

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

M. POIARES MADURO

föredraget den 7 april 2005¹

1. I förevarande mål skall domstolen pröva vilken verkan EG-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet har på en medlemsstats bestämmelser om beskattning av koncerner. Frågan i målet rör huruvida gemenskapsrätten utgör hinder för sådana bestämmelser som de brittiska bestämmelserna om "koncernavdrag", enligt vilka det föreligger en rätt att överföra förluster inom en koncern under förutsättning att bolagen i denna koncern har hemvist eller bedriver näringsverksamhet i Förenade kungariket.

2. För att besvara denna frågeställning har domstolen att beakta bestämmelserna i fördraget liksom de avgöranden i rättspraxis som finns på skatterättens område, och som redan är mycket omfattande. Sekundärrätten på detta område ger endast ringa vägledning. Visserligen finns det ett rådskdirektiv av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.² Detta direktiv visar tydligt att det finns en vilja från gemenskapens sida att undanröja den ogynnsamma behandling som följer av att skattebestämmelserna rörande förhållandet mellan moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater i allmänhet är mindre förmånliga än de bestäm-

melser som rör förhållandet mellan moderbolag och dotterbolag hemmahörande i samma medlemsstat.³ Detta direktiv reglerar emellertid inte specifikt hur gränsöverskridande förluster inom en koncern skall behandlas.⁴

3. Denna fråga är emellertid inte okänd för gemenskapsinstitutionerna. Den 6 december 1990 presenterade kommissionen ett förslag till ett rådskdirektiv om regler för företags beaktande av förluster vid fasta driftställen och i dotterbolag belägna i andra medlemsstater.⁵ Eftersom detta förslag inte antogs beslutade kommissionen att återkalla det och inleda nya förhandlingar med medlemsstaterna. Kommissionen anser numera att avsaknaden av gemenskapsbestämmelser

3 — Domstolen erinrade om detta i dom av den 18 september 2003 i mål C-168/01, Bosal (REG 2003, s. I-9409), punkt 22.

4 — Det skall erinras om att Europeiska gemenskapernas kommission redan år 1969 föreslog regler för resultatutjämning där förluster i dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater beaktades (förslag till rådets direktiv om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT C 39, 1969, s. 7).

5 — 91/K 53/03 (EGT C 53, 1991, s. 30). I detta förslag förordas två metoder, såväl för dotterbolag som för fasta driftställen. Enligt den ena metoden medges avdrag för förluster mot framtida vinster, vilket innebär en möjlighet att från den skattepliktiga inkomsten i ett företag dra av förluster som uppkommit i sekundära etableringar i andra medlemsstater under förutsättning att vinsten från dessa driftställen — upp till det belopp som motsvarar de förluster som dragits av — senare räknas in i nämnda företags inkomst. Den andra metoden, avräkningsmetoden, innebär att resultaten från samtliga utländska driftställen räknas in i företags resultat.

1 — Originalspråk: portugisiska.

2 — Direktiv 90/435/EEG (svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25).

angående utjämning för gränsöverskridande förluster i koncerner inom gemenskapen utgör ett av de främsta hindren för en väl fungerande inre marknad.⁶

4. Rådet har antagligen goda skäl att inte välja den väg som föreslagits av kommissionen. Mot denna bakgrund kan domstolen inte agera i gemenskapslagstiftarens ställe. Det förhållandet att medlemsstaternas lagstiftningar inte har harmoniserats kan emellertid inte hindra domstolen från att uppfylla sin uppgift att övervaka att fördragets grundläggande principer och syften säkerställs och iakttas.

5. Den nederländska regeringen, som har intervenerat i målet, har gjort gällande att en harmonisering av lagstiftningen är det lämpligaste sättet att komma till rätta med denna fråga. Mot detta synsätt skall följande två punkter starkt framhållas. För det första går det ur domstolens rättspraxis enkelt att härleda slutsatsen att en harmonisering av medlemsstaternas skattelagstiftning inte skall utgöra ett villkor för att etableringsfriheten

6 — Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén: En inre marknad utan företagsskattemässiga hinder — uppnådda resultat, pågående initiativ och uppgifter som återstår att lösa (KOM(2003) 726 slutlig).

enligt artikel 43 EG skall kunna tillämpas.⁷ För det andra medför inte det faktiska genomförandet av de grundläggande friheterna i syfte att upprätta den inre marknaden att en tillnärmning av de nationella lagstiftningarna är obefogad och irrelevant. En harmoniserad lagstiftning kan nämligen syfta till att underlätta utövandet av de fria rörligheterna, men den kan även syfta till att rätta till snedvridningar som uppstår till följd av utövandet av dessa friheter.

6. För övrigt har domstolen redan prövat närliggande fall. Dessa har rört frågan hur utländska förluster i gemenskapsföretag⁸ skall behandlas eller en precisering av vilka skatterättsliga bestämmelser som gäller för gemenskapsföretag som har sekundära etableringar i andra medlemsstater.⁹ Det är sant att förevarande mål otvivelaktigt innehåller vissa specifika omständigheter, men det delar emellertid samma grundproblem med tidigare mål, eftersom det är fråga om å ena sidan den *behörighet* som medlemsstaterna har att beskatta inkomster som erhålls inom dess territorium och å andra sidan den *frihet* som gemenskapsmedborgarna har att etablera sig inom gemenskapen. Härav uppstår

7 — Se, analogt, angående artikel 39 EG, dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249); svensk specialutgåva, tillägg s. 31), punkt 11. Se även dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike (REG 1986, s. 273; svensk specialutgåva, volym 8, s. 389), punkt 24, och av den 9 december 1981 i mål 193/80, kommissionen mot Italien (REG 1981, s. 3019), punkt 17.

8 — Se, exempelvis, dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer (REG 1997, s. I-2471), av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI (REG 1998, s. I-4695), den 18 november 1999 i mål C-200/98, X och Y (REG 1999, s. I-8261), och av den 14 december 2000 i mål C-141/99, AMID (REG 2000, s. I-11619).

9 — Se härvid dom av den 13 juli 1993 i mål C-330/91, Commerzbank (REG 1993, s. I-4017), av den 29 april 1999 i mål C-311/97, Royal Bank of Scotland (REG 1999, s. I-2651), av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN (REG 1999, s. I-6161), av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och 410/98, Metallgesellschaft m.fl. (REG 2001, s. I-1727), och domen i det ovannämnda målet Bosal (fotnot 3).

således en konflikt mellan två motstående intressen och behovet av att upprätta en jämvikt vid fördelningen av behörigheten mellan medlemsstaterna och gemenskapen.

I — Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

7. Innan jag går in på de komplicerade rättsfrågorna skall jag erinra om omständigheterna i målet, vilka är enkla.

8. Bolaget Marks & Spencer plc (nedan kallat M&S) har hemvist i Förenade kungariket och är moderbolag i en koncern som är specialiserad inom detaljhandel avseende kläder, livsmedel, hushållsmaskiner och finansiella tjänster. M&S äger via ett holdingbolag i Nederländerna dotterbolag i Tyskland, Belgien och Frankrike. Dessa dotterbolag började från och med mitten av 1990-talet att redovisa förlust och har där- efter fortsatt att göra det. Den 29 mars 2001 meddelade M&S att det avsåg att upphöra med sin verksamhet på den europeiska kontinenten. Den 31 december samma år överläts det franska dotterbolaget till utomstående, medan det tyska och det belgiska dotterbolaget upphörde med all affärsverksamhet.

9. Åren 2000 och 2001 ansökte M&S hos Halsey (HM Inspector of Taxes) (skatte- myndigheten) om att få göra koncernavdrag för förluster som uppkommit i det tyska, det franska och det belgiska dotterbolaget för de räkenskapsår som avslutats 1998, 1999, 2000 och 2001. Den brittiska skattelagstiftningen tillåter nämligen att ett moderbolag i en koncern under vissa villkor kvittar förluster i dotterbolagens verksamhet mot sin vinst. Denna ansökan avslogs emellertid i beslut av den 13 augusti 2001 och den 2 november 2001, med motiveringen att bestämmelserna om koncernavdrag inte var tillämpliga på dotterbolag som varken har hemvist i eller bedriver näringsverksamhet i Förenade kungariket.

10. M&S överklagade omedelbart detta avslagsbeslut till Special Commissioners of Income Tax (skattedomstol i första instans). M&S avsåg således att få fastställt att de brittiska skattebestämmelserna var oförenliga med gemenskapsrätten, och särskilt artiklarna 43 EG och 48 EG. Denna talan ogillades i avgörande av den 17 december 2002. I detta avgörande angav Special Commissioners of Income Tax dels att principerna enligt domstolens rättspraxis på området är tydliga och att det därför inte var nödvändigt att ställa några tolkningsfrågor till domstolen, dels att de brittiska skattebestämmelserna inte stred mot gemenskapsrätten. Special Commissioners fastställde därför skattemyndighetens beslut.

11. Det är detta avgörande som M&S har överklagat till High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, som fann det nödvändigt att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

att förluster i filialerna beaktas vid fastställandet av bolagets beskattningsbara vinst,

1) Om

- bestämmelserna i en medlemsstat, såsom de brittiska bestämmelserna om koncernavdrag, förhindrar ett moderbolag, som har sitt skattemässiga hemvist i den staten, att minska sin skattepliktiga vinst i den staten genom avdrag för förluster som uppkommit i dotterbolag som har sitt skattemässiga hemvist i andra medlemsstater, när dylika avdrag skulle vara möjliga om förlusterna hade uppkommit i dotterbolag med skattemässig hemvist i moderbolagets stat, och
- moderbolagets stat
- bolagsbeskattar bolag med hemvist inom dess territorium för hela deras vinst, inklusive vinst i filialer i andra medlemsstater, enligt en modell med särskilda bestämmelser för undvikande av dubbelbeskattning genom beaktande av skatt som erlagts i en annan medlemsstat, och genom
- inte bolagsbeskattar ej utdelad vinst i dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat,
- bolagsbeskattar moderbolaget för all vinst som det erhåller i form av utdelning från sina dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater, medan moderbolaget inte bolagsbeskattas för utdelning från dotterbolag med hemvist i samma medlemsstat som moderbolaget,
- medger moderbolaget en skattelättnad i form av avräkning för källskatt på utdelningarna och utländsk skatt på den vinst från vilken utdelningarna från dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater härrör,

föreligger då en begränsning i den mening som avses i artikel 43 EG, jämförd med artikel 48 EG? Om svaret är jakande, är detta förenligt med gemenskapsrätten?

värvaren, inte klart framgår av omständigheterna att den övertagits på detta sätt,

2) a) Vilken betydelse, om någon, har det för svaret på fråga 1 att det, beroende på lagstiftningen i dotterbolagets medlemsstat, är eller kan vara möjligt att det i dotterbolagets medlemsstat under vissa omständigheter mot den skattepliktiga vinsten är möjligt att kvitta vissa eller alla förluster som uppkommit hos dotterbolaget?

— den modell enligt vilken moderbolagets medlemsstat beaktar förluster i bolag med hemvist i Förenade kungariket är tillämplig oberoende av om avdrag för en förlust även görs i en annan medlemsstat?

b) Om svaret är jakande, vilken vikt skall då tillmätas det förhållandet att

c) Skulle svaret bli detsamma om det fanns bevis för att förlustavdrag hade medgivits i den medlemsstat där dotterbolaget har sitt hemvist och skulle det, om så är fallet, ha någon betydelse att avdraget senare medgavs en annan koncern till vilken dotterbolaget överlätits?"

— ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat nu har lagt ned sin verksamhet och det, trots att det finns bestämmelser om förlustavdrag på vissa villkor i den staten, inte finns bevis för att ett sådant avdrag under de aktuella omständigheterna faktiskt medgivits,

II — Den nationella lagstiftningen

— ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat har överlåtits till en utomstående och det, trots att det finns bestämmelser i lag i den staten om att förlusten under vissa förhållanden får övertas av den utomstående för-

12. Detta område regleras i lag 1998 om inkomstskatt och bolagsskatt (Income and Corporation Taxes Act 1988) (nedan kallad ICTA). Det skall kort redogöras för de bestämmelser i denna lag som är relevanta för den begärda tolkningen.

13. Förenade kungariket har infört bestämmelser för beskattning av världsvida bolagsinkomster. Enligt artikel 8 i ICTA skall bolag med hemvist i Förenade kungariket beskattas för sina inkomster från hela världen. Härav följer att resultatet från bolagets filialer och fasta driftställen i utlandet direkt ingår i bolagets beskattningsunderlag. För att undvika dubbelbeskattning medges avräkning för den skatt som erlagts för inkomster i utlandet. Däremot är bolag som inte har hemvist i Förenade kungariket endast föremål för bolagsbeskattning i nämnda stat såvitt avser intäkter som erhållits där och som är att hänföra till inkomsterna i dess filialer i Förenade kungariket.

14. Beskattningen av koncerner utgör ett särskilt skatterättsligt regelverk. Inom en koncern beskattas varje bolag för sin egen vinst i enlighet med den skattesubjektsprincip som tillämpas på skatteområdet. Enligt brittisk skatterätt sker i princip inte någon resultatutjämning av koncernens resultat.

15. Denna princip innehåller emellertid två aspekter.¹⁰ För det första är det tillåtet för utländska dotterbolag att i form av utdelning föra över vinsten till ett moderbolag med

10 — Bestämmelserna angående CFC (controlled foreign companies), vilka undantagsvis och på vissa villkor tillåter att vinsterna från utländska dotterbolag tas in i moderbolagets resultat om detta bolag har hemvist i Förenade kungariket, och detta oberoende av om någon utdelning har skett, skall inte behandlas här. Tillämpningen av dessa bestämmelser har ifrågasatts i ett mål som är anhängiggjort vid domstolen (mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas).

hemvist i Förenade kungariket. I sådana fall anses hela den vinst som delats ut av dotterbolagen ha uppkommit i moderbolaget med hemvist i Förenade kungariket. Dubbelbeskattning undviks genom avräkning för utländsk skatt. För det andra har särskilda bestämmelser antagits för att hantera förluster inom en koncern. Enligt dessa bestämmelser som betecknas "koncernavdrag" (group relief) medges att ett bolag inom en koncern (det överförande bolaget) överför sina förluster till ett annat bolag inom samma koncern (det mottagande bolaget) så att detta bolag kan dra av nämnda förluster från sin skattepliktiga vinst. Det överförande bolaget förlorar emellertid rätten att utnyttja de överförda förlusterna i skattehänseende och i synnerhet för att kvitta dem mot vinster under kommande räkenskapsår. Det är dessa bestämmelser som skall prövas i förevarande mål.

16. Vilket är då syftet med dessa avdragsbestämmelser? Det är att begränsa de negativa skattemässiga effekterna av koncernbildningar. Det handlar om att inte bestraffa de företag som i stället för att upprätta filialer har beslutat utveckla sin verksamhet genom att bilda dotterbolag. Möjligheten att överföra förluster avser just att göra beskattningen av koncerner så neutral som möjligt genom att under ett visst beskattningsår tillåta en överföring av negativa resultat från ett bolag till ett annat inom samma koncern.

17. Även om dessa bestämmelser *neutraliserar* vissa effekter av den rättsliga uppdelningen av bolagen inom en koncern, *utjämnar* de inte de villkor på vilka olika slags bolag beskattas. Till skillnad från de bestäm-

melser som är tillämpliga på bolag som har fasta driftställen, medger koncernbestämmelserna inte någon möjlighet till skattemässig konsolidering. En skattemässig resultatutjämnning innebär att alla resultat från verksamheterna inom koncernen, såväl förluster som vinster, upptas i moderbolagets resultat vid beskattningen. Koncernen kan således ses som en fullständig skattemässig enhet. Detta gäller inte vid ett system med koncernavdrag. Detta system innebär endast att dotterbolagens förluster kan belasta moderbolagets resultat under ett visst beskattningsår. Dessa dotterbolag måste godkänna överföringen av förluster och saknar dessutom rätt att återföra överförda förluster under kommande beskattningsår. Om bestämmelserna om koncernavdrag således kan anses innebära att koncernen behandlas som en faktisk ekonomisk enhet, skapar de emellertid inte någon skattemässig enhet. Inom ramen för dessa bestämmelser bevarar dotterbolagen inte bara sin ställning som egna rättssubjekt, de behåller i viss mån sin ställning som självständiga skattesubjekt.

18. Villkoren för att tillämpa dessa bestämmelser har varit föremål för förändring. I det system som gällde enligt ICTA kunde koncernavdrag endast tillämpas på villkor att de berörda bolagen hade hemvist i Förenade kungariket. Enligt domen i målet ICI ansågs emellertid detta villkor strida mot artikel 43 EG som garanterar bolag inom gemenskapen en rätt till fri etablering.¹¹ Till följd av denna dom ändrades den brittiska

lagstiftningen så att detta avdrag kunde beviljas bolag som inte har hemvist i Förenade kungariket men som bedriver näringsverksamhet där genom en filial eller en agentur.¹² Enligt lydelsen i den nya artikel 402 ICTA beviljas avdraget endast om det överförande bolaget och det mottagande bolaget uppfyller villkoret att utgöra ett "bolag ... som har hemvist i Förenade kungariket eller ett bolag som inte har hemvist där men som bedriver näringsverksamhet i Förenade kungariket via en filial eller en agentur". Bolag som varken har hemvist i Förenade kungariket eller bedriver näringsverksamhet där har alltså inte någon rätt att utnyttja dessa bestämmelser. Detta är fallet beträffande M&S dotterbolag.

III — Bedömning

19. Den hänskjutande domstolen har i förevarande mål i huvudsak ställt tre frågor till domstolen: Utgör det förhållandet att bolag med dotterbolag i andra medlemsstater undantas från tillämpningen av de bestämmelser om skattemässig resultatutjämnning som är tillämpliga på bolag som har filialer i andra medlemsstater en inskränkning av rätten till fri etablering? Utgör det förhållandet att bolag med dotterbolag i andra medlemsstater inte omfattas av bestämmelserna om koncernavdrag, vilka är tillämpliga för bolag med dotterbolag i samma med-

11 — Domen i målet ICI (ovan fotnot 8).

12 — Vad gäller detaljer angående reformen se Hickey, J. J. B., *Worldwide Groups and UK Taxation after the Finance Act 2000*, *European Taxation*, 2000, s. 466.

lemsstat, en inskränkning av etableringsfriheten? Om den brittiska lagstiftningen skulle utgöra en inskränkning som är förbjuden enligt fördraget, är då denna inskränkning motiverad med hänsyn till sådana legitima skäl som erkänns i gemenskapsrätten?

20. De yttranden som inkommit till domstolen visar på en viss tvekan vad gäller sättet att angripa dessa frågor. Domstolen har nämligen stegvis utvecklat sitt sätt att angripa ämnet och det är därför lämpligt att i korthet erinra om de principer som domstolen har tillämpat vid tolkningen av grundläggande skatterättsliga fördragsbestämmelser. Mot bakgrund av denna genomgång skall jag sedan i tur och ordning behandla de tre frågor som den hänskjutande domstolen har ställt.

A — *Tolkningsprinciper*

1. Förutsättningar

21. "Även om frågor om direkta skatter, på gemenskapsrättens nuvarande stadium, i och för sig inte faller inom gemenskapens behörighetsområde, är medlemsstaterna inte desto mindre skyldiga att iaktta gemenskapsrätten vid utövandet av sin behörighet." Så lyder domstolens formulering i dom av den

14 februari 1995 i målet Schumacker, som numera blivit klassiskt.¹³

22. Genom denna formulering har domstolen fastställt att den behörighet som är förbehållen medlemsstaterna inte utgör någon obegränsad sådan. Denna behörighet måste utövas med iakttagande av de skyldigheter som följer av anslutningen till EG-fördraget. Bland dessa skyldigheter återfinns exempelvis förbudet mot inskränkningar för medborgarna i en medlemsstat att fritt etablera sig inom en annan medlemsstats territorium. Denna frihet följer av artikel 43 EG som enligt domstolen "är en av gemenskapsrättens grundläggande bestämmelser".¹⁴ Nämnada frihet innebär en rätt för gemenskapsmedborgarna att starta och bedriva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, och med stöd av artikel 48 EG har bolag, som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen, rätt att bedriva sin verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller en agentur.¹⁵

13 — Dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93 (REG 1995, s. I-225), punkt 21. Se, senast, dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02 (REG 2004, s. I-0000), punkt 19.

14 — Dom av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, De Lasteyrie du Saillant (REG 2004, s. I-2409), punkt 40).

15 — Dom i målet Saint-Gobain ZN (ovan fotnot 9), punkt 35.

23. Genom denna formulering har domstolen dessutom fastställt de gränser som härvid gäller för medlemsstaterna. Härav följer för det första att begränsningarna enligt gemenskapsrätten endast är tillämpliga på den behörighet som *utövas* av medlemsstaterna. Medlemsstaterna får fritt bestämma hur deras skattesystem skall organiseras och vara utformat¹⁶ och avgöra behovet av att fördela beskattningsrätten dem emellan.¹⁷ Av dessa begränsningar följer för det andra att sådana svårigheter som näringsidkare drabbas av enbart till följd av olikheter mellan medlemsstaternas skattesystem inte omfattas av fördragets tillämpningsområde eftersom de nationella lagstiftningarna på detta område inte är harmoniserade.¹⁸ Det är fastlagt att bland annat olika behandling till följd av skillnader i medlemsstaternas lagstiftning inte utgör en otillåten diskriminering enligt fördraget.¹⁹

24. Det är således tydligt att medlemsstaterna i princip behåller en vidsträckt behörighet på skatteområdet.²⁰ Medlemsstaterna kan emellertid inte längre bortse från de begränsningar som deras åtgärder kan leda till. De är tvungna att kontrollera att de val som de gör på skatteområdet förenas med vederbörlig hänsyn till följderna av dessa val,

16 — Dom i målet *Bachmann* (ovan fotnot 7), punkt 23.

17 — Dom i målet *Saint-Gobain ZN* (ovan fotnot 9), punkt 57. Se även dom av den 21 mars 2002 i mål C-451/99, *Cura Anlagen* (REG 2002, s. I-3193), punkt 40.

18 — Se, analogt, angående tekniska normer, dom av den 14 juli 1994 i mål C-379/92, *Peralta* (REG 1994, s. I-3453; svensk specialutgåva, volym 16, s. I-15), punkt 34. Se även på skatteområdet dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, *Gilly* (REG 1998, s. I-2793), punkt 47.

19 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 juni 1978 i mål 1/78, *Kenny* (REG 1978, s. 1489; svensk specialutgåva, volym 4, s. 137), punkt 18. I den nya situation som rör rättigheterna enligt i det europeiska medborgarskapet, se för samma slags resonemang dom av den 15 juli 2004 i mål C-365/02, *Lindfors* (REG 2004, s. I-7183), punkt 34.

20 — För ett allmänt resonemang se dom av den 27 februari 1985 i mål 55/83, *Italien mot kommissionen* (REG 1985, s. 683), punkt 11.

så att den inre marknaden fungerar väl. Domstolen har mot denna bakgrund att säkerställa att sådana "transnationella situationer" som har ett samband med utövandet av de fria rörligheterna mellan medlemsstaterna inte missgynnas på grund av de val som den nationella lagstiftaren gör.²¹

2. Domstolens rättspraxis på området direkt beskattning

25. Domstolen har, i sin ansträngning att på detta område upprätthålla en jämvikt mellan iakttagandet av den nationella behörigheten och de krav som följer av upprättandet av den inre marknaden, valt ett angreppssätt som grundas på principen om förbud mot diskriminering på grund av nationalitet. Enligt detta synsätt utgör etableringsfriheten i huvudsak endast en regel om nationell behandling, vilken innebär att medlemsstaterna skattemässigt måste behandla medborgare från andra medlemsstater på samma sätt som de behandlar sina egna medborgare.²²

21 — Av de skäl som angivits i mitt förslag till avgörande inför domen i målet *Carbonati Apuani* (dom av den 9 september 2004 i mål C-72/03, REG 2004, s. I-0000, punkterna 46 och följande), föredrar jag begreppet transnationella situationer i detta sammanhang i stället för gränsoverskridande situationer eller gränsoverskridande verksamhet.

22 — Enligt domstolen syftar artikel 43 EG "huvudsakligen ... till att inom området för verksamhet som egenföretagare genomföra likabehandlingsprincipen som stadgas i artikel [12 EG]" (domen i målet *Royal Bank of Scotland* (ovan fotnot 9), punkt 21).

26. Detta synsätt överensstämde länge med det allmänna synsätt som domstolen antagit på området för etableringsfrihet.²³ Detta innebar att all diskriminering, oberoende av om den är direkt eller indirekt kopplad till nationalitet, var otillåten.²⁴ Domstolen ändrade emellertid detta synsätt år 1993. I domen av den 31 mars 1993 i målet Kraus upphörde domstolen med att tolka artikel 43 EG som enbart innebärande en skyldighet att inte diskriminera medlemsstaternas medborgare. Domstolen fastslog nämligen att "artiklarna 48 och 52 utgör hinder för varje nationell åtgärd ... för det fall en sådan åtgärd, även om den tillämpas utan diskriminering med avseende på nationalitet, kan göra det svårare eller mindre attraktivt för gemenskapens medborgare, däribland medborgarna i den medlemsstat som vidtar åtgärden, att utöva de grundläggande friheter som garanteras genom fördraget".²⁵ Det är dock anmärkningsvärt att domstolen dröjde med att utsträcka denna rättspraxis till området för direkt beskattning.²⁶

27. I dagsläget tillåter domstolen förekomsten av skattemässiga begränsningar för etableringsfriheten, vilka emellertid inte får utgöra en diskriminering på grund av nationalitet. Domstolen har således i domen i målet ICI fastslagit att "även om dessa

bestämmelser om etableringsfrihet, enligt ordalydelsen, i synnerhet syftar till att säkerställa nationell behandling i värdstaten utgör de samtidigt förbud mot att ursprungssstaten hindrar en av [sina] medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning och som i övrigt motsvarar definitionen i artikel 58, från att etablera sig i en annan medlemsstat".²⁷

28. I samtliga senare domar där domstolen har ansett det vara nödvändigt att gå utöver principen om nationell behandling har icke-diskrimineringsprincipen tillämpats.²⁸ Denna princip är emellertid inte längre kopplad till nationalitet. Den grundas i större utsträckning på tillämpningen av rätten till fri rörlighet.²⁹ Det som har ifrågasatts beträffande den ifrågasatt nationella åtgärden är att den medför en specifik nackdel för de näringsidkare som önskar utnyttja sin fria rörlighet eller etablera sig inom gemenskapen. Det handlar således om att förhindra *diskriminering av gemenskapsmedborgare som önskar utöva de rättigheter som följer av den fria rörligheten*.

29. Även om det finns skäl för ett synsätt på detta område som i första hand grundar sig på principen om förbud mot diskriminering

23 — Se exempelvis dom av den 21 juni 1974 i mål 2/74, Reyners (REG 1974, s. 631; svensk specialutgåva, volym 2, s. 309), punkt 16, och av den 18 juni 1985 i mål 197/84, Steinhauser (REG 1985, s. 1819; svensk specialutgåva, volym 8, s. 235), punkt 14. Generaladvokaten Tesouro fann i sitt förslag till avgörande i målet *Collectieve Antennevoorziening Gouda* (dom av den 25 juli 1991 i mål C-288/89, REG 1991, s. I-4007; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-331) att det framgår av domstolens rättspraxis att förbudet mot diskriminering på grund av nationalitet spelar "en absolut och avgörande roll" inom ramen för etableringsfriheten (punkt 13).

24 — För ett liknande resonemang se särskilt domen i målet *Schumacker* (ovan fotnot 13), punkt 26.

25 — Dom av den 31 mars 1993 i mål C-19/92, Kraus (REG 1993, s. I-1663; svensk specialutgåva, volym 14, s. I-167), punkt 32.

26 — För ett liknande resonemang se generaladvokaten Légers förslag till avgörande i målet *Wielockx* (dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, REG 1995, s. I-2493, punkt 17).

27 — Domen i målet ICI (ovan fotnot 8), punkt 21. Se redan dom av den 27 september 1988 i mål 81/87, *Daily Mail* och *General Trust* (REG 1988, s. 5483; svensk specialutgåva, volym 9, s. 693), punkt 16.

28 — Se bland annat domarna i målen X och Y (ovan fotnot 8), punkt 27, *Bosal* (ovan fotnot 3), punkt 27, *AMID* (ovan fotnot 8), punkt 23, *De Lasteyrie du Saillant* (ovan fotnot 14), punkt 45, och beträffande fri rörlighet för kapital dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, *Verkooyen* (REG 2000, s. I-4071), punkt 34, domen i målet *Manninen* (ovan fotnot 13), punkt 22, och dom av den 15 juli 2004 i mål C-315/02, *Lenz* (REG 2004, s. I-7063), punkt 20.

29 — Se, för ett liknande resonemang, punkt 21 i generaladvokaten Fennellys förslag till avgörande i målet *Graf* (dom av den 27 januari 2000 i mål C-190/98, REG 2000, s. I-493).

på grund av nationalitet, är detta emellertid inte det enda synsättet. Detta synsätt kan visserligen tyckas bättre respektera integriteten i de nationella skattesystemen. Det medför inte fler begränsningar än dem som följer redan av de inskränkningar som godtagits inom den internationella skatterätten.³⁰ Det framstår nämligen som om detta synsätt ligger nära den icke-diskrimineringsklausul som förekommer i samtliga internationella skatteavtal.³¹ Det är åtminstone mindre strängt än vad som följer av begreppet hinder för etableringsfriheten.

lemsstaterna beaktar de berörda personernas faktiska situation. Detta medför att gemenskapsprincipen om icke-diskriminering tycks innebära betydligt större inskränkningar än vad som i allmänhet följer av skatteavtal.³³

30. En sådan bedömning är emellertid felaktig. Den tillnärmning som härvid sker är mer formell en reell. Den restriktiva hållning som intas i internationella skatteavtal när det gäller icke-diskriminering står nämligen långt ifrån domstolens extensiva tillämpning av denna princip i dess rättspraxis på skatteområdet. Det visar bland annat domen i målet *Schumacker*, enligt vilken man skall beakta "objektiva skillnader" mellan de berörda situationerna.³² Domstolen nöjer sig inte med att göra en formell åtskillnad mellan personer bosatta i de aktuella medlemsstaterna och personer som inte är bosatta i denna stat, utan kräver att med-

31. Det skall tilläggas att om man tillämpar etableringsfriheten såsom utgörande enbart en regel om icke-diskriminering på grund av nationalitet, medför det i praktiken två betydande nackdelar.

32. För det första är inte kontrollen av att denna regel efterlevs någon enkel teknik att tillämpa. Den förutsätter att det kan fastställas att det är fråga om jämförbara situationer. Principen förblir emellertid den att "[n]är det gäller direkta skatter ... [befinner sig] de som är bosatta respektive inte bosatta i en och samma stat generellt sett inte ... i jämförbara situationer".³⁴ För det fall de berörda personerna befinner sig i jämförbara situationer, skall syftet med den omtvistade åtgärden undersökas. Därvid skall det kontrolleras om den skillnad som åtgärden ger upphov till är nödvändig för att uppnå det eftersträfvade syftet med åtgärden och att denna har varit föremål för en bedömning i enlighet med proportionalitetsprincipen vad gäller den skillnad som konstaterats mellan de ifrågakvarande situationerna. En sådan metod innebär både svåra bedömningar och att de skäl som ligger till grund för åtgärden måste bedömas vid fastställandet av diskrimineringen. Dessutom

30 — Se beträffande denna fråga den kritiska analys som gjorts av Wattel, P. J., "The EC Court's Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law", *Common Market Law Review*, 1996, s. 223.

31 — I OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmågenhet anges i artikel 24.1, i den version som offentliggjordes den 29 april 2000, att "medborgare i en avtalslutande stat skall inte i den andra avtalslutande staten bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som medborgare i denna andra stat under samma förhållanden, särskilt såvitt avser hemvist, är eller kan bli underkastad".

32 — Domen i målet *Schumacker* (ovan fotnot 13), punkt 37. För ett liknande resonemang, se domen i målet *Wielockx* (ovan fotnot 26), och dom av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, *Asscher* (REG 1996, s. I-3089).

33 — För ett liknande resonemang, se Terra, B. J. M., och Wattel, P. J., *European Tax Law*, Deventer, tredje upplagan, 2001, s. 46.

34 — Se, för det senaste avgörandet, dom av den 1 juli 2004 i mål C-169/03, *Wallentin* (REG 2004, s. I-6443), punkt 15.

blir det särskilt komplicerat i ett fall där en medlemsstat uppställer hinder för en av sina medborgare som har utövat eller som önskar utöva sina rättigheter enligt de grundläggande friheterna. I ett sådant fall skall det göras en jämförelse mellan olika medborgare från samma medlemsstat beroende på huruvida de har stannat kvar i denna medlemsstat eller har flyttat inom gemenskapen. Så är fallet i förevarande mål där den påstådda diskrimineringen rör de situationer som två moderbolag med hemvist i Förenade kungariket befinner sig i, och som endast skiljer sig åt vad gäller den ort där deras respektive dotterbolag är etablerade.

33. För det andra leder detta synsätt till en viss förvirring vad gäller systemet med de skäl som motiverar en lagstiftning som skulle kunna utgöra hinder för den fria rörligheten. Generaladvokaten Léger har erinrat om att domstolen beträffande skatter har godtagit att "nationella diskriminerande föreskrifter i fråga om skatter kan grundas på tvingande hänsyn till allmänintresset som [inte är desamma som] de hänsyn som anges i fördraget, och särskilt med hänvisning till skattesystemens inre sammanhang".³⁵ Dessa domar strider emellertid mot en mer allmän rättspraxis som också tillämpas på skatteområdet,³⁶ enligt vilken en diskriminerande åtgärd endast kan rättfärdigas med stöd av

uttryckliga undantagsbestämmelser i fördraget.³⁷ Det är lämpligt att domstolen söker undanröja denna oklarhet.³⁸

34. Oberoende av praktiska överväganden, anser jag att principen om förbud mot diskriminering på grund av nationalitet inte utgör ett tillräckligt skydd för alla de ändamål som ligger till grund för uppbyggandet av en inre marknad. Den inre marknaden syftar till att garantera unionsmedborgarna samtliga fördelar som följer av ett faktiskt utövande av den fria rörligheten. Den inre marknaden utgör således en av dimensionerna, den transnationella dimensionen, av det europeiska medborgarskapet.

35. Samtliga dessa skäl förklarar varför det på skatteområdet är nödvändigt att tillämpa samma begrepp för inskränkningar av etableringsfriheten som tillämpas på andra områden. "[V]arje åtgärd som innebär att utövandet av denna frihet förbjuds, hindras eller blir mindre attraktivt"³⁹ skall därmed anses utgöra en inskränkning. Det är emellertid

35 — Förslag till avgörande i målet Wielockx (ovan fotnot 26), punkt 31 (se där angiven rättspraxis). För ett liknande resonemang se punkt 49 i generaladvokaten Tesaros förslag till avgörande i målet Decker (dom av den 28 april 1998 i mål C-120/95, REG 1998, s. I-1811).

36 — Se exempelvis domen i målet Royal Bank of Scotland (ovan fotnot 9), punkt 32. I sitt förslag till avgörande i det målet förklarar generaladvokaten Alber den rättspraxis som det där hänvisades till, med att de ifrågasatta åtgärderna utgjorde indirekt diskriminering. I princip kan en direkt diskriminering inte motiveras med stöd av tvingande hänsyn till allmänintresset (punkt 39).

37 — Se, för det första, i fråga om fri rörlighet för varor dom av den 17 juni 1981 i mål I-13/80, kommissionen mot Irland (REG 1981, s. 1625; svensk specialutgåva, volym 6, s. 145), punkt 11. Domstolens rättspraxis på detta område innehåller i och för sig exempel på resonemang som avviker från denna princip. Se, beträffande avfall, dom av den 9 juli 1992 i mål C-2/90, kommissionen mot Belgien (REG 1992, s. I-4431; svensk specialutgåva, volym 8, s. I-31).

38 — Se, i detta av seende, de förslag som lämnats av generaladvokaten Jacobs i hans förslag till avgörande i målet Danner (dom av den 3 oktober 2002 i mål C-136/00, REG 2002, s. I-8147).

39 — För de senaste avgörandena, se dom av den 5 oktober 2004 i mål C-442/02, CaixaBank France (REG 2004, s. I-8961), punkt 11, och beslut av den 17 februari 2005 i mål C-250/03, Mauri (REG 2005, s. I-1267), punkt 40.

nödvändigt att konkretisera detta begrepp inom ramen för de olika rättigheterna till fri rörlighet,⁴⁰ samtidigt som man måste beakta särdragen inom de områden där dessa friheter skall tillämpas.

36. I förevarande fall är det nödvändigt att särskilt beakta medlemsstaternas beskattningsrätt. Enligt min mening finns det i domstolens rättspraxis redan tillräckliga instrument för att göra denna bedömning. De består dels av avvägda inskränkingskriterier, dels av en motivering som grundas på det inre sammanhanget i medlemsstaternas skattesystem.⁴¹

3. Kriterierna för inskränkning av etableringsfriheten

37. På en inre marknad "som kännetecknas av att hindren för fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital avskaffas mellan medlemsstaterna"⁴² kan medlemsstaterna inte längre bortse från de begränsningar som denna marknad medför vad gäller antagandet och tillämpningen av deras nationella politik. I detta sammanhang är det inte domstolens uppgift att ifrågasätta varje regel som en medlemsstat antar och som har

en indirekt eller rent slumpartad inverkan på utövandet av den fria rörligheten.⁴³ Det är inte domstolens uppgift att kontrollera de politiska val som medlemsstaterna gör. Domstolens kontroll av åtgärder som innebär att utövandet av den fria rörligheten förbjuds, hindras eller blir mindre attraktivt syftar snarare till att garantera att valen görs med beaktande av den inverkan som de kan ha på transnationella situationer. Den politik som förs får inte leda till att transnationella situationer behandlas på ett mindre förmånligt sätt än renodlat nationella situationer. Det är enligt min mening syftet med och ramen för domstolskontrollen. Endast en sådan tolkning kan förena principen om iakttagande av medlemsstaternas behörigheter och säkerställandet av syftet att upprätta en inre marknad inom vilken de europeiska medborgarnas rättigheter skyddas.

38. Denna tolkningsram ger i sig inte något konkret kriterium som kan tillämpas på bedömningen av inskränkningar av etableringsfriheten. Den stakar emellertid ut riktningen för bildande och tolkning av de kriterier som domstolen antagit.

39. Det verkar för övrigt som de olika kriterier som framgår av domstolens rättspraxis kan omfattas av denna tolkningsram.

40 — Till förmån för ett särskilt synsätt beträffande etableringsfriheten, se Mischo, J., "Les restrictions à la liberté d'établissement: la nécessité d'une clarification", *Mélanges en hommage à F. Schockweiler*, Nomos, Baden-Baden, 1999, s. 445.

41 — Se punkt 65 och följande punkter i förevarande förslag till avgörande.

42 — Artikel 3.1 c EG.

43 — Se, för ett liknande resonemang, generaladvokaten Tizzanos förslag till avgörande i målet *CaixaBank France* (ovan fotnot 39).

Det gäller kriteriet om förbud mot diskriminering på grund av nationalitet,⁴⁴ kriteriet om förbud mot att belasta gemenskapsmedborgare med extra kostnader,⁴⁵ eller kriteriet om tillgång till marknaden⁴⁶. Dessa olika kriterier är tillämpliga i skilda sammanhang. De har emellertid alla samma syfte, vilket enligt min mening är att hindra att medlemsstaterna vidtar eller bibehåller åtgärder som gynnar handeln inom en medlemsstat på bekostnad av handeln mellan medlemsstaterna. En sådan inskränkning kan ta sig olika former. Den kan vara verkan av en diskriminering som innebär att de egna medborgarna gynnas. Den kan vara resultatet av en åtgärd som skyddar de ekonomiska aktörernas ställning på den nationella marknaden genom att begränsa tillgången till marknaden för nya aktörer. En sådan inskränkning kan också vara följden av en lagstiftning som försvårar handel mellan medlemsstaterna jämfört med handel inom medlemsstaten.⁴⁷

Det skall erinras om att inte alla inskränkningar av den ekonomiska eller kommersiella friheten begränsar utövandet av den fria rörligheten.⁴⁸ En inskränkning av den fria rörligheten innebär alltid en slags "diskriminering" till följd av att medlemsstaterna utformar sina åtgärder utan att beakta verkan av dessa på transnationella situationer, och det är bara sådana som är förbjudna enligt fördraget.

B — Tillämpning av kriterierna för inskränkning av etableringsfriheten

40. Enligt min mening är det en sådan inskränkning av handeln mellan medlemsstaterna som domstolen hänvisar till när den avser att undanröja "varje åtgärd som innebär att utövandet av *den fria rörligheten* förbjuds, hindras eller blir mindre attraktivt".

41. I förevarande fall ifrågasätts den brittiska skattelagstiftningen av två anledningar. För det första föreskrivs i denna lagstiftning inte samma förmåner för moderbolag med dotterbolag i utlandet som för moderbolag med filialer i utlandet. För det andra missgynnar lagstiftningen koncerner som önskar etablera sig i utlandet i förhållande till koncerner med hemvist i Förenade kungariket. För att tillämpa de kriterier som domstolen har uppställt på ett korrekt sätt, måste man särskilja dessa två frågor.

44 — Se exempelvis domen av den 28 januari 1986 i målet kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 7).

45 — Se exempelvis dom av den 6 juli 1995 i mål C-470/93, Mars (REG 1995, s. I-1923).

46 — Se exempelvis domen i målet CaixaBank France (ovan fotnot 39).

47 — Beträffande fri rörlighet för tjänster, se exempelvis dom av den 26 juni 2001 i mål C-70/99, kommissionen mot Portugal (REG 2001, s. I-4845), punkterna 25–27.

48 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 november 1993 i de förenade målen C-267/91 och C-268/91, Keck och Mithouard (REG 1993, s. I-6097); svensk specialutgåva, volym 14, s. I-431), generaladvokaten Tesausros förslag till avgörande i målet Hünermund m.fl. (dom av den 15 december 1993 i mål C-292/92, REG 1993, s. I-6787; svensk specialutgåva, volym 14, s. I-467), samt generaladvokaten Tizzanos förslag till avgörande i målet CaixaBank France (ovan fotnot 39), punkterna 62 och 63.

1. Den nackdel som är kopplad till valet av juridisk form för etableringen i utlandet

42. En del av den första frågan som ställts av High Court of Justice i detta mål rör den nackdel som följer av att M&S valde att etablera sig i de andra medlemsstaterna genom att bilda dotterbolag i stället för att upprätta filialer.

43. Det skall erinras om att domstolen redan har fastställt att etableringsfriheten kan innebära en skyldighet att tillse att det inte förekommer någon diskriminering mellan de olika företagsformer som de ekonomiska aktörerna kan komma att välja. Detta följer bland annat av domarna i målen kommissionen mot Frankrike,⁴⁹ Royal Bank of Scotland⁵⁰ och Saint-Gobain ZN.⁵¹ Det skall emellertid påpekas att de olika berörda företagsformerna likställdes i beskattningshänseende enligt de nationella lagstiftningar som var i fråga i dessa mål.

44. Det första målet rörde villkoren i den ifrågasatta franska lagstiftningen för att bevilja mottagarna av utdelning från franska företag ett skattetillgodohavande kallat "avoir fiscal". Det står klart att det i det franska systemet inte görs någon åtskillnad mellan franska bolag och franska filialer och agenter till utländska bolag vad gäller villkoren

för och sättet att beskatta vinst. Under sådana omständigheter, som styrs av principen om beskattningens territoriella begränsning, skall de båda etableringsformerna behandlas på samma sätt vid beviljandet av skattetillgodohavandet. I detta sammanhang angav domstolen att de ekonomiska aktörernas möjlighet att "fritt välja den juridiska form som är lämplig för att bedriva [sin] verksamhet i en annan medlemsstat ... [inte får] begränsas genom diskriminerande skattebestämmelser".⁵²

45. I domen i målet Royal Bank of Scotland, vilket gällde den grekiska lagstiftningen om beskattning av bolagsvinster, inledde domstolen med att erinra om att "den grekiska skattelagstiftningen stadgar för inkomstbeskattning inte någon skillnad mellan bolag som har hemvist i Grekland och sådana som har hemvist i en annan medlemsstat, men har ett fast driftställe i Grekland, som — avseende sådan beskattning — är av den arten att den ger upphov till en skillnad i behandlingen av dessa båda kategorier av bolag". Även om dessa bolag hade olika skattemässiga skyldigheter i Grekland stod det klart att sättet att fastställa beskattningsunderlaget var identiskt. Skillnader vad gäller skattesatsen var således förbjuden och argument som grundades på att bolagen hade olika juridisk form godtogs inte.⁵³

49 — Ovan fotnot 7.

50 — Ovan fotnot 9.

51 — Ovan fotnot 9.

52 — Domen i målet kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 7), punkt 22.

53 — Domen i målet Royal Bank of Scotland (ovan fotnot 9), punkterna 29 och 30.

46. I domen i det tredje målet, Saint-Gobain ZN, fann domstolen i likhet med ovannämnda dom att "[d]en särbehandling som filialer till utländska bolag erhåller jämfört med inhemska bolag och inskränkningen i friheten att välja vilken form som en sekundär etablering skall ha skall betraktas som en enda överträdelse av artiklarna 52 och 58 i fördraget".⁵⁴ Enligt den tyska lagstiftningen kunde vissa skatteförmåner beträffande beskattning av andelar och aktieutdelning endast utnyttjas av bolag med hemvist i Tyskland, vilket innebar att bolag som inte hade hemvist i Tyskland, men som hade filialer där, inte omfattades av skatteförmånerna. En sådan särbehandling är diskriminerande, eftersom bolag som har hemvist i den aktuella medlemsstaten och bolag som inte har hemvist där befinner sig i objektivt jämförbara situationer vad gäller erhållandet av aktieutdelningar som är skattepliktiga i Tyskland.⁵⁵

47. Det framgår tydligt att den diskriminering som hänför sig till valet av företagsform i samtliga dessa fall är oupplösligen förenad med den diskriminering som är hänförlig till valet av etableringsort. Detta följer av att den berörda staten vad gäller beskattning inom dess territorium har valt att behandla olika företagsformer lika. Om det i ett sådant fall ändå kan konstateras att det föreligger en särbehandling, beror det på att denna särbehandling i själva verket döljer en diskriminering till följd av nationalitet hos de bolag som driver dessa driftställen.

48. I förevarande fall regleras utländska filialer och dotterbolag i två skilda skatterättsliga regelverk. Att de behandlas olika beror dock inte enbart på att filialer och dotterbolag har olika skattemässiga förpliktelser. Skillnaden följer av det sätt på vilket det brittiska systemet för bolagsbeskattning är utformat. I detta system är skillnaden i den skattemässiga behandlingen direkt kopplad till valet av juridisk form för den sekundära etableringen. Koncerner har inte rätt att tillämpa de bestämmelser om skattemässig resultatutjämning som är tillämpliga på de fasta driftställets intäkter. Bestämmelserna om koncernavdrag leder inte till att dotterbolagens och filialernas situation likställs, även om dessa bestämmelser utgör ett undantag från principen om separat beskattning av respektive bolag i en koncern. Enligt dessa bestämmelser särbehandlas nämligen överföringar av förluster. Det förekommer inte någon samlad beskattning efter resultatutjämning. Detta beror på att dotterbolag alltid behandlas som självständiga juridiska personer och var för sig enskilda skattesubjekt. Av detta följer att skillnaden i behandling av de båda etableringstyperna inte enbart medför att det bolag som valt att etablera sig genom att bilda dotterbolag i utlandet beskärs en specifik förmån. Den medför även att olika skatterättsliga regelverk är tillämpliga på olika företagsformer.

49. Bestämmelserna om etableringsfrihet hindrar emellertid inte att det görs en åtskillnad i den skattemässiga behandlingen av fysiska eller juridiska personer som befinner sig i olika rättsliga situationer. Dessa bestämmelser syftar inte till att skapa enhetlighet för de regelverk som är tillämpliga på olika etableringsformer. De syftar endast till att i detta sammanhang säkerställa en skattnöjdhetsneutralitet vid utövandet av etableringsfri-

54 — Domen i målet Saint-Gobain ZN (ovan fotnot 9), punkt 44.
55 — Punkt 48.

heten inom gemenskapen. En annan lösning skulle leda till att de mest inskränkande skattesystemen bland medlemsstaterna ifrågasätts trots att det inte är fråga om någon specifik transnationell situation. Detta kan inte vara syftet med fördragets bestämmelser om fri rörlighet.

50. För övrigt är det enligt min mening fastställt att den brittiska skattelagstiftningen inte innehåller något förbud för ett brittiskt bolag att etablera sig i andra medlemsstater genom dotterbolag. Den enda relevanta frågan i detta mål är således huruvida det förhållandet att etableringen har skett genom dotterbolag i en annan medlemsstat innebär en specifik nackdel för koncernen och dess moderbolag med hemvist i Förenade kungariket, som den inte hade drabbats av om moderbolaget hade valt att bilda dotterbolag i hemviststaten.

2. Nackdelen rörande etableringsorten för dotterbolagen

51. Det framgår av domstolens rättspraxis att en vägran att bevilja en skatteförmån kan anses utgöra en inskränkning som strider mot fördraget, om det visar sig att denna vägran i huvudsak är kopplad till utövandet av etableringsfriheten.⁵⁶

56 — Se härvid dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars (REG 2000, s. I-2787), punkterna 30 och 31, och domen i målet Asscher (ovan fotnot 32), punkt 42.

52. Även om de frågor som ställts av den hänskjutande domstolen enbart rör situationen för det moderbolag som är sökande i målet vid den nationella domstolen, är det koncernens situation som skall prövas vid bedömningen av om en sådan lagstiftning som den som är aktuell i förevarande mål är förenlig med etableringsfriheten. I detta hänseende råder det ingen tvekan om att tillämpningen av de brittiska bestämmelserna om koncernavdrag utgör en skatteförmån för den koncern som beviljas ett sådant. Den förmån som tillkommer det sökandebolag som tar emot överförda förluster är endast en följd av en förmån som beviljats koncernen. Koncernen kan således under ett visst beskattningsår minska den skattepliktiga vinsten i de bolag som ingår i denna. En koncern med moderbolag i Förenade kungariket som önskar etablera dotterbolag i en annan medlemsstat beviljas inte denna förmån enligt den ifrågavarande nationella lagstiftningen. Under de omständigheter som råder i förevarande mål är denna vägran uteslutande en följd av att M&S har utnyttjat sin etableringsfrihet.

53. I detta fall är det enkelt att kvalificera inskränkningen. Detta slags inskränkning förekommer redan i domstolens rättspraxis. Den förekommer i en serie domar i vilka de åtgärder som vidtagits av en medlemsstat för att inskränka dess medborgares utnyttjande av möjligheten att fritt röra sig inom gemenskapen har underkänts.⁵⁷ Det hinder som är i fråga i förevarande mål utgörs av

57 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 31 januari 1984 i de förenade målen 286/82 och 26/83, Luisi och Carbone (REG 1984, s. 377; svensk specialutgåva, volym 7, s. 473), av den 7 juli 1988 i mål 143/87, Stanton (REG 1988, s. 3877; svensk specialutgåva, volym 9, s. 527), domen i målet Daily Mail and General Trust (ovan fotnot 27), dom av den 7 juli 1992 i mål C-370/90, Singh (REG 1992, s. I-4265; svensk specialutgåva, volym 13, s. I-19), av den 26 januari 1999 i mål C-18/95, Terhoeve (REG 1999, s. I-345), och av den 11 juli 2002 i mål C-224/98, D'Hoop (REG 2002, s. I-6191).

”utflyttnings restriktion”, vilken kännetecknas av en ogynnsam behandling av bolag som önskar bilda dotterbolag i andra medlemsstater.⁵⁸ I detta skede saknas skäl att ta reda på huruvida M&S dotterbolag erhåller andra förmåner till följd av deras etablering i de berörda värdstaterna. Det är tillräckligt att konstatera att den brittiska lagstiftningen i sig medför hinder som kan avskräcka bolag i Förenade kungariket från att bilda dotterbolag i andra medlemsstater.

omständigheter vara ägnad att säkerställa genomförandet av det ifrågavarande syftet och den får inte gå längre än vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte.⁵⁹

C — Huruvida den inskränkande åtgärden är berättigad

54. Det är således inte heller nödvändigt att undersöka huruvida denna lagstiftning utgör en indirekt diskriminering på grund av nationalitet. Det har redan fastställts vilket slags inskränkning det är fråga om och det är därför inte nödvändigt att fråga sig, såsom de olika parterna i målet vid den nationella domstolen har gjort, huruvida de dotterbolag som inte har hemvist i den berörda medlemsstaten befinner sig i en situation som i fråga om förhållandet till moderbolaget är jämförbar med situationen för dotterbolag etablerade i Förenade kungariket när förstnämnda dotterbolag delar ut en del av sin vinst till moderbolaget.

56. Inledningsvis vill jag avfärda det argument som anförts av den tyska regeringen, enligt vilket ett beaktande av förlusterna i den berörda medlemsstaten inte kan godtas eftersom det skulle leda till en minskning av skatteintäkterna och därigenom innebära svåra budgetproblem för denna medlemsstat. Domstolen har vid upprepade tillfällen fastslagit 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”.⁶⁰

55. Det återstår emellertid att undersöka huruvida denna inskränkning kan vara berättigad i enlighet med gemenskapsrätten. Det följer nämligen av fast rättspraxis att en inskränkande åtgärd inte är förbjuden enligt artikel 43 EG om åtgärden fyller ett legitimt syfte som är förenligt med fördraget och grundas på tvingande hänsyn till allmänintresset. Dessutom skall åtgärden under dessa

57. Däremot måste de argument allvarligt övervägas som grundas på risken för behörighetsförluster eller en minskad kontroll över skattesystemet i de berörda medlemsstaterna. Två grunder för berättigande har anförts i detta hänseende. Den första rör tillämpningen av den skatterättsliga territorialitetsprincipen och den andra rör behovet av att säkerställa de brittiska skattesystemens inre sammanhang.

58 — Se generaladvokaten Tesausros förslag till avgörande i målet ICI (ovan fotnot 8), punkt 18.

59 — Domen i målet Futura Participations och Singer (ovan fotnot 8), punkt 26.

60 — Se bland annat domen i målet Manninen (ovan fotnot 13), punkt 49.

1. Berättigande på grundval av den skatterättsliga territorialitetsprincipen

utgjorde en diskriminering som var förbjuden enligt fördraget.

58. Förenade kungarikets regering har gjort gällande att vägran att bevilja den ifrågasvarande skatteförmånen är förenligt med territorialitetsprincipen, vilken godtas i internationell skattepraxis och erkänns i domstolens rättspraxis. Enligt den brittiska regeringen innebär denna princip att den inte kan bevilja några skatteförmåner när den saknar beskattningsrätt. Eftersom den inte kan beskatta intäkterna i dotterbolag som inte har hemvist i Förenade kungariket, kan den inte heller beakta förluster i dessa dotterbolag för att bevilja den koncern som de ingår i en förmån. Denna regering drar härav slutsatsen att avdraget endast kan beviljas bolag som är etablerade eller bedriver en ekonomisk verksamhet inom dess territorium.

59. Ett sådant resonemang grundar sig på en felaktig tolkning av den gemenskapsrättsliga territorialitetsprincipen. Det är riktigt att domstolen i sin dom i målet Futura Participations och Singer⁶¹ slog fast att den skatterättsliga territorialitetsprincipen är tillämplig i gemenskapsrätten. På grundval av denna princip fann domstolen att de luxemburgska bestämmelserna — som innebar att ett skattesubjekt som har en filial i denna medlemsstat utan att ha sitt hemvist där, och som begär att förluster skall skjutas upp, måste uppfylla villkoret att de förluster som skall skjutas upp har ett ekonomiskt samband med de intäkter som den skattskyldige har uppburit i denna medlemsstat — inte

60. Man får emellertid inte missta sig beträffande den exakta betydelse som domstolen har velat ge denna princip. Domstolen har härvid enbart fastslagit att det finns ett behov att beakta de krav som följer av att medlemsstaternas suveräna skattesystem måste samexistera.⁶² Dessa krav tvingar alla medlemsstater att kompromissa med konkurrerande suveräna skattesystem.⁶³ I enlighet med internationell rätt fordrar medlemsstaternas utövande av beskattningsrätten att det finns en anknytning till skattesubjektets nationalitet eller platsen för källan till de inkomster som är skattepliktiga inom denna stats territorium. Härav följer att även om en stat har rätt att föreskriva en obegränsad skattskyldighet för personer som har sitt hemvist inom dess territorium, kan den endast beskatta utländska personer såvitt avser inkomster som har sin källa inom dess territorium. Det är mot denna bakgrund som domstolen i domen i målet Royal Bank of Scotland preciserade att skälet till att bolagen med hemvist i Grekland och bolagen som inte har hemvist där, men som bedriver ekonomisk verksamhet i Grekland, inte omfattas av samma skattskyldighet helt enkelt följer av "den begränsade skattemässiga suveräniteten för den stat där inkomsten har sin källa i förhållande till den skatte-

62 — Beträffande gränserna för medlemsstaternas skattemässiga suveränitet, se även domen i målet Gilly (ovan fotnot 18), punkt 48.

63 — "En stat som åtnjuter politisk och skattemässig suveränitet kan utöva en absolut beskattningsrätt inom sitt territorium, vilken utgör ett slags jakt på egna marker. En stat kan bland annat besluta att det på dess territorium samtidigt skall förekomma två eller flera skattesystem som står mer eller mindre fria från varandra. Förhållandet dem emellan kan i förekommande fall regleras i avtal eller överenskommelser enligt nationell rätt. Däremot kan staten inte utöva någon beskattningsrätt utanför sitt territorium. Detta är de positiva och negativa aspekterna på begreppet skattemässig suveränitet." (Gest, G., och Textier, G., *Droit fiscal international*, PUF., Paris, andra upplagan, 1990, s. 17).

61 — Ovan fotnot 8.

mässiga suveräniteten för den stat där bolaget har hemvist”.⁶⁴ Avsikten med och uppgiften för gemenskapsrätten är inte att ifrågasätta gränserna för beskattningsrätten i sig eller att förändra den fördelning som gäller för medlemsstaternas beskattningsrätt. Det skall erinras om att domstolen i avsaknad av gemenskapsrättslig harmonisering saknar behörighet att pröva frågor som rör det sätt på vilket medlemsstaternas skattesystem är *utformade* och *organiserade*.⁶⁵

61. I det ovannämnda målet Futura Participations och Singer ifrågasattes utformningen av inkomstbeskattningen i Luxemburg. Enligt det luxemburgska systemet kan ett skattesubjekt skjuta upp förluster för att senare dra av dessa mot framtida vinster. Enligt väletablerade regler i internationell rätt har ingen medlemsstat rätt att beskatta personer som inte har sitt hemvist i denna stat för intäkter som uppkommit utomlands. Följaktligen medgav denna medlemsstat inte att dessa skattesubjekt fick skjuta upp förluster som var hänförliga till utlandet. Luxemburg uppställde således ett villkor om att det skulle föreligga ett ekonomiskt samband mellan de förluster som skulle skjutas upp och de inkomster som uppkommit i den stat där beskattning skall ske. Detta villkor var fullständigt motiverat. Det hade nämligen uppställts i syfte att samordna beskattningsrätten mellan den stat där beskattning skall ske och den stat där dessa skattesubjekt var etablerade.

62. Den skattemässiga territorialitetsprincipen hindrar att det uppkommer skattemässiga behörighetskonflikter mellan medlems-

staterna. Medlemsstaterna får emellertid inte utnyttja denna princip för att undgå sina skyldigheter enligt gemenskapsrätten. Ett iakttagande av den skattemässiga suveräniteten får enligt gemenskapsrätten inte tolkas så, att det ger uttryck för principen om ”skattemässig autarki”. Genom att ansluta sig till fördraget har medlemsstaterna åtagit sig en skyldighet att iaktta reglerna för fri rörlighet för personer inom gemenskapen, och detta medför specifika krav. Dessa regler omfattar bland annat en skyldighet för medlemsstaterna att beakta transnationella situationer när de tillämpar sina skattesystem och att anpassa systemen i enlighet härmed.

63. Mot denna bakgrund kan Förenade kungariket inte med fog göra gällande att det måste föreligga en motsvarande beskattningsrätt, och en möjlighet att utnyttja denna rätt, för att den skall kunna bevilja en skatteförmån. En sådan tolkning strider mot den grundläggande principen om etableringsfrihet. I detta skede skall det emellertid endast prövas huruvida beviljandet av denna förmån skulle kunna äventyra samexistensen mellan medlemsstaternas suveräna skattesystem. I förevarande fall finns det ingenting som hindrar Förenade kungariket från att bevilja avdraget beträffande ett moderbolag som har dotterbolag i andra medlemsstater. Begäran om avdrag görs nämligen enligt bestämmelser som antagits av Förenade kungariket avseende koncerner. Begäran rör således inte beskattningen av ett enda skattesubjekt som har hemvist i landet och som bedriver sin huvudsakliga verksamhet i utlandet, utan den rör överföringen av förluster mellan bolag som ingår i samma koncern.⁶⁶ Inom koncernen framställs begä-

64 — Ovan fotnot 9, punkt 29.

65 — Se domen i målet Bachmann (ovan fotnot 7), punkt 23.

66 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Bosal (ovan fotnot 3), punkterna 38–40.

ran av det moderbolag som har hemvist i Förenade kungariket och som därigenom är obegränsat skattskyldigt i detta land.⁶⁷ Beskattningsrätten för denna medlemsstat är i detta hänseende inte begränsad. Mot denna bakgrund har Förenade kungariket inte rätt att med stöd av territorialitetsprincipen neka ett bolag — som ingår i en koncern som har hemvist inom dess territorium — en förmån i form av överföring av förluster.

64. I själva verket tycks Förenade kungarikets argument avse att förmånen inte kan beviljas moderbolaget, som är sökande i den nationella domstolen, eftersom denna stat inte kompenseras genom en möjlighet att beskatta dotterbolaget från vilket överföringen sker. Även enligt Förenade kungarikets regering mening grundas detta argument angående territorialitetsprincipen i realiteten på principen om skattesystemets inre sammanhang, vilken godtagits av domstolen i domen i det ovan nämnda målet *Bachmann*. Denna fråga skall behandlas inom ramen för den andra berättigandegrund som anförts.

2. Berättigande på grundval av behovet att säkerställa skattesystemets inre sammanhang

65. Enligt domstolens rättspraxis kan behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang rättfärdiga en lagstiftning som

eventuellt inskränker friheterna enligt gemenskapsrätten.⁶⁸

66. Begreppet skattesystemets inre sammanhang har en viktig korrigerande funktion i gemenskapsrätten. Detta begrepp används för att korrigera verkan av att den fria rörligheten utsträcks till att omfatta skattesystemen, vilkas utformning i princip utslutande avgörs av medlemsstaterna. Det måste nämligen undvikas att tillämpningen av den fria rörligheten används för obehöriga angrepp på de nationella skattesystemens inneboende systematik. Enligt domstolen "ankommer det på varje medlemsstat" att utforma sitt skattesystem.⁶⁹ Mot denna bakgrund är det uppenbart att medlemsstaterna har ett legitimt intresse av att säkerställa att deras skattesystem utgör en helhet och är skäligen. Av detta följer emellertid inte att detta begrepp kan användas som ett argument för att förhindra de syften som eftersträvas inom ramen för den inre marknaden. Det är inte godtagbart att ett skattesystem är utformat på ett sådant sätt att det gynnar nationella situationer eller nationella aktörer. Det inre sammanhanget i ett skattesystem är alltså avsett att bevara *helheten* i de nationella skattesystemen, förutsatt att det inte utgör ett hinder för att dessa system *integreras* i den inre marknaden.

67. Denna känsliga jämvikt översätts i en regel om "dubbel neutralitet". Nationella skattebestämmelser skall å ena sidan vara

67 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet *Manin* (ovan fotnot 13), punkt 38.

68 — Domen i målet *Bachmann* (ovan fotnot 7) och dom av den 28 januari 1992 i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien (REG 1992, s. I-305).

69 — Domen i målet *Bachmann* (ovan fotnot 7), punkt 23.

neutrala i förhållande till utövandet av de fria rörligheterna. I detta sammanhang kan det erinras om att artikel 43 EG innehåller en skyldighet att iakttä skatteneutralitet vid företagsetableringar inom gemenskapen. Men å andra sidan skall utövandet av de fria rörligheterna vara så neutralt som möjligt i förhållande till de skatteåtgärder som antagits av medlemsstaterna. Etableringsfriheten får inte användas av de ekonomiska aktörerna enbart i syfte att rubba jämvikten i de nationella skattesystemen och deras inre sammanhang. Detta blir fallet om etableringsfriheten används antingen för att på ett oegentligt sätt undgå tillämpningen av de nationella lagstiftningarna eller för att på ett konstruerat sätt utnyttja skillnaderna mellan dessa lagstiftningar.⁷⁰ Begreppet skattesystemens inre sammanhang syftar till att säkerställa att gemenskapsmedborgarna inte utnyttjar gemenskapsbestämmelserna för att tillägna sig fördelar som saknar samband med utövandet av den fria rörligheten.⁷¹

68. Det är mot denna bakgrund som domstolen har erinrat om att ett ”argument som avser att det inre sammanhanget i ett skattesystem måste upprätthållas skall prövas med beaktande av det ändamål som eftersträvas genom den aktuella skattelagstiftningen”.⁷² Om det framgår av systematiken i denna lagstiftning att det finns ett direkt och nödvändigt samband mellan beviljandet av en skatteförmån och kompensationen för denna förmån genom uttag av viss skatt, kan beviljandet av förmånen

vägras med motiveringen att nämnda kompensation inte kan tas ut. I domen i målet Bachmann kunde domstolen således konstatera att det i den belgiska lagstiftningen förelåg ett direkt samband mellan avdraget för försäkringspremierna och beskattningen av de belopp som försäkringsbolagen skulle betala i enlighet med försäkringsavtalen. Eftersom Bachmann hade tecknat försäkringsavtal i Tyskland, vilka inte kunde bli föremål för beskattning i Belgien, var de belgiska myndigheternas vägran att bevilja ett skatteavdrag för de försäkringspremier som betalats i enlighet med dessa avtal berättigad.

69. Hur förhåller det sig i förevarande fall? Samtliga regeringar som har intervenerat i målet anser att det bara är konsekvent att bevilja ett koncernavdrag när det finns en möjlighet att beskatta vinsterna i de bolag som omfattas av avdraget. De anser att det för bestämmelserna i fråga föreligger ett samband mellan det avdrag som beviljas sökandebolaget och möjligheterna att beskatta inkomsterna i det bolag från vilket överföringen sker.

70. Sökanden i målet vid den nationella domstolen har tillbakavisat denna argumentation. Nämnda sökande har åberopat domstolens fasta rättspraxis enligt vilken det framgår att ett direkt samband endast kan föreligga inom ramen för en och samma beskattning och beträffande ett och samma skattesubjekt.⁷³ I förevarande fall föreligger

70 — Se bland annat generaladvokaten Fennellys förslag till avgörande i målet Metallgesellschaft m.fl. (ovan fotnot 9).

71 — Med andra ord handlar det om att undvika att *free movers* förvandlas till *free riders* till följd av de friheter som utgör det eftersträfvade syftet med den inre marknaden (enligt Cordeuener, A., Dahlberg, M., Pistone, P., Reimer, E., Romano, C., ”The Tax Treatment of Foreign Losses: Ritter, M & S, and the Way Ahead”, *European Taxation*, 2004, s. 221).

72 — Domen i målet Lenz (ovan fotnot 28), punkt 37.

73 — Se bland annat domen i målet Bosal (ovan fotnot 3), punkt 30 (och där angiven rättspraxis).

inte något sådant samband. Den förmån som beviljas moderbolagen och den beskattning som eventuellt kan ske av dotterbolagen avser olika skattesubjekt inom ramen för olika skattesystem.⁷⁴

71. Om detta är de gränser inom vilka argumentet om skattesystemens inre sammanhang kan användas, råder det ingen tvekan om att detta argument kan avfärdas i förevarande fall. Det finns emellertid anledning att fråga sig hur begreppet skattesystemens inre sammanhang används. Såsom generaladvokaten Kokott har påpekat i sitt förslag till avgörande inför domen i det ovan nämnda målet Manninen vilar den sent utvecklade principen om skattesystemens inre sammanhang på alltför rigida kriterier, vilka inte alltid är relevanta i förhållande till det syfte som eftersträvas med de lagstiftningar som ifrågasätts.⁷⁵ Av denna anledning är medlemsstaternas handlingsutrymme för att berättiga sina skattesystem alltför begränsat. Därför är det enligt min mening nödvändigt, vilket även föreslogs av generaladvokaten Kokott, att mjuka upp dessa kriterier. Jag föreslår härvid att domstolen skall återgå till att tillämpa det kriterium enligt vilket syftet med de berörda lagstiftningarna beaktas. Det inre sammanhanget skall först bedömas med hänsyn till syftet och systematiken i den skattelagstiftning som ifrågasätts.

74 — Se, *mutatis mutandis*, domen i målet Bosal (ovan fotnot 3), punkt 31.

75 — Generaladvokaten Kokott erinrade i sitt förslag till avgörande i detta mål (ovan fotnot 13) i detta hänseende om att domstolen har inskränkt begreppet skattesystemens inre sammanhang efter domen i målet Bachmann (ovan fotnot 7), punkt 53. Generaladvokaten angav att "det stränga fasthållandet vid kriteriet att det skall röra sig om samma skattskyldig [leder] eventuellt till godtyckliga resultat" (punkt 57 och de i följande punkter angivna exemplen).

72. Det skall erinras om att syftet med de brittiska bestämmelserna om koncernavdrag är att *skattemässigt neutralisera effekterna av bildandet av en koncern*. Det förhållandet att man väljer att bilda en koncern skall inte medföra några särskilda nackdelar i förhållande till de allmänna bestämmelserna om bolagsbeskattning. För att lösa detta kan man tillåta överföringar av förluster inom koncernen, något som dock även innebär att koncernen inte får ges en extra fördel. Det är av denna anledning som det råder ett förbud mot att använda den överförda förlusten två gånger. Enligt dessa bestämmelser skall det därför finnas en korrelation inom koncernen mellan överföringen av förluster inom koncernen och det förhållandet att det är omöjligt att använda samma förluster i skattesammanhang. Förlusterna överförs från ett bolag till förmån för ett annat bolag, och i gengäld förlorar det överförande bolaget rätten att på nytt använda förlusterna inom ramen för bolagsbeskattningssystemet. Den fördel som beviljas det mottagande bolaget antas kunna neutraliseras genom den beskattning som sker av det överförande bolaget.

73. Det ankommer således på Förenade kungariket att visa att en systematisk vägran att beakta förluster i utländska dotterbolag inom ramen för bestämmelserna om koncerner är ägnad att säkerställa lagstiftningens systematik.

74. I detta hänseende är det uppenbart att, för det fall förluster från utländska dotterbolag kan överföras eller skjutas upp i etableringsstaten, syftet med bestämmelserna om koncerner kan äventyras om ett avdrag beviljas i Förenade kungariket. En överföring eller ett uppskjutande av förluster i etable-

ringsstaten kan nämligen innebära en motsvarande förmån för hela koncernen. Detta skulle kunna leda till att koncernen tillgodoräknas förmånen av att förlusterna beaktas två gånger. En sådan förmån strider mot den neutralitet som eftersträvas med bestämmelserna. I sådant fall är förbudet att föra över utländska förluster till moderbolagets resultat berättigat.

75. Det måste emellertid undersökas om det föreligger en sådan risk. Den berörda medlemsstaten får inte förbjuda överförandet av förluster enbart med motiveringen att det är omöjligt att beskatta utländska dotterbolag. Om det ligger till på det sättet går inskränkningen betydligt längre än vad som är nödvändigt för att skydda koncernbestämmelsernas inre sammanhang. Denna inskränkning leder i själva verket till att andra syften beaktas som inte har ett samband med bestämmelsernas systematik, exempelvis i fråga om att skydda den berörda medlemsstatens skatteintäkter eller att gynna koncerner som bedriver all sin ekonomiska verksamhet på denna medlemsstats territorium. Sådana syften strider under alla omständigheter mot gemenskapsrätten.

76. I ett fall som det förevarande skall alltså den berörda medlemsstaten beakta hur dotterbolagens förluster behandlas i de stater där dessa dotterbolag har hemvist.⁷⁶ En motivering som grundas på avdragsbestämmelsernas inre sammanhang kan endast

76 — För ett analogt resonemang se domen i målet Manninen (ovan fotnot 13), punkt 54, och generaladvokaten Fennellys förslag till avgörande i målet Metallgesellschaft m.fl. (ovan fotnot 9), punkt 32.

godtas om de utländska förlusterna kan bli föremål för en liknande behandling i den stat där förlusterna har uppkommit.

77. Domstolen har redan kommit fram till en liknande lösning inom området för sjukvårdsförmåner som beviljas enligt de nationella trygghetssystemen.⁷⁷ Denna lösning grundas på en jämförelse av huruvida motsvarande behandling erbjuds i olika medlemsstater. Jag anser att denna lösning även kan tillämpas på skatteområdet där samma förutsättningar tillämpas.⁷⁸ För att artikel 43 EG skall ges en ändamålsenlig verkan krävs att de behöriga myndigheterna vid beviljandet av den skatteförmån som är i fråga i detta mål tar hänsyn till de förmåner som kan beviljas enligt lagstiftningen i den stat där dotterbolagen har hemvist.⁷⁹ Om det i vissa fall är konsekvent att inte medge ett koncernavdrag, måste ett avslag motiveras med och grundas på ett beaktande av situationen för dotterbolagen i deras hemviststat.

78. Konungariket Nederländerna har emellertid invänt mot en sådan lösning och påpekat att om överföringar av utländska förluster tillåts inom ramen för de koncern-

77 — Se härvid dom av den 23 oktober 2003 i mål C-56/01, Inizan (REG 2003, s. I-12403), och av den 12 juli 2001 i mål C-157/99, Smits och Peerbooms (REG 2001, s. I-5473).

78 — Det vill säga: den behörighet som medlemsstaterna behåller; avsaknad av gemenskapsharmonisering, de krav som följer av de grundläggande friheterna i gemenskapsrätten (se punkterna 21–24 i förevarande förslag till avgörande).

79 — Se, analogt, generaladvokaten Lenz förslag till avgörande i målet Halliburton Services (dom av den 12 april 1994 i mål C-1/93 (REG 1994, s. I-1137; svensk specialutgåva, volym 15, s. I-71), punkt 40.

bestämmelser som antagits av medlemsstaterna, skulle det kunna leda till än allmän omvälvning av de nationella systemen. Det är tänkbart att överföringen av förluster systematiskt skulle ordnas så inom koncernerna att de enbart styrdes över till sådana koncernbolag som är etablerade i de medlemsstater som har den högsta skattesatsen. Skälet till detta är att de överförda förlusterna är mest värda i dessa stater. Det finns således skäl att frukta att det skulle uppstå en verklig "handel med förluster" på gemenskapsnivå.⁸⁰ En sådan lösning skulle enligt Konungariket Nederländerna inte bara riskera att göra bestämmelserna om koncernavdrag mindre tillförlitliga utan den skulle även riskera att störa budgetbalansen i de berörda staterna. Lösningen skulle rycka undan grundvalarna för dessa staters ekonomiska och sociala system.

79. Det är riktigt att man inte skall bortse från denna risk, men man bör heller inte överdriva den. Lösningen återfinns i kravet att ett avdrag endast beviljas under förutsättning att förlusterna i utländska dotterbolag *inte kan* bli föremål för en gynnsam skattebehandling i dotterbolagens hemviststat. Om den stat där de utländska dotterbolagen har hemvist tillåter att dessa överför sina förluster till en annan person eller att förlusterna får skjutas upp för att beaktas vid ett kommande beskattningsår, har Förenade kungariket rätt att inte medge en gränsöverskridande överföring av dessa förluster. Man

måste således kontrollera om avdrag skett i den stat där dotterbolagen har hemvist. Härigenom kan bolagen inte fritt välja var förlusterna skall redovisas.

80. Ett sådant villkor kan vara berättigat med stöd av artikel 43 EG. Det är nämligen berättigat att ge företräde åt bestämmelserna i etableringsstaten om dessa bestämmelser medger en motsvarande behandling av förlusterna för koncernen. Det är för det första fastställt att etableringen, som innebär ett "stadigvarande och kontinuerligt [delta-gande] i det ekonomiska livet i en ... medlemsstat"⁸¹, medför vissa specifika inskränkningar som näringsidkaren fortfarande i princip är underkastad.⁸² Under förutsättning att förluster behandlas på motsvarande sätt i koncernen, påverkar dessa inskränkningar inte etableringsfriheten. Under dessa omständigheter är det förhållandet att dessa inskränkningar leder till att koncernen blir föremål för olika behandling endast en följd av de skillnader som föreligger mellan de nationella skattelagstiftningarna. För det andra kan ett sådant villkor medföra att de nationella skattesystemens inre sammanhang och helhet upprätthålls då koncernavdrag beviljas.

81. Man kan eventuellt invända att det är överdrivet svårt för Förenade kungariket att kontrollera om det föreligger en avdragsmöjlighet i en annan medlemsstat. I detta avseende skall det erinras om att medlems-

80 — Uttrycket är hämtat från Goldsmith, J.-C., "Intégration et consolidation des résultats en droit fiscal comparé (angående koncernbeskattning och beskattning av internationella bolag)", *La Semaine juridique (édition commerce et industrie)*, 1971, s. 456.

81 — Dom av den 30 november 1995 i mål C-55/94, Gebhard (REG 1995, s. I-4165) punkt 25.

82 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Peralta (ovan fotnot 18), punkt 52.

staterna förfogar över förstärkta samarbetsmöjligheter med stöd av rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningsområde.⁸³ Enligt dessa bestämmelser har de behöriga myndigheterna i en medlemsstat möjlighet att begära att de behöriga myndigheterna i en annan medlemsstat skall överlämna alla uppgifter som möjliggör en korrekt bolagsbeskattning. Detta instrument för administrativt samarbete "öppnar möjligheter att erhålla nödvändig information som är jämförbar med den som finns mellan olika skattemyndigheter på nationell nivå".⁸⁴ Enligt min mening är det dessutom inte uteslutet att den berörda medlemsstaten kan kräva att bolag som ansöker om koncernavdrag skall redogöra för den skattemässiga situationen för den koncern i vilken bolaget ingår och i synnerhet för möjligheten att utnyttja dotterbolagens förluster i den stat där de har hemvist. I ett sådant fall måste det emellertid säkerställas att dessa krav inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade informationssyftet.⁸⁵

hinder för en sådan lagstiftning i en medlemsstat, som den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken moderbolag med dotterbolag i andra medlemsstater inte får utnyttja de bestämmelser som är tillämpliga för bolag med filialer i utlandet. Däremot utgör dessa bestämmelser hinder för en sådan skattelagstiftning i en medlemsstat, som den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, i den mån den hindrar ett bolag som är etablerat i denna medlemsstat från att utnyttja rätten till koncernavdrag med motiveringen att dess dotterbolag har hemvist i andra medlemsstater; medan situationen skulle vara annorlunda om nämnda dotterbolag hade hemvist eller bedrev ekonomisk verksamhet inom denna medlemsstats territorium. Dessa bestämmelser utgör emellertid inte hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken rätten att erhålla ett sådant avdrag förutsätter att det kan fastställas att förlusterna i dotterbolag som har hemvist i andra medlemsstater inte kan bli föremål för en motsvarande skattemässig behandling i dessa andra medlemsstater. Det skall preciseras att denna skattemässiga behandling antingen kan bestå i en överföring av förluster till en annan person eller i att den skattskyldige själv skjuter upp förlusterna för att redovisa dessa under ett annat beskattningsår.

IV — Resultatet av bedömningen

82. Det följer av denna bedömning att artiklarna 43 EG och 48 EG inte utgör

83. Denna lösning framstår onekligen som komplicerad. Den utgör en lösning som kräver att myndigheterna i den berörda medlemsstaten beaktar den skattemässiga situationen för bolag som inte har hemvist inom dess territorium. I avsaknad av en gemenskapsharmonisering synes mig dock en sådan lösning vara den enda som gör det möjligt att bevara jämvikten mellan medlemsstaternas beskattningsrätt och de krav på frihet som följer av den inre marknaden.

83 — EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64. Detta direktiv ändrades nyligen genom rådets direktiv 2004/56/EG av den 21 april 2004 (EUT L 127, s. 70).

84 — Domen i målet Schumacker (ovan fotnot 13), punkt 45.

85 — Domen i målet Futura Participations och Singer (ovan fotnot 8), punkt 36.

Mot denna bakgrund ankommer det inte på domstolen att utforma enhetliga bestämmelser för samtliga medlemsstater, där domstolen skulle använda en modell hämtad från något nationellt skattesystem eller från något

eventuellt förslag som antagits av gemenskapens institutioner. Domstolens uppgift är endast att avgränsa de skyldigheter som den berörda medlemsstaten har till följd av sitt åtagande inom gemenskapen.

V — Förslag till avgörande

84. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen skall besvara de frågor som High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Förenade kungariket) har ställt i detta mål på följande sätt:

- ”1) Artiklarna 43 EG och 48 EG utgör hinder för en sådan lagstiftning i en medlemsstat, som den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken ett moderbolag som är etablerat i en medlemsstat inte har rätt till koncernavdrag på grund av att dess dotterbolag är etablerade i andra medlemsstater; medan samma avdrag skulle medges om nämnda dotterbolag hade hemvist i denna medlemsstat.
- 2) Dessa bestämmelser utgör emellertid inte hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken rätten att erhålla ett sådant koncernavdrag, som föreskrivs av den medlemsstat som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, förutsätter att det kan fastställas att förlusterna i dotterbolag som har hemvist i andra medlemsstater inte kan bli föremål för en motsvarande skattemässig behandling i dessa medlemsstater.”