

Mål C-337/08

X Holding BV

mot

Staatssecretaris van Financiën

(begäran om förhandsavgörande från Hoge Raad der Nederlanden)

”Artiklarna 43 EG och 48 EG – Skattelagstiftning – Inkomstskatt för juridiska personer – Skattemässig enhet bestående av ett moderbolag med hemvist i landet och ett eller flera dotterbolag med hemvist i landet – Moderbolaget beskattas för vinsten – Dotterbolag som inte har hemvist i landet uteslutna”

Sammanfattning av domen

Fri rörlighet för personer – Etableringsfrihet – Skattelagstiftning – Bolagsskatt

(Artiklarna 43 EG och 48 EG)

Artiklarna 43 EG och 48 EG utgör inte hinder för en medlemsstats lagstiftning, enligt vilken ett moderbolag får bilda en enda skattemässig enhet med sitt dotterbolag med hemvist i landet, medan moderbolaget inte får bilda en sådan skattemässig enhet med ett dotterbolag som saknar hemvist i landet, när överskottet i sistnämnda dotterbolag inte omfattas av skattelagstiftningen i den medlemsstaten.

Genom att ett moderbolag till ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat utesluts från denna förmån hindras förvisso etableringsfriheten, eftersom det kan bli mindre attraktivt för moderbolaget att utöva sin etableringsfrihet i och med att det avhålls från att bilda dotterbolag i andra medlemsstater. Situationen för ett moderbolag med hemvist i landet som önskar bilda en enda skattemässig enhet med ett dotterbolag som också det har hemvist i landet är dock – med hänsyn till det ändamål som eftersträvas med en sådan beskattningsmetod – objektivt jämförbar med situationen för ett moderbolag med hemvist i landet som önskar bilda en enda skattemässig enhet med ett dotterbolag som saknar hemvist i landet, såvitt de i båda situationerna söker komma i åtnjutande av de förmåner som beskattningssystemet ger, vilket bland annat gör det möjligt att på moderbolagsnivå konsolidera de över- och underskott som bolagen i den enda skattemässiga enheten redovisar och se till att transaktionerna inom bolagsgruppen förblir skattemässigt neutrala.

En sådan beskattningsmetod rättfärdigas emellertid av behovet av att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Eftersom moderbolaget självt fritt kan avgöra om det önskar bilda en skattemässig enhet med sitt dotterbolag och lika fritt upplösa denna enhet från ett år till ett annat, skulle en möjlighet att även inbegripa ett dotterbolag som saknar hemvist i landet i den skattemässiga enheten ge moderbolaget frihet att välja vilken beskattningsmetod som ska tillämpas på underskott i detta dotterbolag samt var detta underskott ska beaktas. Då området för den skattemässiga enheten kan ändras på detta sätt, skulle en möjlighet att i nämnda enhet inkludera ett dotterbolag som saknar hemvist i landet leda till att moderbolaget fritt kunde välja i vilken medlemsstat det önskade göra underskotten i detta dotterbolag gällande.

Vad gäller frågan huruvida en sådan beskattningsmetod är proportionerlig, innebär inte en medlemsstats godkännande av att underskott i ett utländskt fast driftställe preliminärt kvittas där företaget har sitt säte att den måste utvidga denna förmån till att även omfatta dotterbolag, som saknar hemvist i landet, till ett moderbolag med hemvist i landet. De fasta driftställen som är belägna i en annan medlemsstat och de dotterbolag som saknar hemvist i landet befinner sig nämligen inte i jämförbara situationer när det gäller fördelningen av beskattningsrätten, sådan den framgår av ett dubbelbeskattningsavtal, eftersom dotterbolaget, som utgör en självständig juridisk person, är obegränsat skattskyldigt i den skatteavtalsslutande medlemsstat där det har sitt säte, medan ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat i princip och till viss del omfattas av ursprungsmedlemsstatens beskattningsrätt. Det är visserligen riktigt att den möjlighet som i artikel 43 första stycket andra meningen EG tillerkänns näringsidkare att fritt välja den juridiska form som är bäst lämpad för att bedriva verksamhet i en annan medlemsstat inte får begränsas genom diskriminerande skattebestämmelser. Ursprungsmedlemsstaten förblir dock behörig att fastställa villkoren för beskattning och nivån på denna för de olika etableringsformer som inhemska bolag kan använda sig av för sin verksamhet i utlandet, under förutsättning att de inte utsätts för en behandling som är diskriminerande i förhållande till hur inhemska jämförbara etableringar behandlas. De fasta driftställen som är belägna i en annan medlemsstat och de dotterbolag som saknar hemvist i landet befinner sig inte i jämförbara situationer när det gäller fördelningen av beskattningsrätten, och ursprungsmedlemsstaten är därmed inte skyldig att tillämpa samma beskattningsmetod på dotterbolag som saknar hemvist i landet som den som tillämpas på utländska fasta driftställen. Mot bakgrund av det ovan anförda ska den berörda beskattningsmetoden anses stå i proportion till de ändamål som eftersträvas med densamma.

(se punkterna 19, 24, 31-33, 37-40, 42 och 43 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 25 februari 2010 (*)

”Artiklarna 43 EG och 48 EG – Skattelagstiftning – Inkomstskatt för juridiska personer – Skattemässig enhet bestående av ett moderbolag med hemvist i landet och ett eller flera dotterbolag med hemvist i landet – Moderbolaget beskattas för vinsten – Dotterbolag som inte har hemvist i landet uteslutna”

I mål C-337/08,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) genom beslut av den 11 juli 2008, som inkom till domstolen den 21 juli 2008, i målet

X Holding BV

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av ordföranden på fjärde avdelningen J.-C. Bonichot (referent), tillförordnad ordförande på andra avdelningen, samt domarna C.W.A. Timmermans, K. Schieman, P. K?ris och L. Bay Larsen,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 25 juni 2009,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- X Holding BV, genom F.A. Engelen och S.C.W. Douma, belastingsadviseurs,
- Nederländernas regering, genom C.M. Wissels, M. Noort och D.J.M. de Grave, samtliga i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom M. Lumma, C. Blaschke och B. Klein, samtliga i egenskap av ombud,
- Spaniens regering, genom M. Muñoz Pérez och B. Plaza Cruz, båda i egenskap av ombud,
- Frankrikes regering, genom G. de Bergues och J.-C. Gracia, båda i egenskap av ombud,
- Portugals regering, genom L. Inez Fernandes och J. Menezes Leitão, båda i egenskap av ombud,
- Sveriges regering, genom A. Falk, S. Johannesson och K. Petkovska, samtliga i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom H. Walker, i egenskap av ombud, biträdd av M. Gray, barrister,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 19 november 2009 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 43 EG och 48 EG.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan bolaget X Holding BV (nedan kallat X Holding), som är ett kapitalbolag med hemvist i Nederländerna, och den nederländska skattemyndigheten, angående dennas beslut att neka bolaget rätt att bilda en enda skattemässig enhet med ett dotterbolag som saknar hemvist i landet.

Tillämpliga bestämmelser

Avtalet för att undvika dubbelbeskattning som ingåtts mellan Konungariket Belgien och Konungariket Nederländerna

3 I artikel 7.1 i det avtal för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet som Konungariket Belgien och Konungariket Nederländerna ingick den 5 juni 2001 (nedan kallat skatteavtalet) föreskrivs, efter förebild av det av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) utarbetade modellavtalet, följande:

"Inkomst av rörelse, som företag i en avtalsslutande stat förvärvar, beskattas endast i denna stat, såvida inte företaget bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe. Om företaget bedriver rörelse på nyss angivet sätt, får företagets inkomst beskattas i denna andra stat, men endast så stor del av den som är hänförlig till det fasta driftstället."

4 Om en skattskyldig person med hemvist i Nederländerna förvärvar inkomst som med tillämpning av artikel 7 i skatteavtalet får beskattas i Belgien, ska Konungariket Nederländerna med tillämpning av artikel 23.2 i det avtalet minska skatten på nämnda inkomst enligt de i nederländsk rätt föreskrivna bestämmelserna om undvikande av dubbelbeskattning.

Den nederländska lagstiftningen

5 I artikel 15 i 1969 års lag om inkomstskatt för juridiska personer föreskrivs följande:

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

...

3. Punkt 1 är endast tillämplig om

...

b. samma bestämmelser är tillämpliga för båda de skattskyldiga personerna vid beräkningen av överskottet,

c. båda de skattskyldiga personerna har hemvist i Nederländerna och, för det fall lagen om skattesystemet i Konungariket [(Belastingregeling voor het Koninkrijk)] eller ett avtal för att undvika dubbelbeskattning är tillämplig(t) för en skattskyldig person, denne enligt nämnda system eller avtal även anses ha hemvist i Nederländerna,

...

4. Genom förordning kan regler införas enligt vilka skattskyldiga personer vilka inte omfattas av samma bestämmelser vid fastställandet av överskottet, med avvikelse från punkt 3 b ändå får bilda en skattemässig enhet. Med avvikelse från punkt 3 c får en skattskyldig person som saknar hemvist i Nederländerna enligt den nationella lagstiftningen, enligt lagen om skattesystemet i

Konungariket eller enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, men som driver rörelse via ett fast driftställe i Nederländerna, på de villkor som anges i förordningen ingå i en skattemässig enhet i den mån rätten att beskatta överskottet i rörelsen har tilldelats Nederländerna enligt lagen om skattesystemet i Konungariket eller enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, och om

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

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

6 X Holding har hemvist i Nederländerna och äger samtliga aktier i bolaget F, vilket har bildats enligt belgisk rätt och har hemvist i Belgien. Bolaget F är inte skattskyldigt till inkomstskatt för juridiska personer i Nederländerna.

7 Dessa bolag yrkade att de skulle anses utgöra en enda skattemässig enhet i den mening som avses i artikel 15.1 i 1969 års nederländska lag om inkomstskatt för juridiska personer. Skattemyndigheten i Nederländerna avslag yrkandet med motiveringen att bolaget F inte har hemvist i Nederländerna, vilket krävs enligt artikel 15.3 c i nämnda lag.

8 Skattemyndighetens avslagsbeslut överklagades till Rechtbank te Arnhem (domstolen i Arnhem), som fastställde det överklagade beslutet med stöd av bland annat dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer (REG 2005, s. I-10837).

9 X Holding överklagade detta avgörande till Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol). Denna beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Ska artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG tolkas så, att den utgör hinder för att i en nationell bestämmelse i en medlemsstat föreskriva att den rätt ... enligt vilken ett moderbolag och dess dotterbolag kan välja att låta moderbolaget med hemvist i denna medlemsstat beskattas som om bolagen vore en enda skattskyldig person är förbehållen bolag som beträffande beskattningen av överskottet omfattas av den berörda medlemsstatens beskattningsrätt?”

Begäran om återupptagande av det muntliga förfarandet

10 X Holding har i en skrivelse som inkom till domstolens kansli den 2 december 2009 begärt att domstolen, med tillämpning av artikel 61 i rättegångsreglerna, ska återuppta det muntliga förfarandet. Bolaget har anförts att generaladvokatens förslag till avgörande vilar på en felaktig uppfattning av nederländsk nationell och internationell skatterätt.

11 Av rättspraxis framgår att domstolen på eget initiativ eller på förslag från generaladvokaten,

eller på parternas begäran, kan återuppta det muntliga förfarandet i enlighet med artikel 61 i sina rättegångsregler, om den anser att den inte har tillräcklig kännedom om omständigheterna i målet eller om detsamma ska avgöras på grundval av ett argument som inte har kunnat avhandlas mellan parterna (se, bland annat, dom av den 16 december 2008 i mål C-210/06, *Cartesio*, REG 2008, s. I-9641, punkt 46).

12 Den nederländska rätt som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen har emellertid presenterats och kommenterats i de skriftliga och muntliga yttrandena inför domstolen, varför denna anser sig förfoga över det underlag som krävs för att besvara frågorna från den hänskjutande domstolen.

13 Det har för övrigt inte hävdats att förevarande mål ska avgöras på grundval av ett argument som inte avhandlats vid domstolen.

14 Domstolen finner därmed, efter att ha hört generaladvokaten, att begäran om återupptagande av det muntliga förfarandet ska avslås.

Prövning av tolkningsfrågan

15 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 43 EG och 48 EG utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning, enligt vilken ett moderbolag får bilda en enda skattemässig enhet med sitt dotterbolag med hemvist i landet, medan moderbolaget inte får bilda en sådan skattemässig enhet med ett dotterbolag som saknar hemvist i landet, när överskottet i sistnämnda dotterbolag inte omfattas av skattelagstiftningen i den medlemsstaten.

16 Domstolen erinrar om att enligt fast rättspraxis omfattas frågor om direkta skatter visserligen av medlemsstaternas behörighet, men medlemsstaterna ska likväl iakta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet *Marks & Spencer*, punkt 29, samt dom 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, och av den 17 september 2009 i mål C-182/08, *Glaxo Wellcome*, REG 2009, s. I-0000, punkt 34).

17 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 vilka 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 en agentur (se, bland annat, dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, *Saint-Gobain ZN*, REG 1999, s. I-6161, punkt 35, och domen i det ovannämnda målet *Marks & Spencer*, punkt 30).

18 Den möjlighet som föreskrivs i nederländsk rätt för moder- och dotterbolag med hemvist i landet att beskattas som om de utgjorde en enda skattemässig enhet, det vill säga beskattas integrerat, utgör en förmån för de berörda företagen. Systemet gör det bland annat möjligt att på moderbolagsnivå konsolidera de över- och underskott som redovisas av bolagen i den skattemässiga enheten och se till att transaktionerna inom bolagsgruppen förblir skattemässigt neutrala.

19 Genom att ett moderbolag till ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat utesluts från denna förmån, kan det bli mindre attraktivt för moderbolaget att utöva sin etableringsfrihet eftersom det avhålls från att bilda dotterbolag i andra medlemsstater.

20 För att en sådan skillnad i behandling ska vara förenlig med de bestämmelser i EG-fördraget som avser etableringsfrihet krävs det att den tar sikte på situationer som inte är objektivt jämförbara eller att den kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 2006 i mål C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, REG 2006, s. I-11753, punkt 167).

21 Den nederländska, den tyska och den portugisiska regeringen har gjort gällande att de två situationerna inte är objektivt jämförbara, eftersom de dotterbolag som har hemvist i landet inte befinner sig i en situation som, när det gäller den beskattningsmetod som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, i skattemässigt hänseende är jämförbar med situationen för de dotterbolag som saknar hemvist i landet. Regeringarna har framför allt hävdade att det dotterbolag som har sitt säte i en annan medlemsstat inte får beskattas av den stat där moderbolaget har sitt säte och att det därmed inte kan ingå i en skattemässig enhet som är skattskyldig i sistnämnda stat.

22 Det framgår i detta avseende av domstolens rättspraxis att frågan huruvida en gemenskapssituation är jämförbar med en inhemsk situation ska prövas med beaktande av det ändamål som eftersträvas med de aktuella nationella bestämmelserna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2007 i mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, s. I-6373, punkt 38).

23 Det kan konstateras att den skattskyldiges hemvist inom skatterätten visserligen utgör en omständighet som kan motivera nationella bestämmelser enligt vilka skattskyldiga personer med hemvist i den berörda medlemsstaten behandlas annorlunda än skattskyldiga personer som saknar hemvist i det landet. Henvistet är emellertid inte alltid en omständighet som motiverar sådana åtskillnader. Om det godtogs att hemvistmedlemsstaten alltid kunde tillämpa en särbehandling enbart på grund av att ett bolag har sitt säte i en annan medlemsstat, skulle det nämligen göra artikel 43 EG helt 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, och domen i det ovannämnda målet *Marks & Spencer*, punkt 37).

24 Situationen för ett moderbolag med hemvist i landet som önskar bilda en enda skattemässig enhet med ett dotterbolag som också det har hemvist i landet är dock – med hänsyn till det ändamål som eftersträvas med en sådan beskattningsmetod som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen – objektivt jämförbar med situationen för ett moderbolag med hemvist i landet som önskar bilda en enda skattemässig enhet med ett dotterbolag som saknar hemvist i landet, såvitt de i båda situationerna söker komma i åtnjutande av de förmåner som beskattningssystemet ger, vilket bland annat gör det möjligt att på moderbolagsnivå konsolidera de över- och underskott som bolagen i den enda skattemässiga enheten redovisar och se till att transaktionerna inom bolagsgruppen förblir skattemässigt neutrala.

25 Det ska nu prövas om en sådan skillnad i behandling som den här aktuella kan rättfärdigas av tvingande skäl av allmänintresse.

26 En skillnad av detta slag rättfärdigas bara om den är ägnad att säkerställa genomförandet av det åberopade ändamålet och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, *Futura Participations och Singer*, REG 1997, s. I-2471, punkt 26, och av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, REG 2004, s. I-2409, punkt 49, samt domen i det ovannämnda målet *Marks & Spencer*, punkt 35).

27 De regeringar som har yttrat sig vid domstolen har hävdad att den skillnad i behandling som är i fråga i målet vid den nationella domstolen rättfärdigas bland annat av strävan att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

28 Domstolen erinrar i detta avseende om att upprätthållandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan göra det nödvändigt att, beträffande ekonomisk verksamhet som bedrivs av bolag som har hemvist i en av nämnda stater, tillämpa enbart denna stats skatteregler på såväl vinster som förluster (se domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 45, och dom av den 15 maj 2008 i mål C-414/06, Lidl Belgium, REG 2008, s. I-3601, punkt 31).

29 Om bolag gavs möjlighet att välja huruvida deras förluster ska beaktas i den medlemsstat där deras hemvist är beläget eller i en annan medlemsstat, skulle detta nämligen påtagligt äventyra en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, eftersom beskattningsunderlaget ökas i den första medlemsstaten och minskas i den andra, med ett belopp motsvarande de förluster som överförts (se domarna i de ovannämnda målen Marks & Spencer, punkt 46, Oy AA, punkt 55, och Lidl Belgium, punkt 32).

30 Detsamma gäller beträffande ett sådant system för skattemässig integrering som det i målet vid den nationella domstolen.

31 Eftersom moderbolaget självt fritt kan avgöra om det önskar bilda en skattemässig enhet med sitt dotterbolag och lika fritt upplösa denna enhet från ett år till ett annat, skulle en möjlighet att även inbegripa ett dotterbolag som saknar hemvist i landet i den skattemässiga enheten ge moderbolaget frihet att välja vilken beskattningsmetod som ska tillämpas på underskott i detta dotterbolag samt var detta underskott ska beaktas.

32 Då området för den skattemässiga enheten kan ändras på detta sätt, skulle en möjlighet att i nämnda enhet inkludera ett dotterbolag som saknar hemvist i landet leda till att moderbolaget fritt kunde välja i vilken medlemsstat det önskade göra underskotten i detta dotterbolag gällande (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Oy AA, punkt 56, och Lidl Belgium, punkt 34).

33 En sådan beskattningsmetod som den i målet vid den nationella domstolen rättfärdigas följaktligen av behovet av att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

34 Eftersom en sådan metod är ägnad att säkerställa genomförandet av detta ändamål, kommer domstolen att pröva om metoden inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå nämnda ändamål (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 53).

35 X Holding och Europeiska gemenskapernas kommission har gjort gällande att bildandet av en enda skattemässig enhet inom landet innebär att dotterbolag med hemvist i landet likställs skattemässigt med fasta driftställen. De har hävdad att dotterbolag som saknar hemvist i landet i analogi därmed kan behandlas inom ramen för gränsöverskridande skattemässiga enheter på samma sätt som utländska fasta driftställen. De har anfört att underskott i ett utländskt fast driftställe tillfälligt kan kvittas mot moderbolagets överskott, med stöd av en bestämmelse om preliminär överföring av underskott förenad med ett system med återföring under senare år. Tillämpningen av denna bestämmelse på dotterbolag som saknar hemvist i landet skulle kunna utgöra ett mindre ingripande medel för att uppnå det eftersträlvade ändamålet än ett förbud för ett moderbolag med hemvist i landet att bilda en enda skattemässig enhet med ett dotterbolag som

saknar hemvist i landet.

36 Dessa argument kan dock inte godtas.

37 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 51 i sitt förslag till avgörande innebär inte en medlemsstats godkännande av att underskott i ett utländskt fast driftställe preliminärt kvittas där företaget har sitt säte att den måste utvidga denna förmån till att även omfatta dotterbolag, med hemvist i landet, till ett moderbolag som saknar hemvist i landet.

38 Fasta driftställen som är belägna i en annan medlemsstat och dotterbolag som saknar hemvist i landet befinner sig nämligen inte i jämförbara situationer när det gäller fördelningen av beskattningsrätten enligt ett avtal som skatteavtalet, särskilt dess artikel 7.1 och artikel 23.2. Medan dotterbolaget, som utgör en självständig juridisk person, är obegränsat skattskyldigt i den skatteavtalsslutande medlemsstat där det har sitt säte, är detta nämligen inte fallet i fråga om ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat, då detta i princip och till viss del omfattas av ursprungsmedlemsstatens beskattningsrätt.

39 Det är visserligen riktigt att domstolen i andra typfall har funnit att den möjlighet som i artikel 43 första stycket andra meningen EG tillerkänns näringsidkare att fritt välja den juridiska form som är bäst lämpad för att bedriva verksamhet i en annan medlemsstat inte får begränsas genom diskriminerande skattebestämmelser (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Frankrike, punkt 22, och Oy AA, punkt 40, samt dom av den 23 februari 2006 i mål C?253/03, CLT?UFA, REG 2006, s. I?1831, punkt 14).

40 Ursprungsmedlemsstaten förblir dock behörig att fastställa villkoren för beskattning och nivån på denna för de olika etableringsformer som inhemska bolag kan använda sig av för sin verksamhet i utlandet, under förutsättning att de inte utsätts för en behandling som är diskriminerande i förhållande till hur inhemska jämförbara etableringar behandlas (dom av den 6 december 2007 i mål C?298/05, Columbus Container Services, REG 2007, s. I?10451, punkterna 51 och 53). Som konstaterats ovan i punkt 38 befinner sig alltså inte de fasta driftställen som är belägna i en annan medlemsstat och de dotterbolag som saknar hemvist i landet i jämförbara situationer när det gäller fördelningen av beskattningsrätten, och ursprungsmedlemsstaten är därmed inte skyldig att tillämpa samma beskattningsmetod på dotterbolag som saknar hemvist i landet som den som tillämpas på utländska fasta driftställen.

41 I en sådan situation som den i förevarande mål, där den skattemässiga förmånen består i möjligheten för moderbolag med hemvist i landet och deras dotterbolag med hemvist i landet att beskattas som om de utgjorde en enda skattemässig enhet, gäller således att all utvidgning av denna förmån till att även omfatta gränsöverskridande situationer leder till att moderbolagen fritt kan välja i vilken medlemsstat de önskar göra gällande underskottet i dotterbolag som saknar hemvist i landet, något som redan påpekats ovan i punkt 32 i förevarande dom (se, analogt, domen i det ovannämnda målet Oy AA, punkt 64).

42 Mot bakgrund av det ovan anförda ska en sådan beskattningsmetod som den i målet vid den nationella domstolen anses stå i proportion till de ändamål som eftersträvas med densamma.

43 Den fråga som hänskjutits till domstolen ska således besvaras enligt följande. Artiklarna 43 EG och 48 EG utgör inte hinder för en medlemsstats lagstiftning, enligt vilken ett moderbolag får bilda en enda skattemässig enhet med sitt dotterbolag med hemvist i landet, medan moderbolaget inte får bilda en sådan skattemässig enhet med ett dotterbolag som saknar hemvist i landet, när överskottet i sistnämnda dotterbolag inte omfattas av skattelagstiftningen i den medlemsstaten.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

Artiklarna 43 EG och 48 EG utgör inte hinder för en medlemsstats lagstiftning, enligt vilken ett moderbolag får bilda en enda skattemässig enhet med sitt dotterbolag med hemvist i landet, medan moderbolaget inte får bilda en sådan skattemässig enhet med ett dotterbolag som saknar hemvist i landet, när överskottet i sistnämnda dotterbolag inte omfattas av skattelagstiftningen i den medlemsstaten.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: nederländska.