DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 27 november 2008 *

I mål C-418/07,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Conseil d'État (Frankrike) genom beslut av den 10 juli 2007, som inkom till domstolen den 12 september 2007, i målet

Société Papillon

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts (referent) samt domarna R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis och J. Malenovský,

* Rättegångsspråk: franska.

generaladvokat: J. Kokott,
justitiesekreterare: handläggaren B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 4 juni 2008,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Société Papillon, genom G. Calisti, avocat,

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

— Tysklands regering, genom C. Blaschke, i egenskap av ombud,

— Spaniens regering, genom M. Muñoz Pérez, i egenskap av ombud,

— Nederländernas regering, genom C. Wissels, C. ten Dam och M. de Grave, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och J.-P. Keppenne, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 4 september 2008 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan bolaget Papillon (nedan kallat Papillon), som är hemmahörande i Frankrike, och Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (ministeriet för budget, offentliga räkenskaper och offentlig förvaltning), angående detta ministeriums beslut att inte ge Papillon rätt att tillämpa det system som kallas skatteintegrering.

Tillämpliga bestämmelser

3 Artikel 223 A i den allmänna skattekoden (Code général des impôts) (nedan kallad CGI) hade, i den version som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen, följande lydelse:

”Ett bolag … kan vara ensamt skattskyldigt till inkomstskatt för juridiska personer med avseende på hela det samlade resultatet i den koncern som omfattar bolaget självt och de bolag i vilka detta, direkt eller indirekt via bolag i koncernen, oavbrutet har ägt minst 95 procent av aktiekapitalet under hela räkenskapsåret …. Bolagen i koncernen förblir

skyldiga att deklarera sina resultat … .Endast bolag som har samtyckt och vars resultat är skattepliktigt till inkomstskatt för juridiska personer kan ingå i koncernen...”

4 Den hänskjutande domstolen har anmärkt att koncernens moderbolag, med stöd av artikel 223 A CGI, fritt efter eget val kan bestämma vilken krets som ska omfattas av koncernen. Nämnda moderbolag kan dock bara inneha ett annat koncernbolag indirekt om det sker via ett bolag som även det ingår i den integrerade koncernen och således är skattskyldigt till inkomstskatt för juridiska personer i Frankrike.

5 Enligt artikel 223 B CGI gäller att ”det totala resultatet fastställs av moderbolaget genom att räkna ut den algebraiska summan av resultaten från samtliga koncernbolag …”.

6 I artiklarna 223 B, 223 D och 223 F CGI föreskrivs bestämmelser bland annat för att neutralisera åtgärder som vidtas inom koncernen, såsom reserveringar för osäkra fordringar eller för risker mellan koncernbolagen, nedskrivning av fordringar eller subventioner inom koncernen, reserveringar för värdenedgångar på andelsinnehav i andra koncernbolag samt överföringar av anläggningstillgångar inom koncernen.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

7 Under de beskattningsår som avses i målet vid den nationella domstolen, det vill säga de räkenskapsår som inryms mellan den 1 januari 1989 och den 31 december 1991, innehade Papillon 100 procent av kapitalet i det nederländska bolaget Artist Performance and Communication, vilket i sin tur ägde 99,99 procent av andelarna i Kiron SARL, som var hemmahörande i Frankrike. Papillon valde i detta sammanhang

att ansluta sig till det system för skatteintegrering som regleras i artiklarna 223 A–223 F CGI, enligt vilket ett i landet hemmahörande bolag kan fungera som ensam skattskyldig person för den inkomstskatt för juridiska personer som ska erläggas för samtliga resultat inom den koncern som utgörs av detta bolag och de bolag i vilka det direkt eller indirekt äger minst 95 procent av kapitalet. Papillon inkluderade för detta ändamål, i den integrerade krets där det utgjorde huvudbolag, Kiron SARL och flera till detta bolag hörande dotterbolag vilka även de var hemmahörande i Frankrike.

8 Skattemyndigheten beslutade att inte tillämpa nämnda system för Papillons del med hänvisning till att detta bolag inte kunde anses ingå i en integrerad koncern med ett bolag som innehades indirekt via ett bolag hemmahörande i Nederländerna som inte var skattskyldigt till inkomstskatt för juridiska personer i Frankrike, eftersom sistnämnda bolag saknar fast driftställe där.

9 Skattemyndigheten frångick därför Papillons deklaration och taxerade bolaget för den vinst som det deklarerat för egen del, utan att denna vinst fick utjämnas mot resultaten i de övriga bolagen i koncernen.

10 Papillon invände mot den höjda inkomstskatt för juridiska personer som det påförts för åren 1989–1991 och överklagade taxeringsbeslutet till Tribunal administratif de Paris, som ogillade överklagandet i dom av den 9 februari 2004. Papillon överklagade domen till Cour administrative d'appel de Paris, som i dom av den 24 juni 2005 endast i viss utsträckning satte ned skatten och undanröjde skattetillägget.

11 Papillon överklagade denna dom till Conseil d'État som ställer sig frågan huruvida systemet med skatteintegrering såsom det ser ut i Frankrike, och som innebär att ett i landet hemmahörande moderbolag får utjämna resultaten för samtliga i den integrerade koncernen ingående bolag och neutralisera de koncerninterna åtgärderna, kan utgöra en inskränkning av etableringsfriheten för åtminstone ett av bolagen, när nämnda system innebär att denna möjlighet inte står öppen för ett i landet hemmahörande dotterdotterbolag om detta innehas av ett i landet ej hemmahörande dotterbolag.

12 Enligt Conseil d'État uppstår frågan om en sådan inskränkning, för det fall det konstateras att en sådan föreligger, kan rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset, bland annat av behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

13 Conseil d'État har mot denna bakgrund beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) I den mån en skattefördel som följer av systemet med 'skatteintegrering' inverkar på beskattningen av moderbolaget i en koncern, vilket bolag kan kvitta vinster och förluster som genererats i samtliga bolag som ingår i den integrerade koncernen och utnyttja den skattemässiga neutraliseringen av koncerninterna åtgärder, utgör då det faktum att det enligt det system som föreskrivs i artikel 223 A och följande artiklar i [CGI] är omöjligt att i kretsen av den skattemässigt integrerade koncernen ta med ett dotterdotterbolag till moderbolaget när det förra innehas via ett dotterbolag som, eftersom det är hemmahörande i en annan medlemsstat … och inte bedriver någon verksamhet i Frankrike, inte är skattskyldigt till inkomstskatt för juridiska personer i Frankrike och alltså inte kan ingå i koncernen, en inskränkning av etableringsfriheten på grund av de skattemässiga konsekvenser som följer av moderbolagets val att inneha ett dotterdotterbolag via ett dotterbolag hemmahörande i Frankrike eller via ett dotterbolag hemmahörande i en annan medlemsstat?

2) Om den första frågan besvaras jakande: Kan en sådan inskränkning rättfärdigas antingen av behovet av att upprätthålla det inre sammanhanget i systemet med ’skatteintegrering’, bland annat mekanismen för skattemässig neutralisering av koncerninterna åtgärder, med hänsyn till konsekvenserna av ett system där ett i en annan medlemsstat hemmahörande dotterbolag anses tillhöra koncernen enbart med avseende på villkoret om indirekt ägande av dotterdotterbolaget, men samtidigt utesluts från tillämpningen av bestämmelserna om systemet för koncerner, eftersom det inte är skattskyldigt i Frankrike, eller av andra tvingande hänsyn till allmänintresset?”

Tolkningsfrågorna

14 Den hänskjutande domstolen har ställt sina två frågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida en medlemsstats lagstiftning – enligt vilken ett i denna medlemsstat hemmahörande moderbolag som innehar dotterbolag och dotterdotterbolag, vilka även de är hemmahörande i nämnda stat, har möjlighet att utnyttja ett system för koncernbeskattning, medan ett sådant moderbolag vars i landet hemmahörande dotterdotterbolag innehas via ett dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat inte ges denna möjlighet – utgör en inskränkning av etableringsfriheten och, om så är fallet, huruvida denna inskränkning kan rättfärdigas.

15 Domstolen erinrar i detta avseende om att etableringsfriheten inbegriper en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt stadgeenliga säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom Europeiska gemenskapen, att utöva verksamhet i andra medlemsstater genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (dom av den 23 februari 2006 i mål C-471/04, Keller Holding, REG 2006, s. I-2107, punkt 29, och av den 15 maj 2008 i mål C-414/06, Lidl Belgium, REG 2008, s. I-3601).

16 Även om syftet med EG-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet enligt ordalydelsen i dessa är att säkerställa nationell behandling i den mottagande medlemsstaten, utgör dessa bestämmelser samtidigt ett förbud för ursprungsmedlemsstaten att förhindra att en av dess medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning etablerar sig i en annan medlemsstat (dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI, REG 1998, s. I-4695, punkt 21, av den 6 december 2007 i mål C-298/05, Columbus Container Services, REG 2007, s. I-10451, punkt 33, och domen i det ovannämnda målet Lidl Belgium, punkt 19).

17 När det gäller målet vid den nationella domstolen ska det först påpekas att den hänskjutande domstolen inte har frågat huruvida det faktum att Papillons nederländska dotterbolag inte får ingå i skatteintegreringen utgör en inskränkning av etableringsfriheten. Som generaladvokaten har påpekat i punkterna 5 och 24 i sitt förslag till avgörande avser begäran om förhandsavgörande ett klargörande av huruvida det faktum att ett i en medlemsstat hemmahörande moderbolag inte kan utnyttja systemet för skatteintegrering för den koncern som det bildar tillsammans med sina dotterdotterbolag, vilka är hemmahörande i samma stat, om det mellanliggande dotterbolaget, som är hemmahörande i en annan medlemsstat, inte är skattskyldigt till inkomstskatt för juridiska personer i förstnämnda stat, kan utgöra en inskränkning, i den mening som avses i artikel 52 i fördraget.

18 Som framgår av beslutet om hänskjutande medför systemet för skatteintegrering en lättnad i beskattningen för moderbolaget genom att detta tillåts utjämna vinster och förluster i samtliga bolag som ingår i den skatteintegrerade koncernen. Detta system utgör en skattefördel, bland annat genom att den utjämning som tillåts gör det möjligt för koncernen att omedelbart beakta förlusterna i vissa bolag som ingår i denna koncern.

19 Med tillämpning av artikel 223 A och följande artiklar i CGI medges dock inte denna skattefördel när ett i Frankrike hemmahörande moderbolag innehar ett likaledes i Frankrike hemmahörande dotterdotterbolag via ett dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat och som inte bedriver någon verksamhet i Frankrike.

20 Som det erinrats om i punkterna 3 och 4 i förevarande dom kan nämligen koncernens moderbolag komma i åtnjutande av systemet för skatteintegrering vid indirekt innehav av ett annat koncernbolag, bara om det senare innehas via ett bolag som självt ingår i den integrerade koncernen och alltså är skattskyldigt till inkomstskatt för juridiska personer i Frankrike.

21 Ett moderbolag som har sitt säte i Frankrike och som innehar sina franska dotterdotterbolag via ett dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat, kan således inte omfattas av systemet för skatteintegrering. Däremot har ett franskt moderbolag möjlighet att skattemässigt integreras med sina franska dotterdotterbolag om det mellanliggande dotterbolaget är hemmahörande i Frankrike.

22 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 30 i sitt förslag till avgörande följer av detta att de bestämmelser i CGI som är i fråga i målet vid den nationella domstolen skapar en skillnad i behandlingen när det gäller möjligheten att välja systemet för skatteintegrering, beroende på om moderbolaget innehar sina indirekta andelar via ett dotterbolag hemmahörande i Frankrike eller i en annan medlemsstat.

23 Den franska regeringen har emellertid hävdat att denna skillnad i behandling förklaras av att dessa två situationer inte är objektivt jämförbara.

24 I en sådan situation som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är det dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat än Republiken Frankrike inte skattskyldigt till inkomstskatt för juridiska personer i Frankrike, vilket ett dotterbolag som har sitt säte i sistnämnda stat däremot är.

25 Denna argumentation kan inte godtas.

26 Om en medlemsstat fritt tillåts tillämpa en differentierad behandling enbart på grund av att ett bolag har sitt säte i en annan medlemsstat skulle nämligen bestämmelserna om etableringsfrihet bli meningslösa (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike, REG 1986, s. 273, svensk specialutgåva, volym 8, s. 389, punkt 18, och av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., REG2001, s. I-1727, punkt 42).

27 För att avgöra huruvida det föreligger en diskriminering måste det prövas huruvida en gemenskapssituation är jämförbar med en helt inhemsk situation. Vid denna bedömning ska hänsyn tas till det ändamål som eftersträvas med de ifrågavarande nationella bestämmelserna (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Metallgesellschaft m.fl. punkt 60, och dom av den 18 juli 2007 i mål C-231/05, Oy AA, REG 2007, s. I-6373, punkt 38).

28 Ändamålet med de bestämmelser i CGI som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är att så långt möjligt jämställa en koncern bestående av ett moderbolag och dess dotterbolag med ett företag som har flera fasta driftställen. Detta görs genom att moderbolaget ges möjlighet att lägga samman de olika dotterbolagens resultat.

29 Detta ändamål kan uppnås såväl i den situation där ett i en medlemsstat hemmahörande moderbolag innehar likaledes i denna stat hemmahörande dotterdotterbolag via ett dotterbolag, vilket även det är hemmahörande i den staten, som i den situation där ett i nämnda medlemsstat hemmahörande moderbolag innehar likaledes i denna medlemsstat hemmahörande dotterdotterbolag, men via ett dotterbolag hemmahörande i en annan medlemsstat.

30 Med hänsyn till ändamålet med de bestämmelser i CGI som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är dessa två situationer alltså objektivt jämförbara.

31 Det skattesystem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen leder alltså till en ojämlik behandling på grund av den ort där sätet är beläget för det dotterbolag via vilket det i landet hemmahörande moderbolaget innehar sina i landet hemmahörande dotterdotterbolag.

32 De bestämmelser i CGI som är i fråga i målet vid den nationella domstolen medför alltså en inskränkning, som i princip är otillåten enligt fördragets bestämmelser om etableringsfrihet, genom att gemenskapssituationer i skattemässigt hänseende behandlas mindre fördelaktigt än rent inhemska situationer.

33 Av domstolens rättspraxis framgår att en inskränkning av etableringsfriheten bara är tillåten om den rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset. Det krävs i ett sådant fall dessutom att inskränkningen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade ändamålet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål (domen i det ovannämnda målet Lidl Belgium, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

34 Det ska i detta avseende för det första erinras om att den tyska och den nederländska regeringen i sina skriftliga yttranden till domstolen har gjort gällande att den inskränkning av etableringsfriheten som följer av den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan rättfärdigas av behovet att bibehålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

35 På denna punkt har nämnda regeringar hänvisat till domen av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer (REG 2005, s. I-10837), och till domen i det ovannämnda målet Oy AA, och hävdat att den inskränkning som skapats genom de bestämmelser i CGI som är i fråga i målet vid den nationella domstolen behövs för att förhindra att förluster beaktas dubbelt, och för att motverka risken för skatteundandragande.

36 Dessa grunder för rättfärdigande kan inte godtas.

37 I de mål som utmynnade i de ovannämnda domarna Marks & Spencer och Oy AA, avsåg de frågor som ställts dels beaktandet av förluster som redovisats i en annan medlemsstat än den, där den skattskyldige är hemmahörande, dels risken för skatteundandragande.

38 Under de omständigheter som gäller i målet vid den nationella domstolen uppkommer dock inte dessa frågor, eftersom syftet med begäran om förhandsavgörande är att få klarhet i huruvida det utgör en inskränkning att ett i en medlemsstat hemmahörande bolag inte får tillämpa systemet för skatteintegrering med sina likaledes i nämnda stat hemmahörande dotterdotterbolag, när det mellanliggande dotterbolaget är hemmahörande i en annan medlemsstat, och inte huruvida det i landet ej hemmahörande dotterbolaget ska kunna omfattas av nämnda system.

39 I målet vid den nationella domstolen uppkommer frågan huruvida vinster och förluster i bolag som ingår i den ifrågavarande koncernen endast rör bolag hemmahörande i en och samma medlemsstat. Den fråga som ställts avser följaktligen beaktandet av förluster som redovisats i en och samma medlemsstat, vilket a priori även utesluter en risk för skatteundandragande.

40 Den inskränkning som konstaterats i punkterna 22–32 i förevarande dom kan alltså inte rättfärdigas med hänvisning till fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

41 Det ska för det andra påpekas att den hänskjutande domstolen har frågat huruvida den ifrågavarande inskränkningen kan rättfärdigas av behovet att säkerställa skattesystemets inre sammanhang, detta med anledning av att den franska regeringen i sitt skriftliga yttrande till domstolen har uppgett att så är fallet i målet vid den nationella domstolen.

42 Den hänskjutande domstolen har påpekat att eftersom det i landet ej hemmahörande dotterbolaget inte alls kan omfattas av tillämpningen av systemet för skatteintegrering, då det ju inte är skattskyldigt till inkomstskatt för juridiska personer i Frankrike, påverkas det inre sammanhanget i systemet för neutralisering av koncerninterna transaktioner, genom att transaktioner som involverar detta dotterbolag behandlas annorlunda än transaktioner som involverar ett i landet hemmahörande dotterbolag och genom att denna behandling kan leda till dubbla avdrag i förhållande till ett system som endast tillämpas på bolag som är skattskyldiga till denna skatt.

43 Det ska i detta avseende erinras om att domstolen redan har godtagit att behovet av att upprätthålla det inre sammanhanget i ett skattesystem kan rättfärdiga en inskränkning i utövandet av de grundläggande rättigheter som garanteras i fördraget (dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s. I-249, punkt 28, svensk specialutgåva, tillägg, s. 31, av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 42, och domen i det ovannämnda målet Keller Holding, punkt 40).

44 För att ett argument grundat på ett sådant rättfärdigande ska kunna godtas kräver domstolen emellertid att det finns ett direkt samband mellan den berörda skattefördelen och kompensationen för denna fördel genom ett visst skatteuttag (dom av den 14 november 1995 i mål C-484/93, Svensson och Gustavsson, REG 1995, s. I-3955, punkt 18, och domarna i de ovannämnda målen ICI, punkt 29, Manninen, punkt 42, och Keller Holding, punkt 40), varvid bedömningen av huruvida detta samband är direkt

ska göras utifrån ändamålet med den ifrågavarande lagstiftningen (domen i det ovannämnda målet Manninen, punkt 43, och dom av den 28 februari 2008 i mål C-293/06, Deutsche Shell, REG 2008, s. I-1129, punkt 39).

45 Den franska regeringen har i målet vid den nationella domstolen anfört att systemet för skatteintegrering innebär en skattemässig konsolidering av bolagen, i utbyte mot att vissa åtgärder mellan koncernbolagen i enlighet med artiklarna 223 B, 223 D och 223 F CGI inte längre är tillåtna.

46 Det ska i detta hänseende påpekas att denna neutralisering av de olika koncerninterna åtgärderna bland annat gör det möjligt att förhindra dubbelt utnyttjande av förluster i de i landet hemmahörande bolag som omfattas av systemet för skatteintegrering.

47 När det gäller förluster som redovisas av dotterdotterbolaget kommer dotterbolaget nämligen normalt att göra reserveringar för värdeminskningar på andelsinnehavet i detta dotterdotterbolag, varför moderbolaget i sin tur kommer att göra reserveringar för en nedgång i värdet på andelsinnehavet i dess dotterbolag. Neutraliseringsmekanismen medför, i ett fall där alla dessa bolag ingår i systemet för skatteintegrering, att moderbolaget inte kan göra reserveringar för en nedgång i värdet på andelsinnehavet i dess dotterbolag vad avser en och samma förlust som har sitt ursprung i dotterdotterbolaget.

48 För det fallet att dotterbolaget är ett i landet ej hemmahörande bolag kommer emellertid den förlust som redovisas av dotterdotterbolaget att beaktas dubbelt, först i form av en direkt förlust i sistnämnda bolag och därefter ytterligare en gång i form av en reservering i moderbolaget för en värdenedgång på dess andelsinnehav i nämnda dotterbolag, eftersom dessa interna åtgärder inte neutraliseras då det i landet ej hemmahörande dotterbolaget inte omfattas av systemet för skatteintegrering.

49 I ett sådant fall ska det konstateras att de i landet hemmahörande bolagen erhåller fördelarna i systemet för skatteintegrering genom att de kan konsolidera resultaten och genom att förlusterna i samtliga bolag som omfattas av systemet beaktas omgående, utan att förlusterna i dotterdotterbolaget och de reserveringar som moderbolaget gjort kan neutraliseras.

50 Det direkta samband som finns, i systemet för skatteintegrering, mellan skattefördelarna och neutraliseringen av de koncerninterna åtgärderna omintetgörs således, vilket påverkar det inre sammanhanget i nämnda system.

51 De bestämmelser i CGI som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är således ägnade att säkerställa att det inre sammanhanget i nämnda system upprätthålls genom att de medför att ett i landet hemmahörande moderbolag, som önskar inkludera i landet hemmahörande dotterdotterbolag när dessa innehas via ett i landet ej hemmahörande dotterbolag, förvägras rätten att ansluta sig till systemet med skatteintegrering.

52 Denna nationella lagstiftning får emellertid inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål. Det får alltså inte vara möjligt att uppnå detta ändamål med åtgärder som är mindre inskränkande för etableringsfriheten.

53 Den franska regeringen har i detta avseende gjort gällande att nämnda bestämmelser i CGI har blivit nödvändiga på grund av svårigheten för de franska skattemyndigheterna att kontrollera huruvida det föreligger en risk att förluster utnyttjas dubbelt när ett i landet ej hemmahörande bolag har placerats mellan moderbolaget och dess dotterdotterbolag. Beloppsmässigt motsvarar en reservering i allmänhet sällan storleken på förlusten i dotterbolaget och det skulle helt enkelt vara omöjligt att identifiera det exakta ursprunget för en reservering.

54 I detta avseende ska det för det första erinras om att enbart praktiska svårigheter inte i sig kan rättfärdiga ett åsidosättande av en frihet som garanteras i fördraget (dom av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike, REG 2004, s. I-2229, punkt 29, av den 14 september 2006 i mål C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, REG 2004, s. I-8203, punkt 48, och av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, REG 2006, s. I-11753, punkt 70).

55 Domstolen erinrar därefter om att gemenskapslagstiftningen, det vill säga rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64), gör det möjligt för medlemsstaterna att från de behöriga myndigheterna i övriga medlemsstater begära all information som kan möjliggöra en korrekt beräkning av bland annat inkomstskatten för juridiska personer.

56 Det ska slutligen, i likhet med var generaladvokaten har påpekat i punkt 66 i sitt förslag till avgörande, tilläggas att de berörda skattemyndigheterna får begära att moderbolaget lämnar ut de handlingar som för skattemyndigheterna framstår som nödvändiga för undersökningen av om de reserveringar som detta bolag har gjort i bokföringen när det gäller värdenedgångar på dess andel i kapitalet i dotterdotterbolaget indirekt kan härledas till en förlust i dotterdotterbolaget som sedermera tagits in i de reserveringar som gjorts i nämnda dotterbolags bokföring (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Centro di Musicologia Walter Stauffer, punkt 49, av den 30 januari 2007 i mål C-150/04, kommissionen mot Danmark, REG 2007, s. I-1163, punkt 54, av den 29 mars 2007 i mål C-347/04, Rewe Zentralfinanz, REG 2007, s. I-2647, punkt 57, och av den 11 oktober 2007 i mål C-451/05, ELISA, REG 2007, s. I-8251, punkt 95).

57 I förhållandena mellan medlemsstaterna är den information som begärts eller tillhandahållits av de berörda skattemyndigheterna särskilt väl ägnad för kontroll av huruvida de villkor som föreskrivs i den nationella lagstiftningen är uppfyllda, eftersom gemenskapsbestämmelserna om harmonisering är tillämpliga i fråga om bolagens räkenskaper, varför det finns en möjlighet att ta fram tillförlitliga och kontrollerbara uppgifter avseende ett bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 december 2007 i mål C-101/05, A, REG 2007, s. I-11531, punkt 62).

58 När ett i en medlemsstat hemmahörande moderbolag, såsom fallet är i målet vid den nationella domstolen, ansöker om att få ansluta sig till systemet med skatteintegrering med i landet hemmahörande dotterdotterbolag som innehas via dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat, kan skattemyndigheterna i den förstnämnda staten begära att dessa dotterbolag lämnar ut den bevisning som enligt skattemyndigheterna behövs för att säkerställa att de ska få full insyn i de senares reserveringar.

59 Bolag som är hemmahörande i Frankrike och som innehar i landet hemmahörande dotterdotterbolag via dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat och vilka, på grund härav, går miste om den fördel som det innebär att omfattas av systemet för skatteintegration, har, enligt de bestämmelser i CGI som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, inte rätt att tillhandahålla bevisning till styrkande av att det inte föreligger någon risk för dubbelt utnyttjande av förluster.

60 Denna lagstiftning hindar därmed i alla situationer de i landet hemmahörande bolagen från att bevisa att förluster inte utnyttjats dubbelt inom ramen för systemet för skatteintegrering.

61 Av detta följer att det finns åtgärder som är mindre inskränkande för etableringsfriheten när det gäller att uppnå ändamålet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

62 De bestämmelser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen går följaktligen utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål och kan följaktligen inte rättfärdigas av behovet att säkerställa skattesystemets inre sammanhang.

63 Med hänsyn till samtliga ovan redovisade överväganden ska de frågor som ställts besvaras enligt följande. Artikel 52 i fördraget ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning, enligt vilken ett i denna medlemsstat hemmahörande moderbolag som innehar dotterbolag och dotterdotterbolag, vilka även de är hemmahörande i nämnda stat, har möjlighet att utnyttja ett system för koncernbeskatt-

ning, medan ett sådant moderbolag vars i landet hemmahörande dotterdotterbolag innehas via ett dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat inte ges denna möjlighet.

Rättegångskostnader

64 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 yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

Artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning, enligt vilken ett i denna medlemsstat hemmahörande moderbolag som innehar dotterbolag och dotterdotterbolag, vilka även de är hemmahörande i nämnda stat, har möjlighet att utnyttja ett system för koncernbeskattning, medan ett sådant moderbolag vars i landet hemmahörande dotterdotterbolag innehas via ett dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat inte ges denna möjlighet.

Underskrifter