

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

PHILIPPE LÉGER

föredraget den 2 maj 2006¹

1. Det förevarande förfarandet för förhand-savgörande avser en bedömning av huruvida en sådan nationell lagstiftning som Förenade konungariket Storbritannien och Nordirlands lagstiftning om "kontrollerade utländska företag" är förenlig med gemenskapsrätten.²

2. Denna lagstiftning är avsedd att bekämpa skatteflykt. Den syftar nämligen till att motverka det handlande som består i att ett bolag med hemvist i Förenade kungariket överför sin skattepliktiga vinst till ett bolag som det kontrollerar och som har hemvist i en annan stat, i vilken en skattesats tillämpas som är mycket lägre än den som är tillämplig i Förenade kungariket.

3. Den lagstiftning som avses i målet kan således tillämpas när vinsten för ett CFC-bolag till ett bolag som har sitt skatterättsliga hemvist i Förenade kungariket omfattas av en beskattning som är betydligt lägre än den som tillämpas i den medlemsstaten. I nämnda lagstiftning föreskrivs, som undantag från allmänna rättsregler och förutom i

de fall då ett av undantagen är tillämpligt, att denna vinst skall ingå i moderbolagets beskattningsunderlag så snart den har genererats.

4. Såsom det ansemliga antal medlemsstater som har intervenerat i det förevarande målet har uppgett, har flera av dem antagit lagstiftning av denna typ. OECD (Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling) har rekommenderat att sådan lagstiftning antas, i synnerhet i syfte att motverka skadlig skattekonkurrens.³ Enligt en studie som publicerades av denna organisation år 1996 varierar innehållet i de gällande CFC-lagstiftningarna i dess medlemsstater, men de har det gemensamt att det i dem föreskrivs att aktieägare med hemvist i de staterna beskattas för hela eller delar av CFC-bolagets vinst om denna inte delas ut.⁴

5. Detta är första gången som domstolen anmodas att pröva om en sådan lagstiftning är förenlig med gemenskapsrätten.

1 — Originalspråk: franska.

2 — Nedan kallade CFC-bolag.

3 — *Harmful Tax Competition — An Emerging Global Issue*, OECD, Paris, 1998, s. 44.

4 — *Controlled Foreign Company Legislation*, OECD, Paris, 1996, s. 19.

6. Sekundärrätten förefaller inte innehålla några bestämmelser som är relevanta för denna prövning. Vad beträffar å ena sidan åtgärder för att bekämpa skatteflykt, är de åtgärder som har vidtagits på gemenskapsnivå fortfarande mycket begränsade. Eftersom den direkta beskattningen fortfarande omfattas av medlemsstaternas behörighet och skattesystemen följaktligen skiljer sig åt inom Europeiska unionen, framstår det som logiskt att även de åtgärder som är avsedda att bekämpa skattebrott och skatteundandragande är olika för olika medlemsstater. Även om Europeiska unionens råd i sin resolution av den 10 februari 1975⁵ uttalade sin avsikt att bekämpa skattebrott och skatteundandragande, begränsade det de planerade åtgärderna på gemenskapsnivå till förbättring av samarbetet mellan medlemsstaternas skatteförvaltningar för att göra det möjligt att fastställa skatten korrekt.⁶

7. Vad å andra sidan beträffar bestämmelserna i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater,⁷ är de inte relevanta i det förevarande målet, eftersom de endast är avsedda att införa ett gemensamt system för beskattning av dotterbolags utdelning av vinst. Dessa bestämmelser avser inte ett sådant system som det

som föreskrivs i Förenade kungarikets CFC-lagstiftning, vilket går ut på att vinster i utländska dotterbolag skall ingå i moderbolagets beskattningsunderlag så snart de har genererats.

8. Det är således i förhållande till EG-fördragets regler om fri rörlighet som Special Commissioners (Förenade kungariket) har begärt att domstolen skall granska förenligheten av den i målet avsedda lagstiftningen. Den hänskjutande domstolen vill därmed veta om denna lagstiftning utgör en diskriminering eller en begränsning av utövandet av dessa fria rörligheter och, i förekommande fall, om den kan anses berättigad på grund av bekämpningen av skatteundandragande.

9. Innan jag går vidare till denna analys, skall det redogöras för innehållet i den ifrågasatta nationella lagstiftningen samt för bakgrunden till tvisten i målet vid den nationella domstolen.

I — Den nationella lagstiftningen

10. Enligt Förenade kungarikets skattelagstiftning beskattas ett bolag med hemvist i den medlemsstaten enligt nämnda lagstiftning, det vill säga ett bolag bildat enligt brittisk rätt eller vars centrala lednings- eller kontrollorgan befinner sig i nämnda stat, för sin globala vinst. Bolaget beskattas därmed för vinst som genereras utanför Förenade kungariket genom ett fast driftställe, som en

5 — Rådets resolution om de åtgärder som skall vidtas av gemenskapen för bekämpning av internationella skattebrott och skatteundandragande (EGT C 35).

6 — Detta samarbete inleddes genom rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, 27.12.1977, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64).

7 — EGT L 225, 20.8.1990, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25.

filial eller ett kontor. Bolaget beskattas även för den utdelning som delas ut av ett utländskt bolag som det äger en andel av.

11. För att undvika att den vinst som kommer från utlandet dubbelbeskattas föreskrivs det i Förenade kungarikets skattelagstiftning att bolaget med hemvist i landet får göra en avräkning motsvarande den utländska skatt som har betalats.

12. Ett moderbolag med hemvist i Förenade kungariket beskattas inte för sina dotterbolags vinster när dessa genereras. Beträffande vinster i ett dotterbolag hemmahörande i Förenade kungariket beskattas dessa inte heller när de delas ut som utdelning till ett moderbolag med hemvist i den staten.

13. Förenade kungarikets CFC-lagstiftning utgör ett undantag från den regel som innebär att ett moderbolag med hemvist i den medlemsstaten inte beskattas för vinster i ett dotterbolag hemmahörande i utlandet när dessa genereras.

14. Denna lagstiftning återfinns i artiklarna 747–756 och i bilagorna 24–26 i 1988 års lag om inkomst- och företagsbeskattning

(Income and Corporation Taxes Act 1988). Med tillämpning av denna lagstiftning, i den version som gällde vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet, behandlas inte utländska dotterbolag i vilket moderbolaget innehar en andel som överstiger 50 procent som skattesubjekt. Således återförs den vinst som genererats i det utländska dotterbolaget till moderbolaget i Förenade kungariket och ingår i dettas beskattningsunderlag trots att moderbolaget inte har erhållit denna vinst. De beskattas med tillämpning av en avräkning för den skatt som dotterbolaget har betalat i den stat där det är hemmahörande. Om denna vinst senare betalas ut som en utdelning till moderbolaget jämföras den skatt som detta har betalat i Förenade kungariket för dotterbolagets vinster med en extra skatt som dotterbolaget har betalat i den stat där det är hemmahörande och ger upphov till en avräkning mot den skatt som skall betalas på utdelningen.

15. CFC-lagstiftningen är avsedd att tillämpas när ett dotterbolag som är hemmahörande i en annan stat än Förenade kungariket är föremål för en "lägre skattenivå" i denna andra stat. Det anses föreligga en "lägre skattenivå" för varje räkenskapsår under vilket den skatt som det utländska dotterbolaget betalar understiger tre fjärdedelar av den skatt som skulle ha betalats i Förenade kungariket om dotterbolagets vinst skulle ha beskattats i denna medlemsstat.

16. I CFC-lagstiftningen föreskrivs emellertid ett antal undantag som har varierat över tiden. Enligt den version av lagstiftningen som gällde vid tidpunkten för de faktiska

omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, skulle den inte tillämpas om ett av följande villkor var uppfyllt:

- 1) Det utländska dotterbolaget har en "godtagbar utdelningspolicy". Detta innebär att en viss procentuell andel (90 procent år 1996) av dotterbolagets vinst delas ut inom 18 månader och beskattas hos ett bolag med hemvist i Förenade kungariket.
- 2) Det utländska dotterbolaget utövar "undantagen verksamhet". Det avser verksamheter som anges i lagstiftningen, såsom viss kommersiell verksamhet utövad av en kommersiell inrättning.
- 3) Det utländska dotterbolaget uppfyller "villkoret om offentligt noterade aktier". Detta innebär att 35 procent av röst-rättigheterna skall innehas av allmänheten, att dotterbolaget är börsnoterat och att dess aktier omsätts på en godkänd aktiebörs.
- 4) Bolagets skattepliktiga vinst skall inte överstiga 50 000 GBP.
- 5) Dotterbolagets säte och verksamhet skall klara "motivtestet". Detta test består av två delar och den skattskyldige skall visa att han uppfyller båda delarna av testet.
 - Den första delen avser transaktioner mellan CFC-bolaget och dess moderbolag. Om de transaktioner som avser dotterbolagets vinst för räkenskapsåret i fråga leder till en lägre beskattning i Förenade kungariket (det vill säga lägre i förhållande till den skatt som skulle ha betalats i Förenade kungariket om transaktionerna inte skulle ha ägt rum) och om denna skillnad i beskattning är större än ett visst minimibelopp, så måste den skattskyldige visa att denna sänkning av skatten i Förenade kungariket inte utgjorde det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena med dessa transaktioner.
 - Den andra delen avser etablerandet av CFC-bolaget. Den skattskyldige skall visa att det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena med dotterbolaget inte var att för räkenskapsåret i fråga uppnå en sänkning av skatten i Förenade kungariket genom en omfördelning av vinsterna. Enligt lagen föreligger en omfördelning av vinsterna om det rimligen kan antas att om dotterbolaget eller varje därmed förbundet bolag som inte har sitt

hemvist i Förenade kungariket inte hade funnits, så skulle dessas inkomster ha erhållits av en person med hemvist i den medlemsstaten och ha beskattats hos denna person.

Schweppes plc⁸ och Cadbury Schweppes Overseas Ltd⁹, å ena sidan, och Commissioners of Inland Revenue, å andra sidan, på grund av den brittiska skattemyndighetens beskattning av CSO för vinst som genererats i ett av Cadburykoncernens dotterbolag i Irland.

17. Den hänskjutande domstolen har angett att om inget av de fyra första villkoren är uppfyllda, så ger motivtestet skattemyndigheterna en möjlighet att beakta den skattskyldiges situation i det enskilda fallet mot bakgrund av ändamålet med CFC-lagstiftningen, som är att vinster som antingen ackumuleras i utlandet, eller som förs ut från Förenade kungariket till utlandet, skall beskattas.

18. Den hänskjutande domstolen har även betonat att skattemyndigheterna år 1996 i detta syfte offentliggjorde en förteckning över länder i vilka ett dotterbolag under vissa omständigheter kunde bildas och anses uppfylla villkoren för att inte omfattas av tillämpningen av CFC-lagstiftningen.

20. Cadbury är ett bolag med hemvist i Förenade kungariket. Det är moderbolag i en bolagskoncern som omfattar dotterbolag hemmahörande i den staten, i andra medlemsstater, samt i tredjeländer, och koncernen leds av CSO. I koncernen ingår två av Cadbury indirekt helägda dotterbolag — Cadbury Schweppes Treasury Services¹⁰ och Cadbury Schweppes Treasury International¹¹, vilka har bildats inom International Financial Services Centre (Internationella centrumet för finansiella tjänster) i Dublin, Irland.

21. Vid tidpunkten för omständigheterna i målet beskattades dessa två dotterbolag med tillämpning av en skattesats på 10 procent.

II — Bakgrund till tvisten vid den nationella domstolen

19. Det förevarande förfarandet har genererats till följd av en tvist mellan Cadbury

22. CSTS och CSTI bedriver en verksamhet som går ut på att anskaffa medel och utge dessa till dotterbolagen i Cadburykoncernen.

8 — Nedan kallat Cadbury.

9 — Nedan kallat CSO.

10 — Nedan kallat CSTS.

11 — Nedan kallat CSTI.

23. Enligt den hänskjutande domstolen bildade Cadbury CSTS, som ersatte en tidigare struktur som omfattade ett bolag hemmahörande på Jersey, med tre syften. Det rörde sig för det första om att lösa ett kanadensiskt skatteproblem för personer med hemvist i Kanada som innehade preferensaktier i Cadbury. För det andra var syftet att undvika att behöva begära tillstånd från Förenade kungarikets finansdepartement för att låna ut pengar till utlandet. För det tredje eftersträvades en sänkning av källskatten på utdelningar inom koncernen med tillämpning av direktiv 90/435/EEG. Den hänskjutande domstolen har påpekat att alla dessa syften skulle ha uppnåtts om CSTS hade varit hemmahörande i Förenade kungariket.

24. Den hänskjutande domstolen har också påpekat att Cadbury har bildat CSTS och CSTI som indirekt ägda dotterbolag med hemvist i Irland enbart för att den finansiella utlåningen inom koncernen skulle kunna omfattas av den ordning vid Internationella centrumet för finansiella tjänster som gäller för koncernens finansbolag i Irland och undgå skatt i Förenade kungariket.

25. Mot bakgrund av den skattesats som tillämpas för bolag som bildats i det nämnda centrumet, var vinsterna i CSTS och CSTI föremål för en lägre beskattning i den mening som avses i CFC-lagstiftningen. De brittiska skattemyndigheterna bedömde, för räkenskapsåret 1996, att inget av villkoren för att underlåta en tillämpning av denna lag var uppfyllda. Skattemyndigheterna krävde att CSO, det första företaget med hemvist i

Förenade kungariket i ägarkedjan inom företagskoncernen, skulle betala 8 638 633,54 GBP i bolagsskatt för den vinst som genererats i CSTI för det räkenskapsår som avslutades den 28 december 1996. Taxeringsbeslutet avser endast vinst för CSTI, eftersom CSTS hade gått med förlust under räkenskapsåret i fråga.

26. Cadbury och CSO överklagade taxeringsbeslutet till Special Commissioners (Förenade kungariket), som är första instans i mål om överklagande av skattemyndighetens beslut. De gjorde vid denna domstol gällande att CFC-lagstiftningen stred mot etableringsfriheten enligt artikel 43 EG, mot friheten att tillhandahålla tjänster enligt artikel 49 EG samt mot den fria rörligheten för kapital enligt artikel 56 EG.

III — Tolkningsfrågan

27. Den hänskjutande domstolen har angett att den är osäker beträffande följande förhållanden:

”Skall [Cadbury], genom att bilda och kapitalisera företag i en annan medlemsstat enbart på grund av ett förmånligare skattesystem i den medlemsstaten (jämfört med

skattesystemet i Förenade kungariket), anses utöva grundläggande friheter eller utgör bolagets handlande missbruk av dem?

[Cadbury] och dess i Förenade kungariket hemmahörande dotterbolag (och sådan kvittning av förluster hade varit möjligt om CSTS och CSTI hade varit hemmahörande i Förenade kungariket i stället för i Irland)?

Om [Cadbury] anses [utöva] de grundläggande friheterna, skall den brittiska [CFC-] lagstiftningen ... under omständigheterna i målet anses utgöra ett hinder för utövandet av dessa friheter eller skall nämnda lagstiftning anses vara diskriminerande?

Om den ifrågavarande lagstiftningen skall anses diskriminerande, vilken jämförelse skall då göras om jämförelse alls är möjlig? Skall omständigheterna jämföras med den situation där [Cadbury] bildar dotterbolag i Förenade kungariket (det är ostridigt att [Cadburys] vinster inte omfattar vinster från dess i Förenade kungariket hemmahörande dotterbolag) eller i en medlemsstat som inte har en lägre skattesats?

Om lagstiftningen anses utgöra ett hinder, medför det faktum att [Cadbury] inte behöver betala mer skatt än vad CSTS och CSTI skulle ha betalat om de varit hemmahörande i Förenade kungariket, att något sådant hinder inte skall anses föreligga? Har det betydelse

- a) att bestämmelserna för att beräkna skatten på CST:s och CSTI:s intäkter i vissa avseenden skiljer sig från de allmänna bestämmelser som är tillämpliga på [Cadburys] i Förenade kungariket hemmahörande dotterbolag, och
- b) att det saknas möjlighet att kvitta ett dotterbolags förluster mot ett annat bolags vinster eller mot vinster hos

Om det föreligger antingen hinder mot etableringsfriheten eller diskriminering, kan lagstiftningen motiveras med att den hindrar skatteundandragande eftersom syftet med den är att hindra minskning och undandragande av vinster på vilka brittisk skatt skall utgå? Om denna fråga besvaras jakande, kan lagstiftningen anses vara en proportionerlig åtgärd för att uppnå detta legitima syfte med hänsyn till ändamålet med lagstiftningen och undantagen, särskilt med hänsyn till att motivtestet ger [Cadbury] möjlighet att visa att bolaget inte hade som syfte att undgå skatt genom att uppfylla båda villkoren i testet, vilket [Cadbury] är oförmöget att göra?"

28. Det är mot bakgrund av dessa frågeställningar som Special Commissioners har beslutat att förklara målet vilande och ställa följande fråga till domstolen för ett förhandsavgörande:

”Utgör artiklarna 43 [EG], 49 [EG] och 56 [EG] hinder för en sådan nationell skattelagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken ett bolag med hemvist i den medlemsstaten under vissa angivna omständigheter skall beskattas för vinster i ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat där skattesatsen är lägre?”

IV — Bedömning

29. Det framgår av fast rättspraxis att även om frågor om direkta skatter inte omfattas av gemenskapens behörighet, skall medlemsstaterna inte desto mindre iakttä gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet.¹² Denna begränsning av medlemsstaternas utövande av sin behörighet är även tillämplig på åtgärder avsedda att bekämpa skattebrott och skatteundandragande. Trots att medlemsstaternas behörighet att vidta sådana

åtgärder uttryckligen anges såväl i fördraget¹³ som i sekundärrätten,¹⁴ är det inte desto mindre så att dessa åtgärder inte skall strida mot åtagandena inom ramen för EG-fördraget och i synnerhet de fria rörligheter som införts genom detta.

30. Den hänskjutande domstolen vill i det förevarande målet veta om Förenade kungarikets CFC-lagstiftning är förenlig med etableringsfriheten, friheten att tillhandahålla tjänster samt den fria rörligheten för kapital.

31. På samma sätt som flera av intervenienterna i målet anser jag att förenligheten av den ifrågasatta lagstiftningen skall bedömas i förhållande till etableringsfriheten.

13 — I artikel 58.1 b EG föreskrivs att artikel 56 om fri rörlighet för kapital inte skall påverka medlemsstaternas rätt att vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelse av nationella lagar, särskilt i fråga om beskattning.

14 — I artikel 11.1 a i rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990, om ett gemensamt skattesystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (EGT L 225, 20.8.1990, s. 1), svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 20), föreskrivs att en medlemsstat får vägra att tillämpa alla eller någon del av bestämmelserna i direktivet om transaktionen har skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsyfte. Se även artikel 1.2 i direktiv 90/435 enligt vilken direktivet inte skall hindra tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som behövs för förebyggande av bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk, samt artikel 5.2 i rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater (EUT L 157, s. 49), enligt vilken medlemsstaterna, när det gäller transaktioner som har skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk som huvudsakligt syfte eller som ett av huvudsyftena, får återkalla de förmåner som detta direktiv innebär eller vägra tillämpa direktivet.

12 — Dom av den 4 oktober 1991 i mål C-246/89, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 1991, s. I-4585), punkt 12, och av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, De Lasteyrie du Saillant (REG 2004, s. I-2409), punkt 44, och därigenom angiven rättspraxis.

32. Det framgår av rättspraxis att när en medborgare i en medlemsstat äger en andel i ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat och har ett obestriddigt inflytande över detta bolags beslut och kan bestämma över bolagets verksamhet, så är det fördragets bestämmelser om etableringsfrihet som är tillämpliga och inte de som avser den fria rörligheten för kapital.¹⁵ Dessutom utsträcks i artikel 48 EG de rättigheter som föreskrivs i artikel 43 EG till bolag som har bildats i enlighet med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt stadgeenliga säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen.

33. Av dessa omständigheter kan således den slutsatsen dras, att Förenade kungarikets CFC-lagstiftning, i vilken det anges regler tillämpliga vid beskattning av vinst hos ett utländskt dotterbolag vars anknytning till det inhemska moderbolaget inte är begränsat till att detta är delägare utan utgörs av att detta kontrolleras av moderbolaget, inte omfattas av den fria rörligheten för kapital, utan av etableringsfriheten.

34. Sökandena har påstått att även fördragets bestämmelser om friheten att tillhandahålla tjänster skulle kunna vara tillämpliga i det förevarande målet. De har gjort gällande att den ifrågasatta lagstiftningen skulle göra det svårare för CSTS och CSTI att till-

handahålla tjänster till sitt moderbolag med hemvist i Förenade kungariket. De har som exempel hänvisat till domen i målen *Safir*¹⁶ och *Eurowings Luftverkehr*.¹⁷

35. Sökandenas argument är inte övertygande. Det förevarande förfarandet avser förenligheten med gemenskapsrätten av en medlemsstats lagstiftning i vilken det föreskrivs att ett moderbolag med hemvist i den medlemsstaten skall tillgodoräknas vinsten i dess dotterbolag bildat i en annan medlemsstat i fall där detta dotterbolag är föremål för en mycket lägre beskattningsnivå i denna andra medlemsstat. Det är inte naturen av den verksamhet som bedrivs av CSTS och CSTI som särskilt avses i lagstiftningen. Situationen skiljer sig därmed från den i de mål som ledde till de ovan nämnda domarna i målen *Safir* och *Eurowings Luftverkehr*.¹⁸

36. Det är riktigt att även om den ifrågasatta lagstiftningen kan avhålla ett bolag med hemvist i medlemsstaten från att bilda ett dotterbolag i en annan medlemsstat, så leder den också till att förhindra ett sådant dotterbolag från att tillhandahålla tjänster från den medlemsstaten. Den sistnämnda begränsningen framstår emellertid som en

15 — Dom av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y (REG 2002, s. I-10829), punkt 37 och däri angiven rättspraxis.

16 — Dom av den 28 april 1998 i mål C-118/96 (REG 1998, s. I-1897).

17 — Dom av den 26 oktober 1999 i mål C-294/97 (REG 1999, s. I-7447).

18 — I domen i det ovan nämnda målet *Safir* behandlades skattebestämmelser för livförsäkringssparande som varierade beroende på om livförsäkringen hade tecknats hos bolag med hemvist i medlemsstaten eller ett bolag med hemvist i utlandet. I domen i det ovan nämnda målet *Eurowings Luftverkehr* föreskrevs i den ifrågasatta nationella lagstiftningen en skatteförmån, som bestod i ett undantag från skyldigheten att återföra hyrespriset till skatteunderlaget, för företag som hyrde ut dessa varor från uthyrare etablerade inom medlemsstatens territorium.

följd av hindret för etableringsfriheten. I förevarande fall är det friheten att bilda ett dotterbolag i nämnda medlemsstat som utgör det centrala föremålet för tvisten.¹⁹ Jag anser det därför inte vara nödvändigt att också åberopa bestämmelserna om frihet att tillhandahålla tjänster. I vart fall tror jag inte att en granskning av lagstiftningen i fråga mot bakgrund av den friheten, utöver etableringsfriheten, skulle ändra min bedömning.

den stat där moderbolaget har sitt hemvist i sig utgör ett missbruk av etableringsfriheten. Därefter kommer jag, i förekommande fall, att pröva om Förenade kungarikets CFC-lagstiftning utgör ett hinder för utövandet av denna frihet. Slutligen kommer jag att undersöka om detta hinder kan vara berättigat.

A — Huruvida det föreligger ett missbruk av etableringsfriheten

37. Följaktligen föreslår jag att bedömningen av tolkningsfrågan begränsas till att avse frågan om huruvida artiklarna 43 EG och 46 EG utgör ett hinder för en nationell skattelagstiftning enligt vilken beskattningsunderlaget för ett moderbolag med hemvist i medlemsstaten skall omfatta vinst som har genererats i ett CFC-bolag med hemvist i en annan medlemsstat i fall då vinsten i denna andra medlemsstat är föremål för en mycket lägre beskattning än den som tillämpas i den stat där moderbolaget har sitt hemvist.

39. Det skall således för det första fastställas huruvida den omständigheten att ett moderbolag bildar ett dotterbolag i en annan medlemsstat för att dra nytta av den förmånligare skattelagstiftningen i den medlemsstaten i sig utgör ett missbruk av etableringsfriheten. Enligt den hänskjutande domstolen föranleds denna fråga av att Cadbury har bildat CSTS och CSTI som indirekt ägda dotterbolag med skatterättsligt hemvist i Irland enbart för att den finansiella långivningen inom koncernen skall kunna dra fördel av det Internationella centrumet för finansiella tjänster.

38. Den bedömning som krävs för att besvara denna fråga föranleder mig att i tur och ordning undersöka de tre huvudsakliga frågeställningar som den hänskjutande domstolen har ställt inför. Jag skall först undersöka om det förhållandet att ett moderbolag bildar ett dotterbolag i en annan medlemsstat i syfte att dra fördel av en förmånligare skattelagstiftning än den som är tillämplig i

40. Jag anser inte att den omständigheten att ett moderbolag bildar ett dotterbolag i en annan medlemsstat med ett uttalat syfte att dra nytta av det förmånligare skattesystem som är tillämpligt i den medlemsstaten i sig utgör ett missbruk av etableringsfriheten som därför skulle fränta bolaget möjligheten att utnyttja de rättigheter som följer av artiklarna 43 EG och 48 EG. Jag grundar denna slutsats på tillämpningsområdet för dessa bestämmelser såsom detta har angetts i rättspraxis.

19 — Se, för ett liknande resonemang, domstolens dom av den 14 oktober 2004 i mål C-36/02, Omega (REG 2004, s. I-9609), punkt 26.

41. Det skall inledningsvis påpekas att artiklarna 43 EG och 48 EG uttryckligen ger ett bolag som uppfyller de krav som anges i den sistnämnda artikeln en rätt att upprätta ett kontor, en filial eller ett dotterbolag i en annan medlemsstat på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för sina egna medborgare. Denna grundläggande frihet, som har direkt effekt sedan utgången av övergångsperioden,²⁰ är således avsedd att göra det möjligt för ett sådant bolag att upprätta en sekundär etablering i vilken annan medlemsstat som helst. Alla bolag som har bildats i enlighet med en medlemsstats lagstiftning kan således bilda ett dotterbolag var de vill inom gemenskapen.

42. Det framstår härfter som viktigt att, inom ramen för det förevarande målet, betona att begreppet etablering omfattar möjligheten för en gemenskapsmedborgare att varaktigt och fortlöpande delta i näringslivet i alla andra medlemsstater än sin egen och dra nytta av detta.²¹ Etableringsfriheten är således avsedd att göra det möjligt att utöva en faktisk ekonomisk verksamhet i den andra medlemsstaten.²² Såsom generaladvokat Darmon angav i punkt 3 i sitt förslag till

avgörande i målet *Daily Mail and General Trust*²³ avses med "att etablera sig att integreras i det nationella ekonomiska livet". Det är således utövandet av en ekonomisk verksamhet i den andra medlemsstaten som är anledningen till att etableringsfriheten har införts.

43. Det framgår slutligen av rättspraxis att om det eftersträvade syftet med etableringsfriheten uppnås, så kan inte skälen till varför gemenskapsmedborgaren eller bolaget i fråga har begagnat sig av denna frihet medföra ett ifrågasättande av det skydd som de har med tillämpning av fördraget.

44. I domen i målet *Centros*²⁴ var den fråga som skulle besvaras således huruvida de behöriga danska myndigheterna kunde avslå en ansökan om registrering av en filial till ett aktiebolag som hade bildats i enlighet med gällande regler i Förenade kungariket, med motiveringen att detta inte utövade någon verksamhet i den medlemsstaten och endast hade för avsikt att undvika de danska reglerna om bildande av aktiebolag.²⁵

45. Det handlade således om att avgöra huruvida en medlemsstat kunde neka ett företag som uppfyllde villkoren i artikel 48

20 — Dom av den 21 juni 1974 i mål 2/74, *Reyners* (REG 1974, s. 631; svensk specialutgåva, volym 2, s. 309), punkt 25, och av den 5 november 2002 i mål C-208/00, *Überseering* (REG 2002, s. I-9919), punkt 60.

21 — Se, för ett liknande resonemang, domen i det ovan nämnda målet *Reyners*, punkt 21, och dom av den 30 november 1995 i mål C-55/94, *Gebhard* (REG 1995, s. I-4165), punkt 25.

22 — Domstolens dom av den 25 juli 1991 i mål C-221/89, *Factortame m.fl.* (REG 1991, s. I-3905; svensk specialutgåva, volym 10, s. I-313), punkt 20, och domen i det ovan nämnda målet *kommissionen mot Förenade kungariket*, punkt 21.

23 — Domstolens dom av den 27 september 1988 i mål 81/87, *Daily Mail and General Trust* (REG 1988, s. 5483; svensk specialutgåva, volym 9, s. 693).

24 — Dom av den 9 mars 1999 i mål C-212/97, *Centros* (REG 1999, s. I-1459).

25 — Enligt de danska reglerna krävdes det ett aktiekapital på 200 000 DKR för att bilda ett aktiebolag, medan den lagstiftning som var tillämplig i Förenade kungariket inte innebar något krav på lägsta aktiekapital vid bildandet av denna typ av bolag.

EG rätten att upprätta en sekundär etablering inom dess territorium på grund av de orsaker som låg bakom delägarnas val att bilda sitt bolag i en annan medlemsstat. Kunde med andra ord skälen bakom delägarnas val leda till att de hindrades att utnyttja de rättigheter som följer av artikel 43 EG, trots att bestämmelsen åberopades i enlighet med dess syfte, nämligen att göra det möjligt för ett företag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning att utöva sin verksamhet i en annan medlemsstat?

46. Domstolen gav det syfte med etableringsfriheten som anges i fördraget företräde. Således angav den i den ovan angivna domen i målet Centros att rätten att bilda ett bolag i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och att bilda filialer i andra medlemsstater, inom ramen för en inre marknad, utgör ett led i utövandet av den etableringsfrihet som garanteras i fördraget. Domstolen angav att den omständigheten att en medlemsstats medborgare som önskar bilda ett bolag väljer att bilda bolaget i den medlemsstat som för honom förefaller ha de minst restriktiva bolagsrättsliga reglerna och att bilda filialer i andra medlemsstater inte i sig kan anses utgöra ett missbruk av etableringsfriheten.²⁶

47. Denna lösning, som antogs av domstolen i stor plenumsammansättning, utgör inte ett

isolerat exempel. Den har bekräftats i domen i målet Inspire Art,²⁷ där den utsträcktes till att omfatta den nederländska lagstiftning som, under omständigheter som motsvarade de i det ovan nämnda Centros-målet, inte utgjorde hinder för registrering av en filial men som för bildandet av detta fasta driftställe medförde krav på att vissa villkor uppfylldes som föreskrevs i den nationella lagstiftningen för bildande av bolag.

48. I den ovan nämnda domen i målet Inspire Art angav domstolen uttryckligen att skälen till att ett bolag bildas i en viss medlemsstat inte påverkar tillämpningen av reglerna om etableringsfrihet, förutom om det rör sig om missbruk.²⁸ Domstolen slog dessutom fast att det inte utgör missbruk att det bolag som åberopar artiklarna 43 EG och 48 EG endast har bildats i en viss medlemsstat i syfte att utnyttja en mer fördelaktig lagstiftning, även om bolaget i fråga bedriver huvuddelen eller hela sin verksamhet i den stat där den sekundära etableringen finns.²⁹

49. Av denna rättspraxis kan vi med avseende på det förevarande målet dra slutsatsen att om det kontrollerade dotterbolaget utövar en faktisk verksamhet i den medlemsstat där det har bildats, så kan skälen till att

27 — Dom av den 30 september 2003 i mål C-167/01, Inspire Art (REG 2003, s. I-10155).

28 — Domen i det ovan nämnda målet Inspire Art, punkt 95.

29 — Ibidem, punkt 96.

26 — Den ovan nämnda domen i målet Centros, punkt 27.

moderbolaget har beslutat att bilda detta dotterbolag i denna medlemsstat inte påverka de rättigheter som detta företag har med tillämpning av fördraget.³⁰

50. Cadburys rätt att åberopa det skydd som följer av artiklarna 43 EG och 48 EG beror således, i det förevarande målet, på frågan huruvida CSTS och CSTI verkligen utövar en faktisk verksamhet i Irland. Det är den hänskjutande domstolen som skall avgöra denna fråga som är föremål för mycket motstridiga åsikter från sökandena och Förenade kungariket. I detta skede av förfarandet tror jag mig kunna påstå att den omständigheten att Cadbury har beslutat att förlägga sina dotterbolag i Irland enbart för att dessa skulle omfattas av den mycket förmånliga skattelagstiftning som är tillämplig inom Internationella centrumet för finansiella tjänster inte i sig utgör ett missbruk av etableringsfriheten.

30 — Om syftena med etableringsfriheten inte uppnås kan bolaget å andra sidan inte åberopa bestämmelserna i artikel 43 EG. Se domen i det ovan nämnda målet *Daily Mail and General Trust*. I det målet ville bolaget *Daily Mail*, som bildats enligt Förenade kungarikets lagstiftning, flytta ut sätet för sin bolagsledning samt den centrala administrationen från den medlemsstaten utan att förlora sin ställning som juridisk person eller sin egenskap av brittiskt bolag vilket föreskrivs i nämnda medlemsstats lagstiftning. Bolaget bestred emellertid att det skulle vara skyldigt att efterleva det villkor som föreskrevs i nämnda lagstiftning, nämligen kravet på tillstånd från Finansministeriet. Bolaget *Daily Mail* ville i själva verket flytta sätet för sin bolagsledning till Nederländerna för att, efter att ha etablerat sitt skatterättsliga hemvist i den medlemsstaten, kunna sälja en väsentlig del av sina tillgångar och att med hjälp av behållningen från den försäljningen köpa tillbaka en del av sina egna aktier utan att behöva betala den skatt som dessa transaktioner skulle medföra i enlighet med brittisk skattelagstiftning. Domstolen förklarade i sin dom att gemenskapsrätten på sitt aktuella stadium inte utgjorde hinder för en lagstiftning som den som hade ifrågasatts, eftersom den inte gav ett bolag som bildats i överensstämmelse med den nationella lagstiftningen rätt att flytta sätet för bolagsledningen och den centrala administrationen till en annan medlemsstat och samtidigt bibehålla ställningen som bolag i den medlemsstat enligt vars lagstiftning de bildats.

51. Skattenivån är en omständighet som ett bolag har rätt att beakta vid valet av den stat där det skall bilda ett dotterbolag. Ett bolag kan, utan att åsidosätta tillämpningsområdet för och andemeningen i artikel 43 EG, besluta att utöva sin sekundära verksamhet i en annan medlemsstat i syfte att kunna dra fördel av den förmånligare skattelagstiftningen i den andra staten vid beskattningen av den verksamhet som är skattepliktig i denna stat.

52. Denna slutsats bekräftas av en fast rättspraxis enligt vilken en medlemsstat inte kan hindra ett företag från att utöva sin rätt att etablera sig i en annan medlemsstat med motiveringen att detta skulle leda till minskade intäkter i fråga om de skatter som skulle ha betalats på grund av en framtida verksamhet om bolaget skulle ha utövat denna verksamhet i sin ursprungsstat.³¹

53. På samma sätt följer det även av fast rättspraxis att enbart den omständigheten att ett bolag med hemvist i en medlemsstat upprättar en sekundär etablering i en annan medlemsstat inte kan ligga till grund för en allmän presumtion för skatteflykt eller skatteundandragande och motivera en åtgärd som skadar utövandet av en grundläggande

31 — Se, bland annat, domstolens dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, *ICI* (REG 1998, s. I-4695), punkt 28, domen i det ovan nämnda målet *De Lasteyrie du Saillant*, punkt 60, och av den 13 december 2005 i mål C-446/03, *Marks & Spencer* (REG 2005, s. I-10837), punkt 44.

frihet som garanteras i fördraget.³² Såsom domstolen vid flera tillfällen funnit innebär etablering av ett bolag i en annan medlemsstat inte i sig skatteflykt, eftersom bolaget i fråga i varje fall omfattas av etableringsstatens lagstiftning.³³

54. Av rättspraxis följer slutligen att en medlemsstat inte kan hindra utövandet av den fria rörligheten i en annan medlemsstat med hänvisning till minskade skatteintäkter i den förstnämnda medlemsstaten.³⁴

55. Mot bakgrund av vad som anförts och i avsaknad av harmonisering inom gemenskapen kan det konstateras att skattesystemen i de olika medlemsstaterna på detta sätt försätts i en situation där de konkurrerar med varandra. Denna konkurrens, som bland annat får till resultat att det blir stora skillnader mellan olika medlemsstater när det gäller de skattesatser som tillämpas vid beskattningen av bolagens vinster, skillnader som kan få en betydande inverkan på bolagens val av var de skall bedriva sin

verksamhet inom Europeiska unionen.³⁵ Det kan beklagas att det tillåts råda en obegränsad konkurrens mellan medlemsstaterna på detta område. Det rör sig emellertid om en fråga av politisk natur.

56. Det skall i detta sammanhang påpekas att rådet för ekonomiska och finansiella frågor (Ekofin) har antagit en uppförandekod för företagsbeskattning³⁶ som avser "åtgärder som har eller kan få betydande inverkan på var inom gemenskapen ekonomisk verksamhet förläggs" och enligt vilken medlemsstaterna har åtagit sig att frysa och avveckla sådana åtgärder. Det framstår som nödvändigt att i detta sammanhang betona att den irländska skattelagstiftningen som är tillämplig på bolag etablerade inom internationella centrumet för finansiella tjänster anges i rapporten från "uppförandekodgruppen", som har till uppgift att utvärdera de nationella åtgärder som kan omfattas av kodens tillämpningsområde, som en skadlig åtgärd. Denna skattelagstiftning har därför successivt avvecklats.³⁷

32 — Se, för ett liknande resonemang, domstolens dom av den 26 september 2000 i mål C-478/98, kommissionen mot Belgien (REG 2000, s. I-7587), punkt 45. Se även domen i det ovan nämnda målet X och Y, punkt 62.

33 — Domen i det ovan nämnda målet ICI, punkt 26, dom av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl. (REG 2001, s. I-1727), punkt 57, och av den 12 december 2002 i mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst (REG 2002, s. I-11779), punkt 37.

34 — Domen i det ovan nämnda målet Eurowings Luftverkehr, punkt 44. Se även, för ett liknande resonemang, dom av den 26 juni 2003 i mål C-422/01, Skandia och Ramstedt (REG 2003, s. I-6817), punkt 52, och av den 11 december 2003 i mål C-364/01, Barbier (REG 2003, s. I-15013), punkt 71.

35 — Se i detta avseende Europeiska gemenskapernas kommissions arbeten avseende företagsbeskattningen inom unionen, i synnerhet meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén: Mot en inre marknad utan skattehinder (KOM(2001)0582 slutlig), och rapporten från kommissionens tjänstegrenar om företagsbeskattning på den inre marknaden (SEK(2001)1681 slutlig).

36 — Resolution av rådet och företrädare för medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet, den 1 december 1997, om en uppförandekod för företagsbeskattning (EGT C 2, s. 2).

37 — Denna rapport finns tillgänglig på följande Internetadress: http://ue.eu.int/ueDocs/cms_Data/docs/pressdata/fr/misc/04901.f9.html.

57. Dessa omständigheter kan emellertid inte påverka omfattningen av de ekonomiska aktörernas rättigheter enligt artiklarna 43 EG och 48 EG. Som framgår av ingressen till uppförandekoden utgör den ett åtagande av politisk karaktär och den påverkar därmed varken medlemsstaternas rättigheter och skyldigheter eller medlemsstaternas respektive gemenskapens behörighet enligt fördraget. Antagandet av uppförandekoden och omnämmandet av den irländska skattelagstiftningen i fråga som en av de nationella skatteåtgärder som är skadliga för den inre marknaden kan således inte begränsa eller ännu mindre retroaktivt inskränka den rätt som genom fördraget ges varje bolag som är förenligt med kraven i artikel 48 EG på upprättande av en sekundär etablering i den medlemsstat det självt väljer, vilket även omfattar en stat som tillämpar en skattelagstiftning som anses skadlig för den inre marknaden.

58. Den omständigheten att denna skattelagstiftning även kan anses utgöra statligt stöd som är oförenligt med den gemensamma marknaden³⁸ förändrar inte denna slutsats. Som kommissionen har påpekat innehåller fördraget särskilda bestämmelser i artiklarna 87 EG och 88 EG som avser att säkerställa kontrollen av att en sådan åtgärd är förenlig med den gemensamma marknaden och att dess skadliga verkningar för

denna upphävs. Den omständigheten att en sådan lagstiftning inte överensstämmer med fördragets regler kan inte ge medlemsstaten rätt att vidta unilaterala åtgärder avsedda att ominstetgöra effekterna av denna lagstiftning genom att inskränka den fria rörligheten.

59. Det kan invändas mot denna slutsats att problemet kvarstår med avseende på olikheterna mellan de skattesatser som fastställs i medlemsstaternas allmänt tillämpliga lagstiftning. Dels är nämligen den utvärdering som har vidtagits av "uppförandekodgruppen" av de skatteåtgärder som anses skadliga och vilka skall avvecklas begränsad till särskilda och enskilda lagstiftningar. Dels omfattas tillnärmningen av de nationella lagstiftningarna om de tillämpliga skattesatserna fortfarande av kravet på enhällighet i rådet, i enlighet med artikel 94 EG. Hittills har inte någon sådan åtgärd i detta avseende antagits och det framstår inte som sannolikt att någon sådan åtgärd kommer att antas inom den närmaste framtiden, vilket medlemsstaterna har angett under förhandlingen.

60. Emellertid kräver som jag har nämnt tidigare de skadliga effekterna av en total avsaknad av harmonisering av skattesatserna för beskattning av bolagens vinster en lösning av politisk natur och de innebär inte att det är berättigat att ifrågasätta omfattningen av de rättigheter som följer av artiklarna 43 EG och 48 EG som denna har definierats i rättspraxis. Jag anser således att det kan fastställas att den omständigheten att ett bolag med skatterättsligt hemvist i en med-

38 — Det framgår av rapporten från "uppförandekodgruppen" att kommissionen år 1987 gav tillstånd till inrättandet av Internationella centrumet för finansiella tjänster, men att den senare hade ansett att de särskilda skattesatser som införts för centrumet utgjorde driftstöd som stred mot bestämmelserna i fördraget och att den hade ingått ett avtal med de irländska myndigheterna som avsåg en successiv avveckling av denna lagstiftning.

lemsstat bildar ett dotterbolag i Internationella centrumet för finansiella tjänster med det uttalade syftet att dra nytta av den mer förmånliga skattelagstiftningen som är tillämplig där inte i sig utgör ett missbruk av etableringsfriheten.

61. Jag skall i det följande undersöka om Förenade kungarikets CFC-lagstiftning utgör ett hinder för etableringsfriheten.

B — Huruvida det föreligger ett hinder för etableringsfriheten

62. Det skall inledningsvis påpekas att artikel 43 EG inte bara utgör ett förbud mot begränsningar av möjligheten att bilda ett dotterbolag i en annan medlemsstat vilka härrör från värdstaten, utan även begränsningar som härrör från ursprungsstaten. Således följer det av fast rättspraxis att även om bestämmelserna om etableringsfrihet enligt sin ordalydelse syftar till att säkerställa nationell behandling i värdstaten utgör de samtidigt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av dess medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat.³⁹ Detta förbud mot utflyt-

ningshinder är även tillämpligt med avseende på skattelagstiftning.⁴⁰

63. Det framgår även av rättspraxis att de begränsningar som är förbjudna enligt artikel 43 EG kan anta olika former. Det kan handla om öppna diskrimineringar på grund av nationalitet eller, beträffande bolag, på grund av deras säte. De kan också anta formen av ”dold diskriminering”, det vill säga åtgärder som, trots att de inte utgår från bolagets säte, tillämpas enligt kriterier utan åtskillnad vilka huvudsakligen är till nackdel för medborgare i andra medlemsstater, såsom exempelvis kriteriet avseende skatterättslig hemvist⁴¹. Slutligen har domstolen i sin senare rättspraxis inte undersökt om den ifrågasatta åtgärden skall anses utgöra öppen eller dold diskriminering. Domstolen har begränsat sig till att fastställa att det föreligger en skillnad i den skattemässiga behandlingen, vilket missgynnar den ekonomiske aktör som har utövat de rättigheter som följer av artikel 43 EG vilket skulle kunna avhålla denne från att utöva sådana rättigheter.⁴²

40 — Förbudet mot utflyttningshinder i en skatterättslig bestämmelse tillämpades för första gången i domen i det ovan nämnda målet ICI, i förhållande till Förenade kungarikets lagstiftning i vilken möjligheten att erhålla en skattelättnad var förbehållen bolag med hemvist i den medlemsstaten vilka enbart eller huvudsakligen kontrollerade dotterbolag med säte inom den medlemsstatens territorium. Detta förbud har efter denna dom behandlats vid ett flertal tillfällen (se, bland annat, dom av den 18 november 1999 i mål C-200/98, X och Y (REG 1999, s. I-8261), och domen i det ovan nämnda målet De Lasteyrie du Saillant, samt nyligen dom av den 23 februari 2006 i mål C-471/04, Keller Holding (REG 2006, s. I-2107)).

41 — Domstolens dom av den 13 juli 1993 i mål C-330/91, Commerzbank (REG 1993, s. I-4017; svensk specialutgåva, volym 14, s. I-275), punkterna 14 och 15.

42 — Se, bland annat, domstolens domar av den 14 december 2000 i mål C-141/99, AMID (REG 2000, s. I-11619), punkterna 22 och 23, av den 21 november 2002 i det ovan nämnda målet X och Y, punkterna 36–39, domen i det ovan nämnda målet Lankhorst-Hohorst, punkterna 27–32, dom av den 18 september 2003 i mål C-168/01, Bosal (REG 2003, s. I-9409), punkt 27, samt domarna i de ovan nämnda målen Marks & Spencer, punkterna 32–34, och Keller Holding, punkterna 31–35.

39 — Domarna i de ovan nämnda målen Daily Mail and General Trust, punkt 16, och Marks & Spencer, punkt 31.

64. Den sista omständighet i rättspraxis avseende granskningen av de nationella skattesystemen mot bakgrund av de fria rörligheterna som det framstår som lämpligt att nämna i detta sammanhang avser möjligheterna att anse en begränsning vara berättigad. I princip kan öppen diskriminering på grund av nationalitet endast anses berättigad av någon av de anledningar som avses i artikel 46.1 EG, avseende hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa. Endast åtgärder som tillämpas utan åtskillnad kan anses berättigade även av tvingande hänsyn till allmänintresset, det vill säga av hänsyn som inte avses i den bestämmelsen men som i rättspraxis har ansetts avse ett berättigat intresse. Inom ramen för tillämpningen av artiklarna 43 EG och 48 EG tjänar för övrigt ett bolags säte till att fastställa bolagets anknytning till en medlemsstats rättsordning på samma sätt som nationaliteten när det gäller fysiska personer.⁴³ På skatteområdet utesluter emellertid en differentierad behandling knuten till bolagens säte inte att denna olikabehandling kan vara berättigad av tvingande hänsyn till allmänintresset.⁴⁴

65. Det är mot bakgrund av dessa överväganden som jag skall undersöka om den ifrågasatta lagstiftningen utgör ett hinder för

etableringsfriheten. Den hänskjutande domstolen har i detta avseende frågat om denna lagstiftning skall ses som en begränsning av etableringsfriheten eller som en diskriminerande åtgärd.

66. I det första fallet ställer sig den hänskjutande domstolen frågan om den omständigheten att Cadbury inte betalar en högre skatt än CSTS och CSTI skulle ha betalat om de skulle ha haft sitt hemvist i Förenade kungariket, eller den omständigheten att de utländska dotterbolagens förluster inte kan kvittas mot vinst som beskattas i Förenade kungariket trots att en sådan kvittning skulle ha varit möjlig om dotterbolagen skulle ha haft sitt säte i den medlemsstaten, påverkar frågan om det föreligger ett hinder.

67. I det andra fallet ställer den sig frågan vilken jämförelse som skall göras för att fastställa om det föreligger en diskriminering. Den frågar sig således om Cadburys situation skall jämföras med situationen för ett bolag med hemvist i Förenade kungariket som har bildat ett dotterbolag i samma stat, eller med situationen för ett bolag med hemvist i Förenade kungariket som har upprättat en sådan sekundär etablering i en annan medlemsstat där skattesatsen inte är tillräckligt låg för att CFC-lagstiftningen skall vara tillämplig.

43 — Domen i det ovan nämnda målet ICI (punkt 20 och däri angiven rättspraxis).

44 — Se, bland annat, de ovan nämnda domarna i målen ICI, punkterna 23 och 24, avseende Förenade kungarikets lagstiftning om att bevilja konsortialavdrag inom ett konsortium bestående av bolag med hemvist i en och samma medlemsstat, vilka helt eller så gott som helt kontrollerar dotterbolag med sitt säte i medlemsstaten, och Lankhorst-Hohorst, avseende den tyska lagstiftningen om beskattning av den ränta som dotterbolag betalar till sina moderbolag i vilken det föreskrivs en skillnad i behandling beroende på om moderbolaget har sitt säte i medlemsstaten eller ej.

68. Förenade kungariket har hävdad att den ifrågasatta lagstiftningen inte utgör ett diskriminerande hinder för etableringsfriheten.

Det har först gjort gällande att Cadburys situation endast skall jämföras med situationen för ett bolag med hemvist i Förenade kungariket vars dotterbolag har sitt hemvist i samma medlemsstat. Det har därefter, med stöd av den danska, den tyska, den franska, den portugisiska, den finska och den svenska regeringen, framhållit att nämnda lagstiftning inte kan anses diskriminerande, eftersom den skatt som avkrävs Cadbury inte överstiger den sammantagna skatt som detta bolag och dess dotterbolag skulle ha betalat om de sistnämnda skulle ha haft sitt hemvist i Förenade kungariket. Den ekonomiska effekten på Cadburys tillgångar skulle således vara densamma i båda fallen.

69. Enligt dessa medlemsstater är syftet med CFC-lagstiftningen således att uppnå skatte-neutralitet, på så sätt att den sammantagna skattebördan för den ekonomiska enhet som utgörs av det brittiska moderbolaget och dess dotterbolag blir densamma, oavsett om dotterbolagen har hemvist i Förenade kungariket eller i någon annan medlemsstat.

70. Avslutningsvis har den tyska och den franska regeringen hävdad att den olikabehandling som föreskrivs i den ifrågasatta lagstiftningen på grundval av var dotterbolagen är hemmahörande är objektivt berättigad av den skillnad i skattesatser som tillämpas på de dotterbolagen i deras respektive hemviststat.

71. Av följande skäl delar jag inte denna slutsats.

72. Som har framgått införs genom den ifrågasatta lagstiftningen ett särskilt system som endast är tillämpligt på bolag med hemvist i Förenade kungariket som har bildat ett dotterbolag i en annan medlemsstat där det föreskrivs en beskattning av bolagsvinster som är mycket lägre än den som tillämpas i Förenade kungariket. Det skall påminnas om att CFC-lagstiftningen inte är tillämplig om dotterbolaget har sitt hemvist i Förenade kungariket eller om det har sitt hemvist i en annan medlemsstat där skattelagstiftningen inte medför en beskattning av detta dotterbolags vinster som är lägre än tre fjärdedelar av den skatt som skulle ha påförts för samma vinster om de genererats i Förenade kungariket.

73. I den ifrågasatta lagstiftningen föreskrivs att det kontrollerade dotterbolagets vinst kan inkluderas i moderbolagets beskattningsunderlag så snart den genereras.

74. Den utgör således en nackdel för det moderbolag på vilket den tillämpas i jämförelse med, dels ett bolag med hemvist i Förenade kungariket som bildar sitt dotterbolag i den medlemsstaten, dels ett bolag med hemvist i Förenade kungariket som har bildat ett sådant dotterbolag i en medlemsstat där skattelagstiftningen inte är tillräckligt förmånlig för att den ifrågasatta lagstiftningen skall tillämpas. I det första fallet beskattas bolaget med hemvist i Förenade kungariket aldrig för vinsterna i dess dotterbolag med hemvist i samma stat. I det andra fallet beskattas bolaget med hemvist i Förenade kungariket inte för vinsten i det utländska dotterbolaget när den genereras. Moderbolaget kan beskattas först när denna vinst delas ut som utdelning.

75. Det föreligger således en differentierad skattemässig behandling som missgynnar företag som på samma sätt som Cadbury har bildat ett dotterbolag i Irland i Internationella centrumet för finansiella tjänster, och en sådan behandling kan verkligen avhålla ett bolag med hemvist i Förenade kungariket från att utöva etableringsfriheten.

76. Den omständigheten att den skatt som påförts Cadbury inte skulle överstiga det totala beloppet av den skatt som den ekonomiska enheten bestående av moderbolaget och dess dotterbolag skulle ha betalat om dotterbolagen hade haft sitt hemvist i Förenade kungariket rubbar inte denna slutsats. Denna omständighet innebär inte attolikabehandlingen av moderbolagen försvinner.

77. Även om man skulle anta att den ifrågasatta lagstiftningen är skatteneutral i förhållande till en rent intern situation kvarstår olikabehandlingen och Cadburys nackdel jämfört med situationen för ett bolag med hemvist i Förenade kungariket som har bildat ett dotterbolag i en annan medlemsstat där skattelagstiftningen är mindre förmånlig än den som är tillämplig inom Internationella centrumet för finansiella tjänster.

78. Till skillnad från Förenade kungariket kan jag inte se varför Cadburys situation inte skulle jämföras med situationen för ett sådant bolag. Jag anser att bedömningen av den ifrågasatta lagstiftningens förenlighet

med gemenskapsrätten måste tillåta en prövning av alla följder av denna lagstiftning. Jag är medveten om att begreppet "diskriminering" definieras som den situation där skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på skilda fall.⁴⁵ Den enda fråga som behöver ställas för att avgöra om olika behandling av två situationer utgör en diskriminering är således huruvida dessa två situationer är jämförbara. Jag anser att så är fallet i jämförelsen mellan Cadburys situation och situationen för ett bolag med hemvist i Förenade kungariket som har bildat ett dotterbolag i en annan medlemsstat där skattelagstiftningen är mindre förmånlig än den som tillämpas inom Internationella centrumet för finansiella tjänster, eftersom det i bägge fallen rör sig om ett bolag med hemvist i Förenade kungariket som har bildat ett dotterbolag i en annan medlemsstat.

79. Mot denna slutsats har det anförts att de stora skillnaderna inom unionen mellan de skattesatser som tillämpas vid beskattning av bolagens vinster utgör en objektiv skillnad mellan olika situationer som berättigar den differentierade behandling som föreskrivs i den ifrågasatta lagstiftningen.

80. Om detta antagande skulle följas skulle det innebära att man medger att en medlemsstat, utan att åsidosätta fördragets regler, skulle kunna välja de andra medlemsstater i vilka de inhemska bolagen kan bilda dotter-

⁴⁵ — Dom av den 29 april 1999 i mål C-311/97, Royal Bank of Scotland (REG 1999, s. I-2651), punkt 26 och därigenom angiven rättspraxis.

bolag och omfattas av den skattelagstiftning som är tillämplig i värdstaten. Såsom sökandena och Irland har hävdat skulle emellertid en sådan lösning uppenbart leda till ett resultat som strider mot själva meningen med en inre marknad.

81. Fastställande av skattesatserna för beskattning av vinst i bolag omfattas som vi har sett av varje medlemsstats självständiga behörighet och artiklarna 43 EG och 48 EG medför för varje bolag som är förenligt med sistnämnda artikel en rätt att bilda ett dotterbolag var de vill inom unionen. En medlemsstat kan således inte behandla sina inhemska bolag, som har bildat dotterbolag i andra medlemsstater, olika beroende på den skattesats som är tillämplig i värdstaten.

82. En sådan lösning skulle även strida mot domstolens inställning i domarna i de ovan nämnda målen Eurowings Luftverkehr respektive Barbier, i vilka det fastställdes att låg skatt i en medlemsstat inte kan medföra att en annan medlemsstat tillåts att skattemässigt missgynna en person⁴⁶ och att gemenskapsmedborgare inte kan fräntas möjligheten att göra bestämmelser i fördraget gällande av den anledningen att han drar nytta av skattemässiga fördelar som lagligen erbjuds enligt bestämmelser som är i kraft i en annan medlemsstat än den där han är bosatt.⁴⁷

46 — Domen i det ovan nämnda målet Eurowings Luftverkehr, punkt 44.

47 — Domen i det ovan nämnda målet Barbier, punkt 71.

83. Den olikabehandling som föreskrivs i Förenade kungarikets CFC-lagstiftning på grundval av den skattesats som tillämpas i värdstaten är enligt min mening tillräckligt för att den skattelagstiftningen skall anses utgöra ett hinder för etableringsfriheten och för att dess förenlighet med fördragets regler skall underställas domstolens kontroll.

84. Jag kommer nedan att undersöka huruvida detta hinder kan anses berättigat.

C — Huruvida den nationella lagstiftningen är berättigad av behovet att bekämpa skatteundandragande

85. Såsom framgår av handlingarna i målet har Förenade kungarikets CFC-lagstiftning antagits för att bekämpa en särskild typ av skatteundandragande, som sker genom en fiktiv ofördelning av vinst som har genererats i Förenade kungariket. Det är enligt den medlemsstaten en fråga om att bekämpa omfördelning av vinster som har genererats för ett bolag med hemvist i Förenade kungariket genom att ett dotterbolag bildas i ett land med låg skattenivå och genom att genomföra koncerninterna transaktioner vars huvudsakliga syfte är att vinsten skall överföras till dotterbolaget. Den hänskjutande domstolen har frågat om den ifrågasatta nationella lagstiftningen kan berättigas av detta syfte.

86. Bekämpningen av skatteundandragande utgör ett tvingande hänsyn av allmänintresse som kan berättiga ett hinder för utövandet av de fria rörligheterna. Domstolen har medgett detta vid flera tillfällen genom att den gått med på att undersöka om den begränsning av etableringsfriheten som den berörda nationella lagstiftningen medför kunde berättigas av sådana skäl.⁴⁸ Jag har även angett att domstolen i domen i det ovan nämnda målet ICI gjorde en sådan bedömning avseende den lagstiftning i Förenade kungariket som grundade en differentierad skattemässig behandling av bolagen i ett konsortium som var hemmahörande i den medlemsstaten på kriteriet avseende de kontrollerade dotterbolagens säte.

87. Möjligheten att ett sådant berättigande skall godtas har emellertid hållits inom relativt snäva gränser. Enligt en formulering som vid flera tillfällen har återgetts i rättspraxis kan ett hinder för den fria rörlighet som garanteras i fördraget endast berättigas av bekämpningen av skatteflykt om den ifrågasatta lagstiftningen har till specifikt syfte att utesluta en skattemässig fördel som skulle följa av rent konstlade kopplingar vars syfte skulle vara att kringgå den nationella lagstiftningen.⁴⁹

88. Användningen av den formuleringen, vars lydelse är densamma som för begreppet "rättsmissbruk",⁵⁰ kan förstås som ett försök att undvika att bekämpningen av skatteflykt

blir en ursäkt för att inta en protektionistisk hållning. Tillämpningen av gemenskapsrätten kan endast nekas om bolaget i fråga missbrukar den för att det har använt sig av en fiktiv konstruktion för att undgå skatt.

89. Domstolen har således inte medgett att en restriktiv nationell lagstiftning kan vara berättigad för bekämpning av skatteflykt i de fall då denna lagstiftning tillämpas på en situation som har definierats i alltför generella termer. För att detta berättigande skall kunna tillämpas skall enligt domstolen den ifrågasatta nationella lagstiftningen inte "på ett generellt sätt [avse] varje situation i vilken merparten av dotterbolagen i en koncern av en eller annan anledning är etablerade utanför Förenade kungariket"⁵¹ eller "allmänt [avse] alla situationer i vilka det, av vilken anledning det än må vara, görs en överlåtelse till underpris till ett bolag som har bildats i enlighet med lagstiftningen i en annan medlemsstat och i vilket överlåtaren äger andel, eller till ett dotterbolag som ett sådant bolag har bildat i Konungariket Sverige".⁵²

90. Den skall inte heller "allmänt [avse] varje situation där moderbolaget har sitt säte utanför Förbundsrepubliken Tyskland, oavsett orsaken till detta"⁵³ eller "allmänt [avse] alla situationer där en skattskyldig person

48 — Domarna i de ovan nämnda målen ICI, punkt 26, av den 21 november 2002 i målet X och Y, punkterna 60 och 61, Lankhorst-Hohorst, punkt 37, och De Lasteyrie du Saillant, punkt 50.

49 — Idem.

50 — Se, bland annat, domstolens dom av den 14 december 2000 i mål C-110/99, Emsland-Stärke (REG 2000, s. I-11569).

51 — Domen i det ovan nämnda målet ICI, punkt 26.

52 — Domstolens dom av den 21 november 2002 i det ovan nämnda målet X och Y, punkt 61.

53 — Domen i det ovan nämnda målet Lankhorst-Hohorst, punkt 37.

med betydande andelsinnehav i ett bolag som bolagsbeskattas av vilken anledning det än må vara flyttar ut sitt hemvist från Frankrike”.⁵⁴

91. Däremot kan de nationella domstolarna från fall till fall genom att stödja sig på objektiva omständigheter ta hänsyn till den berördes missbruk eller bedrägliga handlande för att neka honom rätten enligt de gemenskapsrättsliga bestämmelser som har åberopats.⁵⁵

92. Av det ovan anförda följer att den nationella lagstiftningen, för att den skall kunna anses berättigad för bekämpningen av skatteundandragande, inte får begränsas till att avse en allmänt definierad situation utan den skall göra det möjligt för den nationella domstolen att i det enskilda fallet neka att tillämpa gemenskapsrätten på vissa skattskyldiga eller på vissa bolag som har använt sig av fiktiva konstruktioner för att undgå skatt.

93. I domen i det ovan nämnda målet Marks & Spencer gjorde domstolen för första gången enligt min kännedom en vidare tillämpning av den berättigandegrund som avser bekämpningen av skatteundandra-

gande. Denna tillämpning ägde rum i ett särskilt sammanhang, avseende Förenade kungarikets lagstiftning om ”koncernavdrag”. Enligt den lagstiftningen kan bolag i samma koncern som har sina hemvist i Förenade kungariket sinsemellan kvitta vinster och förluster sinsemellan. Denna möjlighet har emellertid inte ett moderbolag som har sitt hemvist i Förenade kungariket när det gäller förluster som har genererats i dess dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat. Denna olikabehandling av dotterbolag beroende på deras hemvist ansågs som ett hinder för etableringsfriheten vilket också kunde förutsägas.

94. Tre skäl anfördes för att berättiga olika behandlingen i fråga. Det hävdades för det första att vinster och förluster skulle behandlas symmetriskt inom ramen för ett och samma skattesystem i syfte att säkerställa en välvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Det handlade för det andra om att undvika att förlusterna kunde beaktas två gånger. Det tredje skälet avsåg att risken för skatteundandragande skulle förebyggas.

95. Den undersökning som domstolen gjorde av de åberopade berättigandegrunderna innehåller delar som jag anser är relevanta i detta mål. Det framstår som ändamålsenligt att påminna om innehållet i domen.

54 — Domen i det ovan nämnda målet De Lasteyrie du Saillant, punkt 50.

55 — Domarna i de ovan nämnda målen Centros, punkt 25, och av den 21 november 2002 i målet X och Y, punkt 42.

96. Vad gäller den första berättigandegrunden erinrade domstolen om att en minskning av skatteintäkter inte kan anses utgöra sådana tvingande hänsyn till allmänintresset som kan åberopas för att rättfärdiga en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet.⁵⁶

97. Domstolen kom emellertid med följande förklaring. Den tillade att säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna inte desto mindre skulle kunna göra det nödvändigt att beträffande ekonomisk verksamhet som bedrivs av bolag som är hemmahörande i någon av dessa stater tillämpa enbart skattereglerna i nämnda stat på såväl vinster som förluster. Enligt domstolen skulle nämligen "om bolagen gavs en valmöjlighet beträffande var deras förluster skall beaktas — antingen i den medlemsstat där de hör hemma eller i en annan medlemsstat — [...] den välvägd fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna allvarligt äventyras, eftersom beskattningsunderlaget skulle öka i den förstnämnda staten och minska i den sistnämnda i den mån som motsvarar de överförda förlusterna".⁵⁷

98. Vad avser risken för att förlusterna beaktas två gånger, angav domstolen att medlemsstaterna måste kunna hindra att så sker.⁵⁸

99. Vad slutligen gäller risken för skatteundandragande, ansåg domstolen att möjligheten att överföra förluster från ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat till ett moderbolag med hemvist i den berörda medlemsstaten medför en risk att överföringen av förluster organiseras på ett sådant sätt inom koncernen att den riktas till bolag med hemvist i de medlemsstater som tillämpar de högsta skattesatserna och i vilka värdet på förlusterna från skattesynpunkt följaktligen är högst. Den angav att genom att inte tillåta avdrag för förluster som uppkommit i dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat hindras denna typ av förfaranden som kan vara föranledda av de väsentliga skillnader som föreligger mellan de skattesatser som tillämpas i de olika medlemsstaterna.⁵⁹

100. Med hänsyn till de tre berättigandegrunderna sammantaget ansåg domstolen att den ifrågasatta inskränkningen var ägnad att uppnå ett legitimt syfte och att den var avsedd att säkerställa att det sålunda eftersträfvade syftet uppnås. Den fortsatte därefter att undersöka om inskränkningen var proportionerlig och fastställde på vilka villkor den kunde anses berättigad.

101. Av denna motivering drar jag två slutsatser som är relevanta för det förevarande målet.

56 — Domstolens dom i det ovan nämnda målet Marks & Spencer, punkt 44.

57 — Ibidem, punkterna 45 och 46.

58 — Ibidem, punkterna 47 och 48.

59 — Ibidem, punkterna 49 och 50.

102. Den första av dessa avser den omständigheten att de fria rörligheter som har införts genom fördraget inte är avsedda att göra det möjligt för bolagen att överföra sina vinster eller förluster från en medlemsstat till en annan i enlighet med sina egna önskemål. Med andra ord bekräftade domstolen att dessa regler varken kan medföra ett ifrågasättande av medlemsstaternas fördelning av sin beskattningsrätt eller varje medlemsstats rätt att beskatta den ekonomiska verksamhet som äger rum inom dess territorium. Medlemsstaterna kan således motsätta sig sådana överföringar som är avsedda att dra nytta av de olika skattesatser som tillämpas för beskattning av vinst som redan har genererats.

103. Den andra slutsatsen som kan dras av domen i det ovan nämnda målet Marks & Spencer avser den omständigheten att den första slutsatsen inte kan medföra ett ifrågasättande av tillämpningsområdet för artiklarna 43 EG och 48 EG vilket har beskrivits i den första delen av min bedömning. I punkt 44 i den nämnda domen bekräftar domstolen nämligen sin fasta rättspraxis, enligt vilken en minskning av skatteintäkter inte kan anses utgöra sådana tvingande hänsyn till allmänintresset som kan åberopas för att rättfärdiga en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet. Den medlemsstat där moderbolaget har sitt hemvist kan således inte hindra detta från att bilda ett dotterbolag i en annan medlemsstat, till exempel under förevändningen att den verksamhet som utövas i den medlemsstaten skulle kunna utövas i ursprungsstaten och knytas till dess skattesuveränitet.

104. Frågan om och i vilken utsträckning transaktioner mellan ett CFC-bolag och dess moderbolag som får till resultat att den skattepliktiga vinsten för det sistnämnda minskas utgör skatteundandragande, besvaras genom sökandet efter en jämvikt mellan dessa två principer.

105. Ett sådant sökande påbörjas enligt min mening utifrån det beaktade kriteriet för att utreda om det föreligger ett missbruk, vilket avser frågan huruvida syftet med den åberopade gemenskapsrättsliga bestämmelsen är uppfyllt.⁶⁰ Det rör sig således om att bedöma huruvida bildandet av ett CFC-bolag i en stat med låga skattesatser och detta bolags transaktioner med moderbolaget som leder till minskade skatteintäkter från detta sistnämnda bolag i ursprungsstaten verkligen utgör transaktioner som omfattas av syftet med etableringsfriheten.

106. Jag har konstaterat att begreppet etablering i den mening som avses i artikel 43 EG och följande artiklar i fördraget innebär ett faktiskt utövande av en ekonomisk verksamhet i värdstaten. Om dotterbolaget faktiskt utövar en sådan verksamhet i den staten och den inom ramen för detta till-

60 — Domstolens domar av den 2 maj 1996 i mål C-206/94, Paletta (REG 1996, s. I-2357), punkt 25, av den 23 mars 2000 i mål C-373/97, Diamantis (REG 2000, s. I-1705), punkt 34, och domen i det ovan nämnda målet Emsland-Stärke, punkt 52.

handahåller sitt moderbolag verkliga prestationer, anser jag inte att den situationen i sig kan anses utgöra skattebrott eller skatteundandragande, även om betalningen för prestationerna i fråga leder till en minskning av moderbolagets skattepliktiga vinst i ursprungsstaten.

107. Vad avser syftet med etableringsfriheten är det ingen skillnad mellan tillhandahållande av tjänster till tredje man och tillhandahållande av samma tjänster till bolag som tillhör samma koncern som dotterbolaget, om dotterbolaget utövar en faktisk ekonomisk verksamhet i värdstaten.

108. Dotterbolagets tillhandahållande av tjänster till sitt moderbolag utgör för övrigt en ekonomisk verksamhet som utgörs av transaktioner mellan självständiga juridiska personer. Den omständigheten att dessa bolag är knutna till varandra utgör inget hinder för att priset för dessa transaktioner fastställs under normala konkurrensförhållanden.⁶¹ Risken för skatteundandragande inom ramen för den typen av transaktioner är således inte jämförbar med den risk som följer av överföring av förluster från

utländska dotterbolag till ett moderbolag med hemvist i medlemsstaten, vilket är det fall som avses i det ovan nämnda målet Marks & Spencer, eftersom en sådan överföring av förluster skulle göras genom rena dispositioner i räkenskaperna. Transaktioner mellan ett CFC-bolag och dess moderbolag som minskar den beskattningsbara vinsten för moderbolaget kan således endast anses utgöra skatteundandragande om bildandet av dotterbolaget och transaktionerna med tillämpning av ovan angiven rättspraxis utgör en rent fiktiv konstruktion för att kringgå den nationella lagstiftningen.

109. På samma sätt anser jag inte att den omständigheten att ett bolag i en annan medlemsstat med låga skattesatser samlar utförandet av viss verksamhet som används av hela koncernen och på detta sätt söker att minska den totala skattebördan för koncernen i sig utgör ett missbruk. I ett sådant fall, där det dotterbolag som ansvarar för dessa tjänster inom koncernen utövar en faktisk ekonomisk verksamhet i värdstaten, vars skattesuveränitet den omfattas av, föreligger det vid första påseende ingen begränsning av den territoriala fördelningen av medlemsstaternas beskattningsrätt. Bortfallet av skattepliktiga inkomster i ursprungsstaten är nämligen resultatet av den ekonomiska verksamhet som utövas och beskattas i värdstaten.

61 — Denna typ av koncerninterna transaktioner har gett upphov till OECD:s utarbetande av principer tillämpliga vid interprissättning, i vilka det föreskrivs på vilket sätt priset för sådana transaktioner skall fastställas av de nationella myndigheterna för att det skall vara möjligt att på ett riktigt sätt fördela den skatt som skall betalas i varje land och undvika dubbelbeskattning (se till exempel OECD:s projekt avseende skadliga skatteregimer — konsoliderad tillämpningsnot — Anvisningar för tillämpningen av 1998 års rapport på preferentiella skatteregimer, sidan 30 och följande sidor, som återfinns på följande Internetadress: <http://www.oecd.org/dataoecd/60/31/30901141.pdf>).

110. Av detta drar jag slutsatsen att bedömningen av huruvida det föreligger en rent fiktiv konstruktion avsedd att kringgå den nationella skattelagstiftningen inom ramen för ett moderbolags kontakter med ett CFC-bolag, nödvändigtvis föregås av en granskning i varje enskilt fall av dotterbolagets etablering i värdstaten och av frågan om dess verksamhet i den staten är en faktisk verksamhet i förhållande till de tjänster som tillhandahålls moderbolaget, vars betalning inneburit en minskning av den skatt detta skulle betala i ursprungsstaten.

111. Förenade kungariket och kommissionen har i detta avseende angett tre kriterier som framstår som relevanta. Det är dels dotterbolagets fysiska närvaro i värdstaten, dels det verkliga innehållet i den verksamhet som bedrivs av dotterbolaget, och slutligen det ekonomiska värdet av denna verksamhet i förhållande till moderbolaget och till hela koncernen.

112. Det första av dessa kriterier avser huruvida dotterbolaget faktiskt är etablerat i värdstaten. Det innebär en undersökning av huruvida dotterbolaget disponerar över de lokaler, den personal och den utrustning som krävs för tillhandahållandena till moderbolaget och som har medfört att skatten i ursprungsstaten har sänkts. Om så inte är fallet framstår dessa tillhandahållandens anknytning till nämnda stats skattesuveräni-

tet som en rent fiktiv konstruktion för att undgå skatt.

113. Det andra kriteriet avser huruvida dotterbolagets tillhandahållanden är verkliga. Det handlar i detta avseende om att granska personalens kompetens i dotterbolaget i förhållande till tillhandahållandena samt på vilken nivå besluten fattas vid tillhandahållandena. Om dotterbolaget visar sig endast utgöra ett verktyg för att utföra order, eftersom de beslut som är nödvändiga för de tillhandahållanden som det får betalt för fattas på en annan nivå, är det också berättigat att anse att dessa tillhandahållandens anknytning till nämnda stats skattesuveränitet är en rent fiktiv konstruktion för att undgå skatt.

114. Det tredje kriteriet, avseende det mervärde som dotterbolagets verksamhet tillför, är utan tvekan svårare att granska om dotterbolagets tillhandahållanden faktiskt motsvarar utövandet av en verksamhet i värdstaten. Kriteriet framstår emellertid som relevant till den del det kan göra det möjligt att beakta den objektiva situation i vilken dotterbolagets tillhandahållanden saknar ekonomiskt intresse i förhållande till moderbolagets verksamhet. Om så är fallet framstår det som möjligt att medge att det föreligger en rent fiktiv konstruktion, eftersom moderbolagets betalning för tillhandahållandena i fråga på något sätt förefaller att sakna motprestation. Betalningen för sådana

tillhandahållanden kan i sådant fall anses utgöra en ren överföring av vinst från moderbolaget till dotterbolaget.

115. På samma sätt som kommissionen, men i motsats till Förenade kungariket, anser jag däremot inte att syftet med bildandet av dotterbolaget och valet av dess hemviststat kan utgöra ett relevant kriterium. Med andra ord kan förekomsten av en rent fiktiv konstruktion inte härledas från moderbolagets uttalade avsikt att sänka sin skatt i ursprungsstaten.

116. Som jag har konstaterat kan de subjektiva skälen till varför en ekonomisk aktör har utövat de fria rörligheter som denne har rätt till enligt fördraget inte medföra ett ifrågasättande av det skydd som denne har rätt till enligt de rättigheterna om det eftersträvade syftet med dessa bestämmelser uppnås. Eftersom detta är fallet, utgör den omständigheten att ett moderbolag beslutar att omlokalisera vissa tjänster som är nödvändiga för utövandet av dess verksamhet till en stat med låga skattesatser i syfte att minska sin skattebörda inte en relevant omständighet för fastställandet av skatteundandragande.

117. Förekomsten av en rent fiktiv konstruktion avsedd att undvika den nationella skattelagstiftningen kan således inte fastställas endast på grundval av subjektiva omständigheter.

118. Jag kommer till samma slutsats om jag återigen jämför med domstolens rättspraxis avseende begreppet rättsmissbruk. Enligt denna rättspraxis är det på grundval av objektiva omständigheter som förekomsten av ett missbruk kan fastställas.⁶² Som domstolen nyligen har fastställt i sin dom i det ovan nämnda målet Halifax m.fl. gör förekomsten av ett sådant missbruk det nödvändigt att mot bakgrund av "de objektiva omständigheterna" fastställa att det huvudsakliga syftet med transaktionerna i fråga är att uppnå en skattefördel som strider mot denna lagstiftnings syfte.⁶³

119. De behöriga nationella myndigheter som skall göra denna bedömning skall således inte eftersöka parternas eftersträvade subjektiva syfte, vilket skulle vara mycket svårt att bevisa och som skulle leda till rättsosäkerhet. De skall grunda sig på omständigheter som samarbete mellan en exportör och en importör,⁶⁴ eller trans-

62 — Se domen i det ovan nämnda målet Emsland-Stärke, punkterna 52 och 53, och den analys av de kriterier som anges i domen som görs av generaladvokaten Poiares Maduro i dennes förslag till avgörande i mål C-255/02, Halifax m.fl., där domen avkunnades den 21 februari 2006 (REG 2006, s. I-1609).

63 — Domen i det ovan nämnda målet Halifax m.fl., punkterna 74 och 75.

64 — Domen i det ovan nämnda målet Emsland-Stärke, punkt 53. Emsland-Stärke hade exporterat varor till tredjeland, vilka nästan omedelbart hade återinförts till gemenskapen genom betalning av tillsvarande importtullar vilka var lägre än exportörens exportbidrag. Det var i målet fråga om huruvida exportören i ett sådant fall kunde kräva exportbidrag.

aktionens rent artificiella natur samt de juridiska, ekonomiska och/eller personliga anknytningarna mellan de aktörer som är inblandade i upplägget för att minska skattebördan.⁶⁵

120. Om vi överför denna slutsats på det förevarande målet kan vi återfinna de objektiva kriterier som föreslagits av Förenade kungariket och kommissionen. Vi står nämligen inför en situation i vilken ett bolag med hemvist i Förenade kungariket har bildat ett dotterbolag som det kontrollerar i en medlemsstat där skattenivån är mer förmånlig än i ursprungsstaten och som utför transaktioner med detta dotterbolag vilka har fått till följd att skatten i nämnda stat minskas.

121. I ett sådant fall måste beviset för att bildandet av dotterbolaget och transaktionerna i fråga inte kunde ha något annat syfte än att sänka skatten, vilket skulle strida mot syftet med etableringsfriheten, som jag redan har angett grundas på en undersökning av

65 — Den ovan nämnda domen i målet *Halifax m.fl.*, punkt 81. Det handlade i det målet om agerande av skattskyldiga personer som utförde ekonomiska transaktioner som var undantagna från skatt, varför de inte alls eller bara delvis kunde dra av den mervärdesskatt som betalats inom ramen för uppförande av lokaler. Detta agerande bestod i att överlåta hyreskontraktet till den uppförda byggnaden till en person som de kontrollerade, vilken hade rätt att välja att bli beskattad för uthyrning av byggnaden och på så sätt dra av hela den ingående mervärdesskatten som hade betalats med avseende på byggkostnaderna.

om dotterbolaget faktiskt är etablerat i värdstaten och av om transaktionerna är genuina, utan att någon vikt fästs vid delägarnas motiv eller vid deras subjektiva syften.

122. Det är mot bakgrund av dessa överväganden som vi skall bedöma om Förenade kungarikets CFC-lagstiftning är lämpad för bekämpning av skatteundandragande och om den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte.⁶⁶

123. Den ifrågasatta lagstiftningen har som jag har angett till syfte att bekämpa undandragande av vinst som har genererats i ett bolag med skatterättsligt hemvist i Förenade kungariket genom bildande av ett dotterbolag i ett land med låga skattesatser och genom utförande av transaktioner inom koncernen vars huvudsakliga syfte är att överföra vinsten till dotterbolaget.

124. Det ifrågasatta förfarandet består således av att ett moderbolag minskar sin skattepliktiga vinst genom betalning till sitt dotterbolag för tillhandahållanden med beaktande av att dettas vinst i värdstaten beskattas med en väsentligt mycket lägre skattesats än den som tillämpas i moderbolagets hemviststat.

66 — Domstolens dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, *Futura Participations och Singer* (REG 1997, s. I-2471), punkt 26 och därin angiven rättspraxis, samt de ovan nämnda domarna av den 21 november 2002, X och Y, punkt 49, och i målet *De Lasteyrie du Saillant*, punkt 49.

125. Genom att låta CFC-bolagens vinst ingå i moderbolagets beskattningsunderlag ointetgör utan tvekan denna lagstiftning effekten av ett sådant handlande. Denna lagstiftning är således väl ägnad att garantera att syftet med antagandet av densamma uppnås.

126. Det återstår att undersöka om lagstiftningen går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte.

127. Förenade kungarikets CFC-lagstiftning är som jag har angett tillämplig när dotterbolaget till ett bolag med hemvist i Förenade kungariket vilket kontrolleras av det sistnämnda har bildats i en stat där vinster beskattas med tillämpning av en skattesats som är lägre än tre fjärdedelar av beloppet av den skatt som skulle ha betalats om vinsten hade beskattats i Förenade kungariket.

128. I denna lagstiftning föreskrivs även fem undantag som innebär att lagstiftningen inte blir tillämplig. Det skall påminnas om att dessa undantag är tillämpliga om dotterbolaget delar ut en stor del av sin vinst till moderbolaget, eller om det utöver viss verksamhet som till exempel handelsverksamhet, eller om det uppfyller "villkoret om offentlig notering", eller om CFC-bolagets beskattningspliktiga inkomst inte överstiger

ett visst belopp. Om inget av de fyra första villkoren är uppfyllda kan man underlåta att tillämpa CFC-lagstiftningen endast om bolaget med hemvist i Förenade kungariket uppfyller "motivtestet".

129. Testet innehåller två kumulativa villkor av vilka det första avser de transaktioner som har ägt rum mellan CFC-bolaget och moderbolaget och det andra avser bildandet av dotterbolaget.

130. Om för det första de transaktioner som återspeglar dotterbolagets vinst för räkenskapsåret i fråga leder till en minskning av den skatt som skulle ha betalats i Förenade kungariket om dessa transaktioner inte hade genomförts och denna minskning överskrider ett visst belopp, måste den skattskyldige visa att minskningen av skatten i Förenade kungariket inte utgjorde det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena med transaktionerna.

131. För det andra skall den skattskyldige visa att det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena med dotterbolaget för det avsedda räkenskapsåret inte var att uppnå en minskning av skatten i Förenade kungariket genom att undandra vinster från beskattning i den medlemsstaten.

132. Det finns även en förteckning över länder avseende vilka, med förbehåll för vissa villkor, tillämpningen av CFC-lagstiftningen är utesluten.

133. Det skall slutligen också påpekas att Förenade kungarikets CFC-lagstiftning omfattar ett system för avräkning av skatt som dotterbolaget har betalat i värdstaten för att undvika att dessa vinster blir föremål för dubbelbeskattning på grund av att de tillgodoräknas moderbolaget.

134. Irland har hävdat att syftet med nämnda lagstiftning skulle kunna uppnås med tillämpning av mindre inskränkande regler, såsom informationsutbyte inom ramen för direktiv 77/799. Irland har även gjort gällande att ett sådant utbyte kan äga rum inom ramen för avtalet av den 2 juni 1976 mellan Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland och Irland för undvikande av dubbelbeskattning och förebyggande av skatteundandragande avseende beskattning av inkomster och kapital. Irland har slutligen hävdat att tillämpningen av den ifrågasatta lagstiftningen medför en betydande och oproportionerligt stor administrativ börda för moderbolag med hemvist i Förenade kungariket med dotterbolag i Irland.

135. Jag blir inte riktigt övertygad av Irlands bedömning. Det är riktigt att informationsutbyte inom ramen för direktiv 77/799 kan

göra det möjligt att bekämpa skatteundandragande och att det direktivet ofta har nämnts av domstolen som en åtgärd som ger medlemsstaterna tillräckliga möjligheter att övervinna de administrativa svårigheter som är förknippade med att utröna situationer för personer utan hemvist i den egna medlemsstaten.⁶⁷ Det är även riktigt att Förenade kungarikets CFC-lagstiftning innehåller en presumtion. När således inget av de fyra första ovan nämnda villkoren är tillämpliga och transaktionerna mellan dotterbolaget och moderbolaget har medfört en minskning som överstiger ett minimibelopp av den skatt som skulle ha betalats om dessa transaktioner inte hade ägt rum, så är det den skattskyldige som måste visa att det inte föreligger skatteundandragande.

136. Mot bakgrund av den specifika situation som avses i den ifrågasatta lagstiftningen är jag emellertid inte övertygad om att informationsutbyte inom ramen för direktiv 77/799 kan leda till en effektivitet som är jämförbar med den effektivitet som uppnås med lagstiftningen. Jag delar inte heller den uppfattningen att denna lagstiftning, på grund av den presumtion som införs genom den, skall anses medföra en alltför omfattande administrativ börda för de bolag på vilka den är tillämplig.

67 — Se, bland annat, domstolens domar av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkt 45, och av den 28 oktober 1999 i mål C-55/98, Vestergaard (REG 1999, s. I-7641), punkt 26. Se för ett aktuellt exempel domstolens dom av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike (REG 2004, s. I-2229), punkt 31.

137. Dels kan Förenade kungarikets CFC-regler nämligen med hänsyn till alla villkoren för tillämpning och undantag endast tillämpas under vissa noggrant angivna omständigheter, vilka motsvarar de situationer där risken för skatteundandragande är mest sannolik.

138. Såsom kommissionen har förklarat under den muntliga förhandlingen är det mycket enklare att bilda ett artificiellt CFC-bolag när det är avsett att tillhandahålla tjänster än när det skall bedriva en verksamhet för produktion av konsumtionsvaror. När tjänsterna i fråga, som i det förevarande målet, går ut på att anskaffa medel och fördela dessa till den globala Cadburykoncernens dotterbolag kan de med användande av moderna kommunikationsmedel skötas i CFC-bolagets namn av personal och datorhjälpmedel som inte befinner sig i Irland rent fysiskt. I fall då det rör sig om sådana tjänster kan det bolag som formellt sett har bildats i Dublin helt sakna fysiskt innehåll och endast utgöra vad som brukar kallas brevlådeföretag.

139. Det är dessutom sannolikt att sådana konstruktioner är ännu mer troliga när CFC-bolaget har bildats i en stat med mycket låg beskattningsnivå. Slutligen utgör konstatandet att transaktionerna mellan dotterbo-

laget och dess moderbolag har lett till att den skatt som annars skulle ha betalats i Förenade kungariket har minskat med ett belopp som överskrider ett visst minimibelopp, och att beskattningsbar utdelning inte har lämnats till ursprungsstaten, sådana objektiva omständigheter som kan stödja antagandet om skatteundandragande.

140. Jag anser i ett sådant fall, mot bakgrund av hur lätt sådana tjänster kan omlokaliseras, inte att en medlemsstat går för långt när den inför en presumtion för skatteundandragande i stället för att använda sig av ett utbyte av information i efterhand.

141. Dessutom bidrar förekomsten av den typen av lagstiftning till de ekonomiska aktörernas rättssäkerhet. Den gör det nämligen möjligt för dem att i det ovan nämnda fallet i förväg få reda på att det finns en presumtion om skatteundandragande. Dessa ekonomiska aktörer har således varnats för att de måste kunna bevisa att deras dotterbolag verkligen har etablerats i värdstaten samt innehållet i de transaktioner som görs med dotterbolaget.

142. Jag anser inte heller att framtagandet av dessa bevis utgör en alltför stor administrativ börda. Det kan antas att sådana bevis även kan behöva inlämnas inom ramen för den "ordinarie" skattekontrollen, med stöd av den allmänt tillämpliga nationella lagstift-

ningen avsedd att bekämpa skatteundandragande.⁶⁸ Eftersom den ifrågasatta lagstiftningen på förhand fastställer de fall då sådan bevisning skall framföras, framstår den i mitt tycke som förmånlig för de ekonomiska aktörerna.

motbevisas och att tillämpningen av denna lagstiftning därmed kan begränsas till rent fiktiva konstruktioner som är avsedda för kringgående av den nationella skattelagstiftningen.

143. Det som däremot är av betydelse är att den presumtion som införts genom den ifrågasatta lagstiftningen faktiskt kan motbevisas. Såsom flera medlemsstater och kommissionen mycket riktigt har påpekat är de omständigheterna att inget av de fyra första undantagen är tillämpliga och att transaktionerna mellan dotterbolaget och dess moderbolag har lett till en avsevärt minskad beskattning i Förenade kungariket inte tillräckliga för att påvisa att det föreligger en rent fiktiv konstruktion.

145. Enligt rättspraxis skall denna bevisning kunna framföras av den skattskyldige med tillämpning av de nationella reglerna om bevisning, förutsatt att gemenskapsrättens effektivitet inte skadas.⁶⁹

144. Det kan inte uteslutas att de tjänster som har utgjort föremål för transaktionerna i fråga motsvarar en faktisk verksamhet utförd av dotterbolaget i värdstaten. På samma sätt kan ett dotterbolag ha berättigade skäl att inte företa en utdelning av vinst med ett belopp som motsvarar det som föreskrivs i den ifrågasatta lagstiftningen. Det är således av betydelse att den presumtion som införts genom den ifrågasatta lagstiftningen kan

146. I det system som följer av den ifrågasatta lagstiftningen är det motivtestet som skall göra det möjligt för de nationella myndigheterna att beakta varje skattskyldig persons specifika situation.

147. Kommissionen har med stöd av den belgiska och den cypriotiska regeringen hävdats att testet i fråga inte är helt tillfredsställande, eftersom det dels inte finns något som anger att de brittiska skattemyndigheterna utför någon analys av dotterbolagets faktiska verksamhet, dels att nämnda test leder till att bolag som har eftersträvat att omfattas av den lägre skatte-

68 — Den hänskjutande domstolen har inte gett någon information i detta avseende. Det kan emellertid antas att bildandet av ett artificiellt CFC-bolag för att undgå nationell beskattning skulle kunna omfattas av den princip som angetts av House of Lords i målet *W.T. Ramsay Ltd mot Inland Revenue Commissioners* [1982] AC. 300, enligt vilken den metod som skall användas, i fall där en skatteplaneringsåtgärd utgörs av en serie fiktiva transaktioner som inte har något annat syfte än att minska skatten, består i en bedömning av transaktionernas samlade verkan. (*Simon's Direct Tax Service*, Butterworths, London, 2005, vol. 7, punkterna 12.203–12.211).

69 — Se, för ett liknande resonemang, domen i det ovan nämnda målet *Emsland-Stärke*, punkterna 52–54 och där i angiven rättspraxis.

nivån i värdstaten omfattas av tillämpningsområdet för CFC-lagstiftningen. Kommissionen har påmint om att ett sådant val inte utgör en rent fiktiv konstruktion.

148. Om kommissionens tolkning av motivtestet skulle visa sig välgrundad skulle även jag anse att Förenade kungarikets CFC-lagstiftning går utöver vad som är nödvändigt för att bekämpa skatteundandragande. Som jag har konstaterat bevisar inte den omständigheten att ett bolag har beslutat att centralisera utförandet av vissa tjänster till en medlemsstat med en mycket förmånlig skattelagstiftning i syfte att minska sin skattebörda att det är fråga om en rent fiktiv konstruktion.

149. Utifrån den beskrivning av de tillämpliga bestämmelserna som gjorts av den hänskjutande domstolen är det emellertid inte säkert att motivtestet skall tolkas på det sättet. Vi kan således inte veta säkert om den första delen av detta test, som avser de tillhandahållanden som har lett till en betydande minskning av skatten i Förenade kungariket, ger den skattskyldige en möjlighet eller ej att förklara sig genom att bevisa att dessa tillhandahållanden faktiskt har ett innehåll. Det framgår inte heller klart om den andra delen avser delägarnas subjektiva skäl eller om den kan uppfyllas genom att den skattskyldige visar att dotterbolaget faktiskt är etablerat i värdstaten.

150. På detta stadium anser jag att det åligger den hänskjutande domstolen, som skall undersöka om den nationella CFC-lagstiftningen är förenlig med gemenskapsrätten, att bedöma om motivtestet kan tolkas så, att lagstiftningen i fråga kan begränsas till att avse fiktiva konstruktioner avsedda att kringgå den nationella skattelagstiftningen.

151. Mot bakgrund av vad som anförts ovan anser jag att tolkningsfrågan skall besvaras på så sätt att artiklarna 43 EG och 48 EG inte utgör ett hinder för en nationell skattelagstiftning i vilken det föreskrivs att vinst som har genererats i ett CFC-bolag med säte i en annan medlemsstat än den i vilken moderbolaget till CFC-bolaget har sitt hemvist, skall ingå i moderbolagets beskattningsunderlag när nivån på beskattningen av vinsten i CFC-bolagets hemviststat är betydligt lägre än den nivå som tillämpas i moderbolagets hemviststat, om denna lagstiftning endast är tillämplig på rent fiktiva konstruktioner avsedda för kringgående av den nationella skattelagstiftningen. Det måste alltså enligt denna lagstiftning finnas en möjlighet för den skattskyldige att undgå tillämpning av densamma om den skattskyldige bevisar att CFC-bolaget faktiskt är etablerat i den stat där det har sitt hemvist och att de transaktioner som har lett till en minskad beskattning av moderbolaget består av tillhandahållanden som faktiskt har skett i den medlemsstaten och som inte har saknat ekonomisk betydelse för nämnda bolags verksamhet.

V — Förslag till avgörande

152. Mot bakgrund av dessa överväganden föreslår jag att domstolen skall besvara frågorna från Special Commissioners på följande sätt:

"Artiklarna 43 EG och 48 EG skall tolkas så, att de inte utgör ett hinder för en nationell skattelagstiftning i vilken det föreskrivs att vinst som har genererats i ett CFC-bolag med säte i en annan medlemsstat än den i vilken moderbolaget till CFC bolaget har sitt hemvist, skall ingå i moderbolagets beskattningsunderlag när nivån på beskattningen av vinsten i CFC-bolagets hemviststat är betydligt lägre än den nivå som tillämpas i moderbolagets hemviststat, om denna lagstiftning endast är tillämplig på rent fiktiva konstruktioner avsedda för kringgående av den nationella skattelagstiftningen. Det måste alltså enligt denna lagstiftning finnas en möjlighet för den skattskyldige att undgå tillämpning av densamma om den skattskyldige bevisar att CFC-bolaget faktiskt är etablerat i den stat där det har sitt hemvist och att de transaktioner som har lett till en minskad beskattning av moderbolaget består av tillhandahållanden som faktiskt har skett i den medlemsstaten och som inte har saknat ekonomisk betydelse för nämnda bolags verksamhet."