

Sag C-414/06

Lidl Belgium GmbH & Co. KG

mod

Finanzamt Heilbronn

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof)

»Etableringsfrihed – direkte beskatning – hensyntagen til underskud lidt af et fast driftssted, der er beliggende i en medlemsstat, og som tilhører et selskab, der har sit vedtægtsmæssige hjemsted i en anden medlemsstat«

Sammendrag af dom

1. *Fri bevægelighed for personer – etableringsfrihed – frie kapitalbevægelser – traktatbestemmelser – anvendelsesområde*

(Art. 43 EF og 56 EF)

2. *Fri bevægelighed for personer – etableringsfrihed – traktatbestemmelser – anvendelsesområde*

(Art. 43 EF)

3. *Fri bevægelighed for personer – etableringsfrihed – skattelovgivning – selskabsskat*

(Art. 43 EF)

1. Den omstændighed, at en fysisk eller juridisk person, der er etableret i en medlemsstat, opretter og besidder et fast driftssted i sin helhed, der ikke har status som selvstændig juridisk person, og som er beliggende i en anden medlemsstat, henhører under det materielle anvendelsesområde for artikel 43 EF. Under den antagelse, at en beskatningsordning, der udelukker muligheden for, at et hjemmehørende selskab kan fradrage underskud vedrørende et fast driftssted, der tilhører selskabet, og som er beliggende i en anden medlemsstat, i sit beskatningsgrundlag, har restriktive virkninger for de frie kapitalbevægelser, er sådanne virkninger uundgåelige konsekvenser af en eventuel hindring for etableringsfriheden og kan ikke begrunde en undersøgelse af den nævnte beskatningsordning med hensyn til artikel 56 EF.

(jf. præmis 15 og 16)

2. Traktatens bestemmelser om etableringsfriheden, der indebærer et forbud mod, at oprindelsesmedlemsstaten lægger hindringer i vejen for, at en af dens statsborgere etablerer sig i en anden medlemsstat, eller at et selskab, som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, gør det, finder også anvendelse, når et selskab, der er etableret i en medlemsstat, driver virksomhed i en anden medlemsstat gennem et fast driftssted, som defineret i en relevant dobbeltbeskatningsoverenskomst, og som udgør en selvstændig enhed med hensyn til den konventionelle skatteret.

En sådan definition af det faste driftssted som en selvstændig skattemæssig enhed er i

overensstemmelse med den internationale retspraksis, som den kommer til udtryk i den modeloverenskomst, der er udarbejdet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD). Med hensyn til fordelingen af beskatningskompetencen kan medlemsstaterne hensigtsmæssigt støtte sig på international praksis og navnlig på den af OECD udarbejdede modelkonvention.

(jf. præmis 19-22)

3. Artikel 43 EF er ikke til hinder for, at et selskab, der er etableret i en medlemsstat, ikke kan fradrage underskud vedrørende et fast driftssted, der tilhører selskabet, og som er beliggende i en anden medlemsstat, i sit beskatningsgrundlag, i det omfang dette driftssteds indkomst i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst beskattes i sidstnævnte medlemsstat, hvor der kan tages hensyn til nævnte underskud i forbindelse med det faste driftssteds indkomst i senere skatteår.

En sådan beskatningsordning indebærer ganske vist en restriktion for etableringsfriheden, da den skattemæssige situation for et selskab, der har sit vedtægtsmæssige hjemsted i en medlemsstat, og som besidder et fast driftssted i en anden medlemsstat, er mindre fordelagtig end den situation, selskabet ville være i, hvis det faste driftssted var etableret i førstnævnte medlemsstat. Denne forskelsbehandling kan afholde et hjemmehørende selskab fra at udøve sin virksomhed gennem et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat.

En sådan beskatningsordning kan imidlertid i princippet være begrundet i nødvendigheden af at sikre fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og nødvendigheden af at forebygge risikoen for dobbelt hensyntagen til underskud, der samlet betragtet forfølger legitime mål, som er forenelige med traktaten, og som således udgør tvingende almene hensyn, når beskatningsordningen står i et rimeligt forhold til de nævnte mål.

Hvad angår nødvendigheden af at sikre fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne ville den medlemsstat, hvor hjemstedet for det selskab, som det faste driftssted tilhører, er beliggende, i mangel af en dobbeltbeskatningsoverenskomst have ret til at beskatte overskud oppebåret af en sådan enhed. Målet om at opretholde den fordeling af beskatningskompetencen mellem de pågældende to medlemsstater, der er afspejlet i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, kan begrunde den beskatningsordning, der er tvist om, da den sikrer symmetrien mellem kompetencen til at beskatte overskud og muligheden for at fradrage underskud. Når en dobbeltbeskatningsoverenskomst i den forbindelse har tillagt den medlemsstat, hvori det faste driftssted er beliggende, retten til at beskatte det faste driftssteds indkomst, vil det, hvis hovedselskabet gives mulighed for at vælge, om der skal tages hensyn til det faste driftssteds underskud i den medlemsstat, hvor hovedselskabet har sit hjemsted, eller i en anden medlemsstat, bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem de pågældende medlemsstater i alvorlig fare.

Med hensyn til risikoen for dobbelt hensyntagen til underskud kan det ikke udelukkes, at et selskab i den medlemsstat, hvor selskabets hjemsted er beliggende, gør underskud, der er lidt af et fast driftssted, som tilhører selskabet, og som er beliggende i en anden medlemsstat, gældende, og at der, uanset dette fradrag, senere tages hensyn til samme underskud i den medlemsstat, hvor det faste driftssted er beliggende, når dette oppebærer et overskud, hvorved den medlemsstat, hvor hovedselskabet har sit hjemsted, hindres i at beskatte dette overskud.

(jf. præmis 25, 26, 33, 36, 39, 42 og 52-54 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

15. maj 2008 (1)

»Etableringsfrihed – direkte beskatning – hensyntagen til underskud lidt af et fast driftssted, der er beliggende i en medlemsstat, og som tilhører et selskab, der har sit vedtægtsmæssige hjemsted i en anden medlemsstat«

I sag C-414/06,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 28. juni 2006, indgået til Domstolen den 11. oktober 2006, i sagen:

Lidl Belgium GmbH & Co. KG

mod

Finanzamt Heilbronn,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne G. Arestis, R. Silva de Lapuerta (refererende dommer), E. Juhász og T. von Danwitz,

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: fuldmægtig B. Fülöp,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 29. november 2007,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Lidl Belgium GmbH & Co. KG ved Rechtsanwälte W. Schön og M. Schaden
- Finanzamt Heilbronn ved C.-F. Vees, som befuldmægtiget
- den tyske regering ved M. Lumma, C. Blaschke og H. Kube, som befuldmægtigede
- den græske regering ved M. Papida, I. Pouli og K. Georgiadis, som befuldmægtigede
- den franske regering ved G. de Bergues og J.-C. Gracia, som befuldmægtigede
- den nederlandske regering ved H.G. Sevenster, P. van Ginneken og M. de Grave, som

befuldmægtigede

- den finske regering ved J. Heliskoski og J. Himmanen, som befuldmægtigede
- den svenske regering ved K. Wistrand og S. Johannesson, som befuldmægtigede
- Det Forenede Kongeriges regering ved Z. Bryanston-Cross, som befuldmægtiget, bistået af barrister S. Lee
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og W. Mölls, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 14. februar 2008, afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 43 EF og 56 EF.
- 2 Anmodningen er blevet forelagt under en sag mellem Lidl Belgium GmbH & Co. KG (herefter »Lidl Belgium«) og Finanzamt Heilbronn (herefter »Finanzamt«) angående spørgsmålet om de tyske myndigheders skattemæssige behandling af underskud lidt af selskabets faste driftssted i Luxembourg.

Retsforskrifter

- 3 I henhold til artikel 2, stk. 1, nr. 2, i overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning og til fastsættelse af bestemmelser om gensidig administrativ bistand for så vidt angår indkomst- og formueskatter og for så vidt angår erhvervsskat og skat af fast ejendom, indgået mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Storhertugdømmet Luxembourg den 23. august 1958 (BGBl. II 1959, s. 1270), som ændret ved tillægsprotokol af 15. juni 1973 (herefter »dobbeltbeskatningsoverenskomsten«), betyder udtrykket »fast driftssted« »et fast forretningssted, hvor foretagendets virksomhed helt eller delvist udøves«.

- 4 I dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 2, stk. 1, nr. 2, litra a), opregnes en række forretningssteder, der i overenskomsten anses for faste driftssteder.

- 5 Dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 5 bestemmer:

»(1) Hvis en person, der er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, oppebærer indkomst i sin egenskab af virksomhedsleder eller medejer af en industri- eller handelsvirksomhed, hvis aktiviteter udstrækker sig til den anden kontraherende stats område, har denne anden stat beskatningsretten til disse indtægter, i det omfang de oppebæres af et fast driftssted, der er beliggende på statens område.

(2) Den indkomst, der kan henføres til et fast driftssted, er den, som det faste driftssted ville have opnået, hvis det havde været et uafhængigt foretagende, der foretog de samme eller lignende transaktioner på samme eller lignende betingelser, og som foretog transaktioner som en selvstændig virksomhed.

[...]«

- 6 Dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 6, stk. 1, har følgende ordlyd:

»I tilfælde, hvor et foretagende i en kontraherende stat på grundlag af sin deltagelse i ledelsen af eller kapitalstrukturen i et foretagende i den anden stat med dette foretagende aftaler økonomiske eller finansielle vilkår, der afviger fra de vilkår, som ville være aftalt med et uafhængigt foretagende, eller pålægger det sådanne vilkår, kan enhver fortjeneste, som ville være tilfaldet et af disse to foretagender, men som på grund af disse vilkår ikke er tilfaldet dette, medregnes til dette foretagendes fortjeneste og beskattes i overensstemmelse hermed.«

7 Dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 20 bestemmer:

»(1) Når det i henhold til foregående artikler er bopælsstaten, der kan beskatte indkomst og formue, kan den anden stat ikke beskatte denne indkomst eller formue. [...]

(2) Fra beskatningsgrundlaget i bopælsstaten skal indkomst og formue undtages, for hvilken den anden stat i henhold til foregående artikler har en beskatningsret, medmindre stk. 3 finder anvendelse. Skatten af indkomst eller formue, hvortil bopælsstaten har beskatningsretten, opkræves imidlertid efter den sats, der svarer til hele den skattepligtige persons indkomst eller formue.

[...]«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

8 Lidl Belgium er en del af Lidl & Schwartz-koncernen og udøver sin erhvervsmæssige virksomhed på området for distribution af varer. Lidl Belgium, der først havde udviklet sin virksomhed på det belgiske marked, blev pålagt den opgave også at etablere sig i Luxembourg fra 1999. Med henblik herpå etablerede Lidl Belgium et fast driftssted i Luxembourg.

9 Lidl Belgium er et kommanditselskab, med hjemsted i Tyskland, der blandt sine selskabsdeltagere har Lidl Belgium Beteiligungs-GmbH, som komplementar, og Lidl Stiftung & Co. KG, som kommanditist.

10 I regnskabsåret 1999, som der er tvist om i hovedsagen, led Lidl Belgiums faste driftssted i Luxembourg et underskud.

11 Lidl Belgium har i forbindelse med selvangivelsen søgt at fradrage underskuddet i sit beskatningsgrundlag. Finanzamt har afvist fradraget for dette underskud bl.a. med henvisning til fritagelsen for indkomsten fra det faste driftssted i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

12 Den 30. juni 2004 frifandt Finanzgericht Baden-Württemberg Finanzamt i den sag, Lidl Belgium havde anlagt ved denne ret til prøvelse af Finanzamts afgørelse.

13 Lidl Belgium har iværksat anke for Bundesfinanzhof, der har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er det foreneligt med artikel 43 EF og 56 EF, at et tysk foretagende med indtægter fra erhvervsmæssig virksomhed ikke ved opgørelsen af fortjenesten kan fratrække underskud fra et fast driftssted i en anden medlemsstat (i det konkrete tilfælde i Storhertugdømmet Luxembourg), fordi indtægter fra faste driftssteder i henhold til [dobbeltbeskatningsoverenskomsten] ikke er undergivet tysk beskatning?«

Om det præjudicielle spørgsmål

14 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 43 EF

og 56 EF er til hinder for en national beskatningsordning, der udelukker muligheden for, at et hjemmehørende selskab ved opgørelsen af resultatet og den skattepligtige indkomst gør underskud gældende, der i en anden medlemsstat er lidt af et fast driftssted, som tilhører selskabet, når beskatningsordningen indrømmer en sådan mulighed for underskud, der er lidt af et hjemmehørende fast driftssted.

Om anvendelsesområdet for artikel 43 EF og 56 EF

15 Da den forelæggende ret i det forelagte spørgsmål har henvist til de ovennævnte bestemmelser, skal det bemærkes, at den omstændighed, at en fysisk eller juridisk person, der er etableret i en medlemsstat, opretter og besidder et fast driftssted i sin helhed, der ikke har status som selvstændig juridisk person, og som er beliggende i en anden medlemsstat, henhører under det materielle anvendelsesområde for artikel 43 EF.

16 Under den antagelse, at den beskatningsordning, der er tvist om i hovedsagen, har restriktive virkninger for de frie kapitalbevægelser, er sådanne virkninger uundgåelige konsekvenser af en eventuel hindring for etableringsfriheden og kan ikke begrunde en undersøgelse af den nævnte beskatningsordning med hensyn til artikel 56 EF (jf. i denne retning dom af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 33, af 3.10.2006, sag C-452/04, Fidium Finanz, Sml. I, s. 9521, præmis 48 og 49, og af 13.3.2007, sag C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Sml. I, s. 2107, præmis 34).

17 Den beskatningsordning, der er tvist om i hovedsagen, skal derfor vurderes i relation til artikel 43 EF.

Hvorvidt der foreligger en restriktion for etableringsfriheden

18 Indledningsvis bemærkes, at retten til frit at etablere sig omfatter en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Det Europæiske Fællesskab, til at udøve virksomhed i andre medlemsstater via et datterselskab, en filial eller et agentur (jf. dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 35, af 14.12.2000, sag C-141/99, AMID, Sml. I, s. 11619, præmis 20, og af 23.2.2006, sag C-471/04, Keller Holding, Sml. I, s. 2107, præmis 29).

19 Selv om EF-traktatens bestemmelser om etableringsfriheden ifølge deres ordlyd skal sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, indebærer de samtidig et forbud mod, at oprindelsesmedlemsstaten lægger hindringer i vejen for, at en af dens statsborgere etablerer sig i en anden medlemsstat, eller at et selskab, som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, gør det (jf. bl.a. dom af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 21, og af 6.12.2007, sag C-298/05, Columbus Container Services, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 33).

20 Disse betragtninger finder også anvendelse, når et selskab, der er etableret i en medlemsstat, driver virksomhed i en anden medlemsstat gennem et fast driftssted.

21 Som det fremgår af bestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, udgør et fast driftssted en selvstændig enhed med hensyn til den konventionelle skatteret. De skattesubjekter, som overenskomsten finder anvendelse på, omfatter i henhold til overenskomstens artikel 2, ud over fysiske og juridiske personer, alle de typer af faste driftssteder, der opregnet i denne artikels stk. 1, nr. 2, litra a), i modsætning til andre typer enheder, der er opregnet i artiklens stk. 1, nr. 2, litra b), som ikke er omfattet af denne konventionelle definition på et fast driftssted.

22 Denne definition af det faste driftssted som en selvstændig skattemæssig enhed er i overensstemmelse med den internationale retspraksis, som den kommer til udtryk i den modeloverenskomst, der er udarbejdet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD), navnlig modeloverenskomstens artikel 5 og 7. Domstolen har allerede haft lejlighed til med hensyn til fordelingen af beskatningskompetencen at fastslå, at medlemsstaterne hensigtsmæssigt kan støtte sig på international praksis og navnlig på den af OECD udarbejdede modelkonvention (jf. dom af 12.5.1998, sag C-336/96, Gilly, Sml. I, s. 2793, præmis 31, og af 23.2.2006, sag C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Sml. I, s. 1957, præmis 48).

23 Hvad angår den beskatningsordning, der er tvist om i hovedsagen, bemærkes, at en bestemmelse, der giver mulighed for at tage hensyn til underskud i et fast driftssted ved hovedselskabets opgørelse af resultatet og den skattepligtige indkomst, udgør en skattemæssig fordel.

24 En sådan skattemæssig fordel er imidlertid ikke indrømmet i henhold til bestemmelserne i nævnte beskatningsordning, når underskuddet hidrører fra et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat end den, hvori hovedselskabet er etableret.

25 Under disse omstændigheder er den skattemæssige situation for et selskab, der har sit vedtægtsmæssige hjemsted i Tyskland, og som besidder et fast driftssted i en anden medlemsstat, mindre fordelagtig end den situation, selskabet ville være i, hvis det faste driftssted var etableret i Tyskland. Denne forskelsbehandling kan afholde et tysk selskab fra at udøve sin virksomhed gennem et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat.

26 Det må fastslås, at den i hovedsagen omtvistede beskatningsordning indebærer en restriktion for etableringsfriheden.

Hvorvidt der foreligger en begrundelse

27 Det følger af Domstolens praksis, at en restriktion for etableringsfriheden kun vil være tilladt, hvis den er begrundet i tvingende almene hensyn. Hvis dette er tilfældet, kræves det desuden, at den er egnet til at sikre gennemførelsen af det pågældende mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (jf. dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 35, dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 47, samt dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 64).

28 Den forelæggende ret har i denne forbindelse bl.a. fremhævet den omstændighed, at den indkomst, som oppebæres af det faste driftssted, der er beliggende i Luxembourg, i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke beskattes i den medlemsstat, hvor det selskab, som det faste driftssted tilhører, er hjemmehørende.

29 Den tyske, den græske, den franske, den nederlandske, den finske og den svenske regering samt Det Forenede Kongeriges regering har i deres indlæg for Domstolen i det væsentlige gjort gældende, at en skattelovgivning, der begrænser et hjemmehørende selskabs mulighed for at gøre underskud gældende, der er lidt af et fast driftssted, der tilhører selskabet, og som er beliggende i en anden medlemsstat, med henblik på opgørelsen af det pågældende selskabs beskatningsgrundlag i princippet kan være begrundet.

30 Disse regeringer har anført, at begrundelsen for en sådan lovgivning med hensyn til fællesskabsretten for det første kan hvile på behovet for at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem de pågældende medlemsstater og for det andet på nødvendigheden af at forebygge risikoen for dobbelt hensyntagen til underskud.

31 Hvad angår det første forhold, der er påberåbt, bemærkes, at opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne kan gøre det nødvendigt, at man på den økonomiske virksomhed i et selskab, der har hjemsted i en af de nævnte stater, kun anvender denne stats skatteregler med hensyn til såvel overskud som underskud (jf. Marks & Spencer-dommen, præmis 45, og dom af 18.7.2008, sag C-231/05, Oy AA, Sml. I, s. 6373, præmis 54).

32 Hvis selskaberne gives mulighed for at vælge, om der skal tages hensyn til deres underskud i deres etableringsmedlemsstat eller i en anden medlemsstat, vil det bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i alvorlig fare, idet beskatningsgrundlaget vil blive forhøjet i den første stat og nedsat i den anden med de overførte underskud (jf. Marks & Spencer-dommen, præmis 46, og Oy AA-dommen, præmis 55).

33 Hvad angår relevansen af det første forhold med hensyn til de faktiske omstændigheder i hovedsagen bemærkes, at den medlemsstat, hvor hjemstedet for det selskab, som det faste driftssted tilhører, er beliggende, i mangel af en dobbeltbeskatningsoverenskomst ville have ret til at beskatte overskud oppebåret af en sådan enhed. Målet om at opretholde den fordeling af beskatningskompetencen mellem de pågældende to medlemsstater, der er afspejlet i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, kan begrunde den beskatningsordning, der er tvist om i hovedsagen, da den sikrer symmetrien mellem kompetencen til at beskatte overskud og muligheden for at fradrage underskud.

34 Hvis man under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, anerkendte, at underskud i et ikke-hjemmehørende fast driftssted kunne fradrages i hovedselskabets indkomst, ville det have som følge, at sidstnævnte frit ville kunne vælge den medlemsstat, hvori det fradrager sådanne underskud (jf. i denne retning Oy AA-dommen, præmis 56).

35 Hvad angår det andet forhold, der er angivet i indlæggene for Domstolen vedrørende risikoen for dobbelt hensyntagen til underskud, har Domstolen anerkendt, at medlemsstaterne skal kunne hindre denne risiko (jf. Marks & Spencer-dommen, præmis 47, og dom af 29.3.2007, sag C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Sml. I, s. 2647, præmis 47).

36 Herved bemærkes, at det er åbenbart, at der under omstændigheder som dem, der ligger til grund for tvisten i hovedsagen, er en risiko for, at det samme underskud anvendes to gange (jf. Marks & Spencer-dommen præmis 48). Det kan således ikke udelukkes, at et selskab i den medlemsstat, hvor selskabets hjemsted er beliggende, gør underskud, der er lidt af et fast driftssted, som tilhører selskabet, og som er beliggende i en anden medlemsstat, gældende, og at der, uanset dette fradrag, senere tages hensyn til samme underskud i den medlemsstat, hvor det faste driftssted er beliggende, når dette oppebærer et overskud, hvorved den medlemsstat, hvor hovedselskabet har sit hjemsted, hindres i at beskatte dette overskud.

37 De to forhold, der er påberåbt, må derfor begge anses for at kunne begrunde en restriktion for etableringsfriheden, der følger af en skattemæssig behandling i den medlemsstat, hvor et selskabs hjemsted er beliggende, af negative resultater, der er pådraget af et fast driftssted, som tilhører dette selskab, og som er beliggende i en anden medlemsstat.

38 Den forelæggende ret stiller imidlertid spørgsmål ved, om de begrundelsesforhold, der er angivet i præmis 44-50 i Marks & Spencer-dommen, der også omfatter nødvendigheden af at

forebygge risikoen for skatteunddragelse, skal forstås som værende af kumulativ art, eller om den omstændighed, at et enkelt af disse forhold foreligger, er tilstrækkelig til, at den beskatningsordning, der er tvist om i hovedsagen, i princippet kan anses for begrundet.

39 Det bemærkes herved, at Domstolen i præmis 51 i Marks & Spencer-dommen fastslog, at de tre forhold som helhed, der lå til grund for den i hovedsagen omtvistede lovgivning, forfulgte legitime mål, som var forenelige med traktaten, og som således udgjorde tvingende almene hensyn.

40 Under hensyn til de forskellige situationer, hvorunder en medlemsstat kan påberåbe sig sådanne begrundelser, kan det imidlertid ikke kræves, at samtlige de forhold, der er omhandlet i præmis 51 i Marks & Spencer-dommen, foreligger, for at en national skattelovgivning, der begrænser den etableringsfrihed, der er omhandlet i artikel 43 EF, i princippet kan være begrundet.

41 Domstolen har således i den sag, der gav anledning til Oy AA-dommen, bl.a. anerkendt, at den pågældende nationale skattelovgivning i princippet kunne være begrundet i to af de tre forhold, der er omhandlet i præmis 51 i Marks & Spencer-dommen, nemlig nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og nødvendigheden af at forebygge skatteunddragelse som helhed (jf. Oy AA-dommen, præmis 60).

42 Tilsvarende kunne den beskatningsordning, der er tvist om hovedsagen, i princippet være begrundet i to af de forhold, der er omhandlet i nævnte præmis i Marks & Spencer-dommen, nemlig nødvendigheden af at sikre en fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og nødvendigheden af at forebygge risikoen for dobbelt hensyntagen til underskud.

43 Det er også ubestridt, at den nævnte ordning er egnet til at sikre virkeliggørelsen af de således omhandlede mål.

44 Under disse omstændigheder skal det blot undersøges, om den i hovedsagen omtvistede beskatningsordning ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå de forfulgte mål (jf. Marks & Spencer-dommen, præmis 53, og Oy AA-dommen, præmis 61).

45 Lidl Belgium og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har bl.a. henvist til et hovedselskabs mulighed for at fradrage underskud lidt af et fast driftssted, der tilhører selskabet, på betingelse af, at det medindregner fremtidige overskud vedrørende nævnte faste driftssted i sit skattepligtige overskud op til et beløb svarende til de tidligere medregnede underskud. De har i den forbindelse henvist til det system, som Forbundsrepublikken Tyskland anvendte før 1999.

46 Det bemærkes, at muligheden for at opstille en sådan betingelse for den pågældende skattemæssige fordel i Marks & Spencer-dommens præmis 54 er blevet påberåbt samtidig med muligheden for at betinge indrømmelsen af denne fordel af, at det datterselskab, der er etableret i en anden medlemsstat end det, hvor hovedselskabet er beliggende, fuldt ud har udnyttet de muligheder for at tage hensyn til underskud, der indrømmes i den medlemsstat, hvori det er hjemmehørende.

47 Domstolen udtalte i den forbindelse i Marks & Spencer-dommens præmis 55, at en foranstaltning, der begrænser etableringsfriheden, går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå de forfulgte mål i en situation, hvor et ikke-hjemmehørende datterselskab har udtømt alle de muligheder for at tage hensyn til de underskud, der er lidt i den medlemsstat, hvori det er beliggende, med hensyn til det pågældende skatteår samt med hensyn til tidligere skatteår, og hvor der ikke er mulighed for at tage hensyn til det udenlandske datterselskabs underskud i denne

stat i forbindelse med senere skatteår.

48 Domstolen har i nævnte doms præmis 56 desuden fastslået, at det, når et hjemmehørende moderselskab i en medlemsstat over for skattemyndighederne godtgør, at disse betingelser er opfyldt, er i strid med artikel 43 EF at udelukke dette fra at fradrage de underskud, der er pådraget af selskabets ikke-hjemmehørende datterselskab, i sit skattepligtige overskud i denne medlemsstat.

49 Hvad angår tvisten i hovedsagen bemærkes, at den luxembourgske skattelovgivning foreskriver mulighed for med henblik på opgørelsen af beskatningsgrundlaget at gøre en skattepligtig persons underskud gældende i senere skatteår.

50 Som bekræftet under forhandlingerne for Domstolen, har Lidl Belgium faktisk modregnet de underskud, som selskabets faste driftssted led i 1999, i et senere skatteår, nemlig 2003, i hvilket skatteår denne enhed opnåede et overskud.

51 Lidl Belgium har således ikke godtgjort, at de betingelser, der er fastsat i Marks & Spencer-dommens præmis 55, med henblik på at fastlægge, i hvilken situation en foranstaltning, der udgør en restriktion for etableringsfriheden, som omhandlet i artikel 43 EF, går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå de legitime mål, der er anerkendt i fællesskabsretten, er opfyldt.

52 Det bemærkes, at Domstolen har anerkendt medlemsstaternes legitime interesse i at forebygge handlemåder, der kan bringe deres ret til at udøve deres beskatningskompetence i fare. Når en dobbeltbeskatningsoverenskomst i den forbindelse har tillagt den medlemsstat, hvori det faste driftssted er beliggende, retten til at beskatte det faste driftssteds indkomst, vil det, hvis hovedselskabet gives mulighed for at vælge, om der skal tages hensyn til det faste driftssteds underskud i den medlemsstat, hvor hovedselskabet har sit hjemsted, eller i en anden medlemsstat, bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem de pågældende medlemsstater i alvorlig fare (jf. i denne retning Oy AA-dommen, præmis 55).

53 Den beskatningsordning, der er tvist om i hovedsagen, må på denne baggrund anses for at stå i et rimeligt forhold til de mål, der forfølges med den.

54 Det forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 43 EF ikke er til hinder for, at et selskab, der er etableret i en medlemsstat, ikke kan fradrage underskud vedrørende et fast driftssted, der tilhører selskabet, og som er beliggende i en anden medlemsstat, i sit beskatningsgrundlag, i det omfang dette driftssteds indkomst i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst beskattes i sidstnævnte medlemsstat, hvor der kan tages hensyn til nævnte underskud i forbindelse med det faste driftssteds indkomst i senere skatteår.

Sagens omkostninger

55 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

Artikel 43 EF er ikke til hinder for, at et selskab, der er etableret i en medlemsstat, ikke kan fradrage underskud vedrørende et fast driftssted, der tilhører selskabet, og som er beliggende i en anden medlemsstat, i sit beskatningsgrundlag, i det omfang dette driftssteds indkomst i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst beskattes i sidstnævnte medlemsstat, hvor der kan tages hensyn til nævnte underskud i forbindelse med det faste driftssteds indkomst i senere skatteår.

Underskrifter

1 Processprog: tysk.