



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 6 oktober 2015*

”Begäran om förhandsavgörande — Artiklarna 49, 54, 107 och 108.3 FEUF — Etableringsfrihet — Statligt stöd — Beskattning av företagsgrupper — Förvärv av en ägarandel i ett dotterbolag — Goodwillavskrivning — Begränsad till innehav i juridiska personer med hemvist i landet”

I mål C-66/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Verwaltungsgerichtshof (Österrike) genom beslut av den 30 januari 2014, som inkom till domstolen den 10 februari 2014, i målet

Finanzamt Linz

mot

Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz,

ytterligare deltagare i rättegången:

IFN-Holding AG,

IFN Beteiligungs GmbH,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden L. Bay Larsen samt domarna K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan och A. Prechal (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- IFN-Holding AG och IFN Beteiligungs GmbH, genom A. Damböck och B. Stürzlinger, Steuerberater,
- Österrikes regering, genom J. Bauer, i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: tyska.

— Europeiska kommissionen, genom W. Roels och R. Sauer, båda i egenskap av ombud,
och efter att den 16 april 2015 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 49, 54, 107 och 108.3 FEUF.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt Linz (skattemyndigheten i Linz, nedan kallad skattemyndigheten) och Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz (tidigare Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz). Målet rör skattemyndighetens beslut att vid beskattningen av en företagsgrupp inte låta ett bolag som förvärvat andelar i en juridisk person utan hemvist i landet göra en goodwillavskrivning.

Tillämpliga österrikiska bestämmelser

- 3 I österrikisk rätt fastställs ett regelverk för beskattning av företagsgrupper i 9 § lagen av den 7 juli 1988 om inkomstskatt för juridiska personer (Körperschaftsteuergesetz) (BGBl. 401/1988), i dess lydelse enligt skattereformlagen 2005 (Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I, 57/2004, nedan kallad 1988 års lag om inkomstskatt för juridiska personer). Enligt det regelverket kan ett bolag bilda en företagsgrupp med dotterbolagen och andra juridiska personer som kontrolleras av det bolaget, om det innehar minst 50 procent av andelarna i dessa. Om detta är fallet anses resultat (vinster och förluster) från de juridiska personer som ingår i företagsgruppen och skatteeffekten därav tillkomma moderbolaget och beskattas där.
- 4 I 9 § punkt 7 i 1988 års lag om inkomstskatt för juridiska personer föreskrivs följande:

” ... Om andelar förvärvas ... av en juridisk person som ingår i företagsgruppen eller moderbolaget i gruppen, eller av en juridisk person som är ägnad att ingå i en företagsgrupp, i en rörelsedrivande och obegränsat skattskyldig juridisk person ..., får goodwillavskrivning – med undantag för när förvärvet direkt eller indirekt görs av en juridisk person i den företagsgrupp som den förvärvade juridiska personen tillhör, eller direkt eller indirekt av en delägare med bestämmande inflytande – göras av den juridiska person som ingår i företagsgruppen respektive moderbolaget på följande sätt så snart den juridiska personen ingår i företagsgruppen:

— Goodwillvärdet är den ägarandelsjusterade differensen mellan dels det handelsrättsliga egna kapitalet i den delägda juridiska personen plus dolda reserver i anläggningstillgångar med obegränsad nyttjandeperiod, dels den skattemässiga anskaffningskostnaden, dock högst 50 procent av denna anskaffningskostnad. Goodwillunderlaget skrivs av linjärt under 15 år.

...

— Om förvärvet av andelar medför ett negativt goodwillvärde, ska detta värde upptas i samband med vinsten i balansräkningen ...

— Skattemässig aktivering av dessa femtondelar medför att det skattemässiga bokförda värdet justeras.”

5 I 10 § punkterna 2 och 3 1988 års lag om inkomstskatt för juridiska personer föreskrivs följande:

”2) Inkomstskatt för juridiska personer utgår inte på vinstandelar som härrör från internationella kvalificerade andelsinnehav. Internationella kvalificerade andelsinnehav föreligger om det kan styrkas att skattskyldiga som omfattas av 7 § punkt 3, eller övriga obegränsat skattskyldiga juridiska personer utan hemvist i landet, som kan jämföras med skattskyldiga med hemvist i landet som omfattas av 7 § punkt 3, under minst ett år kontinuerligt äger minst 10 procent av andelarna i

- a) juridiska personer utan hemvist i landet som är jämförbara med ett kapitalbolag med hemvist i landet,
- b) utländska juridiska personer som uppfyller villkoren ... i artikel 2 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 [om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25)], i dess vid den aktuella tidpunkten gällande lydelse. Ovannämnda frist på ett år gäller inte andelar som förvärvats till följd av en ökning av kapitalet, om andelsinnehavet därmed inte ökat till sin omfattning.

3) I inkomsten ingår inte vinster, förluster eller andra värdeförändringar som härrör från internationella kvalificerade innehav i den mening som avses i punkt 2. Detta gäller inte för konstaterade och slutgiltiga kapitalförluster som uppkommer genom att bolag (juridisk person) utan hemvist i landet upphör att existera (likvidation eller konkurs). Från förlusterna avräknas alla former av skattebefriade vinstandelar som genererats under de fem räkenskapsåren närmast före det räkenskapsår då likvidationsförfarandet inleddes eller vid konkursen. Skatteneutralitet för innehavet gäller inte i följande fall:

1. Den skattskyldige förklarar då inkomstdeklarationen för den juridiska personen lämnas in för det år då ett internationellt kvalificerat innehav förvärvades, eller uppstod genom förvärv av ytterligare andelar, att vinster, förluster och övriga värdeförändringar ska aktiveras skattemässigt (alternativ för skattemässig aktivering av innehav).

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 6 Det framgår av beslutet om hänskjutande att IFN Beteiligungs GmbH (nedan kallat IFN) innehar 99,71 procent av aktierna i IFN Holding AG (nedan kallat IFN-Holding) som är majoritetsägare i ett visst antal juridiska personer som är begränsat eller obegränsat skattskyldiga. Under år 2006 och 2007 innehade IFN-Holding 100 procent av aktierna i CEE Holding GmbH (nedan kallat CEE) som år 2005 förvärvade 100 procent av aktierna i HSF s.r.o. Slowakei (nedan kallat HSF), ett företag med säte i Slovakien. CEE och HSF blev från år 2005 för det förstnämnda företaget och år 2006 för det sistnämnda företaget del av en företagsgrupp i den mening som avses i 9 § 1988 års lag om inkomstskatt för juridiska personer. Till följd av en sammanslagning av IFN-Holding och CEE, vilken började gälla från och med 31 december 2007, övertog IFN-Holding samtliga CEE:s rättigheter och skyldigheter, inbegripet aktieinnehavet i HSF.
- 7 I företagens skattedeklarationer under åren 2006–2010 gjorde CEE och sedermera IFN-Holding goodwillavskrivning, i den mening som avses i 9 § punkt 7 i 1998 års lag om inkomstskatt för juridiska personer, med avseende på nämnda innehav. Dessa avskrivningar uppgick vid varje tillfälle till en femtondedel av halva köpeskillingen (det vill säga 5,5 miljoner euro). CEE och IFN-Holding uppgav i en bilaga till företagets skattedeklarationer att den begränsning som föreskrivs i den bestämmelsen om att möjligheten till goodwillavskrivning endast omfattar andelsinnehav i juridiska personer med hemvist i landet stred mot etableringsfriheten och var således i strid med unionsrätten.

- 8 Skattemyndigheten underkände som första instans i skatteförfarandet goodwillavskrivningarna eftersom endast andelsinnehav i obegränsat skattskyldiga juridiska personer ger rätt till goodwillavskrivning enligt 9 § punkt 7 i 1988 års lag om inkomstskatt för juridiska personer.
- 9 IFN-Holding och IFN överklagade till Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, som genom beslut av den 16 april 2013 upphävde skattemyndighetens beslut. Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz konstaterade följande. Begränsningen av goodwillavskrivning till att endast omfatta andelsinnehav i obegränsat skattskyldiga juridiska personer som föreskrivs i 9 § punkt 7 1998 års lag om inkomstskatt för juridiska personer strider mot etableringsfriheten och kan inte motiveras av tvingande skäl av allmänintresse. Goodwillavskrivningen ska för att vara förenlig med unionsrätten även utvidgas till att omfatta andelsinnehav i juridiska personer med hemvist i en annan medlemsstat.
- 10 Skattemyndigheten överklagade beslutet till den hänskjutande domstolen som för det första vill få klarhet i huruvida den goodwillavskrivning som föreskrivs i 9 § punkt 7 1988 års lag om inkomstskatt för juridiska personer är förenlig med artiklarna 107 och 108.3 FEUF. Den hänskjutande domstolen anser att goodwillavskrivningen ger mottagaren en fördel men vill få klarhet i huruvida denna fördel ska anses gynna vissa företag eller viss verksamhet.
- 11 Den hänskjutande domstolen undrar för det andra huruvida goodwillavskrivning enligt 9 § punkt 7 1998 års lag om inkomstskatt för juridiska personer är förenlig med artiklarna 49 och 54 FEUF. Verwaltungsgerichtshof anser att den bestämmelsen utgör ett hinder för etableringsfriheten och vill få klarhet i huruvida den ändå kan motiveras med hänsyn till att bestämmelsen avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller på grund av tvingande skäl av allmänintresse.
- 12 Angående skattemyndighetens argument att situationen för juridiska personer med hemvist i landet och juridiska personer utan hemvist i landet, vilka ingår i en företagsgrupp, inte är jämförbara eftersom hela resultatet (vinster och förluster) i det första fallet hänförs till moderbolaget medan endast förluster ska hänföras i det andra fallet och dessutom endast i proportion till ägarandelen. Den hänskjutande domstolen vill härvid få klarhet i huruvida det förhållandet att goodwillavdrag medges eller ej är kopplat till de olika situationer som de två kategorierna av juridiska personer som ingår i en företagsgrupp befinner sig i. I en företagsgrupp är nämligen goodwillavskrivning tillåtet oavsett om dotterbolaget genererar vinst eller går med förlust och oberoende av om innehavets värde har förändrats eller ej.
- 13 Den hänskjutande domstolen har även påpekat att goodwillavskrivningen medför att det skattemässigt bokförda värdet av innehavet minskar och leder således till en större beskattningsbar vinst om innehavet senare skulle avyttras. Strategiska innehav bibehålls vanligtvis under en längre tid och även om innehavet skulle avyttras ger goodwillavskrivningen moderbolaget likväl likviditetsfördelar. Därför är moderbolaget i en gynnsammare situation vid förvärv av andelar i en juridisk person med hemvist i landet än vid förvärv av andelar i ett dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat.
- 14 Vad gäller skattemyndighetens argument att det inte föreligger några hinder för etableringsfriheten med avseende på internationella kvalificerade innehav i de fall då möjligheten att aktivera dessa innehav skattemässigt enligt 10 § punkt 3 1988 års lag om inkomstskatt för juridiska personer inte har utnyttjats, påpekar den hänskjutande domstolen att den skattskyldige genom den möjligheten – som endast kan utnyttjas en gång – kan välja mellan att behandla vinster och förluster från avyttringen av innehavet på ett skatteneutralt sätt eller att skattemässigt aktivera dessa. Den hänskjutande domstolen påpekar emellertid att även om möjligheten till skatteaktivering väljs, så medges inte goodwillavskrivning för innehav i en juridisk person utan hemvist i landet.
- 15 Mot denna bakgrund beslutade Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen.

- 1) Utgör artikel 107 FEUF ..., jämförd med artikel 108.3 FEUF ..., hinder för nationella bestämmelser som enligt reglerna om beskattning av företagsgrupper tillåter goodwillavskrivning vid förvärv av andelar i juridiska personer med hemvist i landet, varigenom beskattningsunderlaget och därmed den skatt som ska betalas minskar, medan en goodwillavskrivning enligt inkomst- och företagsbeskattningsreglerna inte är tillåten vid förvärv av andelar i andra fall?
- 2) Utgör artikel 49 FEUF ..., jämförd med artikel 54 FEUF ..., hinder mot att reglerna för beskattning av företagsgrupper i en medlemsstats lagstiftning föreskriver att goodwillavskrivning får göras vid förvärv av andelar i juridiska personer med hemvist i landet, medan sådan goodwillavskrivning ... inte medges vid förvärv av andelar i juridiska personer utan hemvist i landet (i synnerhet sådana med hemvist i en annan EU-medlemsstat)?

Prövning av tolkningsfrågorna

Huruvida den första frågan kan tas upp till sakprövning

- 16 IFN-Holding och Europeiska kommissionen har hävdade att den första frågan inte kan tas upp till sakprövning eftersom skälen till att den hänskjutande domstolen behöver få den frågan besvarad för att kunna döma i det nationella målet inte framgår tydligt.
- 17 IFN-Holding har med hänvisning till domen P (C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 39) i synnerhet gjort gällande att de nationella domstolarna i mål om statligt stöd har som enda uppgift att säkerställa de enskildas rättigheter fram till kommissionens slutliga beslut enligt artikel 108.3 FEUF. Detta är inte fallet i det aktuella målet eftersom ingen av parterna har framställt något yrkande med stöd av artikel 107 FEUF och följande artiklar.
- 18 Kommissionen har hävdade att IFN-Holding och IFN under alla omständigheter inte, inför den nationella domstolen, kan åberopa att den bestämmelse som stadgas i 9 § punkt 7 1988 års lag om inkomstskatt för juridiska personer är rättsstridig med hänsyn till lagstiftningen om statligt stöd.
- 19 Domstolen erinrar om att en begäran om förhandsavgörande från en nationell domstol bara kan avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (se, bland annat, dom *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2012:186, punkt 16 och där angiven rättspraxis).
- 20 Den första frågan rör huruvida en skattebestämmelse – såsom den som är i fråga i det nationella målet, enligt vilken det är tillåtet för ett bolag att, på vissa villkor, vid förvärv av andelar i juridiska personer med hemvist i landet, göra en goodwillavskrivning – är förenliga med artiklarna 107 och 108.3 FEUF.
- 21 Domstolen påpekar emellertid att den som är skyldig att betala en skatt inte kan undandra sig betalningsskyldighet genom att göra gällande att skattebestämmelser som är riktade till andra personer utgör ett statligt stöd (se, för ett liknande resonemang, dom *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 och C-41/05, EU:C:2006:403, punkt 43).
- 22 Det finns dessutom ingenting i beslutet om hänskjutande som ger vid handen att svaret på den första frågan – även om IFN och IFN-Holding inte kan få någon fördel av ett eventuellt åsidosättande av artiklarna 107 och 108.3 FEUF – är nödvändigt för att den hänskjutande domstolen ska kunna döma i det nationella målet.

23 Under dessa omständigheter finner domstolen att det är uppenbart att den första frågan inte har något samband med saken i det nationella målet.

24 Den första frågan ska således avvisas.

Den andra frågan

25 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 49 FEUF utgör hinder för att reglerna för beskattning av företagsgrupper i en medlemsstats lagstiftning, såsom den lagstiftning som är i fråga det nationella målet, tillåter ett moderbolag att göra en goodwillavskrivning som högst får uppgå till 50 procent av köpeskillingen för innehavet vid förvärv av andelar i juridiska personer med hemvist i landet, vilka blir en del av företagsgruppen, medan en sådan avskrivning inte är tillåten vid förvärv av andelar i juridiska personer utan hemvist i landet.

26 Även om EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet syftar till att säkerställa nationell behandling i den mottagande medlemsstaten, utgör de samtidigt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att i synnerhet genom ett dotterbolag etablera sig i en annan medlemsstat. Etableringsfriheten hindras i synnerhet om lagstiftningen i en medlemsstat innebär att en juridisk person med hemvist i landet som innehar ett dotterbolag i en medlemsstat eller i en annan stat som är part i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3; svensk specialutgåva, område 2, volym 11, s. 37), är föremål för en skattemässig behandling som är oförmånligare än den skattemässiga behandling som gäller för juridiska personer med hemvist i landet som innehar ett dotterbolag i förstnämnda medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom Nordea Bank, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkterna 18 och 19).

27 Domstolen påpekar att en sådan lagstiftning, såsom den som är i fråga i det nationella målet, kan ge ett moderbolag som förvärvar andelar i en juridisk person med hemvist i landet en skattefördel när den juridiska personens goodwillvärde är positivt. Den omständigheten att det är tillåtet att göra goodwillavskrivning, i den mening som avses i 9 § punkt 7 1988 års lag om inkomstskatt för juridiska personer, medför nämligen, såsom den hänskjutande domstolen har påpekat, att beskattningsunderlag för moderbolaget och därmed den skatt som detta bolag ska betala minskar.

28 Den aktuella lagstiftningen medför en skillnad i skattemässig behandling av moderbolag till nackdel för de moderbolag som förvärvar andelar i en juridisk person utan hemvist i landet genom att inte bevilja samma skattefördel till bolag som under samma förutsättningar förvärvar andelar i en juridisk person utan hemvist i landet.

29 Skillnaden i behandling kan utgöra hinder för det moderbolag som förvärvar andelar i en juridisk person utan hemvist i landet att utöva sin etableringsfrihet enligt artikel 49 FEUF, genom att moderbolaget avhålls från att förvärva och bilda dotterbolag i andra medlemsstater (se, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Förenade kungariket, C-172/13, EU:C:2015:50, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

30 En sådan skillnad i behandling kan endast tillåtas om den avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller om skillnaden motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (se, bland annat, dom Nordea Bank, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 23).

31 För bedömningen av om de aktuella situationerna är objektivt jämförbara erinrar domstolen om att frågan huruvida en gränsöverskridande situation är jämförbar med en inhemsk situation ska prövas med beaktande av det mål som eftersträvas med de aktuella nationella bestämmelserna (dom kommissionen/Finland, C-342/10, EU:C:2012:688, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

- 32 Den österrikiska lagstiftaren ville genom antagandet av 2005 års skattereformlag, såsom Verwaltungsgerichtshof har påpekat i beslutet om hänskjutande, införa ett skatteincitament till bildandet av företagsgrupper genom att säkerställa likabehandling av "asset deal" (rörelseförvärv) och av förvärv av "share deal" (ägarandelar i rörelsedrivande bolag).
- 33 Eftersom en sådan företagsgrupp som den som är i fråga kan utgöras både av juridiska personer med hemvist i landet och juridiska personer utan hemvist i landet är situationen för ett moderbolag som vill bilda en sådan företagsgrupp med ett dotterbolag med hemvist i landet – med hänsyn till det mål som eftersträvas med en sådan beskattningsmetod som den som är i fråga i det aktuella målet – objektivt jämförbar med situationen för ett moderbolag med hemvist i landet som vill bilda en företagsgrupp med ett dotterbolag utan hemvist i landet, såvitt moderbolaget i båda situationerna försöker komma i åtnjutande av de förmåner som beskattningssystemet ger (se, för ett liknande resonemang, dom X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 24).
- 34 Den slutsatsen påverkas inte av det förhållande som Republiken Österrike har anfört, nämligen att det finns en skillnad vid beskattningen av företagsgrupper då dotterbolagens vinster och förluster hänförs till moderbolagets inkomster beroende på om dotterbolagen har hemvist i landet eller ej.
- 35 En sådan lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet tillåter nämligen moderbolaget att, såsom den hänskjutande domstolen har påpekat, göra goodwillavskrivning oavsett om den juridiska person i vilken andelar har förvärvats genererar vinst eller går med förlust.
- 36 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 40 i sitt förslag till avgörande, kan inte frågan huruvida vinster och förluster från en juridisk person, i vilken andelar har förvärvats, hänförs till moderbolagets inkomster eller ej, under dessa omständigheter, anses utgöra en relevant förutsättning för att jämföra situationen mellan de två aktuella kategorierna av moderbolag med avseende på det mål som eftersträvas med den aktuella lagstiftningen.
- 37 Slutsatsen i punkt 33 ovan påverkas inte heller av Republiken Österrikes argument att målet med en sådan lagstiftning som den som är i fråga är att en "share deal" ska behandlas på samma sätt som en "asset deal". Enligt Österrike leder det förhållandet – att moderbolaget vid förvärv av andelar i en juridisk person utan hemvist i landet, vilken blir en del av företagsgruppen, tillåts att göra en goodwillavskrivning – till att en "share deal" blir förmånligare än en "asset deal" i en gränsöverskridande situation.
- 38 Även om det antas att detta är fallet leder den aktuella lagstiftningen likväl till en skillnad i behandlingen av ett moderbolag som förvärvar andelar i en juridisk person med hemvist i landet, å ena sidan, och ett moderbolag som förvärvar andelar i en juridisk person utan hemvist i landet, å andra sidan, trots att båda kategorierna av moderbolag befinner sig i en jämförbar situation med avseende på det ovan i punkt 32 beskrivna målet med lagstiftningen, det vill säga att införa ett skatteincitament för bildandet av företagsgrupper.
- 39 En sådan skillnad i behandling, såsom den som är i fråga i det nationella målet, kan således endast motiveras av tvingande skäl av allmänintresse. I ett sådant fall krävs dessutom att skillnaden i behandling är ägnad att säkerställa förverkligandet av det mål som eftersträvas och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (se dom Nordea Bank, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 25 och där angiven rättspraxis).
- 40 Republiken Österrike anser att den skillnad i behandling som införts genom den aktuella lagstiftningen är motiverad av principen om en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, eftersom Republiken Österrike inte har rätt att beskatta vinster från juridiska personer som utan att ha hemvist i landet ingår i en företagsgrupp.

- 41 Medlemsstaterna har så länge Europeiska unionen inte har antagit några enhetliga eller harmoniserande bestämmelser fortfarande befogenhet att, genom konventioner eller unilateralt, bestämma enligt vilka kriterier som beskattningsrätten ska fördelas mellan dem, särskilt när det gäller undanröjande av dubbelbeskattning. Upprätthållandet av denna fördelning utgör ett av domstolen erkänt legitimt mål (se dom *Nordea Bank*, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 27 och där angiven rättspraxis).
- 42 En sådan lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet, tillåter emellertid, såsom redan har påpekats i punkt 35 ovan, moderbolaget att göra goodwillavskrivning oavsett om den juridiska person i vilken andelar har förvärvats genererar vinst eller går med förlust. Angående beviljandet av skattefördelen avser lagstiftningen inte beskattningsrätten av vinster och förluster från den juridiska person i vilken andelar har förvärvats, och följaktligen inte heller fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.
- 43 Republiken Österrike har även hävdats att den skillnad i behandling som den aktuella lagstiftningen medför är motiverad av behovet att säkerställa skattesystemets inre sammanhang.
- 44 Domstolen har visserligen redan godtagit att behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang kan motivera en restriktion av utövandet av de i fördraget garanterade fria rörligheterna. För att ett argument grundat på en sådan motivering 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. Bedömningen av huruvida detta samband är direkt ska göras utifrån målet med lagstiftningen i fråga (dom *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 48 och där angiven rättspraxis).
- 45 Republiken Österrike har för det första gjort gällande att det i den aktuella lagstiftningen föreligger ett sådant direkt samband mellan skattefördelen som består av goodwillavskrivning och att resultatet från den juridiska personen med hemvist i landet hänförs skattemässigt till moderbolaget.
- 46 Det argumentet kan emellertid inte godtas. Det kan nämligen av samma skäl som redan nämnts i punkterna 35 och 42 ovan, inte anses att det finns ett direkt samband mellan skattefördelen och skattebördan som består av att vinster från den juridiska person i vilken andelar har förvärvats, hänförs skattemässigt till moderbolaget, även om det antas att den juridiska personen genererar vinst och inte går med förlust.
- 47 Republiken Österrike har för det andra hävdats att det finns ett direkt samband, i den mening som avses i den rättspraxis som anförts i punkt 44 ovan, mellan den aktuella skattefördelen och beskattningen av vinsten vid avyttring av andelarna i en juridisk person med hemvist i landet. Om moderbolagets innehav av andelar i en juridisk person utan hemvist i landet var skatteneutralt skulle det inte ske någon sådan beskattning, vilket medför att det skulle vara motiverat att inte bevilja den skattefördel som har direkt samband med den.
- 48 Det ska emellertid påpekas att den skattefördel som består av goodwillavskrivning får direkta effekter för moderbolaget, samtidigt som beskattningen av vinst vid avyttring av andelar i en juridisk person utan hemvist i landet är avlägsen och osäker. Den hänskjutande domstolen har i detta avseende dessutom påpekat att strategiska innehav vanligtvis innehas under lång tid. Den omständigheten, att det är möjligt att beskatta vinsten vid avyttring av innehavet kan under dessa omständigheter inte utgöra något övervägande avseende skattesystemets inre sammanhang som kan motivera att skattefördelen nekats i de fall då ett moderbolag förvärvar andelar i en juridisk person utan hemvist i landet, som blir en del av företagsgruppen (se, för ett liknande resonemang, dom *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, EU:C:2007:194, punkt 67, och dom *DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle & C.*, C-380/11, EU:C:2012:552, punkt 49).

- 49 Den nationella rätten tillåter vidare inte, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 61 i sitt förslag till avgörande, att moderbolaget medges goodwillavskrivning, även om moderbolaget utnyttjar sitt alternativ till skattemässig aktivering av innehav i en juridisk person utan hemvist i landet i enlighet med 10 § punkt 3.1 1988 års lag om inkomstskatt för juridiska personer och avyttringen av ett sådant innehav därigenom beskattas.
- 50 Härav följer att en sådan lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet inte i sig fastställer ett direkt samband mellan den skattefördel som utgörs av goodwillavskrivning, å ena sidan, och det skatteuttag som utgörs av beskattning av vinsten vid avyttring av andelarna i ett dotterbolag, å andra sidan. Följaktligen kan den skillnad i behandling som är i fråga i det nationella målet inte motiveras av behovet att säkerställa skattesystemets inre sammanhang i den aktuella medlemsstaten (se, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 87).
- 51 Republiken Österrike anser för det tredje att det för att bibehålla det österrikiska skattesystemets inre sammanhang – enligt vilket det inte är tillåtet att göra avdrag för kostnader hänförliga till ej beskattningsbara intäkter – är motiverat att neka fördelen, det vill säga den goodwillavskrivning som nämns ovan, vid skatteneutrala innehav i juridiska personer utan hemvist i landet. Dessa innehav hade nämligen annars getts dubbla fördelar, vilket inte hade varit förenligt med det österrikiska skattesystemet.
- 52 Detta argument, vilket grundar sig på att det saknas beskattningsrätt att beskatta vinster från juridiska personer utan hemvist i landet, avser emellertid inte förekomsten av ett direkt samband mellan en fördel och ett skatteuttag, utan sammanfaller i praktiken med det ovannämnda argumentet i punkt 40 rörande principen om en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Argumentet kan således inte godtas av samma skäl som angetts i punkt 42 ovan.
- 53 Eftersom det inte framgår av handlingarna i målet att den skillnad i behandling som är i fråga i det nationella målet skulle vara motiverad av tvingande skäl av allmänintresse finner domstolen att den inte är förenlig med etableringsfriheten.
- 54 Mot denna bakgrund ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 49 FEUF utgör hinder för att reglerna för beskattning av företagsgrupper i en medlemsstats lagstiftning, såsom den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet, tillåter ett moderbolag att göra en goodwillavskrivning som högst får uppgå till 50 procent av köpeskillingen för innehavet vid förvärv av andelar i juridiska personer med hemvist i landet, vilka blir en del av företagsgruppen, medan en sådan avskrivning inte är tillåten vid förvärv av andelar i juridiska personer utan hemvist i landet.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

Artikel 49 FEUF utgör hinder för att reglerna för beskattning av företagsgrupper i en medlemsstats lagstiftning, såsom den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet, tillåter ett moderbolag att göra en goodwillavskrivning som högst får uppgå till 50 procent av köpeskillingen för innehavet vid förvärv av andelar i juridiska personer med hemvist i landet, vilka blir en del av företagsgruppen, medan en sådan avskrivning inte är tillåten vid förvärv av andelar i juridiska personer utan hemvist i landet.

Underskrifter