

Mål C-231/05

Förfarande anhängiggjort av

Oy AA

(begäran om förhandsavgörande från Korkein hallinto-oikeus)

”Etableringsfrihet – Skattelagstiftning avseende inkomstskatt – Bolags avdragsrätt för koncernbidrag – Skyldighet även för det bolag som tar emot koncernbidraget att ha sitt säte i den berörda medlemsstaten”

Sammanfattning av domen

1. *Fri rörlighet för personer – Etableringsfrihet – Bestämmelser i fördraget – Tillämpningsområde*

(Artiklarna 43 EG och 56 EG)

2. *Fri rörlighet för personer – Etableringsfrihet – Skattelagstiftning – Bolagsskatt*

(Artikel 43 EG)

1. En lagstiftning som endast avser de interna förhållandena i en bolagskoncern inverkar företrädesvis på etableringsfriheten, och skall alltså prövas mot bakgrund av artikel 43 EG. Om det antas att denna lagstiftning verkar inskränkande på den fria rörligheten för kapital, är en sådan verkan en oundviklig följd av ett eventuellt hinder för etableringsfriheten och motiverar inte att nämnda lagstiftning prövas mot artikel 56 EG.

(se punkterna 23 och 24)

2. Artikel 43 EG utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken ett dotterbolag med hemvist i denna medlemsstat har rätt att från sin skattepliktiga inkomst dra av ett koncernbidrag som det lämnar till sitt moderbolag endast om moderbolaget har sitt säte i samma medlemsstat.

Den skillnad i behandling som görs beträffande dotterbolag med hemvist i landet och som baseras på var deras moderbolag har sitt säte, utgör visserligen en inskränkning i etableringsfriheten, eftersom den leder till att det blir mindre attraktivt för bolag med hemvist i andra medlemsstater att utöva denna frihet, och dessa kan därmed komma att avhållas från att förvärva, bilda och bibehålla dotterbolag i en medlemsstat där en sådan bestämmelse föreskrivs.

En sådan lagstiftning tjänar dock, med hänsyn till behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och behovet av att förhindra skatteundandragande, bedömda tillsammans, legitima ändamål som är förenliga med fördraget och omfattas av tvingande hänsyn till allmänintresset.

Om det nämligen godtas att ett sådant koncernbidrag som det som är i fråga i målet vid den nationella domstolen får dras av från givarens skattepliktiga inkomst, blir följden att bolagskoncerner fritt kan välja i vilken medlemsstat dotterbolagets vinst skall beskattas, genom att vinsten undandras från dotterbolagets beskattningsunderlag och, när koncernbidraget anses

utgöra en skattepliktig inkomst i det mottagande moderbolagets medlemsstat, genom att vinsten inkluderas i moderbolagets vinst. Detta skulle äventyra själva systemet med fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, eftersom dotterbolagets hemviststat, beroende på bolagskoncernens val, skulle vara tvungen att i egenskap av hemviststat för nämnda dotterbolag avstå från sin rätt att beskatta dotterbolagets inkomst, eventuellt till förmån för den medlemsstat i vilken moderbolaget har sitt säte.

För övrigt gäller att möjligheten att föra över ett dotterbolags skattepliktiga inkomst till ett moderbolag vars säte är beläget i en annan medlemsstat innebär en risk för att inkomst förs över via fiktiva upplägg inom koncernen till bolag med säte i de medlemsstater som tillämpar de lägsta skattesatserna eller de medlemsstater där inkomsten inte alls beskattas.

(se punkterna 39, 43, 56, 58, 60, 67 och domslutet)

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 18 juli 2007 (*)

”Etableringsfrihet – Skattelagstiftning avseende inkomstskatt – Bolags avdragsrätt för koncernbidrag – Skyldighet även för det bolag som tar emot koncernbidraget att ha sitt säte i den berörda medlemsstaten”

I mål C-231/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Korkein hallinto-oikeus (Finland) genom beslut av den 23 maj 2005, som inkom till domstolen den 25 maj 2005, i målet

Oy AA,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, R. Schintgen, P. K?ris, E. Juhász samt domarna K. Schiemann, G. Arestis, U. L?hmus, E. Levits (referent), A. Ó Caoimh och L. Bay Larsen,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 16 maj 2006,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Oy AA, genom T. Torkkel och J. Järvinen, asianiehet,

- Finlands regering, genom T. Pynnä och E. Bygglin, båda i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom M. Lumma och U. Forsthoff, båda i egenskap av ombud,
- Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster och M. de Grave, båda i egenskap av ombud,
- Sveriges regering, genom K. Wistrand och A. Falk, båda i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom S. Nwaokolo och E. O'Neill, båda i egenskap av ombud, biträdda av R. Hill, barrister,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och I. Koskinen, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 12 september 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande, följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 43 EG, 56 EG och 58 EG samt av rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003 (EUT 2004, L 7, s. 41) (nedan kallat direktiv 90/435).

2 Begäran har framställts i ett förfarande, som anhängiggjorts vid Korkein hallinto-oikeus (högsta förvaltningsdomstolen) av Oy AA, ett bolag bildat enligt finländsk rätt, och som rör frågan huruvida bolaget har rätt att från sin skattepliktiga inkomst göra avdrag för ett koncernbidrag som lämnats till dess moderbolag, vars säte är beläget i en annan medlemsstat, samt den finländska koncernbidragslagstiftningens förenlighet med gemenskapsrätten.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

3 Som framgår av andra skälet i direktiv 2003/123 är ändamålet med direktiv 90/435 att "undanta olika former av vinstutdelning från dotterbolag till moderbolag från källskatt och att förhindra dubbelbeskattning av sådana inkomster på moderbolagsnivå".

4 I artikel 4 i direktiv 90/435 föreskrivs att då ett moderbolag, i kraft av moderbolagets förbindelse med ett dotterbolag, tar emot utdelning från detta, annat än i samband med att dotterbolaget träder i likvidation, skall den stat där moderbolaget är hemmahörande antingen avstå från att beskatta den utdelning som dotterbolaget lämnat eller beskatta den men medge moderbolaget rätt att från den skatt det har att betala avräkna den del av dotterbolagets skatt som belöper på vinstutdelningen.

5 Enligt artikel 5 i direktiv 90/435 skall "vinstutdelning från ett dotterbolag till moderbolaget vara befriad från källskatt", och enligt artikel 6 i samma direktiv får "ett moderbolags medlemsstat inte ta ut källskatt på vinst som bolaget uppbär från ett dotterbolag".

Den nationella lagstiftningen

6 1 § i Laki konserniavustuksesta verotuksessa (825/1986) (lag om koncernbidrag vid beskattningen) av den 21 november 1986 (nedan kallad KonsAvL) har följande lydelse:

"I denna lag stadgas om hur koncernbidrag vid beskattningen skall dras av från givarens inkomster och hänföras till mottagarens inkomster."

7 I 2 § KonsAvL föreskrivs följande:

"Med koncernbidrag avses annat bidrag än kapitalplacering vilket ett aktiebolag eller andelslag som bedriver rörelse betalar till ett annat aktiebolag eller andelslag för dess rörelse och som inte enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/68) får avdras från inkomsten."

8 I 3 § KonsAvL stadgas att:

"Om ett inhemskt aktiebolag eller andelslag (modersamfund) äger minst nio tiondedelar av aktiekapitalet i ett annat inhemskt aktiebolag eller av andelarna i ett annat inhemskt andelslag (dottersamfund), får modersamfundet från sin skattepliktiga näringsinkomst dra av ett koncernbidrag som har betalats till dottersamfundet. Det betalda koncernbidraget betraktas som skattepliktig näringsinkomst för dottersamfundet.

Som dottersamfund betraktas även ett aktiebolag eller andelslag i vilket modersamfundet tillsammans med ett eller flera av sina dottersamfund äger minst nio tiondedelar av aktiekapitalet respektive andelarna.

Vad som stadgas i 1 mom. skall på motsvarande sätt tillämpas på koncernbidrag som ett dottersamfund betalt till sitt modersamfund eller till ett annat av modersamfundets dottersamfund."

9 Enligt 4 § KonsAvL gäller följande:

"Ett koncernbidrag anses vid beskattningen utgöra kostnad för givaren och intäkt för mottagaren under det skatteår, under vilket bidraget har betalats."

10 I 5 § KonsAvL föreskrivs följande:

"Den skattskyldige har rätt att avdra koncernbidraget såsom kostnad endast om överensstämmande utgifts- och inkomstregistreringar har gjorts i givarens och mottagarens bokföring."

Twisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

11 Bolaget AA Ltd, med säte i Förenade kungariket, äger via två andra bolag indirekt 100 procent av aktierna i Oy AA.

12 Till skillnad från verksamheten i Oy AA, gick verksamheten i AA Ltd med förlust år 2003, och enligt Oy AA kunde verksamheten förväntas gå med förlust även under åren 2004 och 2005. Rörelsen i AA Ltd hade betydelse även för Oy AA, varför detta senare bolag avsåg att lämna ett koncernbidrag till AA Ltd i syfte att säkerställa dess ekonomiska situation.

13 Oy AA ansökte i samband därmed om ett förhandsbesked från Keskusverolautakunta (Centralskattenämnden) om huruvida den planerade överföringen utgjorde ett koncernbidrag i den mening som avses i 3 § KonsAvL och om detta därmed kunde anses utgöra en avdragsgill kostnad vid taxeringen av Oy AA för skatteåren 2004 och 2005.

14 Centralskattenämnden fann att ett avdragsgillt koncernbidrag och den däremot svarande

skattepliktiga inkomsten måste omfattas av det finländska skattesystemet. Den fastslog därför att en överföring från Oy AA till AA Ltd inte utgjorde ett koncernbidrag i den mening som avses i 3 § KonsAvL och att överföringen därmed inte kunde betraktas som en avdragsgill kostnad vid taxeringen av givaren.

15 Oy AA överklagade Centralskattenämndens förhandsbesked till Högsta förvaltningsdomstolen, som konstaterade att samtliga krav enligt finländsk rätt var uppfyllda för att Oy AA:s koncernbidrag till AA Ltd skulle vara avdragsgillt, dock inte det nationalitetskrav som uppställdes för det mottagande bolaget.

16 Högsta förvaltningsdomstolen beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Skall artiklarna 43 EG och 56 EG, mot bakgrund av artikel 58 EG och rådets direktiv 90/435/EEG ... om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, tolkas så, att de utgör hinder för sådana bestämmelser som föreskrivs i den finländska lagen om koncernbidrag vid beskattningen, enligt vilka avdragsrätten för koncernbidrag villkoras av att givaren och mottagaren av koncernbidraget är inhemska bolag?"

Tolkningsfrågan

17 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 43 EG och 56 EG, mot bakgrund av artikel 58 EG och direktiv 90/435, utgör hinder för bestämmelser i en medlemsstats lagstiftning, såsom de bestämmelser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilka ett dotterbolag med hemvist i denna medlemsstat har rätt att från sin skattepliktiga inkomst dra av ett koncernbidrag som det lämnar till sitt moderbolag endast om moderbolaget har sitt säte i samma medlemsstat.

18 Domstolen erinrar inledningsvis om att det följer av fast rättspraxis att även om frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas behörighet, måste denna behörighet likväl utövas med iakttagande av gemenskapsrätten (se, bland annat, dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer, REG 2005, s. I-10837, punkt 29, av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, REG 2006, s. I-7995, punkt 40, och av den 12 december 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, REG 2006, s. I-11673, punkt 36).

19 Eftersom den hänskjutande domstolen har frågat EG-domstolen om hur såväl artikel 43 EG om etableringsfrihet som artikel 56 EG om fri rörlighet för kapital skall tolkas, måste det prövas om och i vilken mån en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan ha någon inverkan på dessa friheter.

20 Som framgår av fast rättspraxis är det EG-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet som skall tillämpas när det är fråga om ett andelsinnehav som ger andelsinnehavaren ett bestämmande inflytande över bolagets beslut och möjlighet att avgöra hur dess verksamhet skall bedrivas (dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars, REG 2000, s. I-2787, punkterna 21 och 22, av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y, REG 2002, s. I-10829, punkterna 37 och 66–68, samt domarna i de ovannämnda målen Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 31, och Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 39).

21 Enligt 3 § KonsAvL villkoras dock möjligheten att lämna koncernbidrag som är avdragsgillt enligt nämnda lag av att modersamfundet äger minst nio tiondedelar av aktiekapitalet i dottersamfundet.

22 Som framgår av beslutet om hänskjutande och av den finländska regeringens yttrande är ändamålet med det i Finland gällande systemet med koncernbidrag att koncernstrukturens utformning inte skall leda till skattemässiga nackdelar, ett ändamål som uppnås genom att resultatutjämnning tillåts i koncerner som omfattar såväl vinst- som förlustbolag.

23 I den mån en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen endast avser koncerninterna förhållanden, inverkar den företrädesvis på etableringsfriheten, och den skall då prövas mot bakgrund av artikel 43 EG (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 32, samt dom av den 12 december 2006 i mål C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, REG 2006, s. I-11753, punkt 118, och av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, REG 2007, s. I-0000, punkt 33).

24 Om det nu antas att denna lagstiftning verkar inskränkande på den fria rörligheten för kapital, är en sådan verkan en oundviklig följd av ett eventuellt hinder för etableringsfriheten och kan därför inte motivera att nämnda lagstiftning prövas självständigt mot artikel 56 EG (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 oktober 2004 i mål C-36/02, *Omega*, REG 2004, s. I-9609, punkt 27, och domarna i de ovannämnda målen *Cadbury Schweppes* och *Cadbury Schweppes Overseas*, punkt 33, och *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, punkt 34).

25 Det skall, när det gäller direktiv 90/435, erinras om att den situation som är i fråga i målet vid den nationella domstolen avser den första beskattning som sker av näringsinkomst i ett dotterbolag och möjligheten för detta dotterbolag att från sin skattepliktiga näringsinkomst dra av ett koncernbidrag som har lämnats till ett moderbolag i utlandet.

26 I direktiv 90/435 regleras den skattemässiga behandlingen av utdelning från ett dotterbolag till dess moderbolag genom att det i artikel 4 föreskrivs att då ett moderbolag i denna sin egenskap tar emot utdelning, skall den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande antingen avstå från att beskatta utdelningen från dotterbolaget, eller beskatta den, men medge moderbolaget rätt att från den skatt det har att betala avräkna den på vinsten belöpande bolagsskatt som har erlagts av dotterbolaget. Vidare föreskrivs i artiklarna 5 och 6 i direktivet ett förbud mot innehållande av källskatt på utdelningen.

27 Eftersom direktiv 90/435 inte rör den första beskattning som sker av näringsinkomst i ett dotterbolag, och inte heller reglerar de skattemässiga konsekvenserna för dotterbolaget av ett sådant koncernbidrag som det som avses i målet vid den nationella domstolen, kan direktivet inte användas för att besvara den hänskjutande domstolens fråga.

28 Frågan skall därmed besvaras uteslutande med tillämpning av artikel 43 EG.

Huruvida det föreligger en inskränkning av etableringsfriheten

29 Den etableringsfrihet som enligt artikel 43 EG tillerkänns gemenskapsmedborgare, 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, inbegriper i enlighet med artikel 48 EG en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom Europeiska gemenskapen, att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (se, bland annat, dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, *Saint-Gobain ZN*, REG 1999, s. I-6161, punkt 35, samt domarna i de ovannämnda målen *Marks & Spencer*, punkt 30, *Cadbury Schweppes* och *Cadbury Schweppes Overseas*, punkt 41, och *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*,

punkt 42).

30 När det gäller bolag skall det påpekas att bolagens säte i den mening som avses i artikel 48 EG, liksom fysiska personers nationalitet, används för att fastställa under vilken medlemsstats rättsordning bolagen lyder. Om det godtogs att ett bolags hemviststat fritt kan tillämpa en särbehandling enbart på grund av att bolaget har sitt säte i en annan medlemsstat, skulle artikel 43 EG bli innehållslös (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike, REG 1986, s. 273, punkt 18, svensk specialutgåva, volym 8, s. 389, av den 13 juli 1993 i mål C-330/91, Commerzbank, REG 1993, s. I-4017, punkt 13, svensk specialutgåva, volym 14, s. I-275, av den 8 mars 2001 de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., REG 2001, s. I-1727, punkt 42, samt domarna i de ovannämnda målen Marks & Spencer, punkt 37, och Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 43). Syftet med etableringsfriheten är därmed att säkerställa nationell behandling i den mottagande staten genom att all diskriminering som baserar sig på var bolagen har sitt säte förbjuds (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Frankrike, punkt 14, Saint-Gobain ZN, punkt 35, och Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 43).

31 Domstolen påpekar i förevarande fall att det när det gäller rätten att göra avdrag för en överföring till modersamfundet såsom för kostnader skall, enligt den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, dottersamfund med hemvist i Finland behandlas olika beroende på om deras modersamfund har sitt säte i denna medlemsstat eller ej.

32 En överföring från ett dottersamfund till ett modersamfund med säte i Finland som uppfyller de övriga kraven i KonsAvL anses nämligen utgöra ett koncernbidrag i den mening som avses i denna lag och får dras av från dottersamfundets skattepliktiga inkomst. En överföring från ett dottersamfund till ett modersamfund som inte har sitt säte i Finland anses däremot inte utgöra koncernbidrag och kommer därmed inte att vara avdragsgill från dottersamfundets skattepliktiga inkomst. Dottersamfund till utländska modersamfund behandlas alltså i skattemässigt hänseende sämre än de dottersamfund som har finländska modersamfund.

33 Den tyska, den nederländska och den svenska regeringen har liksom Förenade kungarikets regering gjort gällande att situationen för dotterbolag som har hemvist i landet och vilkas moderbolag har säte i samma medlemsstat inte är jämförbar med situationen för dotterbolag som har hemvist i landet men vilkas moderbolag har säte i en annan medlemsstat. I den senare situationen beskattas nämligen inte moderbolagen i den medlemsstat där dotterbolagen har sitt säte. Enligt nämnda regeringar måste man nämligen skilja mellan situationen för dottersamfund vilkas modersamfund är obegränsat eller begränsat skattskyldiga i Finland, från den situation som avses i målet vid den nationella domstolen, där modersamfundet inte alls är skattskyldigt i denna medlemsstat.

34 Enligt den tyska och den svenska regeringen gäller att när mottagaren av överföringen inte är skattskyldig i den medlemsstat där den som gör överföringen har sitt hemvist, saknar sistnämnda medlemsstat – som på grund av begränsningarna av sin territoriella behörighet inte kan påverka den skattemässiga behandling som den medlemsstat i vilken mottagaren av överföringen har sitt hemvist tillämpar på denna överföring – bland annat såväl möjlighet att säkerställa att beviljat avdrag motsvarar den skattepliktiga inkomsten för överföringens mottagare i den medlemsstat där denna mottagare har sitt hemvist, som möjlighet att förhindra att den företagna överföringen helt undgår beskattning. Förenade kungarikets regering har även hävdad att om Republiken Finland inte beskattar inkomst i modersamfund som saknar hemvist i landet, är den heller inte skyldig att medge det finländska dottersamfundet avdrag för förluster i modersamfundet.

35 Som det erinrats om i punkt 22 i förevarande dom är ändamålet med det finländska koncernbidragssystemet att skattemässiga nackdelar som följer av koncernstrukturen skall undanröjas, genom att resultatutjämning tillåts inom koncerner som omfattar såväl vinst- som förlustbolag. Som framgår av 4 och 5 §§ KonsAvL anses inte koncernbidraget utgöra en kostnad för givaren, och denne erhåller inte heller något avdrag vid beskattningen förrän inkomstregistrering av bidraget har gjorts i mottagarens bokföring.

36 I en gränsöverskridande situation gäller att när mottagaren inte beskattas i den medlemsstat där koncernbidragsgivaren har hemvist, kan denna medlemsstat inte säkerställa att överföringen kommer att anses utgöra skattepliktig inkomst för mottagaren. Att den medlemsstat i vilken koncernbidragsgivaren har sitt hemvist medger att givaren får dra av överföringen från sin skattepliktiga inkomst innebär inte någon garanti för att det mål som eftersträvas med de tillämpliga koncernbidragsbestämmelserna uppnås.

37 Även om den medlemsstat i vilken dotterbolaget har sitt säte inte är behörig när det gäller det moderbolag vars säte är beläget i en annan medlemsstat och som inte är skattskyldigt i den första medlemsstaten, kan den emellertid villkora rätten till avdrag för koncernbidrag från givarens skattepliktiga inkomst, genom att uppställa krav beträffande hur den andra medlemsstaten skall behandla koncernbidraget.

38 Att de modersamfund som har sitt säte i en annan medlemsstat inte är skattskyldiga i Finland kan alltså inte i sig anses innebära att det, med avseende på det mål som eftersträvas med de finländska koncernbidragsbestämmelserna, görs någon åtskillnad mellan dottersamfunden till dessa modersamfund och dottersamfunden till modersamfund vars säte är beläget i Finland, och situationerna för dessa två kategorier av dottersamfund blir inte heller av denna anledning ojämförbara.

39 En skillnad i behandlingen av dotterbolag med hemvist i landet som baseras på var deras moderbolag har sitt säte utgör en inskränkning i etableringsfriheten, eftersom den leder till att det blir mindre attraktivt för bolag med hemvist i andra medlemsstater att utöva denna frihet, och dessa kan därmed komma att avhållas från att förvärva, bilda och bibehålla dotterbolag i en medlemsstat där en sådan bestämmelse föreskrivs (se dom av den 12 december 2002 i mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst, REG 2002, s. I-11779, punkt 32, och domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, punkt 61).

40 Det av Förenade kungarikets regering anförda argumentet, att moderbolaget hade kunnat uppnå det eftersträlvade målet genom att upprätta en filial i Finland i stället för ett dottersamfund, föranleder inte någon annan bedömning. Man får nämligen inte glömma att artikel 43 första stycket andra meningen EG uttryckligen ger ekonomiska aktörer en möjlighet att fritt välja den juridiska form som är lämplig för att bedriva verksamhet i en annan medlemsstat, och detta fria val får inte

begränsas genom diskriminerande skattebestämmelser (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 22, och dom av den 23 februari 2006 i mål C-253/03, *CLT-UFA*, REG 2006, s. I-1831, punkt 14).

41 Förenade kungarikets regering har vidare hävdad att eftersom koncernbidraget inte beskattades i Förenade kungariket, något som Oy AA dock bestrider, och då underskottet i AA Ltd kunde föras över till andra räkenskapsår för att kvittas mot senare uppkomna överskott, hade den fördröjning som detta moderbolag fick utstå innan det kunde kvitta sina under- och överskott mot varandra endast en indirekt och slumpartad inverkan på dess val att etablera sig i Finland.

42 Domstolen påpekar i detta hänseende att det för att en lagstiftning skall anses utgöra en inskränkning i etableringsfriheten är tillräckligt att den kan medföra att utövandet av denna frihet i en medlemsstat inskränks för bolag med hemvist i andra medlemsstater. Det behöver därvid inte visas att den aktuella lagstiftningen faktiskt har avhållit vissa av nämnda bolag från att förvärva, bilda eller bibehålla ett dotterbolag i den förstnämnda medlemsstaten (domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, punkt 62).

43 Härav följer att den skillnad i behandling som, med stöd av sådana bestämmelser som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, tillämpas på dottersamfund med hemvist i landet beroende på var deras moderbolag har sitt säte utgör en inskränkning av etableringsfriheten.

Huruvida inskränkningen av etableringsfriheten kan motiveras

44 En sådan inskränkning av etableringsfriheten är bara tillåten om den är motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset. Det krävs i ett sådant fall dessutom att inskränkningen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade ändamålet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål (domarna i de ovannämnda målen *Marks & Spencer*, punkt 35, *Cadbury Schweppes* och *Cadbury Schweppes Overseas*, punkt 47, samt *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, punkt 64).

45 Den finländska, den tyska och den nederländska regeringen samt Förenade kungarikets regering och Europeiska gemenskapernas kommission har i sina skriftliga yttranden gjort gällande att de finländska koncernbidragsbestämmelserna kan motiveras av behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang liksom att fördela beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, av farhågan för skatteflykt samt av territorialitetsprincipen.

46 Under förhandlingen, som hölls efter det att domen i det ovannämnda målet *Marks & Spencer* meddelades, vidhöll de regeringar som yttrat sig muntligen att de rättfärdigandegrunder som godtogs av domstolen i den domen, nämligen bibehållandet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan de olika medlemsstaterna, riskerna för dubbelt utnyttjande av förluster och för skatteflykt, även gäller i förevarande mål. Dessa argument bör alltså prövas här.

47 Den finländska regeringen har därför, med stöd av den svenska regeringen och Förenade kungarikets regering, med åberopande av territorialitetsprincipen, som innebär att medlemsstaterna har rätt att beskatta inkomst som genereras inom deras respektive territorier, anfört att de bestämmelser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen ger uttryck för den samstämmighet som råder i fråga om den internationella fördelningen av beskattningsrätten.

48 Enligt dessa regeringar samt den nederländska regeringen och kommissionen, innebär möjligheten till avdrag för en överföring som sker till ett bolag vars säte är beläget i en annan medlemsstat att de skattskyldiga kan välja i vilken medlemsstat beskattning skall ske och att medlemsstaternas beskattningsrätt därmed begränsas, vilket rubbar den välavvägda fördelningen

av densamma.

49 När det gäller behovet av att undvika ett dubbelt utnyttjande av förluster har den finländska, den tyska, den nederländska och den svenska regeringen samt Förenade kungarikets regering hävdatt att detta utgör en del av behovet av att undvika ett obefogat beviljande av dubbla fördelar. Enligt dessa regeringar innebär en situation där koncernbidraget beaktas vid fastställandet av givarens beskattningsbara resultat, men inte anses utgöra en skattepliktig inkomst för mottagaren, en risk för att det koncernbidragsgivande dotterbolagets vinst helt undgår beskattning. Enligt Förenade kungarikets regering är detta fallet i förevarande mål, något som dock har bestritts av Oy AA.

50 Slutligen är den finländska, den tyska, den nederländska och den svenska regeringen samt Förenade kungarikets regering och kommissionen eniga om att det finns en risk för att koncerner organiserar sin verksamhet så, att vinst som är skattepliktig i Finland överförs till bolag som har bildats särskilt för detta ändamål, med säten belägna i andra medlemsstater där vinsten beskattas efter en lägre skattesats än i Finland, eller där den till och med helt undantas från skatteplikt.

51 Som framgår av punkt 51 i domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, godtogs som rättfärdigandegrund behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, tillsammans med de två övriga rättfärdigandegrunderna, nämligen risken för ett dubbelt utnyttjande av förluster och risken för skatteflykt (se även dom av den 29 mars 2007 i mål C-347/04, Rewe Zentralfinanz, REG 2007, s. I-2000, punkt 41).

52 Domstolen erinrar också om att medlemsstaterna i avsaknad av enhetliga eller harmoniserande gemenskapsbestämmelser fortfarande har behörighet att, genom avtal eller ensidigt, bestämma enligt vilka kriterier som beskattningsrätten skall fördelas mellan dem (dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Gilly, REG 1998, s. I-2793, punkterna 24 och 30, dom av den 7 september 2006 i mål C-513/04, N, REG 2006, s. I-7409, punkt 44, av den 14 november 2006 i mål C-513/04, Kerkhaert och Morres, REG 2006, s. I-10967, punkterna 22 och 23, samt domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 49).

53 För det första får behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna inte åberopas för att systematiskt underlåta att ge ett dotterbolag med hemvist i landet skattemässiga fördelar, av det skälet att den inkomst som ett moderbolag med säte i en annan medlemsstat uppbär inte får beskattas i den förstnämnda medlemsstaten (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Rewe Zentralfinanz, punkt 43).

54 Denna rättfärdigandegrund kan däremot godtas när ändamålet med de aktuella bestämmelserna är att förebygga ageranden som kan äventyra en medlemsstats rätt att utöva sin beskattningsrätt när det gäller verksamhet som bedrivs inom dess territorium (se domen i det ovannämnda målet Rewe Zentralfinanz, punkt 42).

55 Domstolen har sålunda slagit fast att om bolag hade rätt att välja om deras förluster skall beaktas i den medlemsstat där de har sitt hemvist eller i en annan medlemsstat, skulle detta påtagligt äventyra en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (se domarna i de ovannämnda målen Marks & Spencer, punkt 46, och Rewe Zentralfinanz, punkt 42).

56 Likaså gäller att om det godtas att ett sådant koncernbidrag som det som är i fråga i målet vid den nationella domstolen får dras av från givarens skattepliktiga inkomst, blir följden att bolagskoncerner fritt kan välja i vilken medlemsstat dotterbolagets vinst skall beskattas, genom att vinsten undanhålls från dotterbolagets beskattningsunderlag och, när koncernbidraget anses utgöra en skattepliktig inkomst i den mottagande moderbolagets medlemsstat, genom att vinsten inkluderas i moderbolagets vinst. Detta skulle äventyra själva systemet med fördelning av

beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, eftersom dotterbolagets hemviststat, beroende på bolagskoncernens val, skulle vara tvungen att i egenskap av hemviststat för nämnda dotterbolag avstå från sin rätt att beskatta dotterbolagets inkomst, eventuellt till förmån för den medlemsstat i vilken moderbolaget har sitt säte (se även domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 59).

57 Vad härefter angår risken för ett dubbelt utnyttjande av förluster, räcker det att påpeka att de finländska koncernbidragsbestämmelserna inte omfattar någon avdragsrätt för förluster.

58 När det slutligen gäller att förhindra skatteflykt, skall det erkännas att möjligheten att föra över ett dotterbolags skattepliktiga inkomst till ett moderbolag vars säte är beläget i en annan medlemsstat innebär en risk för att inkomst förs över via fiktiva upplägg inom koncernen till bolag med säte i de medlemsstater som tillämpar de lägsta skattesatserna eller de medlemsstater där inkomsten inte alls beskattas. Denna möjlighet förstärks av att det enligt de finländska koncernbidragsbestämmelserna inte krävs att mottagaren av koncernbidraget har redovisat förluster.

59 Genom att dottersamfund ges rätt att från sin skattepliktiga inkomst dra av koncernbidrag som lämnas till modersamfundet endast om detta har sitt säte i samma medlemsstat, kan de finländska bestämmelserna hindra sådana ageranden som kan föranledas av att det finns stora skillnader mellan de beskattningsunderlag eller skattesatser som de olika medlemsstaterna tillämpar, ageranden som inte sker i annat syfte än att dotterbolaget skall undvika att betala den skatt som det normalt hade haft att erlagga på sin vinst i den medlemsstat där det har sitt hemvist.

60 Med hänsyn till dessa två rättfärdigandegrunder, det vill säga behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och behovet av att förhindra skatteflykt, konstaterar domstolen att sådana bestämmelser som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilka ett dotterbolag har rätt att från sin skattepliktiga inkomst dra av koncernbidrag som det lämnar till sitt moderbolag endast om moderbolaget och dotterbolaget har sitt säte i samma medlemsstat, tjänar legitima ändamål som är förenliga med fördraget och omfattas av tvingande hänsyn till allmänintresset, och är ägnade att säkerställa att dessa ändamål uppnås.

61 Icke desto mindre måste det prövas huruvida sådana bestämmelser inte går utöver vad som krävs för att uppnå samtliga de ändamål som eftersträvas.

62 Det skall inledningsvis påpekas att målsättningarna att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och att förhindra skatteflykt hänger ihop. Ageranden som består i att skapa fiktiva upplägg, som inte är affärsmässiga, i syfte att undvika den skatt som normalt skulle ha erlagts på vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet kan äventyra medlemsstaternas rätt att utöva sin skattemässiga behörighet när det gäller denna verksamhet och rubba den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (domarna i de ovannämnda målen *Cadbury Schweppes* och *Cadbury Schweppes Overseas*, punkterna 55 och 56, och *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, punkterna 74 och 75).

63 Även om ändamålet med den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte specifikt är att från den skattefördel som föreskrivs däri undanta fiktiva upplägg som inte är affärsmässiga och som skapats i syfte att undvika den skatt som normalt skulle ha erlagts på den vinst som genereras i verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet, kan en sådan lagstiftning icke desto mindre anses stå i proportion till de eftersträlvade målen, betraktade som en helhet.

64 I en situation där den aktuella fördelen består i möjligheten att överföra inkomst, genom att denna undantas från givarens skattepliktiga inkomst och inkluderas i mottagarens skattepliktiga inkomst, skulle nämligen all utvidgning av denna fördel till att även avse gränsöverskridande situationer leda till att bolagskoncerner, såsom angetts i punkt 56 i förevarande dom, fick möjlighet att fritt välja i vilken medlemsstat deras vinster skall beskattas, något som skulle vara till nackdel för dotterbolagets medlemsstat vad gäller dess rätt att beskatta den vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom dess territorium.

65 Denna rubbning kan inte förebyggas genom att uppställa villkor som avser behandlingen av den inkomst som härrör från koncernbidraget i det mottagande bolagets medlemsstat eller som avser att det bolag som tar emot koncernbidraget skall ha redovisat förluster. Att medge avdrag för koncernbidraget när det utgör en skattepliktig inkomst för det mottagande bolaget eller när möjligheterna för det mottagande bolaget att föra över sina förluster till ett annat bolag är begränsade, eller att medge avdrag för ett koncernbidrag som lämnas till ett bolag vars säte är beläget i en medlemsstat som tillämpar en lägre skattesats än den som tillämpas i den medlemsstat där koncernbidragsgivaren har hemvist endast under förutsättning att koncernbidraget kan motiveras specifikt av den ekonomiska situationen för det mottagande bolaget, såsom Oy AA har föreslagit, skulle icke desto mindre innebära att valet av den medlemsstat där beskattning skall ske definitivt skulle tillkomma bolagskoncernen, som därmed alltså skulle ha ett omfattande handlingsutrymme i detta avseende.

66 Med hänsyn till ovan angivna överväganden saknas därmed anledning att pröva de övriga rättfärdigandegrunder som den finländska, den tyska, den nederländska och den svenska regeringen samt Förenade kungarikets regering och kommissionen har åberopat.

67 Den fråga som ställts skall således besvaras så, att artikel 43 EG inte utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken ett dotterbolag med hemvist i denna medlemsstat har rätt att från sin skattepliktiga inkomst dra av ett koncernbidrag som det lämnar till sitt moderbolag endast om moderbolaget har sitt säte i samma medlemsstat.

Rättegångskostnader

68 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 (stora avdelningen) följande:

Artikel 43 EG utgör inte hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken ett dotterbolag med hemvist i denna medlemsstat har rätt att från sin skattepliktiga inkomst dra av ett koncernbidrag som det lämnar till sitt moderbolag endast om moderbolaget har sitt säte i samma medlemsstat.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: finska.