BOSAL

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT SIEGBERT ALBER

föredraget den 24 september 2002 [1]

I — Inledning

1. Hoge Raad der Nederlanden har i detta mål begärt förhandsavgörande av två frågor avseende tolkning av artikel 43 EG i förening med artikel 48 EG och rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (nedan kallat direktivet). [2] Den nationella domstolen vill veta om bestämmelserna i fråga utgör hinder mot en föreskrift i den nederländska Wet op de vennootschapsbelasting, enligt vilken ett moderbolag vid beskattningen får göra avdrag för kostnader som är hänförliga till innehav av dess dotterbolag (i det konkreta fallet med säte i en medlemsstat) endast om kostnaderna indirekt är hänförliga till vinst som skall beskattas i Nederländerna. Enligt direktivet står det medlemsstaterna fritt att bestämma att ett moderbolag (över huvud taget) inte har rätt att från sin vinst avräkna kostnader som är hänförliga till dess innehav av ett dotterbolag.

1 — Originalspråk: tyska.

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

II —Tillämpliga bestämmelser

A — *Gemenskapsrätt*

2. Syftet med direktivet är att sammanförande av bolag från olika medlemsstater inte skall hindras av restriktioner, olägenheter eller snedvridning som beror på skattelagstiftningarna i medlemsstaterna, och att på så sätt säkerställa upprättandet av en väl fungerande gemensam marknad. Detta syfte skall uppnås genom införandet av konkurrensneutrala skatteregler för grupper av bolag från olika medlemsstater och slutligen genom införandet av ett gemensamt skattesystem. [3]

3. I tredje skälet i direktivet uttalas följande:

"Gällande skattebestämmelser avseende förhållandet moderbolag och dotterbolag

3 — Se också första och tredje skälen i direktivet.

från olika medlemsstater varierar avsevärt från medlemsstat till medlemsstat och är generellt sett mindre fördelaktiga än de som är tillämpliga på moderbolag och dotterbolag i samma medlemsstat. Samverkan mellan bolag från olika medlemsstater missgynnas därigenom i jämförelse med samverkan mellan bolag i samma medlemsstat. Det är nödvändigt att eliminera denna nackdel genom införandet av ett gemensamt system för att underlätta grupperingar."

4. Enligt artikel 4 i direktivet gäller följande:

"1. Då ett moderbolag i denna sin egenskap tar emot utdelning från sitt dotterbolag, skall den stat där moderbolaget är hemmahörande, såvida inte dotterbolaget har trätt i likvidation, antingen

— avstå från att beskatta sådan utdelning, 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 liksom i förekommande fall den källskatt som i enlighet med undantagen i artikel 5 har tagits ut av den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande, dock högst intill beloppet för motsvarande inhemska skatt.

2. Varje medlemsstat är dock bibehållen rätten att föreskriva att eventuella kostnader som avser innehavet och eventuella förluster till följd av vinstutdelningen från dotterbolaget inte får dras av från den beskattningsbara vinsten i moderbolaget. Om de förvaltningskostnader som avser innehavet i sådant fall fastställs schablonmässigt, får detta belopp inte överstiga 5% av den vinst som utdelats av dotterbolaget."

B — *Nationell lagstiftning*

5. I den nederländska lagstiftningen angående fastställande av vinsten för bolag som innehar andelar i andra bolag ges i artikel 13.1 i Wet op de vennootschapsbelasting (1969 års lag om bolagsbeskattning i dess lydelse från år 1993) följande föreskrifter:

"Vid fastställandet av vinsten skall i denna varken inräknas de förmåner som härrör från innehav av andelar eller de kostnader som är hänförliga till detta innehav, såvida inte dessa kostnader indirekt är hänförliga till en vinst som skall beskattas i Neder-

länderna (koncernförmån). Kostnader för lån som har tagits inom sex månader efter det att andelarna har förvärvats samt räntor skall alltid anses utgöra kostnader hänförliga till innehavet av andelar, såvida det inte framgår att dessa lån har tagits för ett annat ändamål."

III — De faktiska omständigheterna och målet vid den nationella domstolen

6. Bosal Holding BV (nedan kallat Bosal), som är sökande i målet vid den nationella domstolen, är ett i Nederländerna etablerat bolag med begränsat ansvar. Bolaget innehar andelar i olika inhemska och utländska bolag, vilka är etablerade såväl inom som utom Europeiska unionen. Bosals andelar uppgår till mellan 50 och 100 procent av kapitalet i respektive bolag. Företagets verksamhet rör holding, finansiering och licenser.

7. Under år 1993 hade Bosal kostnader för finansieringen av sitt innehav av andelar i bolag som var etablerade utanför Nederländerna, men inom Europeiska unionen, i form av räntor som uppgick till 3 969 339 NLG. Bosal begärde hos den behöriga nederländska skattemyndigheten att få dra av detta belopp från sin skattepliktiga vinst och åberopade som grund för sin begäran att bestämmelsen i artikel 13 i den nederländska lagen om bolagsbeskattning är oförenlig med artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse), eftersom den endast tillåter avdrag för sådana kostnader för andelsinnehav som indirekt är hänförliga till en vinst som är skattepliktig i Nederländerna.

8. Enligt 1993 års taxeringsbeslut avseende bolagsskatt vägrades avdraget. Sedan Bosals begäran om omprövning av detta beslut avslagits och Bosals överklagande av avslagsbeslutet ogillats har Bosal anfört kassationsbesvär.

IV — Begäran om förhandsavgörande

9. Hoge Raad der Nederlanden, som handlägger kassationsbesvären, har begärt förhandsavgörande av följande frågor:

"1. Strider det mot artikel 52 jämförd med artikel 58 i EG-fördraget (nu artiklarna 43 EG och 48 EG i ändrad lydelse), eller någon annan EG-rättslig bestämmelse, om en medlemsstat föreskriver att ett moderbolag som är skyldigt att betala skatt i denna medlemsstat får göra avdrag för kostnader som är

hänförliga till dess innehav av dotterbolag endast om det ifrågavarande dotterbolaget har haft vinst som är skattepliktig i den medlemsstat där moderbolaget är etablerat?

2. Om dotterbolaget, men inte moderbolaget, är skyldigt att betala skatt för vinst i den ifrågavarande medlemsstaten, har det någon betydelse för svaret på den första frågan om medlemsstaten vid beskattningen av dotterbolaget beaktar dessa kostnader eller inte?"

10. Bosal, Nederländerna, kommissionen och Förenade kungariket har under förfarandet vid domstolen yttrat sig över tolkningsfrågorna.

V — Rättslig bedömning

A — *Den första frågan*

1. Parternas argument

11. Samtliga parter utom Bosal anser att artikel 13.1 i den nederländska Wet op de vennootschapsbelasting inte strider mot gemenskapsrätten, antingen därför att bestämmelsen inte innebär någon inskränkning av etableringsfriheten eller därför att en inskränkning är berättigad.

12. *Bosal* har gjort gällande att den nederländska lagstiftningen på ett otillåtet sätt begränsar möjligheten att utöva etableringsfriheten genom förvärv av dotterbolag. Bolaget har vidare påstått att den omständigheten att kostnaderna inte får dras av i rättsligt hänseende leder till dubbelbeskattning. Orsaken till denna dubbelbeskattning är inte avsaknaden av harmonisering, eftersom de skattemässiga nackdelarna av den vägrade avdragsrätten enligt Bosal inte skulle försvinna även om alla stater införde samma bestämmelser som Nederländerna.

13. En medlemsstat får, enligt Bosal, endast tillämpa den möjlighet att vägra avdrag som direktivet ger på så sätt att den gäller alla slags kostnader för andelsinnehav, alltså inte enbart kostnader för innehav av utländska dotterbolag. Den tidigare lagstiftningen, Besluit Vennootschapsbelasting 1942, innehöll inga bestämmelser om avdragsrätt över huvud taget och var följaktligen inte diskriminerande. Av förarbetena till 1969 års lag framgår att ändringen gjordes för att det internationella förbudet mot dubbelbeskattning inte skulle få oönskade effekter på den nederländska statsbudgeten.

14. Nederländerna har enligt Bosal utfärdat lagstiftningen endast för att inte riskera minskade skatteintäkter och missbruk. Bosal har hävdat att det saknas ett sådant direkt samband mellan moderbolagets rätt att göra avdrag för kostnader för andelsinnehav och dotterbolagets skattepliktiga vinster som skulle kunna rättfärdiga lagstiftningen med hänvisning till principen om kongruens i skattesystemet, eftersom moderbolag och dotterbolag inte utgör ett enda skattesubjekt. Bosal har tillagt att principen om kongruens i skattesystemet inte heller tillämpas genomgående i Nederländerna.

15. Den *nederländska regeringen* har hävdat att ifrågavarande bestämmelse inte innebär någon inskränkning av etableringsfriheten. Detta följer enligt den nederländska regeringen redan av att bestämmelsen står i överensstämmelse med artikel 4.2 i direktivet, eftersom medlemsstaterna enligt sistnämnda bestämmelse har rätt att föreskriva att inga kostnader som är hänförliga till andelsinnehav över huvud taget är avdragsgilla.

16. För övrigt föreligger det enligt den nederländska regeringen inte någon diskriminering på grund av bolags rättsliga form eller säte. Lagstiftningen använder inte den rätt enligt vilken dotterbolagen har grundats som kriterium och gäller till förmån även för moderbolag som har dotterbolag med säte i utlandet, om dessa inte är skyldiga att betala skatt i hemlandet för sina vinster. Huruvida kostnader som är hänförliga till innehav av dotterbolag är avdragsgilla beror enligt den nederländska regeringen uteslutande på om det nödvändiga sambandet mellan de kostnader som moderbolaget har haft för att förvärva ett innehav och det förvärvade dotterbolagets beskattningsbara vinst föreligger. Dotterbolag som uppnår vinst i Nederländerna kan enligt den nederländska regeringen inte jämföras med sådana som inte gör detta.

17. Genom koncernförmåner undviker man både nationell och internationell dubbelbeskattning. Koncernförmåner står i överensstämmelse med den skatterättsliga territorialitetsprincipen. Den nederländska regeringen har förklarat att lagstiftningen har tillkommit för att dotterbolag i beskattningshänseende skall behandlas på samma sätt som filialer.

18. Det är enligt den nederländska regeringen inte det nederländska skattesystemet som inskränker etableringsfriheten, utan den omständigheten att den stat i vilken dotterbolaget har sitt säte inte tillåter avdrag för moderbolagets kostnader för innehavet. Den omständigheten att nationella lagstiftningar skiljer sig från varandra utgör enligt den nederländska regeringen dock inte någon inskränkning av etableringsfriheten.

19. Om man ändå skulle anta att det föreligger en inskränkning av etableringsfriheten, är denna enligt den nederländska regeringen rättfärdigad av den princip om kongruens i skattesystemet som domstolen har fastställt. Det direkta samband mellan skatteförmån och skatteuttag som krävs föreligger på grund av den omständigheten att rätten att göra avdrag för kostnaderna är beroende av den vinst som skall beskattas i hemlandet. De två skattskyldiga bolagen skall enligt den nederländska regeringen följaktligen anses vara en enhet i detta hänseende även om de är fristående från varandra.

20. De påstådda sprickorna i systemet, såsom att dotterbolagets faktiska vinst saknar betydelse och att kostnaderna inte får dras av när endast dotterbolaget går med vinst, minskar enligt den nederländska regeringen inte den principiella kongruensen i systemet. För att säkerställa denna har man valt den åtgärd som bäst motsvarar proportionalitetsprincipen. Detta framgår enligt den nederländska regeringen även av den omständigheten att Nederländerna har avstått från att beskatta vinster som uppkommit inom en grupp av bolag i utlandet.

21. Den nederländska regeringen har vidare anfört att en generell rätt att göra avdrag för kostnader för innehav av andelar i andra bolag helt klart skulle minska skatteintäkterna i Nederländerna, vilket är anledningen till att inte heller någon annan medlemsstat föreskriver en sådan reglering utan att ta ut skatt någon annanstans.

22. *Förenade kungarikets regering* anser att den nederländska lagstiftningen är rättfärdigad av kongruens- och territorialitetsprinciperna. Den omtvistade bestämmelsen skapar ett klart samband mellan rätten att göra avdrag för kostnader och beskattningen av vinster i Nederländerna. Det är fråga om ett klassiskt fall av den princip om bevarande av kongruensen i skattesystemet som domstolen har utvecklat i domen i målet Bachmann.[4] Utan koncernförmåner skulle en avsevärd dubbelbeskattning ske. Den nederländska lagstiftningenstår enligt Förenade kungarikets regering i överensstämmelse med direktivet som endast anger vad som är tillåtet, det vill säga medger att medlemsstaterna helt får vägra avdrag för kostnaderna för innehav av andelar i andra bolag, men inte förbjuder dem att föreskriva att kostnaderna får dras av endast i vissa fall.

23. *Kommissionen* har en annan uppfattning även om den utgår från att den nederländska lagstiftningen om beskattning av moderbolag i princip är förenlig med etableringsfriheten. Formellt föreligger det enligt kommissionen ingen diskriminering, eftersom kostnaderna för innehav av dotterbolag med säte i hemlandet eller utlandet alltid är avdragsgilla när dotterbolaget gör skattepliktiga vinster i Nederländerna. Eftersom ett utländskt dotterbolag i praktiken som regel inte uppnår några vinster i moderbolagets hemland, kan detta villkor enligt kommissionen innebära en inskränkning av etableringsfriheten. Kommissionen har medgett att den nederländska lagstiftningen i och för sig inte helt utesluter moderbolags möjlighet att göra avdrag för kostnader som kan hänföras till innehav av utländska dotterbolag, eftersom avdragsrätt föreligger till exempel när dotterbolaget i sin tur har ett driftsställe i Nederländerna. Totalt sett föreligger det enligt kommissionen dock en inskränkning av etableringsfriheten.

24. Någon form av avdrag för finansieringsräntor måste vara tillåten för att det korrekta beskattningsunderlaget skall kunna fastställas med beaktande av rätten

4 — Dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, tillägg, s. 31).

att göra avdrag, men problemet är enligt kommissionen att kostnaderna ofta inte är avdragsgilla någonstans. Dotterbolaget har inte haft dem och moderbolaget kan inte dra av dem från den vinst som överförts från dotterbolaget, eftersom flertalet stater för att undvika dubbelbeskattning inte beskattar vinsten en gång till.

25. Om kostnaderna för innehav av dotterbolag vid beskattningen av moderbolag ses mot bakgrund av den omständigheten att moderbolaget har en civilrättslig skyldighet att betala dem, uppkommer enligt kommissionen följande två problem. Det ena är att den stat i vilken dotterbolaget har sitt säte beräknar skatt med utgångspunkt i ett för högt belopp, eftersom den beskattar dotterbolagets vinst utan att ta hänsyn till de kostnader för innehavet som har bidragit till att vinsten uppkommit. Det andra är att den medlemsstat där moderbolaget har sitt säte i gengäld får lägre skatteintäkter. Gemenskapsrätten får enligt kommissionen inte godta en sådan situation som regel.

26. Kommissionen anser mot bakgrund av det sagda att den nederländska modellen är tillåten. Den motsvarar territorialitetsprincipen och är den logiska konsekvensen av begreppet "vinststaten". Den överensstämmer följaktligen med det första alternativ som anges i direktivet, nämligen möjligheten att föreskriva att kostnader för andelsinnehav över huvud taget inte är avdragsgilla, vilket får till följd att avdraget skall ske i den stat där dotterbolaget har sitt säte.

De konstaterade sprickorna i det i övrigt kongruenta systemet är enligt kommissionen inte relevanta, eftersom de förekommer utan några åtskillnader.

27. Det föreligger enligt kommissionen däremot en överträdelse av artikel 43 EG, eftersom den nederländska skatterätten inte tillåter ett dotterbolag som gör vinster i Nederländerna att göra avdrag för de kostnader som dess utländska moderföretag har haft för innehavet. Denna omständighet omfattas emellertid inte av tvisten i detta mål.

2. Bedömning

28. Samtliga parter utom Bosal anser att artikel 13.1 i den nederländska Wet op de vennootschapsbelasting inte innehåller någon inskränkning av etableringsfriheten eller att en sådan inskränkning, om den anses föreligga, i varje fall är berättigad.

29. I det följande skall undersökas om denna uppfattning står i överensstämmelse med etableringsfriheten och den rättspraxis som denna har gett upphov till. Även om frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas behörighet är medlemsstaterna inte desto mindre skyldiga att respektera gemenskapsrätten vid utövandet

av sina befogenheter och de får därför inte göra någon direkt eller indirekt diskriminering på grund av nationalitet eller säte. [5]

30. Artikel 43 EG är en av gemenskapens grundläggande bestämmelser och den är direkt tillämplig i medlemsstaterna efter övergångsperiodens utgång. Enligt denna bestämmelse inbegriper friheten för medborgare från en medlemsstat att etablera sig på en annan medlemsstats territorium även rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på de villkor som etableringsstatens lagstiftning föreskriver för sina egna medborgare. Avvecklingen av inskränkningarna i etableringsfriheten omfattar även inskränkningar för medborgare från en medlemsstat, vilka är etablerade i en annan medlemsstat, att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag. [6]

31. Enligt artikel 43.2 EG gäller etableringsfriheten om inte annat följer av bestämmelserna om fri rörlighet för kapital. Som framgår av ordalydelsen i artikel 43.2 är kriteriet på etableringsfrihet möjligheten att driva företaget. När det gäller att bedöma om ett innehav är förenat med drift av bolaget är det avgörande kriteriet framför allt omfattningen av innehavet. När denna är betydande kan man i varje fall utgå från att vederbörande kontrollerar bolaget. [7] Eftersom Bosal innehar andelar som uppgår till mellan 50 och 100 procent av kapitalet i respektive dotterbolag är företagets inflytande i dessa betydande. Reglerna om etableringsfriheten är därför tillämpliga.

32. Etableringsfriheten verkar i två riktningar, dels i förhållande till värdmedlemsstaten, dels i förhållande till ursprungsstaten, i detta fall Nederländerna. Domstolen har flera gånger fastslagit att bestämmelserna om etableringsfrihet, även om de enligt sin ordalydelse särskilt syftar till att säkerställa nationell behandling i värdstaten, samtidigt utgör ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av sina medborgare eller ett bolag som bildats enligt dess rätt och i övrigt motsvarar definitionen i artikel 48 EG från att etablera sig i en annan medlemsstat. [8]

33. Den i artikel 43 EG fastslagna principen om etableringsfrihet utesluter först och främst varje direkt och indirekt diskriminering på grund av nationalitet. De bolag som har bildats enligt lagstiftningen i en medlemsstat och som har sitt stadgeenliga säte, sin huvudförvaltning eller sin huvudetablering inom gemenskapen jämställs genom artikel 48 EG med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna.

5 — Dom av den 15 januari 2002 i mål C-55/00, Gottardo (REG 2002, s. I-413), punkt 32, av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI (REG 1998, s. I-4695), punkt 19, och av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkt 21.

6 — Dom av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft och Hoechst (REG 2001, s. I-1727), punkt 41.

7 — Dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars (REG 2000, s. I-2787), punkterna 20—22.

8 — Domen i målet Baars (föregående fotnot), punkt 28, samt dom av den 18 november 1999 i mål C-200/98, X AB och Y AB (REG 1999, s. I-8261), punkt 26, och 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.

34. För bolagens vidkommande tjänar sätet till att fastställa deras anknytning till en stats rättsordning, på samma sätt som nationaliteten när det gäller fysiska personer.[9] Eventuella inskränkningar i etableringsfriheten får i enlighet därmed inte tillämpas på olika sätt beroende på det berörda bolagets säte. Detta gäller inte endast för uppenbara diskrimineringar på grund av sätet utan också för varje form av dold diskriminering som genom tillämpning av andra kriterier faktiskt leder till samma resultat.[10]

35. Den nationella skatteregeln i artikel 13.1 i Wet op de vennootschapsbelasting gör inte någon vare sig direkt eller indirekt åtskillnad alltefter moderbolagets säte, eftersom den endast kan tillämpas på moderbolag som har sitt säte i Nederländerna. Enligt territorialitetsprincipen har en stat nämligen endast rätt att beskatta dem som är skattskyldiga inom dess territorium. I förevarande fall avser frågan om en diskriminering på grund av säte därför endast moderbolaget, inte dotterbolaget, eftersom det i detta fall endast är moderbolaget som i egenskap av skattskyldig kan drabbas av en eventuellt diskriminerande lagstiftning.

36. En diskriminering på grund av nationalitet eller säte föreligger emellertid inte, eftersom den nederländska lagen gäller för alla moderbolag som är etablerade i Nederländerna.

37. Den nationella bestämmelsen skulle emellertid också på ett annat sätt kunna hindra utövandet av etableringsfriheten. Enligt fast rättspraxis utgör artikel 43 EG nämligen hinder mot varje nationell åtgärd som, 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 EG-fördraget.[11]

38. Förbudet mot inskränkningar av etableringsfriheten är tillämpligt på varje olikabehandling enligt nationella regler, eftersom denna kan göra det mindre attraktivt för dem som den försätter i ett sämre läge att utöva en grundläggande frihet.

39. På denna punkt uppkommer på grund av domstolens praxis ett terminologiskt problem som också har praktiska konsekvenser. I många av domstolens domar avseende skatterätt återfinns följande uttalande:

"Enligt en fast rättspraxis uppkommer diskriminering när skilda regler tillämpas

9 — Dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN (REG 1999, s. I-6161), punkt 36, domen i målet ICI (ovan fotnot 5), punkt 20, samt dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike (REG 1986, s. 273; svensk specialutgåva, volym 8, s. 389), punkt 18.

10 — Domen i målet Schumacker (ovan fotnot 5), punkt 26, dom av den 13 juli 1993 i mål C-330/91, Commerzbank (REG 1993, s. I-4017; svensk specialutgåva, volym 14, s. 275), punkt 14, och av den 12 februari 1974 i mål 152/73, Sotgiu (REG 1974, s. 153; svensk specialutgåva, volym 2, s. 219), punkt 11.

11 — Dom av den 30 november 1995 i mål C-55/94, Gebhard (REG 1995, s. I-4165), punkt 37, och av den 31 mars 1993 i mål C-19/92, Kraus (REG 1993, s. I-1663; svensk specialutgåva, volym 14, s. 167), punkt 32.

på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på skilda fall." [12]

40. Denna formulering framkallar ett intryck av att varje olikabehandling som, oavsett vilka kriterier som tillämpas, innebär en inskränkning av etableringsfriheten utgör en (äkta) diskriminering. Å andra sidan kan inskränkningar enligt rättspraxis rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset endast om de tillämpas på ett icke diskriminerande sätt. [13] I enlighet därmed kan en särbehandling aldrig rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset, vilket i sig utgör en motsägelse, eftersom det uttryckligen är tillåtet att åberopa sådant intresse för att rättfärdiga en åtgärd.

41. Denna motsägelse kan endast bemästras med följande resonemang. Med det ovan i punkt 37 nämnda uttalandet avses inte endast äkta diskriminering på grund av nationalitet utan även andra former av olikabehandling som utgör hinder för etableringsfrihet. Äkta diskrimineringar — som endast är förenliga med gemenskapsrätten om de kan hänföras till en uttrycklig undantagsbestämmelse, såsom artiklarna 45 EG och 46 EG [14] — kan endast bestå i en åtskillnad på grund av nationalitet och säte. Olikabehandling på grund av andra kriterier kan i likhet med andra hinder vara berättigade av tvingande hänsyn till allmänintresset.

42. När jag i det följande undersöker frågan om den nationella lagstiftningen medför någon annan inskränkning i etableringsfriheten avstår jag på grund av risken för missförstånd från att använda ordet diskriminering och använder endast uttrycket särbehandling.

43. I artikel 13.1 i den nederländska Wet op de vennootschapsbelasting föreskrivs — förutom att utdelning från dotterbolag inte skall beskattas, vilket överensstämmer med artikel 4.1 första strecksatsen i direktivet — som huvudregel att de kostnader som kan hänföras till ett andelsinnehav inte får dras av från den skattepliktiga vinsten när beskattningsunderlaget fastställs. Denna huvudregel är neutral och innebär ingen särbehandling, eftersom den skattemässiga nackdelen av att avdrag inte får ske drabbar alla moderbolag som förvärvar andelar i dotterbolag lika. För övrigt får medlemsstaterna uttryckligen enligt artikel 4.2 i direktivet införa en sådan bestämmelse.

44. Artikel 13.1 får emellertid en annan innebörd genom det undantag som den innehåller. Den skattemässiga nackdelen av att inte få göra avdrag drabbar nämligen inte de moderbolag vilkas kostnader för andelsinnehav indirekt kan hänföras till

12 — Dom av den 14 september 1999 i mål C-391/97, Gschwind (REG 1999, s. I-5451), punkt 21, av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher (REG 1996, s. I-3089), punkt 40, och av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx (REG 1995. s. I-2493), punkt 17.

13 — Domen i målet Gebhard (ovan fotnot 11), punkt 37.

14 — Dom av den 25 juli 1991 i mål C-288/89, Collectieve Antennevoorziening Gouda (REG 1991, s. I-4007; svensk specialutgåva volym 11, s. 331), punkt 11.

vinst som skall beskattas i Nederländerna. Moderbolag som omfattas av sistnämnda regel får med andra ord en skatteförmån genom att deras beskattningsunderlag minskar. Beviljandet av denna skatteförmån gör det mindre attraktivt att utöva etableringsfriheten genom att förvärva dotterbolag som gör vinster endast i utlandet, vilket kan få till följd att moderbolag avstår från att göra ett sådant förvärv till förmån för förvärv i hemlandet.

45. Domstolen har i domarna i målen Asscher [15] och Baars [16] fastställt att även vägran att bevilja en skatteförmån kan utgöra en inskränkning av etableringsfriheten.

46. Den nederländska regeringen har emellertid hävdat att den nationella bestämmelsen inte är diskriminerande, eftersom åtskillnaden inte görs på grund av dotterbolagets säte utan grundas på kriteriet skattepliktig vinst i Nederländerna. Bestämmelsen står enligt den nederländska regeringen dessutom i överensstämmelse med territorialitetsprincipen, enligt vilken varje enskild stat endast är behörig att beskatta vinster som har uppnåtts på dess eget territorium.

47. Sammantagna ger dessa två argument dock vid handen att ett dotterbolag endast kan göra vinster som skall beskattas i Nederländerna om det har sitt säte eller åtminstone ett driftställe i Nederländerna. Enligt territorialitetsprincipen beskattas vinster endast i den stat där bolaget har sitt säte. Vinster som redan beskattats i den medlemsstat där dotterbolaget har sitt säte och som på grund av avtal överförs till moderbolaget undantas vidare från beskattning i moderbolagets hemland enligt artikel 4.1 första strecksatsen i direktivet. Kostnaderna för innehav av dotterbolag med säte i andra medlemsstater kan följaktligen principiellt inte vara indirekt hänförliga till vinst som skall beskattas i Nederländerna.

48. Ett sådant indirekt samband är tänkbart endast om det i utlandet etablerade dotterbolaget i sin tur har driftställen i Nederländerna. Även i detta fall är emellertid etableringen av åtminstone delar av dotterbolaget i hemlandet det avgörande kriteriet för en särbehandling av moderbolaget.

49. För övrigt behöver man faktiskt inte veta om lagstiftningen gör åtskillnad alltefter dotterbolagets säte eller på grund av den plats där vinsten uppstår. Till skillnad från vad som gäller vid äkta diskrimineringar är nämligen i detta fall sätet inte det avgörande kriteriet. Inskränkningar i det gränsöverskridande utövandet av en företagsverksamhet kan bestå även av särbehandling på grund av andra kriterier.

15 — Punkt 42 (ovan fotnot 12).

16 — Punkterna 30 och 31 (ovan fotnot 7).

50. Den nederländska regeringen har i syfte att motivera särbehandlingen i detta fall gjort gällande att dotterbolag som är etablerade inom respektive utanför territoriet inte befinner sig i en objektivt jämförbar situation. Som jag redan i det föregående har konstaterat spelar det i förevarande fall dock inte någon roll var dotterbolagen är etablerade, eftersom det är moderbolagen och inte dotterbolagen som omfattas av den omtvistade nationella skattelagstiftningen. Moderbolagen befinner sig efter förvärv av ett dotterbolag i varje enskilt fall i en objektivt jämförbar beskattningssituation i hemlandet, oavsett om det förvärvade bolaget har sitt säte där eller i en annan medlemsstat.

51. I domen i målet Metallgesellschaft och Hoechst,[17] som avsåg en rakt motsatt situation — nämligen den att dotterbolaget beskattades i hemlandet och moderbolaget hade sitt säte antingen i hemlandet eller i utlandet — har domstolen fastställt att dotterbolaget vid beskattningen inte får särbehandlas på grund av moderbolagets hemvist.

52. I domen i målet X AB och Y AB[18] avgjorde domstolen ett fall i vilket förhållandena motsvarade situationen i detta mål. Domstolen fastslog i den domen uttryckligen att särbehandling på grundval av var dotterbolaget har sitt säte vid beviljandet av en skatteförmån strider mot bestämmelserna om etableringsfrihet. Den anförde följande:

"I det avseendet kan konstateras att enligt den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen vägras svenska bolag som utövat sin rätt att etablera dotterbolag i andra medlemsstater möjligheten att komma i åtnjutande av vissa skattelättnader i samband med koncernbidrag av typ C.

Enligt denna lagstiftning särbehandlas olika typer av koncernbidrag på grundval av var dotterbolagen har sina säten. En sådan särbehandling strider, i avsaknad av motivering, mot bestämmelserna om etableringsfrihet i fördraget. Det saknar relevans i detta avseende att det enligt Regeringsrättens rättspraxis är möjligt att behandla bidrag av typ B på samma sätt som bidrag av typ A."

53. Det finns därför nu anledning att undersöka om särbehandlingen i detta fall är rättfärdigad enligt fördragsbestämmelserna. Parterna har i huvudsak åberopat två grunder för att rättfärdiga särbehandlingen: dels bestämmelserna i direktivet, dels tvingande hänsyn till allmänintresset på grund av behovet av att bevara kongruensen i det nederländska skattesystemet. I samband med sistnämnda grund har ytterligare tre grunder nämnts, nämligen territorialitetsprincipen, undvikande av dubbelbeskattning och skydd för beskattningsunderlagets integritet.

17 — Punkt 60 (ovan fotnot 6).

18 — Punkterna 27 och 28 (ovan fotnot 8).

54. Några parter anser att den omständigheten att medlemsstaterna enligt direktivet har rätt att helt vägra avdrag för kostnader för andelsinnehav räcker för att rättfärdiga den nederländska regeringens åtgärder. De har gjort gällande att detta inkluderar möjlighet för medlemsstaterna att endast delvis vägra avdrag för kostnader enligt synsättet "det större omfattar det mindre". Det finns skäl att undersöka om denna uppfattning står i överensstämmelse med direktivets syften.

55. Enligt skälen är direktivets syfte att i den inre marknadens intresse — i vilket etableringsfriheten ingår — främja grupperingar av bolag från olika medlemsstater. Å andra sidan tar direktivet också hänsyn till medlemsstaternas intresse av att behålla sina skatteintäkter, vilket framgår av de undantag för enskilda stater som nämns i femte skälet och av det — i punkt 3 ovan återgivna — tredje skälet i vilket lagstiftaren konstaterar att de nationella bestämmelserna för inomstatliga grupperingar — på grund av intresset av att behålla de skatteintäkter som står till förfogande för den egna staten — generellt sett är mera fördelaktiga än dem som är tillämpliga på mellanstatliga förhållanden. Bestämmelserna i direktivet kan i enlighet därmed anses vara resultatet av en av gemenskapslagstiftaren företagen avvägning mellan, å ena sidan, medlemsstaternas intresse av att behålla skatteintäkter och, å andra sidan, den gemensamma och den inre marknadens intressen.

56. En av grundtankarna i direktivet är att de vinster som dotterbolagen överför till moderbolagen inte skall beskattas. Detta följer av att denna regel inte bara finns i artikel 4.1 första strecksatsen i direktivet utan också har tagits in redan i fjärde skälet. För att medlemsstaterna i någon mån skall kompenseras för att de avstår från skatteintäkter har lagstiftaren i artikel 4.2 gett dem möjligheten att helt vägra avdrag för kostnader för andelsinnehav, vilket missgynnar bolagen i skattemässigt hänseende.

57. Av första skälet, enligt vilket det uttryckligen är förbjudet att genom restriktioner, olägenheter eller snedvridning som beror på skattebestämmelserna i medlemsstaterna hindra sammanförande av bolag, följer att det inte finns utrymme för medlemsstaterna att göra några andra inskränkningar än den som uttryckligen anges i skälet. Bestämmelserna i direktivet skall tvärtom tolkas restriktivt på grund av att detta är ett resultat av en redan gjord avvägning mellan olika intressen.

58. Direktivet tillåter medlemsstaterna att allmänt vägra avdrag för kostnader för andelsinnehav, utan att i detta hänseende föreskriva något undantag. Det kan därför inte rättfärdiga det diskriminerande undantaget i form av en partiell avdragsrätt i förhållande till uppnådda vinster i hemlandet. Om ett sådant undantag hade

föreskrivits skulle man tvärtom ha behövt undersöka om direktivet hade varit förenligt med etableringsfriheten som har större fördragsrättslig dignitet.

59. Den nederländska lagstiftningen är följaktligen oförenlig med bestämmelserna i artikel 4.2 i direktivet.

60. Som ytterligare en väsentlig grund för att rättfärdiga särbehandlingen i skattehänseende har åberopats att principen om kongruens i skattesystemet måste upprätthållas. För att godta denna rättfärdigandegrund har domstolen i domarna i målen Bachmann [19] och kommissionen mot Belgien [20] samt i fast rättspraxis därefter krävt att det skall finnas ett direkt samband, vad beträffar en och samma skattskyldig, mellan beviljandet av en skattemässig fördel och kompensationen av denna fördel genom ett skatteuttag, inom ramen för samma beskattning.

61. I punkt 47 i domen målet Verkooijen [21] anförde domstolen i punkt 57 följande:

”I domarna i de ovannämnda målen Bachmann och kommissionen mot Belgien förelåg det nämligen ett direkt samband, vad beträffar en och samma skattskyldig, mellan beviljandet av en skattemässig fördel och kompensationen av denna fördel genom ett skatteuttag, inom ramen för samma beskattning...”

62. Även i domen i målet Baars [22] fann domstolen att det inte kunde vara tal om ett direkt samband som skulle bevaras för att värna om kongruensen i skattesystemet när det var fråga om två olika skattskyldiga personer.

63. Den nederländska lagstiftningen sammankopplar en skatteförmån för moderbolaget, bestående i rätten att göra avdrag för kostnaderna för andelsinnehav, med möjligheten att göra ett skatteuttag hos dotterbolaget. Denna sammankoppling ligger enligt den nederländska regeringen och Förenade kungarikets regering till grund för kongruensen i systemet.

64. Härvid förbiser man dock att moder- och dotterbolag — till skillnad från moderbolag och filialer eller driftställen — är självständiga juridiska personer som är skilda från varandra. De beskattas var för sig. I motsats till vad kommissionen och Nederländerna har hävdat skall de inte utan vidare anses som en enhet i beskattningshänseende. Den skillnad som detta innebär i förhållande till bolag med drift-

19 — Ovan fotnot 4.

20 — Dom av den 28 januari 1992 i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien (REG 1992, s. I-305).

21 — Dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen (REG 2000, s. I-4071), punkterna 56—58. I den domen prövades frågan huruvida kongruens i skattesystemet var tvingande hänsyn till allmänintresset, mot bakgrund av en eventuell överträdelse av den fria rörligheten för kapital.

22 — Punkt 40 (ovan fotnot 7).

ställen är berättigad redan av att ett bolag är ansvarigt även för sina driftställen medan ett moderbolag inte på samma sätt svarar för sina dotterbolags förluster.

65. Följaktligen föreligger inte det direkta samband inom ramen för samma beskattning som domstolen har krävt. Sammankopplingen av en skattskyldigs kostnader med skatteuttag från en annan skattskyldig kan inte skapa ett kongruent system.

66. Den skatterättsliga territorialitetsprincip som domstolen har nämnt i domen i målet Futura Participations och Singer[23] kan inte heller göra det berättigat att i detta fall tala om kongruens i systemet. De faktiska förhållanden som låg till grund för den domen kan inte jämföras med dem som föreligger i detta mål. Det målet gällde ett utländskt bolags driftställe som var skattskyldigt i hemlandet. För att driftstället vid beskattningen i hemlandet skulle få göra förlustavdrag krävdes enligt den luxemburgska lagstiftningen att förlusterna hade ett ekonomiskt samband med de *inhemska* inkomsterna.

67. Detta överensstämmer med territorialitetsprincipen enligt vilken endast vinster och förluster i hemlandet (kan) inräknas vid beskattningen av en skattskyldig som utövar ekonomisk verksamhet i hemlandet. Enligt den nederländska lagstiftningen krävs det däremot för att en person vid beskattningen skall få rätt att göra avdrag för kostnader för andelsinnehav att en *annan* person, nämligen dotterbolaget, som är skilt från moderbolaget, uppnår vinster i hemlandet. Av territorialitetsprincipen kan man emellertid inte dra slutsatsen att olika inhemska skattesubjekts vinster och förluster skall avräknas mot varandra.

68. Kongruensen i systemet säkerställs tvärtom genom bestämmelserna i direktivet. I artikel 4.1 föreskrivs som en skatteförmån för moderbolag att vinst som de erhåller från dotterbolaget inte skall beskattas på nytt. I gengäld får moderbolagen enligt artikel 4.2 i direktivet en skattemässig nackdel genom att de inte får göra avdrag för de kostnader de har haft för att erhålla denna vinst.

69. Genom bestämmelserna i artikel 4 i direktivet undviks dubbelbeskattning, utan att moderbolag som har dotterbolag i utlandet missgynnas med avseende på rätten att göra avdrag för kostnaderna på det sätt som sker genom den nederländska lagstiftningen. Den nederländska lagstiftaren har i artikel 13 i Wet op de vennootschapsbelasting uppnått att dubbelbeskattning undviks genom koncernförmåner enligt vilka varken utdelning eller kostnaderna för andelsinnehav beaktas när moderbolagets vinst fastställs, vilket motsvarar huvudregeln enligt artikel 4 i direktivet. Den återstående delen av lagregeln

23 — Dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95 (REG 1997, s. I-2471), punkt 22.

som ensidigt gynnar moderbolag med inhemska dotterbolag har däremot inte något att göra med undvikandet av dubbelbeskattning.

70. Den nederländska regeringen har vidare hävdat att lagstiftningen är berättigad, eftersom syftet med den är att skatteintäkterna inte skall minska. Domstolen har emellertid redan vid flera tillfällen fastslagit att minskning av skatteintäkter inte återfinns bland de rättfärdigandegrunder som anges i artikel 46 EG och inte heller kan anses vara sådana tvingande hänsyn till allmänintresset som kan åberopas för att berättiga en åtgärd som i princip strider mot artikel 43 EG. [24]

71. Å andra sidan innebär just den omtvistade bestämmelsen, som endast minskar skatteuttaget för vissa personer, en nackdel som inte kan motiveras med behovet av att behålla skatteintäkter. Det står Nederländerna fritt att enligt artikel 4.2 i direktivet helt vägra avdrag för kostnader för andelsinnehav. I så fall ökar skatteintäkterna i stället för att minska. Som kommissionen har anfört i sitt skriftliga svar av den 14 juni 2002 på domstolens fråga, gäller en sådan bestämmelse till exempel i Österrike.

24 — Domarna i målen Metallgesellschaft och Hoechst (ovan fotnot 6), punkt 59, Saint-Gobain ZN (ovan fotnot 9), punkt 51, och ICI (ovan fotnot 5), punkt 28.

72. Slutsatsen blir alltså att ett villkor för att en nederländsk lagstiftning skall vara förenlig med gemenskapsrätten är att nationella och gränsöverskridande bolagsgrupperingar behandlas lika. Det står därvid enligt artikel 4.2 i direktivet lagstiftaren fritt att reglera om kostnaderna för andelsinnehav får dras av från moderbolagets vinst eller inte, förutsatt att regleringen är enhetlig.

73. Det skall ännu en gång framhållas att gemenskapslagstiftaren har accepterat att följden kan bli att kostnaderna för andelsinnehav inte beaktas vid beskattningen av vare sig moderbolaget eller dotterbolaget. Direktivet tillåter nämligen uttryckligen medlemsstaterna att vägra moderbolag rätt att göra avdrag, men innehåller ingen bestämmelse om rätt för dotterbolagen att i så fall göra avdrag för kostnaderna.

74. Den första frågan skall alltså besvaras så, att artikel 43 EG i förening med artikel 48 EG skall tolkas så, att de utgör hinder mot en nationell lagstiftning enligt vilken en medlemsstat tillåter att ett moderbolag som är skattskyldigt i denna medlemsstat får göra avdrag för kostnader som är förenade med innehav av ett dotterbolag endast om dotterbolaget uppnår vinster som är skattepliktiga i den medlemsstat i vilken moderbolaget är etablerat.

B — *Den andra frågan*

1. Parternas argument

75. *Bosal* anser att det skulle öka åtminstone den inre kongruensen i det nationella skattesystemet om Nederländerna vid beskattning av dotterbolaget — för det fall att dotterbolaget men inte moderbolaget är skyldigt att där betala skatt på vinster — tog hänsyn till de kostnader som moderbolaget har haft för sitt innehav.

76. Enligt den *nederländska regeringen* är den andra frågan inte aktuell, eftersom det i föreliggande fall är fråga om ett moderbolag, inte ett dotterbolag, som vill dra av kostnader från sin vinst. Den första och den andra frågan skall besvaras oberoende av varandra, eftersom den situation som ligger till grund för respektive fråga inte är jämförbar. Den nederländska regeringen har hävdat att Nederländerna inte kan hindra all dubbelbeskattning, eftersom det i det fall som avses med den andra frågan är den stat där det utländska moderbolaget har sitt säte som är ansvarig. Orsaken till problemet är enligt den nederländska regeringen att skattesystemen är olika och att den harmonisering som är önskvärd ännu inte har skett.

77. *Förenade kungarikets regering* anser att svaret på den andra frågan inte påverkar den omständigheten att den nederländska lagstiftningen är berättigad på grund av principen om kongruens i skattesystemet.

78. *Kommissionen* anser att Nederländerna visserligen, i motsats till vad som sker enligt gällande lagstiftning, också borde tillåta utländska moderbolag att göra avdrag för sina kostnader för andelsinnehav från den skatt som ett i hemlandet etablerat dotterbolag är skyldigt. Detta saknar emellertid enligt kommissionen betydelse för besvarandet av den första frågan. Bosal har för övrigt inte angripit denna del av lagstiftningen.

2. Bedömning

79. Såvitt avser den första frågan har jag konstaterat att den nederländska lagstiftningens huvudregel, det vill säga rätten att helt vägra avdrag för kostnader för andelsinnehav, utgör en kongruent reglering som även direktivet tillåter. Det är endast det i den aktuella bestämmelsen föreskrivna undantaget — beviljandet av en skatteförmån för moderbolag med dotterbolag som gör vinst i hemlandet — som bryter kongruensen i systemet genom att missgynna moderbolag som har utländska dotterbolag.

80. Denna nackdel kan kompenseras genom en skatteförmån för utländska moderbolags dotterbolag endast om det föreligger ett direkt samband mellan denna skatteförmån och skatteuttaget hos ett förfördelat moderbolag. Som jag redan har visat föreligger inte ett sådant samband mellan beskattningen av ett moderbolag och beskattningen av dess dotterbolag, eftersom det är fråga om skilda juridiska personer. Det erforderliga sambandet kan än mindre skapas mellan ett inhemskt moderbolag och ett annat, utländskt moderbolags dotterbolag.

81. Oberoende av detta har domstolen redan flera gånger fastställt att ett skattemässigt missgynnande som strider mot en grundläggande frihet inte kan vara berättigat av att det föreligger andra skatteförmåner, även om det antas att sådana förmåner finns. [25]

82. Bestämmelser om rätt för dotterbolag att från sin vinst dra av moderbolagets kostnader för innehavet skulle bara kunna komplettera direktivets system om man anser att dessa kostnader måste vara avdragsgilla någonstans. För att säkerställa likabehandling måste man emellertid i så fall kräva att en sådan avdragsrätt föreligger inom gemenskapens hela territorium. Enligt de uppgifter som Bosal har lämnat under förfarandet föreligger en sådan rätt i varje fall inte i de medlemsstater i vilka Bosal driver dotterbolag, det vill säga Belgien, Frankrike, Storbritannien, Nederländerna, Tyskland, Danmark, Spanien och Italien.

83. En sådan lagstiftning inom gemenskapens hela territorium skulle emellertid inte heller ha någon effekt på den särbehandling av moderbolag med utländska dotterbolag som konstaterats ske enligt den nederländska lagstiftningen. Om den diskriminerande nederländska lagstiftningen bibehålls skulle då tvärtom rent inhemska företagsgrupper teoretiskt kunna dra av kostnaderna för innehav av dotterbolag två gånger. Om inte motsvarande avräkningsförfaranden införs skulle dessa grupper nämligen kunna dra av kostnaderna vid beskattningen av moderbolaget på grund av den nederländska lagstiftningen och vid beskattningen av dotterbolaget på grund av den inom gemenskapens hela territorium gällande skyldigheten att beakta kostnaderna vid beskattningen av dotterbolag.

84. Den andra frågan skall därför besvaras så att det inte har någon betydelse för svaret på den första frågan om den berörda medlemsstaten, i de fall då dotterbolaget men inte moderbolaget är skyldigt att betala skatt för vinst i denna stat, beaktar dessa kostnader vid beskattningen av dotterbolaget eller inte.

25 — Domarna i målen Verkooijen (ovan fotnot 21), punkt 61, Saint-Gobain ZN (ovan fotnot 9), punkt 54, och kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 9), punkt 21.

VI — Förslag till avgörande

85. På grund av vad jag har anfört i det föregående föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågorna på följande sätt:

1) Artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG skall tolkas så, att de utgör hinder mot en nationell lagstiftning enligt vilken en medlemsstat föreskriver att ett moderbolag som är skyldigt att betala skatt i denna medlemsstat får göra avdrag för kostnader som är hänförliga till ett dotterbolagsinnehav endast om det ifrågavarande dotterbolaget har haft vinster som skall beskattas i den medlemsstat där moderbolaget är etablerat.

2) För svaret på den första frågan saknar det betydelse om ifrågavarande medlemsstat för det fall att dotterbolaget, men inte moderbolaget, är skyldigt att betala skatt för vinst i den ifrågavarande medlemsstaten, vid beskattningen av dotterbolaget beaktar dessa kostnader eller inte.