser i CGI, er nødvendige for at forhindre, at der tages dobbelt hensyn til tab, og for at modvirke risikoen for skatteunddragelse.

36 Disse begrundelser kan ikke godtages.

37 I de sager, der gav anledning til Marks & Spencer- og Oy AA-dommene, drejede de forelagte spørgsmål sig om, hvorvidt der skulle tages hensyn til underskud, der var bogført i en anden medlemsstat end den stat, hvor den skattepligtige var hjemmehørende, henholdsvis en risiko for skatteunddragelse.

38 Under de i hovedsagen foreliggende omstændigheder opstår disse spørgsmål imidlertid ikke, eftersom det med anmodningen om præjudiciel afgørelse ønskes oplyst, om den omstændighed, at et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, ikke kan anvende ordningen med skattemæssig integration sammen med sine datterdatterselskaber, der ligeledes er hjemmehørende i nævnte stat, såfremt det datterselskab, som er mellemled mellem disse, har hjemsted i en anden medlemsstat, udgør en restriktion, og ikke, om det ikke-hjemmehørende datterselskab bør kunne være omfattet af denne ordning.

39 I hovedsagen opstår spørgsmålet om hensyntagen til overskud og tab i de selskaber, der tilhører den omhandlede koncern, kun for selskaber, der er hjemmehørende i den samme medlemsstat. De forelagte spørgsmål vedrører følgelig hensynet til tab, som er bogført i én og samme medlemsstat, hvilket tillige a priori udelukker risikoen for skatteunddragelse.

40 Den restriktion, der er fastslået i denne doms præmis 22-32, kan følgelig ikke begrundes med fordelingen af beskatningsretten mellem medlemsstaterne.

41 For det andet bemærkes, at den forelæggende ret ønsker oplyst, om den omhandlede restriktion kan begrundes med hensynet til at sikre sammenhængen i beskatningsordningen, hvilket den franske regering i sit skriftlige indlæg til Domstolen har anført er tilfældet i hovedsagen.

42 Den forelæggende ret har anført, at eftersom det ikke-hjemmehørende datterselskab nødvendigvis er udelukket fra anvendelsen af ordningen med skattemæssig integration, fordi det ikke er selskabsskattepligtigt i Frankrig, vil sammenhængen i ordningen med neutralisering af de interne transaktioner i koncernen blive påvirket, idet transaktioner, der involverer dette datterselskab, bliver behandlet anderledes end transaktioner, der involverer et hjemmehørende datterselskab, og kan føre til dobbelt fradrag i forhold til en ordning, som kun omfatter selskaber, der er selskabsskattepligtige i Frankrig.

43 I denne henseende bemærkes, at Domstolen allerede har anerkendt, at hensynet til at sikre sammenhængen i en beskatningsordning kan begrunde en restriktion for udøvelsen af de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten. (dom af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, præmis 28, og af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 42, samt Keller Holding-dommen, præmis 40).

44 For at et anbringende, der er baseret på en sådan begrundelse, kan godtages, kræver Domstolen imidlertid, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning (dom af 14.11.1995, sag C-484/93, Svensson og Gustafsson, Sml. I, s. 3955, præmis 18, ICI-dommen, præmis 29, Manninen-dommen, præmis 42, og Keller Holding-dommen, præmis 40), idet den direkte karakter af denne sammenhæng desuden skal vurderes under hensyn til det formål, der forfølges med den pågældende

lovgivning (Manninen-dommen, præmis 43, og dom af 28.2.2008, sag C-293/06, Deutsche Shell, Sml. I, s. 1129, præmis 39).

45 I hovedsagen har den franske regering anført, at ordningen med skattemæssig integration indebærer skattemæssig konsolidering af selskaberne og til udligning heraf neutralisering af visse transaktioner mellem selskaberne i koncernen i henhold til CGI's artikel 223 B, 223 D og 223 F.

46 I denne henseende bemærkes, at neutraliseringen af de forskellige interne transaktioner i koncernen bl.a. gør det muligt at undgå et dobbelt hensyn til tab i de hjemmehørende selskaber, der er omfattet af ordningen med skattemæssig integration.

47 I tilfælde af, at der bogføres et tab i datterdatterselskabet, vil datterselskabet således normalt foretage hensættelser til værdiforringelsen af dets kapitalandel i dette datterdatterselskab, og moderselskabet vil følgelig foretage hensættelser til værdiforringelsen af dets kapitalandel i datterselskabet. Da der er tale om ét og samme tab, som hidrører fra datterdatterselskabet, ses der, såfremt alle disse selskaber er omfattet af ordningen med skattemæssig integration, ved hjælp af neutraliseringsmekanismen bort fra de hensættelser til værdiforringelse, som er foretaget af datterselskabet og moderselskabet.

48 I tilfælde af, at datterselskabet er et ikke-hjemmehørende selskab, vil der blive taget dobbelt hensyn til det tab, som er bogført i datterdatterselskabet, nemlig først i form af det direkte tab for datterdatterselskabet og dernæst i form af hensættelser foretaget af moderselskabet til værdiforringelsen af dets kapitalandel i nævnte datterselskab, da de interne transaktioner ikke kan neutraliseres, eftersom det ikke-hjemmehørende datterselskab ikke er omfattet af ordningen med skattemæssig integration.

49 I et sådant tilfælde må det fastslås, at hjemmehørende selskaber ville opnå fordelene ved ordningen med skattemæssig integration, i form af konsolidering af resultaterne og umiddelbar hensyntagen til tab i alle de selskaber, der er omfattet af denne ordning, uden at tabet i datterdatterselskabet og moderselskabets hensættelser ville kunne neutraliseres.

50 Dermed ville den eksisterende direkte sammenhæng mellem skattefordelene og neutraliseringen af de interne transaktioner i koncernen inden for ordningen med skattemæssig integration blive elimineret, hvilket ville påvirke sammenhængen i nævnte ordning.

51 Eftersom de i hovedsagen omhandlede bestemmelser i CGI indebærer, at et moderselskab, som ønsker at lade hjemmehørende datterdatterselskaber indgå i en ordning med skattemæssig integration, ikke kan anvende denne ordning, såfremt det ejer disse via et ikke-hjemmehørende datterselskab, er de egnede til at sikre sammenhængen i nævnte ordning.

52 Herudover må denne nationale lovgivning imidlertid ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål, dvs. at det samme mål ikke tillige må kunne nås gennem foranstaltninger, som er mindre restriktive for etableringsfriheden.

53 I denne henseende har den franske regering gjort gældende, at de nævnte bestemmelser i CGI er nødvendiggjort af vanskelighederne for de franske skattemyndigheder ved at kontrollere, om der foreligger en risiko for dobbelt hensyn til tab, såfremt et ikke-hjemmehørende selskab er indskudt mellem moderselskabet og dets datterdatterselskaber. Størrelsen af en hensættelse svarer i almindelighed ikke til størrelsen af datterselskabets tab, og det er ganske enkelt umuligt at identificere en hensættelses præcise oprindelse.

54 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at praktiske vanskeligheder ikke alene kan begrunde en tilsidesættelse af en traktatsikret frihed (dom af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2229, præmis 29, af 14.9.2006, sag C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Sml. I, s. 8203, præmis 48, og af 12.12.2006, sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Sml. I, s. 11753, præmis 70).

55 Der skal endvidere henvises til, at fællesskabslovgivningen, nærmere betegnet Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15), giver medlemsstaterne mulighed for at indhente alle oplysninger fra andre medlemsstaters kompetente myndigheder, som kan være relevante for en korrekt beregning af bl.a. selskabsskatten.

56 Endelig skal det tilføjes, at de kompetente skattemyndigheder, således som generaladvokaten har anført i punkt 66 i forslaget til afgørelse, kan afkræve moderselskabet de dokumenter, som de finder nødvendige for at kunne afgøre, om de af moderselskabet bogførte hensættelser til værdiforringelser af kapitalandelen i datterselskabet indirekte kan tilbageføres til et tab i datterdatterselskabet, som har indvirkning på bogførte hensættelser i nævnte datterselskab (jf. i denne retning dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer, præmis 49, dom af 30.1.2007, sag C-150/04, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 1163, præmis 54, af 29.3.2007, sag C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Sml. I, s. 2647, præmis 57, og af 11.10.2007, sag C-451/05, ELISA, Sml. I, s. 8251, præmis 95).

57 I forholdene mellem medlemsstaterne vil de oplysninger, som de berørte skattemyndigheder anmoder om eller tilvejebringer, så meget desto mere kunne gøre det muligt at kontrollere, om betingelserne i national lovgivning er opfyldt, som området for selskabers regnskabsaflæggelse er omfattet af fællesskabsretlige harmoniseringsforanstaltninger, således at det er muligt at fremlægge pålidelige og kontrollerbare oplysninger vedrørende et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat (jf. i denne retning dom af 18.12.2007, sag C-101/05, A, Sml. I, s. 11531, præmis 62).

58 Når moderselskaber, som er hjemmehørende i en medlemsstat, således som i hovedsagen, ønsker at anvende en ordning med skattemæssig integration sammen med hjemmehørende datterdatterselskaber, som ejes via datterselskaber, som er hjemmehørende i en anden medlemsstat, kan skattemyndighederne i den førstnævnte medlemsstat således anmode disse datterselskaber om at fremlægge den dokumentation, som de finder nødvendig for fuldt ud at sikre gennemsigtighed med hensyn til de hensættelser, som sidstnævnte selskaber har foretaget.

59 Selskaber med hjemsted i Frankrig, som ejer hjemmehørende datterdatterselskaber via datterselskaber, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat og som følge heraf ikke har mulighed for at anvende ordningen med skattemæssig integration, har i henhold til de i hovedsagen omhandlede bestemmelser i CGI ikke adgang til at fremlægge dokumentation for, at der ikke foreligger nogen risiko for, at der tages dobbelt hensyn til tab.

60 Følgelig er denne lovgivning under alle omstændigheder til hinder for, at disse hjemmehørende selskaber godtgør, at der ikke tages dobbelt hensyn til tab inden for rammerne af ordningen med skattemæssig integration.

61 Det følger heraf, at der findes foranstaltninger, der er mindre restriktive for etableringsfriheden med henblik på at opnå det mål, som består i at sikre sammenhængen i beskatningsordningen.

62 Følgelig går de i hovedsagen omhandlede bestemmelser i CGI ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål, og de kan derfor ikke begrundes med hensynet til at sikre sammenhængen i beskatningsordningen.

63 På ovenstående baggrund skal de forelagte spørgsmål besvares med, at traktatens artikel 52 skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter et moderselskab, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, og som ejer datterselskaber og datterdatterselskaber, der ligeledes er hjemmehørende i nævnte stat, kan anvende en ordning med koncernbeskatning, men et sådant moderselskab er

udelukket fra denne ordning, hvis dets hjemmehørende datterdatterselskaber ejes via et datterselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat.

Sagens omkostninger

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

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

EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter et moderselskab, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, og som ejer datterselskaber og datterdatterselskaber, der ligeledes er hjemmehørende i nævnte stat, kan anvende en ordning med koncernbeskatning, men et sådant moderselskab er udelukket fra denne ordning, hvis dets hjemmehørende datterdatterselskaber ejes via et datterselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat.

Underskrifter