



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 12 juni 2014*

”Etableringsfrihet — Inkomstskatt för juridiska personer — Skattemässig enhet bestående av bolag i samma koncern — Begäran — Skäl för avslag — Sätet för ett eller flera mellanliggande bolag eller för moderbolaget beläget i en annan medlemsstat — Avsaknad av fast driftställe i den beskattande staten”

I de förenade målen C-39/13, C-40/13 och C-41/13,

angående beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, från Gerechtshof te Amsterdam (Nederländerna), av den 17 januari 2013 som inkom till domstolen den 25 januari 2013, i målen

Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen

mot

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

X AG,

X1 Holding GmbH,

X2 Holding GmbH,

X3 Holding GmbH,

D1 BV,

D2 BV,

D3 BV

mot

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

och

Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam

mot

MSA International Holdings BV,

* Rättegångsspråk: nederländska.

MSA Nederland BV (C-41/13),

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta samt domarna J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot (referent) och A. Arabadjiev,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 9 januari 2014,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- SCA Group Holding BV, genom J.T. Schouten, S.C.W. Douma och G.F. Boulogne, samtliga i egenskap av rådgivare,
- X AG, genom J.M. van der Vegt och P.J. te Boekhorst, båda i egenskap av rådgivare,
- MSA International Holdings BV, genom H.T.P.M. van den Hurk, J.J. van den Broek, J.J.A.M. Korving, D. van Seggelen, J. van der Zande, och T. Arts, samtliga i egenskap av rådgivare,
- Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,
- Frankrikes regering, genom J.-S. Pilczer, i egenskap av ombud,
- Nederländernas regering, genom M.K. Bulterman, M. Noort och B. Koopman, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom W. Roels, W. Mölls och P. Van Nuffel, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 27 februari 2014 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF.
- 2 Respektive begäran har framställts i tre mål, det första mellan Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen och SCA Group Holding BV (nedan kallat SCA), det andra mellan å ena sidan X AG (nedan kallat X), X1 Holding GmbH, X2 Holding GmbH, X3 Holding GmbH (nedan kallat X3), D1 BV (nedan kallat D1), D2 BV (nedan kallat D2) och D3 BV och, å andra sidan, Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam, samt det tredje mellan, å ena sidan, Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam och, å andra sidan, MSA International Holdings BV (nedan kallat MSA) och MSA Nederland BV, angående bildandet av skattemässiga enheter.

Tillämpliga nederländska bestämmelser

- 3 I artikel 13.1 i 1969 års lag om inkomstskatt för juridiska personer (Wet op de venootschapsbelasting 1969) föreskrivs följande:

”Vid fastställandet av vinsten beaktas inte fördelarna av andelsinnehav och inte heller kostnader för förvärv eller avyttring av detta andelsinnehav (undantag för andelsinnehav).”

- 4 I artikel 15 i denna lag föreskrivs följande:

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

3. Punkt 1 är endast tillämplig om

...

- b. samma bestämmelser är tillämpliga för vinstberäkningen för båda de skattskyldiga personerna,
- c. båda de skattskyldiga personerna har hemvist i Nederländerna och, för det fall lagen om skattesystemet i Konungariket [(Belastingregeling voor het Koninkrijk)] eller ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning är tillämplig(t) för en skattskyldig person, denne enligt nämnda system eller avtal anses ha hemvist i Nederländerna ...,

...

4. Genom allmänna administrativa föreskrifter får regler införas enligt vilka skattskyldiga, för vilka vinstberäkningen inte sker enligt samma bestämmelser, med avvikelse från punkt 3 b likafullt får bilda en skattemässig enhet. Med avsteg från punkt 3 c får en skattskyldig person som saknar hemvist i Nederländerna enligt den nationella lagstiftningen, enligt lagen om skattesystemet i Konungariket eller enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, men som driver rörelse via ett fast driftställe i Nederländerna, på de villkor som anges i de allmänna administrativa föreskrifterna ingå i en skattemässig enhet i den mån rätten att beskatta vinsten i rörelsen har tilldelats Nederländerna enligt lagen om skattesystemet i Konungariket eller enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, och om

- a. platsen för den verkliga ledningen i nämnda skattskyldiga person är belägen i Nederländska Antillerna, Aruba, en medlemsstat i Europeiska unionen eller en stat för vilken ett av Nederländerna ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning är tillämpligt, vilket innehåller ett förbud mot diskriminering av fasta driftställen,
- b. den skattskyldiga person som avses under a utgör ett aktiebolag eller ett bolag med begränsat ansvar för delägarna, eller en organisation som till sin natur och struktur är jämförbar med någon av dessa juridiska personer, och
- c. andelsinnehavet – för det fallet att den skattskyldiga person som avses under a ingår i den skattemässiga enheten i egenskap av moderbolag – i det dotterbolag som avses i punkt 1 har upptagits bland tillgångarna i moderbolagets fasta driftställe i Nederländerna.

...”

Målen vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

Mål C-39/13 och C-41/13

- 5 SCA och MSA är bolag med säte i Nederländerna.
- 6 De äger bolag med säte i Tyskland, antingen direkt eller indirekt via andra bolag som också de har hemvist i Tyskland.
- 7 Sistnämnda bolag äger i sin tur bolag med säte i Nederländerna.
- 8 SCA och MSA har i likhet med sina respektive dotterbolag med hemvist i Nederländerna begärt att få utgöra två skattemässiga enheter i den mening som avses i artikel 15 i 1969 års lag om inkomstskatt för juridiska personer.
- 9 Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen och Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam avlog respektive begäran med hänvisning till att de mellanliggande bolagen varken hade hemvist eller fast driftställe i Nederländerna.
- 10 SCA och MSA överklagade avslagsbesluten till Rechtbank Haarlem som fann att dessa stred mot etableringsfriheten.
- 11 Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen och Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam överklagade detta avgörande till Gerechtshof te Amsterdam.
- 12 Under dessa omständigheter beslutade Gerechtshof te Amsterdam att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

I mål C-39/13

- ”1) Utgör den omständigheten att den skattskyldiga personen nekats tillämpning av det nederländska systemet med skattemässig enhet för rörelsen och tillgångarna i (dotter)dotterdotterbolagen Alphabet Holding, HP Holding och Alpha Holding en inskränkning av etableringsfriheten i den mening som avses i artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG?

Är, mot bakgrund av de mål som eftersträvas med det nederländska systemet med skattemässig enhet ..., situationen för (dotter)dotterdotterbolagen Alphabet Holding, HP Holding och Alpha Holding objektivt jämförbar ... med a) situationen för bolag med hemvist i Nederländerna som är (dotter)dotterbolag till ett mellanliggande holdingbolag med hemvist i Nederländerna som inte har valt att ingå i en skattemässig enhet med sitt moderbolag med hemvist i Nederländerna, och nämnda dotterdotterbolag därför lika litet som Alphabet Holding, HP Holding och Alpha Holding kan utnyttja systemet med skattemässig enhet i vilket de (enbart) skulle ha ingått tillsammans med sitt (moder)moderbolag, respektive b) situationen för dotterdotterbolag med hemvist i Nederländerna som tillsammans med sitt moderbolag med hemvist i Nederländerna och sitt mellanliggande holdingbolag har valt att bilda en skattemässig enhet med sitt (moder)moderbolag och vars rörelse och tillgångar därför har konsoliderats i skattehänseende, vilket däremot inte har skett för Alphabet Holding, HP Holding och Alpha Holding?

- 2) Har det för svaret på den första frågan någon betydelse huruvida de berörda inhemska bolagen ägs av ett enda mellanliggande holdingbolag (som är placerat ett steg högre upp i koncernstrukturen) med hemvist i en annan medlemsstat eller, såsom fallet är med Alphabet Holding, HP Holding och Alpha Holding, av två (eller fler) – visserligen med hemvist i denna andra medlemsstat – mellanliggande holdingbolag (som är placerade två eller fler steg högre upp i koncernstrukturen)?
- 3) Om den första frågans första mening ska besvaras jakande, kan en sådan inskränkning i etableringsfriheten i så fall motiveras av tvingande skäl av allmänintresse, särskilt behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, inklusive förhindrandet av unilaterala och bilaterala dubbla förlustavdrag ... ? Har det i detta avseende någon betydelse att det i det konkreta fallet har konstaterats att det inte förekommer någon risk för dubbla förlustavdrag ...?
- 4) Om den tredje frågan ska besvaras jakande, ska då inskränkningen i etableringsfriheten anses vara proportionell ...?”

I mål C-41/13

- ”1) Utgör den omständigheten att de skattskyldiga personerna nekats tillämpning av det nederländska systemet med skattemässig enhet för rörelsen och tillgångarna i dotterdotterbolaget (skattskyldig nr 2) med hemvist i Nederländerna en inskränkning i etableringsfriheten i den mening som avses i artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG?

Är, mot bakgrund av de mål som eftersträvas med det nederländska systemet med skattemässig enhet ..., situationen för dotterdotterbolaget (skattskyldig nr 2) objektivt jämförbar ... med a) situationen för ett bolag med hemvist i Nederländerna som är dotterbolag till ett mellanliggande holdingbolag med hemvist i Nederländerna som inte har valt att ingå i en skattemässig enhet med sitt moderbolag med hemvist i Nederländerna, och som i egenskap av dotterdotterbolag lika litet som skattskyldig nr 2 kan utnyttja systemet med skattemässig enhet i vilket det (enbart) – skulle ha ingått med sitt (moder)moderbolag, eller ... b) situationen för dotterdotterbolag med hemvist i Nederländerna som tillsammans med sitt moderbolag med hemvist i Nederländerna och sitt mellanliggande holdingbolag har valt att bilda en skattemässig enhet med sitt (moder)moderbolag och vars rörelse och tillgångar därför har konsoliderats i skattehänseende, vilket däremot inte har skett för skattskyldig nr 2?

- 2) Har det för svaret på den första frågans första mening någon betydelse huruvida ... det berörda utländska mellanliggande holdingbolaget, om detta inte bedriver sin rörelse via ett dotterbolag utan via ett fast driftställe, hade – vad gäller rörelsen och tillgångarna i det nederländska fasta driftstället – haft möjlighet att välja att bilda en skattemässig enhet med sitt moderbolag med hemvist i Nederländerna?
- 3) Om den första frågans första mening ska besvaras jakande, kan en sådan inskränkning i etableringsfriheten i så fall motiveras av tvingande skäl av allmänintresse, särskilt behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, inklusive förhindrandet av unilaterala och bilaterala dubbla förlustavdrag ...?
- 4) Om den tredje frågan ska besvaras jakande, ska då en sådan inskränkning i etableringsfriheten anses vara proportionerlig ... ?”

Mål C-40/13

- 13 X är ett bolag med säte i Tyskland. Det äger direkt eller indirekt bolagen X3, D1 och D2, samtliga med säte i Nederländerna.

- 14 X3, D1 och D2 begärde gemensamt att få bilda en skattemässig enhet.
- 15 Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam avlog begäran med hänvisning till att deras gemensamma moderbolag, X, varken hade hemvist eller fast driftställe i Nederländerna.
- 16 Rechtbank Haarlem avlog deras överklagande av detta beslut.
- 17 Nämnda bolag överklagade detta avgörande till Gerechtshof te Amsterdam.
- 18 Mot denna bakgrund beslutade Gerechtshof te Amsterdam att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:
- ”1) Utgör den omständigheten att klagandena nekats tillämpning av det nederländska systemet med skattemässig enhet för rörelsen och tillgångarna i systerbolagen [X3 Holding], [D1] och [D2], samtliga med hemvist i Nederländerna, en inskränkning av etableringsfriheten i den mening som avses i artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG?
- Är, mot bakgrund av de mål som eftersträvas med det nederländska systemet med skattemässig enhet ..., situationen för [X3 Holding], [D1] och [D2] objektivt jämförbar ... med a) situationen för systerbolag med hemvist i Nederländerna som inte har valt att ingå i en skattemässig enhet med sina gemensamma moderbolag med hemvist i Nederländerna, och som i egenskap av gemensamma systerbolag därför lika lite som klagandena kan utnyttja systemet med skattemässig enhet, eller ... b) situationen för systerbolag med hemvist i Nederländerna som, tillsammans med sina gemensamma moderbolag med hemvist i Nederländerna, har valt att bilda en skattemässig enhet med sina moderbolag med hemvist i Nederländerna och vars rörelse och tillgångar därför har konsoliderats i skattehänseende, vilket däremot inte skett för klagandena?
- 2) Har det för svaret på den första frågans första mening någon betydelse huruvida ... de berörda bolagen a), såsom i förevarande fall [D1] och [D2], har ett gemensamt (direkt) moderbolag i den andra medlemsstaten eller b), såsom i förevarande fall å ena sidan [X3 Holding] och å andra sidan [D1] och [D2], har olika (direkta) moderbolag i den andra medlemsstaten så att det först på en högre – visserligen i den andra medlemsstaten placerad – nivå i koncernstrukturen blir tal om ett gemensamt (indirekt) moderbolag till de olika bolagen ...?
- 3) Om den första frågans första mening ska besvaras jakande, kan en sådan inskränkning i etableringsfriheten i så fall vara motiverad av tvingande skäl av allmänintresse, särskilt behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, inklusive undvikandet av unilaterala och bilaterala dubbla förlustavdrag ...?
- 4) Om den tredje frågan ska besvaras jakande, ska en sådan inskränkning i etableringsfriheten då anses vara proportionerlig ...?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Frågorna i målen C-39/13 och C-41/13

- 19 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, vilka ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken ett moderbolag med hemvist i landet får bilda en skattemässig enhet med ett dotterdotterbolag med hemvist i landet när moderbolaget äger detta via ett eller flera bolag med hemvist i landet, men inte när moderbolaget äger dotterdotterbolaget via bolag utan vare sig hemvist eller fast driftställe i den medlemsstaten.

Huruvida det föreligger en inskränkning

- 20 Den etableringsfrihet som unionsmedborgare har enligt artikel 49 FEUF, och som för dem innefattar en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på samma villkor som dem som föreskrivs i etableringsstatens lagstiftning för dess egna medborgare, innefattar i enlighet med artikel 54 FEUF en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen, att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (dom *Felixstowe Dock and Railway Company m.fl.*, C-80/12, EU:C:2014:200, punkt 17 och där angiven rättspraxis).
- 21 Den möjlighet som föreskrivs i nederländsk rätt för moder- och dotterbolag med hemvist i landet att beskattas som om de utgjorde en skattemässig enhet, det vill säga beskattas integrerat, utgör en likviditetsfördel för de berörda företagen. Systemet gör det bland annat möjligt att på moderbolagsnivå konsolidera de över- och underskott som redovisas av bolagen i den skattemässiga enheten och se till att transaktionerna inom bolagskoncernen förblir skattemässigt neutrala (se dom *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 18).
- 22 Enligt nederländsk rätt utsträcks systemet med skattemässig enhet och de fördelar som följer av detta till att även omfatta moderbolag med hemvist i landet som önskar bli beskattade gemensamt med sina dotterdotterbolag, dock på villkor att även de mellanliggande dotterbolag som äger dotterdotterbolagen har hemvist eller ett fast driftställe i Nederländerna.
- 23 Ett sådant villkor leder till att moderbolag med hemvist i landet som äger dotterdotterbolag med hemvist i landet via mellanliggande dotterbolag med hemvist i landet särbehandlas i förhållande till moderbolag med hemvist i landet som äger dotterdotterbolag med hemvist i landet via dotterbolag utan hemvist i landet.
- 24 Den i det nationella målet aktuella lagstiftningen leder därmed till en skillnad i behandling när det gäller möjligheten att välja systemet med skattemässig enhet, beroende på om moderbolagets indirekta andelsinnehav ägs via ett dotterbolag med hemvist i Nederländerna eller via ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat (se analogt dom *Papillon*, C-418/07, EU:C:2008:659, punkt 32).
- 25 I motsats till vad vissa av dem som har gett in yttrande i förevarande mål har anfört, saknar det i detta hänseende betydelse att moderbolag inte heller i helt inhemska situationer kan bilda en skattemässig enhet med dotterdotterbolag utan att även inkludera mellanliggande dotterbolag. Även om ett moderbolag med hemvist i Nederländerna som äger dotterdotterbolag med hemvist i Nederländerna via ett dotterbolag utan hemvist där aldrig kan bilda en skattemässig enhet med dessa dotterdotterbolag, har nämligen ett moderbolag med hemvist i Nederländerna som äger dotterdotterbolag via ett dotterbolag med hemvist där alltid denna möjlighet.
- 26 Motsvarande skillnad i behandling förekommer i den situationen där det liksom i mål C-39/13 inte är fråga om dotterdotterbolag med hemvist i landet, utan om dotterdotterdotterbolag med hemvist i landet vilkas inkludering i den skattemässiga enheten med ett moderbolag med hemvist i landet inte är möjlig eftersom såväl det mellanliggande dotterbolaget som det mellanliggande dotterdotterbolaget har hemvist i en annan medlemsstat.
- 27 De bestämmelser i 1969 års lag om inkomstskatt för juridiska personer som är i fråga i det nationella målet medför alltså en inskränkning, som i princip är otillåten enligt EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet, genom att gränsöverskridande situationer i skattemässigt hänseende behandlas mindre förmånligt än rent inhemska situationer (dom *Papillon*, C-418/07, EU:C:2008:659, punkt 22).

Huruvida inskränkningen kan motiveras

- 28 För att en sådan skillnad i behandling ska vara förenlig med fördragets bestämmelser om etableringsfrihet krävs det antingen att den gäller situationer som inte är objektivt jämförbara, varvid frågan huruvida en gränsöverskridande situation är jämförbar med en inhemsk situation ska prövas med beaktande av det ändamål som eftersträvas med de ifrågavarande nationella bestämmelserna, eller att den kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (se, för ett liknande resonemang, dom *Felixstowe Dock and Railway Company m.fl.*, EU:C:2014:200, punkt 25 och där angiven rättspraxis).
- 29 När det gäller jämförbarheten är ändamålet med bestämmelserna i den i det nationella målet aktuella 1969 års lag om inkomstskatt för juridiska personer att så långt som möjligt likställa en koncern, som ett moderbolag bildat med sina dotterbolag och dotterdotterbolag, med ett företag med flera etableringar, genom att samtliga dessa bolags resultat får konsolideras i skattemässigt hänseende.
- 30 Detta ändamål kan uppnås såväl i den situationen där ett moderbolag med hemvist i landet äger ett dotterdotterbolag med hemvist i landet via ett dotterbolag med hemvist i landet, som i den situationen där ett moderbolag med hemvist i landet äger ett dotterdotterbolag med hemvist i landet, dock via ett eller flera dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom *Papillon*, EU:C:2008:659).
- 31 Dessa två situationer är objektivt jämförbara också i den mån fördelarna enligt systemet med skattemässig enhet i de båda exemplen eftersträvas för hela den enhet som moderbolaget och dotterdotterbolagen bildat.
- 32 Den hänskjutande domstolen har frågat huruvida inskränkningen skulle kunna motiveras av det tvingande skäl av allmänintresse som avser behovet av att upprätthålla det nederländska skattesystemets inre sammanhang, med avseende på förhindrandet av dubbla underskottsavdrag.
- 33 Domstolen erinrar i detta hänseende om att dess praxis visserligen innebär att behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang kan motivera en inskränkning av utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs i fördraget. För att en sådan motivering ska godtas fordras emellertid att det visas att det finns ett direkt samband mellan den berörda skattefördelen och kompensationen för denna fördel genom ett visst skatteuttag (se, bland annat, dom *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 59 och där angiven rättspraxis).
- 34 Domstolen har visserligen i dom *Papillon* (EU:C:2008:659) godtagit att det i princip föreligger ett sådant samband mellan möjligheten att föra över underskott mellan bolag i en koncern och neutraliseringen av vissa transaktioner mellan dessa bolag, såsom reserveringar för osäkra fordringar eller för risker, nedskrivning av fordringar, subventioner, reserveringar för värdenedgångar på andelsinnehav samt överföringar av anläggningstillgångar. Domstolen grundade sig i den domen på den omständigheten att ändamålet med neutraliseringen av dessa koncerninterna åtgärder i det där gällande skattesystemet var att förhindra dubbla underskottsavdrag i de bolag med hemvist i landet som ingick i skatteintegreringssystemet och därmed att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang (dom *Papillon*, EU:C:2008:659, punkterna 6 och 43–50).
- 35 Om den medlemsstats lagstiftning som var i fråga i målet *Papillon*, (EU:C:2008:659) hade inneburit att fördelen i form av skatteintegrering gällde i ett fall där det mellanliggande bolaget saknade hemvist i landet, kunde nämligen avdrag för ett underskott i ett dotterdotterbolag med hemvist i landet ha medgetts, först för moderbolaget med hemvist i landet, tack vare skatteintegreringen, och därefter för det mellanliggande dotterbolaget utan hemvist i landet på grund av den minskning av värdet på dess andelar i dotterdotterbolaget eller av värdet på dess fordringar på dotterdotterbolaget som följde av nämnda underskott. Denna minskning av värdet skulle inte ha neutraliserats eftersom neutraliseringsåtgärderna inte kunde tillämpas på mellanliggande bolag utan hemvist i landet.

- 36 Den lagstiftning som var tillämplig i det förra målet skiljer sig emellertid på en punkt väsentligt från den lagstiftning som är tillämplig i det nu aktuella nationella målet.
- 37 I artikel 13 i 1969 års lag om inkomstskatt för juridiska personer föreskrivs nämligen en allmän regel, ett så kallat undantag för andelsinnehav, som är tillämpligt på andelsinnehav överstigande fem procent av kapitalet. Denna regel omfattar samtliga skattemässiga enheter, eftersom ett innehav på minst 95 procent av kapitalet krävs enligt nämnda lag.
- 38 Undantaget för andelsinnehav innebär att beräkningen av den beskattningsbara vinsten i en skattemässig enhet sker utan hänsyn till vinster eller förluster på innehav, förvärv eller överlåtelse av en andel. Det är alltså genom denna allmänna undantagsregel – och inte genom särskilda bestämmelser om neutralisering av vissa transaktioner, såsom i målet Papillon – som dubbla underskottsavdrag inom en skattemässig enhet förhindras i det nederländska skattesystemet.
- 39 Som den nederländska regeringen medgett under förhandlingen är därmed undantaget för andelsinnehav utformat på ett sådant sätt att ett moderbolag med hemvist i landet aldrig kan beakta ett underskott hänförligt till en andel i ett av dess dotterbolag, inte ens om detta dotterbolag har sitt säte i en annan medlemsstat.
- 40 Det finns alltså inte något direkt samband mellan beviljandet av den skattefördel som är förenad med bildandet av en skattemässig enhet och kompensationen för denna fördel genom ett visst skatteuttag.
- 41 Den inskränkning av etableringsfriheten som följer av den nationella lagstiftningen kan följaktligen inte anses vara motiverad av ett tvingande skäl av allmänintresse avseende upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang.
- 42 Även om den nederländska regeringen sökt motivera den i det nationella målet aktuella inskränkningen med att det föreligger en risk för skatteflykt, gäller dessutom enligt fast rättspraxis att detta skäl inte i sig kan utgöra en självständig motivering för en skattemässig inskränkning i etableringsfriheten, såvida det inte åberopas tillsammans med en specifik målsättning att bekämpa rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som skapas i syfte att undvika den skatt som normalt skulle ha betalats (se, för ett liknande resonemang, dom ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, punkt 26, och dom Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 55). Det är emellertid uppenbart att ändamålet med den i systemet för skattemässiga enheter föreskrivna inskränkningen inte är av sådant slag.
- 43 Av det ovan redovisade följer att artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken ett moderbolag med hemvist i landet får bilda en skattemässig enhet med ett dotterdotterbolag med hemvist i landet när moderbolaget äger detta via ett eller flera bolag med hemvist i landet, men inte när moderbolaget äger dotterdotterbolaget via bolag utan vare sig hemvist eller fast driftställe i den medlemsstaten.

Frågorna i mål C-40/13

- 44 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, vilka ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken systemet med skattemässiga enheter får tillämpas för moderbolag med hemvist i landet som äger dotterbolag med hemvist i landet, men inte för systerbolag med hemvist i landet vars gemensamma moderbolag varken har säte eller fast driftställe i den medlemsstaten.

Huruvida det föreligger en inskränkning

- 45 För bolag är det sätet i den mening som avses enligt artikel 54 FEUF som, på samma sätt som nationaliteten när det är fråga om fysiska personer, bestämmer anknytningen till en stats rättsordning. Om det accepterades att hemvistmedlemsstaten fritt kunde välja att tillämpa en annorlunda behandling uteslutande av det skälet att ett bolag har sitt säte i en annan medlemsstat, skulle detta innebära att innehållet i artikel 49 FEUF inte längre fick någon verkan. Syftet med etableringsfriheten är nämligen att säkerställa en nationell behandling i den mottagande medlemsstaten genom ett förbud mot all diskriminering som grundar sig på var ett bolag har valt att förlägga sitt säte (se dom *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, EU:C:2006:773, punkt 43, dom *Denkavit Internationaal och Denkavit France*, C-170/05, EU:C:2006:783, punkt 22, samt dom *Burda*, C-284/06, EU:C:2008:365, punkt 77).
- 46 Ett sådant system med skattemässiga enheter som det i det nationella målet aktuella innebär en skattefördel för de berörda bolagen. Det medger ett tidigare utnyttjande av förluster i bolag som redovisar underskott genom att förlusterna omedelbart kan utnyttjas mot vinster i andra koncernbolag och medför således en likviditetsfördel för koncernen (dom *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763, punkt 32).
- 47 Den i det nationella målet aktuella lagstiftningen skapar alltså en skillnad i behandling mellan å ena sidan de moderbolag med säte i Nederländerna som tack vare systemet med skattemässig enhet, bland annat för att beräkna sin beskattningsbara vinst, omedelbart kan dra av underskott i dotterbolag från överskott i andra dotterbolag och, å andra sidan, de moderbolag som också äger dotterbolag i Nederländerna men som har säte i en annan medlemsstat och som inte har något fast driftställe i Nederländerna, då dessa inte får ingå i den skattemässiga enheten och alltså inte kan åtnjuta den likviditetsfördel som den skattemässiga enheten möjliggör.
- 48 De bestämmelser i 1969 års lag om inkomstskatt för juridiska personer som är i fråga i målet vid den nationella domstolen medför alltså en inskränkning, som i princip är otillåten enligt fördragets bestämmelser om etableringsfrihet, genom att gemenskapsrättsliga situationer i skattemässigt hänseende behandlas mindre förmånligt än rent inhemska situationer (dom *Papillon*, EU:C:2008:659, punkt 32).
- 49 Förekomsten av denna inskränkning kan inte ifrågasättas med ett åberopande av att det gemensamma moderbolaget till de dotterbolag vars resultat ska konsolideras är beläget högst upp i ägarkedjan inom koncernen, eftersom de mellanliggande bolagen, som varken har säte eller fast driftställe i Nederländerna, inte själva kan ingå i en skattemässig enhet, vilket framgår av punkt 4 i förevarande dom.

Huruvida inskränningen kan motiveras

- 50 När det gäller jämförbarheten i den mening som avses i ovan i punkt 28 nämnd rättspraxis, har den tyska regeringen gjort gällande att det är i det översta moderbolaget som koncernens samlade resultat ska konsolideras enligt det nederländska systemet med skattemässig enhet, varför situationen för en koncern vars moderbolag har säte i Nederländerna inte är jämförbar med situationen för en koncern vars moderbolag har säte i en annan medlemsstat.
- 51 Ändamålet med systemet med den i det nationella målet aktuella skattemässiga enheten, som är att ge bolag i samma koncern möjlighet att betraktas som en och samma skattskyldiga person, kan dock uppnås såväl i koncerner där moderbolaget har hemvist i landet som i koncerner där moderbolaget saknar hemvist i landet, åtminstone vad gäller beskattningen av de i Nederländerna skattskyldiga

systerbolagen. Som generaladvokaten har påpekat i punkt 86 i sitt förslag till avgörande tillåter 1969 års lag om inkomstskatt för juridiska personer, när det gäller en koncern där moderbolaget har hemvist i landet, att enbart resultatet i dotterbolagen konsolideras.

- 52 Skillnaden i behandling när det gäller möjligheten till skattemässig integrering av systerbolagen kan alltså inte motiveras av att situationerna är objektivt sett olika.
- 53 Den är inte heller motiverad av det tvingande skäl av allmänintresse som avser upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang med avseende på förhindrandet av dubbla underskottsavdrag, vilket lyfts fram av den hänskjutande domstolen.
- 54 Det framgår nämligen inte vare sig av beslutet om hänskjutande, av de yttranden som ingetts till domstolen eller av vad som framkommit vid förhandlingen att beviljandet av fördelen i form av en skattemässig enhet för systerbolag skulle bryta ett direkt samband mellan denna skattefördel och ett visst skatteuttag i den mening som avses i ovan i punkterna 34 och 35 nämnd rättspraxis.
- 55 Som domstolen erinrat om ovan i punkt 43 kan för övrigt inte det tvingande skälet av allmänintresse som avser risken för skatteflykt åberopas självständigt.
- 56 Av det ovan redovisade framgår att artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken systemet med skattemässiga enheter får tillämpas för moderbolag med hemvist i landet som äger dotterbolag med hemvist i landet, men inte för systerbolag med hemvist i landet vars gemensamma moderbolag varken har säte eller fast driftställe i den medlemsstaten.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

- 1) I målen C-39/13 och C-41/13 ska artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF tolkas så, att de utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken ett moderbolag med hemvist i landet får bilda en skattemässig enhet med ett dotterdotterbolag med hemvist i landet när moderbolaget äger detta via ett eller flera bolag med hemvist i landet, men inte när moderbolaget äger dotterdotterbolaget via bolag utan vare sig hemvist eller fast driftställe i den medlemsstaten.**
- 2) I mål C-40/13 ska artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF tolkas så, att de utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken systemet med skattemässiga enheter får tillämpas för moderbolag med hemvist i landet som äger dotterbolag med hemvist i landet, men inte för systerbolag med hemvist i landet vars gemensamma moderbolag varken har säte eller fast driftställe i den medlemsstaten.**

Underskrifter