



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 27 februari 2014¹

Förenade målen C-39/13, C-40/13 och C-41/13

Inspecteur van de Belastingdienst Noord/kantoor Groningen
mot

SCA Group Holding BV (C-39/13),

X AG

X1 Holding GmbH

X2 Holding GmbH

X3 Holding BV

D1 BV

D2 BV

D3 BV

mot

Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam (C-40/13)

och

Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam

mot

MSA International Holdings BV

MSA Nederland BV (C-41/13)

(begäran om förhandsavgörande från Gerechtshof te Amsterdam (Nederländerna))

”Skatterätt — Etableringsfrihet — Nationell inkomstskatt för juridiska personer — Bestämmelse om koncernbeskattning (’fiscale eenheid’) — Koncerner som ägs av i utlandet belägna bolag”

I – Inledning

1. I förevarande mål har domstolen ännu en gång att ta ställning till medlemsstaternas beskattning av koncerner och denna beskattnings förenlighet med etableringsfriheten. Även om koncerner består av juridiska personer som utgör självständiga rättssubjekt, tenderar medlemsstaterna att i skatterättsligt hänseende på olika sätt behandla dessa rättssubjekt som en och samma juridiska person. Om en koncern däremot består av juridiska personer från olika medlemsstater och om den därmed omfattas av flera länders beskattningsrätt blir behandlingen som en och samma juridiska person problematisk.

¹ — Originalspråk: tyska.

2. Förevarande nederländska begäran om förhandsavgörande återfinns i spänningsfältet mellan två avgöranden, nämligen domarna i målen Papillon² och X Holding³. I domen i målet X Holding godtog domstolen beträffande den nederländska lagstiftningen om så kallad skattemässig enhet för bolagsgrupper att bolag med hemvist i andra medlemsstater inte fick ingå i en sådan enhet. I domen i målet Papillon slog domstolen däremot fast att det inte var tillåtet att utesluta ett dotterdotterbolag med hemvist i Frankrike från den där gällande så kallade skatteintegreringen i fall, där det mellanliggande dotterbolaget har hemvist i en annan medlemsstat.

3. I det mål som nu ska prövas har den hänskjutande domstolen ånyo ställt en fråga till EU-domstolen angående de nederländska skattemässiga enheterna. I de tre förenade nationella målen rör det sig därvid om olika koncernstrukturer, vilka dock har det gemensamt att vissa bolag i koncernen har hemvist i en annan medlemsstat. Tillåtligheten av att utesluta dessa bolag från den skattemässiga enheten ifrågasätts emellertid inte längre av den hänskjutande domstolen. De nederländska skattemyndigheterna godtar visserligen inte heller att bolag med hemvist i Nederländerna som ingår i koncernen sluter sig samman på detta sätt, med hänvisning till att det ju utan bolagen med hemvist i utlandet inte föreligger någon koncern i dessa fall.

4. Den hänskjutande domstolen begär därför endast svar på följande två frågor. För det första önskar den få klarhet i med vilka inhemska situationer som sådana ofullständiga koncerner enligt systemet i den nederländska lagstiftningen över huvud kan jämföras. För det andra önskar den få klarhet i huruvida de mångfacetterade skatterättsliga problem som skulle uppstå genom ett erkännande av en gränsöverskridande ofullständig skattemässig enhet kan motivera en inskränkning i etableringsfriheten.

II – Tillämpliga bestämmelser

5. I den nederländska skatterätten beträffande juridiska personer föreskrivs en möjlighet för koncerner att under vissa förutsättningar bilda en skattemässig enhet. I artikel 15.1 i 1969 års lag om inkomstskatt för juridiska personer (Wet op de vennootschapsbelasting 1969) (nedan kallad lagen om inkomstskatt för juridiska personer), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, föreskrivs följande:

”Om en skattskyldig person (moderbolaget) juridiskt och ekonomiskt kontrollerar minst 95 procent av andelarna av det nominella kapitalet i en annan skattskyldig person (dotterbolaget) ska, på gemensam begäran av de skattskyldiga bolagen, dessa beskattas som om de utgjorde en och samma enhet, eller med andra ord som om rörelsen och tillgångarna i dotterbolaget utgjorde en del av moderbolagets rörelse och tillgångar. Skatten tas ut hos moderbolaget. De skattskyldiga personerna anses därvid tillsammans utgöra en skattemässig enhet. Flera dotterbolag kan ingå i en skattemässig enhet.”

6. En förutsättning härför är dock att ”båda skattskyldiga personer har hemvist i Nederländerna” (artikel 15.3 c i lagen om inkomstskatt för juridiska personer). Från detta görs i artikel 15.4 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer följande undantag:

”... Vidare kan en skattskyldig person som ... inte har hemvist i Nederländerna men som driver ett företag i ett i Nederländerna beläget fast driftställe på de villkor som föreskrivs i förordning ingå i en skattemässig enhet ...”

7. För detta undantag finns i artiklarna 32–35 i Besluit fiscale eenheid 2003 (nedan kallad förordning om skattemässig enhet) bestämmelser, vilka innebär att fasta driftställen i landet tillhörande bolag med hemvist i utlandet kan inkluderas i en skattemässig enhet. Vidare innehåller de detaljerade bestämmelser avseende den skattemässiga enhetens förhållande till den nederländska lagstiftningen om undantagande för andelar och förhindrande av att förluster beaktas två gånger.

2 — Dom av den 27 november 2008 i mål C-418/07, Papillon (REG 2008, s. I-8947)

3 — Dom av den 25 februari 2010 i mål C-337/08, X Holding (REU 2010, s. I-1215).

III – Målen vid den nationella domstolen

8. Förevarande mål avser tre mål vid den nationella domstolen, i vilka sakförhållandena kan sammanfattas i två grupper.

A – Mål C-39/13 och C-41/13

9. I de nationella mål som avses i mål C-39/13 och C-41/13 har bolagen Gesellschaften SCA Group Holding BV och MSA International Holdings BV med hemvist i Nederländerna ansökt om att få bilda en skattemässig enhet tillsammans med sina dotterdotterbolag, vilka även de har hemvist i Nederländerna. Deras dotterbolag, via vilka andelarna i dotterdotterbolagen innehas, ska inte ingå i den skattemässiga enheten. Nämnda dotterbolag har däremot hemvist i Tyskland och de förfogar inte över något fast driftställe i Nederländerna. När det gäller SCA Group Holding BV rör det sig delvis även om dotterdotterdotterbolag, det kontrollerar alltså sin andel i dessa via två, och inte ett led av tyska mellanliggande bolag.

10. De nederländska skattemyndigheterna avlog ansökningarna med hänvisning till att de mellanliggande dotterbolagen inte har hemvist i Nederländerna. Bolagen överklagade detta beslut till Rechtbank Haarlem som fann att avslagsbeslutet fattats i strid med etableringsfriheten. De nederländska skattemyndigheterna har överklagat detta avgörande till Gerechtshof te Amsterdam.

B – Mål C-40/13

11. I det nationella mål som avses i mål C-40/13 har tre systerbolag med hemvist i Nederländerna ansökt om att få bilda en skattemässig enhet. Dessa bolag ägs direkt eller indirekt av ett moderbolag med hemvist i Tyskland som inte har något fast driftställe i Nederländerna. Den i förfarandet vid EU-domstolen relevanta ansökan avser endast inkluderande av dessa systerbolag i den skattemässiga enheten.

12. Även denna ansökan avlogs av de nederländska skattemyndigheterna. Beslutet motiverades av att sökandens moderbolag inte hade hemvist i Nederländerna. Bolagen överklagade beslutet till Rechtbank Haarlem som ogillade talan. Bolagen har överklagat Rechtbank Haarlems avgörande till Gerechtshof te Amsterdam.

IV – Förfarandet vid EU-domstolen

13. Gerechtshof te Amsterdam har med stöd av artikel 267 FEUF i tre mål hänskjutit en begäran om förhandsavgörande till EU-domstolen. Tolkningsfrågorna i respektive begäran stämmer i allt väsentligt överens med varandra och kan sammanfattas enligt följande:

1. Är det i fall där de skattskyldiga inte tillåts tillämpa den nederländska lagstiftningen om skattemässig enhet på rörelse och tillgångar i (dotter-)dotterdotterbolag med hemvist i Nederländerna (mål C-39/13 och C-41/13), respektive i systerbolag med hemvist i Nederländerna (mål C-40/13), fråga om en inskränkning i etableringsfriheten i den mening som avses i artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG?

Är situationen för (dotter-) dotterdotterbolagen respektive systerbolagen i de nationella målen i denna kontext, och mot bakgrund av de ändamål som eftersträvas med den nederländska lagstiftningen om skattemässig enhet, objektivt jämförbar med

(Mål C-39/13 och C-41/13)

- (i) situationen för bolag med hemvist i Nederländerna som är (dotter-)dotterbolag till ett mellanliggande holdingbolag med hemvist i Nederländerna vilket inte har valt att ingå i en skattemässig enhet med sitt moderbolag med hemvist i Nederländerna, och nämnda dotterdotterbolag därför lika litet som (dotter-)dotterdotterbolagen i de nationella målen kan nyttja systemet med skattemässig enhet – med sitt modermoderbolag, respektive
- (ii) situationen för dotterdotterbolag med hemvist i Nederländerna som tillsammans med sitt mellanliggande holdingbolag med hemvist i Nederländerna har valt att bilda en skattemässig enhet med sitt modermoderbolag med hemvist i Nederländerna och vars rörelse och tillgångar därför, till skillnad från i fallet med (dotter-)dotterdotterbolagen i de nationella målen, har konsoliderats i skattehänseende?

(Mål C-40/13)

- (i) situationen för systerbolag med hemvist i Nederländerna som inte har valt att ingå i en skattemässig enhet med sina gemensamma moderbolag med hemvist i Nederländerna, och som i egenskap av systerbolag tillsammans därför lika lite som systerbolagen i det nationella förfarandet kan utnyttja systemet med skattemässig enhet, eller
- (ii) situationen för systerbolag med hemvist i Nederländerna som, tillsammans med deras moderbolag med hemvist i Nederländerna, har valt att bilda en skattemässig enhet med sitt moderbolag och vilkas rörelse och tillgångar därför, till skillnad från rörelsen och tillgångarna i systerbolagen i det nationella förfarandet, har konsoliderats i skattehänseende?

2. Har det för svaret på den första frågans första mening någon betydelse huruvida

(Mål C-39/13)

(dotter-)dotterdotterbolagen ägs av ett enda mellanliggande holdingbolag (som är placerat ett steg högre upp i koncernstrukturen) i den andra medlemsstaten eller, såsom fallet är med (dotter-)dotterdotterbolagen i det nationella förfarandet, av två (eller fler) – visserligen med hemvist i denna andra medlemsstat – mellanliggande holdingbolag (som är placerade två eller fler steg högre upp i koncernstrukturen) i denna andra medlemsstat?

(Mål C-41/13)

det berörda utländska mellanliggande holdingbolaget, om detta inte bedriver sin rörelse via ett dotterbolag utan via ett fast driftställe i Nederländerna, hade – vad gäller rörelsen och tillgångarna i det fasta driftstället – kunnat välja att bilda en skattemässig enhet med sitt moderbolag med hemvist i Nederländerna?

(Mål C-40/13)

Systerbolagen har ett gemensamt (direkt) moderbolag i den andra medlemsstaten eller har olika (direkta) moderbolag i den andra medlemsstaten så att det först på en högre – visserligen i den andra medlemsstaten belägen – nivå i koncernstrukturen blir fråga om ett gemensamt (indirekt) moderbolag till de olika bolagen?

3. Om den första frågans första mening ska besvaras jakande, kan en sådan inskränkning i så fall vara motiverad av tvingande skäl av allmänintresse, särskilt behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, inklusive förhindrandet av att förluster beaktas två gånger unilateralt och bilateralt?

4. Om den tredje frågan ska besvaras jakande, är då en sådan inskränkning att anse som proportionerlig?

14. I förfarandet vid domstolen har klagandena i de nationella målen, Förbundsrepubliken Tyskland, Konungariket Nederländerna samt kommissionen yttrat sig skriftligen. Vid den muntliga förhandlingen yttrade sig även Republiken Frankrike.

V – Rättslig bedömning

15. De komplicerade tolkningsfrågorna berör två ganska överskådliga sakförhållanden. I målen C-39/13 och C-41/13 rör det sig om en koncernstruktur, där de mellanliggande dotterbolagen inte har hemvist i landet utan i en annan medlemsstat. I mål C-40/13 har koncernens moderbolag däremot sitt säte i en annan medlemsstat.

16. Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor för att få klarhet i huruvida den nederländska lagstiftning som i båda dessa fall innebär ett förbud mot bildande av en skattemässig enhet mellan det nederländska moderbolaget och dess nederländska dotterdotterbolag, samt mellan de nederländska systerbolagen, strider mot etableringsfriheten. Frågan huruvida det i de nationella målen därvid i tidsmässigt hänseende endast blir fråga om de av den hänskjutande domstolen anförda artiklarna 43 EG och 48 EG, eller om dessutom artikel 49 FEUF jämförd med artikel 54 FEUF aktualiseras, är med hänsyn till bestämmelsernas identiska innehåll, av mindre betydelse.

17. Innan de båda koncernstrukturerna undersöks var för sig, kan det konstateras att etableringsfriheten är den grundläggande frihet som är tillämplig i förevarande fall, eftersom den nederländska lagstiftningen med sitt krav på ett 95-procentigt andelsinnehav endast är tillämplig på andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och möjlighet att fastställa dess verksamhet⁴.

A – Skattemässig enhet bestående av moder- och dotterdotterbolag (mål C-39/13 och C-41/13)

18. Det ska i mål C-39/13 och C-41/13 prövas om etableringsfriheten ska tolkas så, att den utgör hinder för den nederländska lagstiftning som innebär att moder- och dotterdotterbolag med hemvist i Nederländerna endast kan bilda en skattemässig enhet om det mellanliggande dotterbolaget också har hemvist i Nederländerna eller åtminstone har ett fast driftställe där. Detta skulle vara fallet om lagstiftningen utgör en inskränkning av etableringsfriheten som inte kan motiveras.

19. Därvid ska två möjliga inskränkningar i etableringsfriheten prövas. Såväl moderbolagets etableringsfrihet (se nedan under 1) som det i utlandet belägna mellanliggande dotterbolagets etableringsfrihet (se nedan under 2) kan nämligen vara inskränkt i förevarande fall.

1. Inskränkning av moderbolagets etableringsfrihet

20. Enligt artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG samt enligt artikel 49 FEUF jämförd med artikel 54 FEUF innebär etableringsfriheten för ett bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom Europeiska unionen, bland annat en rätt att utöva verksamhet i andra medlemsstater genom ett dotterbolag⁵.

4 — Se dom av den 13 november 2012 i mål C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 91.

5 — Se dom av den 20 juni 2013 i mål C-186/12, Impacto Azul, punkt 32 och där angiven rättspraxis.

21. Enligt fast rättspraxis ska varje åtgärd som innebär att utövandet av etableringsfriheten förbjuds, hindras eller blir mindre attraktivt anses utgöra en inskränkning i denna frihet.⁶ Av fast rättspraxis följer även att etableringsfriheten inte bara ska säkerställa nationell behandling i den mottagande medlemsstaten, utan den innebär också ett förbud mot att ursprungsmedlemsstaten förhindrar att en av dess medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning etablerar sig i en annan medlemsstat.⁷ På skatterättens område föreligger i dessa fall enligt domstolen ett hinder om etableringar i andra medlemsstater är föremål för en olikabehandling som är till nackdel för dem i förhållande till inhemska etableringar⁸.

a) Negativ olikabehandling

22. Härvid ska det för det första prövas om ett nederländskt moderbolag med ett dotterbolag i en annan medlemsstat behandlas sämre av den nederländska ursprungsmedlemsstaten med stöd av bestämmelserna om skattemässig enhet, än ett moderbolag med ett inhemskt dotterbolag.

23. Den hänskjutande domstolen har i detta sammanhang även frågat vilka situationer som jämförelsen i förevarande fall ska avse. I den gränsöverskridande situationen handlar det om bildande av en skattemässig enhet med dotterdotterbolag, utan att det i utlandet belägna dotterbolaget inkluderas. Vid en jämförelse mellan denna situation med en rent inhemsk situation, där dotterbolaget inte inkluderats i en skattemässig enhet, föreligger inte någon olikabehandling eftersom ett nederländskt moderbolag inte isolerat med sina dotterdotterbolag kan bilda någon skattemässig enhet. Detta gäller dock inte om den gränsöverskridande situationen jämförs med en rent inhemsk situation, där dotterbolaget ingår i en skattemässig enhet.

24. Mot denna bakgrund anser varken Förbundsrepubliken Tyskland eller Konungariket Nederländerna att det föreligger någon olikabehandling av inhemska och utländska etableringar, då det enligt den nederländska lagstiftningen aldrig är tillåtet för någon att bilda en skattemässig enhet med dotterdotterbolag utan att inkludera mellanliggande dotterbolag.

25. Avgörande är emellertid att den nederländska lagstiftningen aldrig tillåter att ett moderbolag med ett i utlandet beläget mellanliggande dotterbolag bildar en skattemässig enhet med sina inhemska dotterdotterbolag eftersom det i utlandet belägna dotterbolaget inte kan ingå i den skattemässiga enheten. En sådan möjlighet existerar däremot för ett moderbolag med ett inhemskt dotterbolag. Domstolen fann i sin dom i målet Papillon att en sådan skillnad i möjligheter ska tillmätas betydelse⁹. De utgör en olikabehandling till nackdel för moderbolaget, som utnyttjat sin etableringsfrihet genom att bilda ett dotterbolag i en annan medlemsstat.

26. Mot detta synsätt har emellertid Konungariket Nederländerna gjort gällande att nackdelen i form av en nekad möjlighet att bilda en skattemässig enhet med de nederländska dotterdotterbolagen endast är en ren följd av ett otillåtet inkluderande av ett i utlandet beläget mellanliggande dotterbolag. Detta uteslutande av i utlandet belägna dotterbolag från den skattemässiga enheten är emellertid i likhet med vad domstolen konstaterade i domen i målet X Holding¹⁰ förenligt med etableringsfriheten.

6 — Se dom av den 6 september 2012 i mål C-380/11, DI. Finanziaria di Diego della Valle & C., punkt 33 och där angiven rättspraxis).

7 — Se domen i målet DI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (ovan fotnot 6), punkt 32 och där angiven rättspraxis.

8 — Se domen i målet Papillon (ovan fotnot 2), punkterna 16–23.

9 — Se domen i målet Papillon (ovan fotnot 2), punkt 21.

10 — Domen i målet X Holding (ovan fotnot 3).

27. Jag ansluter mig till detta synsätt såtillvida som den nederländska lagstiftningen uppenbarligen saknar bestämmelser med ett uttryckligt förbud för inhemska moderbolag att bilda en skattemässig enhet med sina inhemska dotterdotterbolag *om* det mellanliggande dotterbolaget har hemvist i utlandet. Nackdelen följer snarare av att den nederländska lagstiftningen innehåller ett allmänt förbud mot bildande av en skattemässig enhet som uteslutande omfattar moder- och dotterdotterbolag, och samtidigt ett förbud mot att ett inhemskt moderbolag bildar en skattemässig enhet med ett utländskt dotterbolag.

28. När det gäller domen i målet X Holding måste det emellertid skiljas mellan olika nackdelar som kan följa av uteslutandet av i utlandet belägna bolag¹¹. Detta uteslutande leder nämligen inte bara till att ett utländskt dotterbolag inte kan delta i den skattemässiga enheten. En konsekvens av uteslutandet är också att inte heller inhemska dotterdotterbolag får ingå i den skattemässiga enheten. I domen i målet X Holding handlade det dock endast om en prövning av huruvida nackdelen i form av att dotterbolagen med hemvist i utlandet inte får ingå i den skattemässiga enheten kan kritiseras som sådan. Däremot prövades inte i nämnda mål huruvida de ytterligare följderna av uteslutandet, särskilt den här aktuella nackdelen i form av att de inhemska dotterdotterbolagen inte får ingå i en skattemässig enhet, också är förenlig med etableringsfriheten.

29. Därmed föreligger en olikabehandling till nackdel för ett inhemskt moderbolag med ett dotterbolag som har hemvist i en annan medlemsstat, i förhållande till ett inhemskt moderbolag med ett inhemskt dotterbolag, såtillvida som förstnämnda moderbolag till följd av att dess förvägrade möjlighet att inlemma ett dotterbolag med hemvist i utlandet i en skattemässig enhet, inte heller innebär att det kan ta in sina inhemska dotterdotterbolag i nämnda enhet.

30. Denna nackdel uppkommer för övrigt på samma sätt för det inhemska moderbolaget när det – såsom den hänskjutande domstolen påpekat i sin andra tolkningsfråga i mål C-39/13 – handlar om inhemska dotterdotterdotterbolag, vilka inte får tas med i ett inhemskt moderbolags skattemässiga enhet eftersom såväl det mellanliggande dotterbolaget som det mellanliggande dotterdotterbolaget har hemvist i en annan medlemsstat.

b) Huruvida situationerna är objektivt jämförbara

31. En inskränkning av etableringsfriheten på grund av denna negativa olikabehandling föreligger visserligen endast när de olika behandlade situationerna är objektivt sett jämförbara¹².

32. Det är visserligen fortfarande oklart vad domstolen egentligen prövar under denna punkt.¹³ På grund av domarna i målen X Holding och Papillon måste dock de förevarande situationerna hursomhelst anses vara objektivt jämförbara.

33. I domen i målet X Holding, som även den avsåg den nederländska lagstiftningen om skattemässiga enheter, nöjde sig domstolen med att konstatera att moderbolagen i båda situationerna önskade utnyttja fördelarna enligt lagstiftningen¹⁴, vilket även är fallet i förevarande mål.

11 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Papillon (ovan fotnot 2, punkt 17).

12 — Se, för ett liknande resonemang, domarna i målen Papillon (ovan fotnot 2, punkt 27), och X Holding (ovan fotnot 3), punkt 20.

13 — Se mitt förslag till avgörande av den 19 juli 2012 i mål C-123/11, A, punkt 40.

14 — Se domen i målet X Holding (ovan fotnot 3), punkt 24.

34. I domen i målet Papillon inriktade sig domstolen däremot på uppnåendet av det med den franska koncernbeskattningen eftersträlvade ändamålet, nämligen att i stor utsträckning i skattehänseende jämställa koncernen med ett enskilt företag. Detta ändamål, som också eftersträvas med förevarande nederländska lagstiftning¹⁵, kan enligt domstolen även uppnås om endast moder- och dotterdotterbolagen har hemvist i landet¹⁶.

35. Situationen för ett inhemskt moderbolag med inhemska dotterdotterbolag och ett mellanliggande dotterbolag med hemvist i utlandet är alltså objektivt jämförbar med situationen för ett sådant inhemskt moderbolag vars dotterbolag har hemvist i landet.

c) Slutsats i denna del

36. Etableringsfriheten för ett nederländskt moderbolag vars dotterbolag har hemvist i en annan medlemsstat är alltså inskränkt på det sättet att det enligt den nederländska lagstiftningen inte har rätt att bilda en skattemässig enhet med sina nederländska dotterdotterbolag.

2. Inskränkning av dotterbolagets etableringsfrihet

37. SCA Group Holding BV har vidare med rätta påpekat att även etableringsfriheten för dess tyska mellanliggande dotterbolag kan vara inskränkt på grund av den nederländska lagstiftningen.

38. Enligt artikel 43.1 andra meningen EG respektive artikel 49.1 andra meningen FEUF innebär etableringsfriheten nämligen också en rätt att fritt välja den juridiska form som är lämplig för att bedriva verksamhet i en annan medlemsstat¹⁷. Bolagen ska bland annat ges möjlighet att bedriva sin verksamhet i den mottagande medlemsstaten på samma villkor, antingen genom en filial eller genom ett dotterbolag¹⁸.

39. Denna rätt äventyras dock genom den nederländska lagstiftningen om skattemässig enhet. Om nämligen det i utlandet belägna dotterbolaget i förevarande fall skulle utöva sin etableringsfrihet i Nederländerna genom filialer i stället för egna dotterbolag, så vore det i princip möjligt att, i deras egenskap av fasta driftställen till ett utländskt dotterbolag i den mening som avses i 15 § fjärde stycket lagen om inkomstskatt för juridiska personer, inkludera dessa filialer i en skattemässig enhet med det nederländska moderbolaget. Detta har den hänskjutande domstolen också uttryckligen påpekat i sin andra fråga i mål C-41/13.

40. Det i utlandet belägna dotterbolagets utövande av etableringsfriheten i Nederländerna genom bildandet av ett eget dotterbolag är därmed mindre förmånlig än alternativet med en filial, eftersom det i utlandet belägna dotterbolaget i detta fall inte kan utnyttja de fördelar som uppkommer genom att dess dotterbolag i egenskap av dotterdotterbolag kan bilda en skattemässig enhet med dess moderbolag. Därigenom inskränks det fria valet av juridisk form vid det utländska dotterbolagets etablering i Nederländerna.

15 — Se domen i målet X Holding (ovan fotnot 3), punkt 18.

16 — Se domen i målet Papillon (ovan fotnot 2), punkt 29.

17 — Se, bland annat, dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike (REG 1986, s. 273, punkt 22; svensk specialutgåva, volym 8, s. 389), av den 18 juli 2007 i mål C-231/05, Oy AA (REG 2007, s. I-6373), punkt 40, samt beslut av den 4 juni 2009 i de förenade målen C-439/07 och C-499/07, KBC Bank och Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (REG 2009, s. I-4409), punkt 77.

18 — Se dom av den 23 februari 2006 i mål C-253/03, CLT-UFA (REG 2006, s. I-1831), punkt 15, och av den 6 september 2012 i mål C-18/11, Philips Electronics, punkt 14.

41. Dessutom har domstolen i domen i målet Philips Electronics redan slagit fast att situationen för ett fast driftställe i en mottagande medlemsstat och situationen för ett där bildat dotterbolag är objektivt jämförbara när det gäller utnyttjandet av fördelarna med ett underskottsavdrag inom en koncern¹⁹. Det förefaller inte finnas några skäl till varför bedömningen skulle bli en annan i fråga om den nederländska skattemässiga enheten, vilken bland annat möjliggör överföring av underskott inom en koncern.

42. Följaktligen inskränker den nederländska lagstiftningen genom förbudet mot bildande av skattemässig enhet mellan ett nederländskt moderbolag och dess nederländska dotterdotterbolag även etableringsfriheten för det mellanliggande dotterbolaget med hemvist i en annan medlemsstat.

3. Huruvida inskränkningen kan motiveras

43. Dessa inskränkningar i etableringsfriheten för såväl det inhemska moderbolaget som för det mellanliggande i utlandet belägna dotterbolaget skulle emellertid kunna vara motiverad av ett tvingande skäl av allmänintresse.

44. I domen i målet X Holding slog domstolen fast att uteslutande av dotterbolag utan hemvist i landet från nederländska skattemässiga enheter är motiverat av hänsyn till säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna²⁰.

45. I förevarande fall är dock denna motivering inte relevant. Den skattemässiga enheten ska nämligen här bildas av subjekt som är skattskyldiga i Nederländerna. Konungariket Nederländernas beskattningsrätt kan alltså inte begränsas av hänsyn till utländska förhållanden som inte omfattas av denna beskattningsrätt.

46. Med sina respektive tredje frågor önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida de nu konstaterade inskränkningarna i etableringsfriheten kan motiveras av behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, och av att förhindra att förluster beaktas två gånger unilateralt och bilateralt. De nederländska skattemyndigheterna anförde nämligen i de nationella målen att tillåtandet av en skattemässig enhet endast mellan ett inhemskt moderbolag och inhemska dotterdotterbolag i en koncern innebär en risk för att förluster beaktas två gånger såväl inom landet som i två olika medlemsstater.

a) Förluster beaktas två gånger

47. Inledningsvis kan det konstateras att någon motivering i form av målet att förhindra att förluster beaktas två gånger inte existerar i någon självständig form, vilket jag redan redogjort för i andra sammanhang²¹. Enbart detta mål kan alltså inte åberopas för att motivera begränsningen av en grundläggande frihet.

48. Denna slutsats gäller oberoende av frågan om det är fråga om förhindrande av att förluster beaktas två gånger unilateralt eller bilateralt.

49. I det unilaterala fallet önskar medlemsstaten inom ramen för sitt eget skattesystem förhindra att förluster beaktas två gånger. Här är det emellertid medlemsstaten själv som genom utformningen av sitt skattesystem utan att tillämpa inskränkningar får förhindra detta dubbla beaktande, eventuellt genom införande av speciella bestämmelser om förhindrande av att förluster beaktas två gånger.

19 — Se domen i målet Philips Electronics (ovan fotnot 18), punkt 19.

20 — Se domen i målet X Holding (ovan fotnot 3), punkt 25 och följande punkter.

21 — Se mitt förslag till avgörande av den 19 april 2012 i mål C-18/11, Philips Electronics, punkt 58 och följande punkter.

50. I det bilaterala fallet söker medlemsstaten däremot förhindra att en förlust beaktas såväl inom ramen för det egna skattesystemet som i en annan medlemsstats skattesystem på grund av skattebestämmelserna där. Enbart målet att förhindra att förluster beaktas två gånger i två olika medlemsstater har dock av domstolen underkänts som självständig motivering vilket skedde i målet Philips Electronics²². Det utgör dessutom två sidor av samma mynt när ursprungsmedlemsstaten å ena sidan som bekant saknar skyldighet att stämma av sina skattebestämmelser med skattebestämmelserna i en annan medlemsstat för att i samtliga situationer undvika olikabehandling av gränsöverskridande etableringar²³, medan den å andra sidan inte heller kan åberopa skattebestämmelserna i en annan medlemsstat för att motivera den olikabehandling som den själv tillämpar.

51. Även om målet att förhindra att förluster beaktas två gånger som sådant därmed inte direkt kan motivera en inskränkande nationell skattelagstiftning kommer jag likväl att här nedan även innehållsmässigt ta ställning till huruvida det finns en konkret möjlighet att förluster i förevarande fall beaktas två gånger, eftersom det råder starka meningsskiljaktigheter mellan parterna i målet beträffande denna fråga.

52. Konungariket Nederländerna har inledningsvis anfört att risken för att förluster beaktas bilateralt två gånger uppkommer genom att en förlust i ett nederländskt dotterdotterbolag kommer att beaktas såväl för det nederländska moderbolaget inom ramen för en skattemässig enhet som för det i utlandet belägna mellanliggande dotterbolaget, och då på grund av vissa värdeminskningar till följd av förlusten när det gäller andelsinnehavet i dotterdotterbolaget, eller med avseende på en fordran på detta. Detta behöver emellertid inte befaras inom ramen för den skattemässiga enheten, vilken innefattar dotterbolaget, eftersom det mellan dessa bolag inte föreligger några som helst transaktioner att ta hänsyn till.

53. Det ska vara osagt huruvida det därvid överhuvud rör sig om samma förlust. Domstolen synes här till, när det gäller värdeminskningar på en andel, i olika domar ha företrätt än den ena, än den andra uppfattningen²⁴.

54. I vilket fall som helst kan den nu aktuella inskränkningen inte motiveras redan av möjligheten att förluster beaktas två gånger, eftersom förbudet mot att bilda skattemässiga enheter mellan nederländska moderbolag och deras nederländska dotterdotterbolag inte alls är ägnat att förhindra detta dubbla beaktande. MSA International Holdings BV har nämligen med rätta påpekat att förbudet mot en skattemässig enhet inte hindrar att förlusten i dotterdotterbolaget i Nederländerna – exempelvis genom att detta bolag sparar förluster – utnyttjas flera gånger, medan samtidigt en värdeminskning på tillgångarna i det mellanliggande i utlandet belägna dotterbolaget består.

55. Dessutom har de nederländska skattemyndigheterna i de nationella målen gjort gällande att förluster även kan komma att beaktas unilateralt två gånger i Nederländerna, vilket också måste förhindras. Även här kan nämligen en förlust som uppkommit i ett dotterdotterbolag, via en försämring av tillgångarna i det i utlandet belägna dotterbolaget leda till att fordringar som det inhemska moderbolaget har på sitt i utlandet belägna dotterbolag minskar i värde, eller till att en likvidation av detta dotterbolag leder till förlust. Detta är däremot uteslutet när dotterbolaget ingår i den skattemässiga enheten.

22 — Se domen i målet Philips Electronics (ovan fotnot 18), punkt 31 och följande punkt.

23 — Se dom av den 28 februari 2008 i mål C-293/06, Deutsche Shell (REG 2008, s. I-1129), punkt 43, och av den 29 november 2011 i mål C-371/10, National Grid Indus (REU 2011, s. I-12273), punkt 62.

24 — Se, å ena sidan, domen i målet Papillon (ovan fotnot 2), punkt 47, och, å andra sidan, dom av den 29 mars 2007 i mål C-347/04, Rewe Zentralfinanz (REG 2007, s. I-2647), punkt 47.

56. Även här är emellertid förbudet mot bildandet av en skattemässig enhet mellan inhemska moder- och dotterdotterbolag varken lämpligt eller nödvändigt för att uppnå målet att förhindra att förluster beaktas två gånger i Nederländerna. En eventuell, identisk, förlust skulle även utan skattemässig enhet beaktas två gånger, visserligen inte för en och samma skattskyldiga person, men väl fördelat på moder- och dotterdotterbolag. Dessutom ska ett sådant dubbelt beaktande av förluster i Nederländerna förhindras i den nederländska lagstiftningen. Sålunda påpekade redan Rechtbank Haarlem som första instans i de nationella målen att förordningen om skattemässig enhet innehåller motsvarande bestämmelser för det fallet att ett mellanliggande dotterbolag beläget i utlandet har ett fast driftställe i landet.

57. Slutsatsen blir att förhindrandet av ett bilateralt eller unilateralt dubbelt beaktande av en förlust inte i något fall kan motivera de nu aktuella inskränkningarna.

b) Det nationella skattesystemets inre sammanhang

58. Enligt fast rättspraxis kan dock en inskränkning av de grundläggande friheterna även vara motiverad av behovet av att upprätthålla ett nationellt skattesystems inre sammanhang. Därvid måste det kunna fastställas ett direkt samband mellan en skattefördel och kompensationen för denna fördel genom ett visst skatteuttag²⁵. I en sådan konstellation kan innehavaren av den grundläggande friheten förvägras den skattemässiga fördelen genom att vederbörande inte heller omfattas av det därmed omedelbart sammanhängande skatteuttaget. Huruvida sambandet är omedelbart ska därvid bedömas med hänsyn till det med skattelagstiftningen eftersträvade ändamålet²⁶.

59. I förevarande fall uppkommer därmed frågan huruvida förbudet mot att bilda en skattemässig enhet mellan det nederländska moderbolaget och dess nederländska dotterdotterbolag motiveras av att moderbolaget besparas ett därmed omedelbart sammanhängande skatteuttag.

60. Domstolen godtog visserligen i princip i domen i målet Papillon, gällande den franska lagstiftningen om ”skatteintegrering”, att det förelåg ett omedelbart samband mellan möjligheten att överföra förluster mellan de i integreringen ingående bolagen och den skattemässiga neutraliseringen av vissa transaktioner mellan dessa, varför ett dubbelt utnyttjande av förluster förhindrades²⁷. Därmed kunde förbudet för inhemska moder- och dotterdotterbolag att bilda en skatteintegrering om det fanns ett mellanliggande i utlandet beläget dotterbolag i princip motiveras av upprätthållandet av det nationella skattesystemets inre sammanhang.

61. Detsamma skulle kunna anföras i fråga om den nederländska lagstiftningen om skattemässig enhet, eftersom behandlingen av de berörda bolagen som ett enda bolag får till följd dels att förluster i enskilda bolag kan utnyttjas inom hela koncernen, dels att transaktioner mellan samtliga bolag i den skattemässiga enheten neutraliseras i skattemässigt hänseende. En sådan neutralisering skulle dock för en skattemässig enhet endast ske beträffande inhemska moder- och dotterdotterbolag, och inte mellan ett inhemskt moderbolag och ett i utlandet beläget dotterbolag, varför moderbolaget såtillvida skulle kunna besparas nackdelarna med den skattemässiga enheten.

62. Det är emellertid tveksamt om det i förevarande fall överhuvud kan talas om ett skatteuttag i den mening som avses med skattesystemets inre sammanhang när det gäller den skattemässiga neutraliseringen av transaktioner mellan inhemska moder- och i utlandet belägna dotterbolag, som kompenserar skattefördelen i form av det koncerninterna utnyttjandet av förlusterna. En fullständig skattemässig neutralisering av dessa transaktioner i det nederländska systemet med skattemässig enhet

25 — Se domen i målet Papillon (ovan fotnot 2), punkt 43 och följande punkt, och dom av den 17 oktober 2013 i mål C-181/12, Welte, punkt. 59.

26 — Domen i målet Papillon (ovan fotnot 2), punkt 44.

27 — Domen i målet Papillon (ovan fotnot 2), punkt 45 och följande punkter.

kan nämligen både utgöra en nackdel och en fördel, beroende på om en vinst eller en förlust uppkommer i dotterbolaget utan denna neutralisering genom transaktioner. Uteslutandet av det i utlandet belägna mellanliggande dotterbolaget från den skattemässiga enheten behöver alltså inte innebära att moderbolaget besparas ett skatteuttag.

63. I sin dom i målet Papillon uttalade emellertid domstolen med avseende på inskränkningar i etableringsfriheten för ett inhemskt moderbolag, att det inte får vara möjligt att uppnå ändamålet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang med åtgärder som är mindre inskränkande för etableringsfriheten²⁸. Genom den nederländska lagstiftningen beviljas fördelarna med den skattemässiga enheten även för ett i utlandet beläget bolag som förfogar över ett inhemskt fast driftställe. Här har den nederländska regeringen åtgärdat den bristande skattemässiga neutraliseringen mellan inhemska moderbolag och i utlandet belägna dotterbolag genom bestämmelserna i förordningen om skattemässig enhet. Om det således enligt det nederländska skattesystemet är tillåtet med skattemässiga enheter även när den skattemässiga neutraliseringen mellan moder- och dotterbolag inte automatiskt sker genom att de inkluderas i den skattemässiga enheten, utan först genom efterföljande korrigeringar, utgör detta ett mildare medel för att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. Som Rechtbank Haarlem i egenskap av underinstans i de nationella målen redan har konstaterat kan därmed eventuella brister i det nederländska skattesystemets inre sammanhang undvikas genom att dotterdotterbolagen behandlas som fasta driftställen till det i utlandet belägna mellanliggande dotterbolaget.

64. Inte heller olikabehandlingen av inhemska dotterbolag till i utlandet belägna bolag och deras inhemska fasta driftställen, vilken inskränker etableringsfriheten för det i utlandet belägna mellanliggande dotterbolaget, kan motiveras av behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. På en fråga härom under den muntliga förhandlingen kunde Konungariket Nederländerna inte förklara varför de båda etableringsformerna måste behandlas olika i det nederländska skattesystemet när det gäller bildandet av en skattemässig enhet.

65. För övrigt övertygar inte heller vad de medlemsstater som yttrat sig har anfört om att domen i målet Papillon inte är tillämplig i förevarande mål eftersom den nederländska skattemässiga enheten till sitt funktionssätt skiljer sig från den franska "skatteintegrering" som prövades i det målet. Konungariket Nederländerna har visserligen under den muntliga förhandlingen med rätta påpekat att den väsentliga skillnaden består däri att enligt det franska systemet fastställer varje bolag sitt eget resultat varpå verkningarna av "skatteintegreringen" i form av förlustöverföringar och skattemässig neutralisering av enskilda transaktioner inträder, medan detta i det nederländska systemet sker genom behandling såsom en och samma skattskyldiga person. Det anfördes dock inte hur denna olikabehandling skulle kunna leda till någon annan bedömning av motiveringen avseende en inskränkning av etableringsfriheten, och detta har heller inte framkommit på något annat sätt i målet.

66. Därmed kan varken inskränkningen i etableringsfriheten för det inhemska moderbolaget eller inskränkningen i etableringsfriheten för det i utlandet belägna mellanliggande dotterbolaget motiveras av behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

4. Slutsats i mål C-39/13 och C-41/13

67. Det ska följaktligen i målen C-39/13 och C-41/13 fastställas att den nederländska lagstiftningen, enligt vilken moder- och dotterdotterbolag med hemvist i Nederländerna endast får bilda en skattemässig enhet om även det mellanliggande dotterbolaget har hemvist i Nederländerna eller åtminstone har ett fast driftställe där, strider mot etableringsfriheten.

28 — Dom i målet Papillon (ovan fotnot 2), punkt 52 och följande punkter.

B – Skattemässig enhet bestående av systerbolag (mål C-40/13)

68. I mål C-40/13 ska det nu prövas om etableringsfriheten utgör hinder för den nederländska lagstiftningen även i den mån som denna innebär att systerbolag med hemvist i Nederländerna får bilda en skattemässig enhet endast om även moderbolaget har hemvist i Nederländerna eller åtminstone har ett fast driftställe där.

1. Inskränkning av moderbolagets etableringsfrihet

69. Ett moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat skulle på grund av denna nederländska lagstiftning om skattemässig enhet kunna få sin etableringsfrihet inskränkt.

70. Etableringsfriheten innebär ett förbud för den mottagande medlemsstaten att behandla bolag utan hemvist i landet och bolag med hemvist i landet olika i skattemässigt hänseende, såvitt dessa bolag befinner sig i objektivt jämförbara situationer när det gäller den aktuella nationella bestämmelsen²⁹.

71. Därför måste först en skillnad i behandlingen av ett i utlandet beläget moderbolag till nackdel för detsamma i förhållande till ett inhemskt moderbolag kunna fastställas.

72. Förbundsrepubliken Tyskland och Konungariket Nederländerna anser inte att det föreligger någon sådan olikabehandling, eftersom det enligt den nederländska lagstiftningen inte för någon är möjligt att bilda en skattemässig enhet utan ett moderbolag.

73. Även här måste det dock återigen fastställas³⁰ att den ofördelaktiga olikabehandlingen består i att det i utlandet belägna moderbolaget i motsats till ett inhemskt moderbolag saknar möjlighet att bilda en skattemässig enhet med sina dotterbolag. Detta är en följd av den bristande möjligheten enligt den nederländska lagstiftningen att inkludera i utlandet belägna bolag i en skattemässig enhet. Genom förbudet mot ett sådant inkluderande uppstår dock för det i utlandet belägna moderbolaget även en nackdel såtillvida som det inte kan utnyttja att åtminstone dess nederländska dotterbolag kan sammanföras till en skattemässig enhet. Därigenom uppstår en olikabehandling till nackdel för det i utlandet belägna moderbolaget.

74. Dessutom måste det inhemska och det i utlandet belägna moderbolaget även finnas i objektivt sett jämförbara situationer med avseende på lagstiftningen om skattemässig enhet.

75. Återigen med tillämpning av domstolens motsvarande prövning i domen i målet Papillon³¹ kan här endast konstateras att ändamålet med den nederländska lagstiftningen om skattemässig enhet, nämligen behandlingen av en koncern som ett enda företag, beträffande ett i utlandet beläget moderbolag även delvis kan uppnås genom att endast dess dotterbolag med hemvist i Nederländerna konsolideras.

76. I synnerhet Förbundsrepubliken Tyskland har emellertid mot detta synsätt invänt att en konsolidering på dotterbolagsnivå inte alls är möjlig enligt den nederländska lagstiftningen eftersom konsolideringen ska ske hos moderbolaget. Den skattemässiga enheten bygger dessutom på tanken att moderbolaget kontrollerar sina dotterbolag. Mellan dotterbolag föreligger däremot inte alls något sådant kontrollförhållande.

29 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 2006 i mål C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (REG 2006, s. I-11673), punkt 46, och av den 22 december 2008 i mål C-282/07, *Truck Center* (REG 2008, s. I-10767), punkt 36.

30 — Se ovan punkt 28.

31 — Se ovan punkt 34.

77. Som kommissionen helt riktigt påpekade i den muntliga förhandlingen är frågan, hos vilket bolag i den skattemässiga enheten som konsolideringen sker, av rent teknisk natur och utan betydelse för uppnåendet av ändamålet med lagstiftningen. Om det i princip går att möjliggöra verkningarna av en skattemässig enhet mellan dotterbolagen, så är det av underordnad betydelse vem som ytterst i egenskap av skattskyldig tillskrivs resultatet.

78. Dessutom tar inte Förbundsrepubliken Tyskland i sin argumentation någon hänsyn till att det mellan ett i utlandet beläget moderbolag och dess inhemska dotterbolag föreligger ett kontrollförhållande. Med andra ord är det i förevarande fall inte vilka inhemska bolag som helst som ska sammanföras i en skattemässig enhet. Det handlar snarare om en konsolidering av dotterbolag som kontrolleras av ett gemensamt moderbolag. Den enda skillnaden i de nu aktuella situationer som ska jämföras består i att detta moderbolag har hemvist i en annan medlemsstat och därför inte kan inkluderas i den skattemässiga enheten.

79. Antagandet att etableringsfriheten inskränks genom förbudet mot att systerbolag bildar en skattemässig enhet kullkastas inte heller av att det gemensamma moderbolaget till de systerbolag som ska konsolideras återfinns först längre upp i koncernstrukturen – vilket den hänskjutande domstolen berört i sin andra fråga – i den mån de mellanliggande bolagen på grund av hemvistet i en annan medlemsstat inte själva kan ingå i den skattemässiga enheten.

80. Det ska därmed konstateras att den nederländska lagstiftningen, enligt vilken systerbolag med hemvist i Nederländerna får bilda en skattemässig enhet endast om även moderbolaget har hemvist i Nederländerna eller åtminstone har ett fast driftställe där, utgör en inskränkning av etableringsfriheten för det i utlandet belägna moderbolaget.

2. Motivering

81. Något sätt att motivera denna inskränkning synes inte existera. I det avseendet har i allt väsentligt samtliga aspekter redan prövats inom ramen för målen C-39/13 och C-41/13³².

82. Inte heller vid bildande av en skattemässig enhet mellan inhemska dotterbolag till ett i utlandet beläget moderbolag berörs säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, eftersom det här endast är fråga om konsolidering av inhemska bolag.

83. Förhindrandet av att förluster beaktas två gånger, dels hos ett inhemskt dotterbolag, dels hos dess i utlandet belägna moderbolag, kan inte tillmätas betydelse som självständig grund för motivering och ett sådant dubbelt beaktande kan inte heller förhindras genom ett förbud mot att dotterbolag bildar en skattemässig enhet.

84. Det är också just i det fallet att inhemska dotterbolag till ett i utlandet beläget moderbolag bildar en skattemässig enhet som säkerställandet av skattesystemets inre sammanhang inte kan motivera en inskränkning. Till skillnad från fallet med bildande av en skattemässig enhet mellan inhemska moder- och dotterdotterbolag, sker nämligen – i en skattemässig enhet bestående av dotterbolag – inte några transaktioner som kräver en skattemässig neutralisering.

85. I den mån Konungariket Nederländerna därtill ser en risk för skattemissbruk genom att en överföring av rörelsetillgångar mellan systerbolag som inte sker till marknadsvärdet, men som tack vare den skattemässiga enheten är skattemässigt neutral, kan leda till att en fordran som det i utlandet belägna moderbolaget har på ett inhemskt systerbolag undergår en skattemässig värdeminskning, gäller att det i så fall endast är det i utlandet belägna moderbolagets hemviststat som är behörig att bekämpa detta missbruk.

32 — Se ovan punkt 43 och följande punkter.

86. Antagandet att det föreligger en förbjuden inskränkning av etableringsfriheten leder för övrigt inte heller till att Konungariket Nederländerna måste införa särskilda bestämmelser för koncerner med utländskt ägande, vilket Förbundsrepubliken Tyskland befarar. Även i fråga om en koncern med ett inhemskt moderbolag ska nämligen en konsolidering av de inhemska systerbolagen ske inom ramen för en skattemässig enhet. I fall där moderbolaget är beläget i utlandet innebär etableringsfriheten därför endast att det moderbolaget ska kunna åtnjuta fördelarna med den nederländska skattelagstiftningen, åtminstone när det gäller de inhemska systerbolagen, även om moderbolaget inte för egen del kan ingå i den skattemässiga enheten.

3. Slutsats i mål C-40/13

87. Det ska med avseende på mål C-40/13 därmed slås fast att den nederländska lagstiftning som innebär att systerbolag med hemvist i Nederländerna endast kan bilda en skattemässig enhet om även moderbolaget har hemvist i Nederländerna eller åtminstone har ett fast driftställe där, strider mot etableringsfriheten.

VI – Förslag till avgörande

88. Mot bakgrund av det anförda ska tolkningsfrågorna besvaras enligt följande:

Artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG och artikel 49 FEUF jämförd med artikel 54 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den som är tillämplig i det ursprungliga målet, som vid inkomstbeskattningen av juridiska personer innebär att

- inhemska moderbolag får bilda en skattemässig enhet med sina inhemska dotterdotterbolag endast om även det mellanliggande dotterbolaget har hemvist i landet eller, om detta har hemvist i en annan medlemsstat, om det äger ett fast driftställe i landet,
- inhemska dotterbolag sinsemellan får bilda en skattemässig enhet endast om även deras moderbolag har hemvist i landet eller, om detta har hemvist i en annan medlemsstat, om det äger ett fast driftställe i landet.