Downloaded via the EU tax law app / web

62020CJ0538
DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 22 september 2022 (*1)

”Begäran om förhandsavgörande – Etableringsfrihet – Artiklarna 49 och 54 FEUF – Avdrag för definitiva förluster i ett fast driftsställe i utlandet – Stat som avstått från sin rätt att beskatta genom ett skatteavtal – Huruvida situationer är jämförbara”

I mål C?538/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) genom beslut av den 6 november 2019, som inkom till domstolen den 21 oktober 2020, i målet

Finanzamt B

mot

W AG,

ytterligare deltagare i rättegången:

Bundesministerium der Finanzen,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Lycourgos samt domarna S. Rodin, J.-C. Bonichot (referent), L. S. Rossi och O. Spineanu-Matei,

generaladvokat: A. M. Collins,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

–

W AG, genom P. Dodos, Rechtsanwalt,

–

Tysklands regering, genom R. Kanitz och J. Möller, båda i egenskap av ombud,

–

Frankrikes regering, genom E. de Moustier och E. Toutain, båda i egenskap av ombud,

–

Finlands regering, genom S. Hartikainen, A. Laine och H. Leppo, samtliga i egenskap av ombud,

–

Europeiska kommissionen, genom W. Roels och V. Uher, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 10 mars 2022 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1

Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 49 och 54 FEUF.

2

Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt B (skattekontor B, Tyskland) och det tyska aktiebolaget W AG, avseende den förstnämndas beslut att, vid beräkningen av den skatt som aktiebolaget skulle betala i Tyskland för år 2007, inte beakta förluster i ett i Förenade kungariket beläget fast driftsställe tillhörande aktiebolaget vilket hade lagts ned samma år.

Tillämpliga bestämmelser

Tysk lagstiftning

3

I 1 § i Körperschaftsteuergesetz (lag om bolagsskatt), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad KStG), föreskrivs följande:

”1) Följande juridiska personer, personsammanslutningar och förmögenhetsmassor vars ledning eller säte finns inom landet, är obegränsat skattskyldiga för bolagsskatt:

1. Kapitalbolag (särskilt europabolag, aktiebolag, kommanditaktiebolag och bolag med begränsat ansvar).

…

2) Den obegränsade skyldigheten att erlägga bolagsskatt omfattar samtliga inkomster.

…”.

4

Enligt 8 § punkt 2 KStG ska en obegränsat skattskyldig persons, i den mening som avses i 1 § leden 1–3, samtliga inkomster anses härröra från näringsverksamhet.

Skatteavtalet

5

I artikel III.1 i avtalet av den 26 november 1964 mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland om undvikande av dubbelbeskattning och förebyggande av skatteflykt, i dess lydelse enligt tilläggsavtal av den 23 mars 1970 (BGBl. 1966 II, s. 359, BGBl. 1967 II, s. 828, och BGBl. 1971 II, s. 46) (nedan kallat skatteavtalet) föreskrivs följande:

”Vinst av näringsverksamhet i ett företag inom något av territorierna beskattas endast inom detta territorium, såvida inte företaget bedriver näringsverksamhet inom det andra territoriet via ett där beläget fast driftsställe. Om företaget bedriver näringsverksamhet inom det andra territoriet via ett där beläget fast driftsställe kan vinsten beskattas inom det andra territoriet i den mån som vinsten kan tillskrivas detta fasta driftsställe.”

6

I artikel XVIII.2 i skatteavtalet föreskrivs följande:

”Skatten fastställs enligt följande för personer med hemvist i Förbundsrepubliken Tyskland:

a)

Från skatteunderlaget i Förbundsrepubliken undantas inkomster från källor och tillgångar som är belägna i Förenade kungariket vilka kan beskattas i Förenade kungariket enligt detta avtal …; De vinster som avses i artikel VIII.1 undantas emellertid endast om de beskattas i Förenade kungariket. Förbundsrepubliken förbehåller sig emellertid rätten att, vid beräkningen av skattesatsen, ta hänsyn till inkomst och förmögenhet som på detta sätt undantagits från skatteunderlaget.

…”.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

7

W är ett aktiebolag med säte och ledning i Tyskland. Bolaget bedriver handel med värdepapper. I augusti 2004 öppnade W en filial i Förenade kungariket. Filialen gick inte med vinst och W beslutade därför under det första halvåret år 2007 att lägga ned filialen. Detta innebar att det inte var skattemässigt möjligt att i Förenade kungariket föra över de förluster som filialen hade lidit.

8

Med anledning av skattekontoret B:s beslut att inte beakta dessa förluster vid fastställandet av den bolagsskatt och skatt på inkomst av näringsverksamhet som W skulle erlägga i Tyskland för beskattningsåret 2007, överklagade bolaget till Hessiches Finanzgericht (Skattedomstolen i Hessen, Tyskland). Genom dom av den 4 september 2018 biföll denna domstol bolagets överklagande.

9

Skattekontoret B överklagade denna dom till Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland), som är den hänskjutande domstolen.

10

Den hänskjutande domstolen har anfört att W är skyldigt att betala bolagsskatt i Tyskland med

avseende på bolagets samtliga inkomster enligt 1 § punkterna 1 och 2 KStG. De förluster som drabbat bolagets fasta driftsställe i Förenade kungariket ingår emellertid inte i beräkningsunderlaget för bolagsskatt enligt artikel XVIII.2 i skatteavtalet, vilken undantar utländska inkomster från bolagsskatt. Den hänskjutande domstolen konstaterar att samma sak gäller för skatt på inkomst av näringsverksamhet, eftersom bestämmelserna i Gewerbesteuergesetz (lag om skatt på inkomst av näringsverksamhet) hänvisar till fastställandet av den bolagsskattepliktiga vinsten för beräkningen av underlaget för denna skatt. Dessa omständigheter talar för att överklagandet ska bifallas.

11

Den hänskjutande domstolen frågar sig emellertid om de förluster som drabbat W:s fasta driftsställe i Förenade kungariket inte måste beaktas vid beräkningen av skatten för detta bolag i Tyskland med anledning av etableringsfriheten. Enligt nämnda domstol ger EU-domstolens rättspraxis, senast genom domen av den 12 juni 2018, Bevola och Jens W. Trock (C?650/16, EU:C:2018:424), inget tydligt svar på denna fråga i det specifika fall då skattebefrielse föreskrivs för utländska inkomster genom ett skatteavtal. För det fall denna fråga ska besvaras jakande undrar den hänskjutande domstolen dessutom under vilka villkor som förluster som drabbat ett fast driftsställe i utlandet ska anses vara ”definitiva”, i den mening som avses i denna rättspraxis, hur storleken på dessa förluster ska fastställas och huruvida skyldigheten att beakta dessa förluster även gäller med avseende på skatt på inkomst av näringsverksamhet.

12

Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1)

Ska artikel 43 [EG] jämförd med artikel 48 [EG], nu artikel 49 [FEUF] jämförd med artikel 54 [FEUF], tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken ett bolag med hemvist i landet inte får göra avdrag för förluster som uppkommit i ett fast driftsställe som är beläget i en annan medlemsstat från sin beskattningsbara vinst, om bolaget har utnyttjat alla möjligheter att göra avdrag för dessa förluster enligt lagen i den medlemsstat där det fasta driftsstället är beläget samt detta fasta driftsställe inte längre genererar några inkomster, vilket innebär att förlusterna inte längre kan beaktas i denna medlemsstat (’definitiva’ förluster), även om den aktuella lagstiftningen rör ett undantag från skatteplikt för vinster och förluster på grund av ett bilateralt avtal mellan de båda medlemsstaterna för undvikande av dubbelbeskattning?

2)

Om den första frågan besvaras jakande: Ska artikel 43 [EG] jämförd med artikel 48 [EG], nu artikel 49 [FEUF] jämförd med artikel 54 [FEUF], tolkas så, att de även utgör hinder för de bestämmelser i den tyska lagen om skatt på inkomst av näringsverksamhet, enligt vilka ett bolag med hemvist i landet inte har rätt att från vinsten i näringsverksamheten göra avdrag för ’definitiva’ förluster, av det slag som avses i den första frågan, från ett fast driftsställe som är beläget i en annan medlemsstat?

3)

Om den första frågan besvaras jakande: Kan det föreligga ’definitiva’ förluster av det slag som avses i den första frågan vid en nedläggning av ett fast driftsställe som är beläget i en annan medlemsstat, även om det åtminstone finns en teoretisk möjlighet att bolaget, i den

medlemsstaten, öppnar ett nytt fast driftsställe, vars vinster i förekommande fall skulle kunna kvittas mot de tidigare förlusterna?

4)

Om den första och den tredje frågan besvaras jakande: Kan förluster från det fasta driftsstället, vilka enligt lagen i den stat där det fasta driftsstället är beläget i vart fall skulle kunna överföras en gång till en efterföljande beskattningsperiod, också anses vara ’definitiva’ förluster av det slag som avses i den första frågan, vilka ska beaktas av den medlemsstat där huvudbolaget har sin hemvist?

5)

Om den första och den tredje frågan besvaras jakande: Är skyldigheten att beakta gränsöverskridande ’definitiva’ förluster begränsad vad gäller omfattningen till de förluster som bolaget hade kunnat göra gällande i den berörda stat där det fasta driftsstället är beläget, för det fall det inte hade saknats möjlighet att beakta förlusten där?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

13

Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 49 och 54 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken ett bolag med hemvist i denna medlemsstat inte från den skattepliktiga vinsten kan dra av definitiva förluster som uppkommit för bolagets fasta driftsställe i en annan medlemsstat för det fall att hemvistmedlemsstaten har avstått från sin rätt att beskatta vinsten för detta fasta driftsställe enligt ett skatteavtal.

14

Enligt EU-domstolens fasta praxis inbegriper den etableringsfrihet som stadgas i artiklarna 49 och 54 FEUF 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 unionen – att utöva verksamhet i en annan medlemsstat genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (dom av den 12 juni 2018, Bevola och Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, punkt 15).

15

Unionsrättens bestämmelser om etableringsfrihet syftar förvisso enligt sin ordalydelse till att säkerställa nationell behandling i den mottagande medlemsstaten, men de utgör även hinder för att ursprungsmedlemsstaten hindrar någon av sina medborgare eller ett bolag som har bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat. Dessa principer är även tillämpliga när, såsom i förevarande fall, ett bolag med hemvist i en medlemsstat verkar i en annan medlemsstat via ett fast driftsställe (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juni 2018, Bevola och Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, punkterna 16 och 17 samt där angiven rättspraxis).

16

I förevarande fall framgår det av begäran om förhandsavgörande att bolag med säte eller ledning i Tyskland, enligt 1 § punkterna 1 och 2 KStG, är skyldiga att erlägga bolagsskatt på samtliga inkomster. När ett bolag med ledning eller säte i Tyskland via ett fast driftsställe utövar

näringsverksamhet i Förenade kungariket undantas emellertid vinster som härrör från det fasta driftsstället, enligt bestämmelserna i skatteavtalet, från underlaget för den bolagsskatt som bolaget ska erlägga i Tyskland, utan att det hindrar nämnda medlemsstat från att beakta dem vid beräkningen av skattesatsen, under villkor att de beskattas i Förenade kungariket. Samma sak gäller, på motsvarande sätt, för förluster som är hänförliga till ett sådant fast driftsställe.

17

Med ett sådant upplägg åtnjuter bolag med hemvist i Tyskland en skattemässig fördel vid fastställandet av den beskattningsbara inkomsten genom att de kan beakta förluster i ett inhemskt fast driftsställe. Genom att detta inte är möjligt när dessa förluster uppkommer i ett fast driftsställe som är beläget i en annan medlemsstat införs en skillnad i behandling vilken kan avskräcka ett bolag med hemvist i Tyskland från att bedriva verksamhet via ett sådant fast driftsställe (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juni 2018, Bevola och Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, punkterna 18 och 19 samt där angiven rättspraxis).

18

En sådan skillnad i behandling är bara tillåten om den tar sikte på situationer som inte är objektivt jämförbara eller om den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset och är proportionerlig i förhållande till det mål som eftersträvas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juni 2018, Bevola och Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, punkt 20 samt där angiven rättspraxis).

19

Det följer av domstolens praxis att frågan huruvida en gränsöverskridande situation är jämförbar med en inhemsk situation ska prövas med beaktande av det ändamål som eftersträvas med de aktuella nationella bestämmelserna (dom av den 12 juni 2018, Bevola och Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

20

Vad gäller åtgärder som föreskrivs av en medlemsstat för att förhindra eller minska dubbelbeskattning av den vinst som uppkommer för ett i landet hemmahörande bolag, befinner sig ett bolag som har ett fast driftsställe i en annan medlemsstat i princip inte i en situation som är jämförbar med situationen för ett bolag med ett inhemskt fast driftsställe (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juni 2018, Bevola och Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

21

Det förhåller sig på ett annat sätt när dessa båda kategorier av driftsställen likställs i den nationella skattelagstiftningen i fråga om beaktande av förluster och vinster som är hänförliga till driftsställena (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 juli 2014, Nordea Bank Danmark,C?48/13, EU:C:2014:2087, punkt 24, och dom av den 17 december 2015, Timac Agro Deutschland, C?388/14, EU:C:2015:829, punkt 28).

22

När den medlemsstat i vilken ett bolag har hemvist genom ett skatteavtal har avstått från sin rätt att beskatta inkomsterna i ett fast driftsställe tillhörande detta bolag som är beläget i en annan medlemsstat, är situationen för ett bolag med hemvist i den förstnämnda medlemsstaten som har ett sådant fast driftsställe däremot inte jämförbar med situationen för ett bolag med hemvist i den

förstnämnda medlemsstaten som har ett fast driftsställe i samma medlemsstat med avseende på de åtgärder som den förstnämnda medlemsstaten vidtagit i syfte att förhindra eller minska dubbelbeskattning av det inhemska bolagets vinster och, på motsvarande sätt, dubbla avdrag av förluster i inhemska bolag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 december 2015, Timac Agro Deutschland, C?388/14, EU:C:2015:829, punkt 65).

23

I domen av den 12 juni 2018, Bevola och Jens W. Trock (C?650/16, EU:C:2018:424), till vilken den hänskjutande domstolen har hänvisat, ifrågasätts emellertid inte denna slutsats.

24

I denna dom fastställde domstolen visserligen, vad gäller förluster som kunde hänföras till ett utländskt fast driftsställe som hade upphört med all verksamhet och vars förluster inte hade kunnat och inte längre kunde dras av från dess skattepliktiga vinst i den medlemsstat där det utövade sin verksamhet, att situationen för ett inhemskt bolag som hade ett sådant driftsställe inte skiljde sig från situationen för ett inhemskt bolag med ett inhemskt fast driftsställe, mot bakgrund av ändamålet att förhindra dubbla avdrag för förluster. Domstolen tillade att skatteförmågan för ett bolag med ett fast driftsställe i utlandet, vilket hade lidit definitiva förluster, påverkades på samma sätt som för bolag vars inhemska fasta driftsställe hade gått med förlust. Därför var de två situationerna jämförbara även i detta avseende (dom av den 12 juni 2018, Bevola och Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, punkterna 38 och 39).

25

I detta mål hade emellertid inte hemvistsmedlemsstaten för det bolag som hade ansökt om att de definitiva förlusterna i det utländska fasta driftsstället skulle beaktas avstått från sin rätt att beskatta detta driftsställes inkomster genom ett skatteavtal. Medlemsstaten hade nämligen ensidigt beslutat, såvida bolaget i fråga inte hade valt internationell sambeskattning, att inte beakta vinster och förluster som uppkommit i utländska fasta driftsställen tillhörande inhemska bolag, men var likväl behörig att göra detta, vilket utgör en skillnad.

26

I förevarande fall följer det av begäran om förhandsavgörande att Förbundsrepubliken Tyskland, genom skatteavtalet, har avstått från sin rätt att beskatta vinster i fasta driftsställen i Förenade kungariket genom vilka bolag med hemvist i Tyskland utövar näringsverksamhet. Samma sak gäller, på motsvarande sätt, för beaktande av förluster som har drabbat dessa driftsställen.

27

Genom att Förbundsrepubliken Tyskland, genom ett skatteavtal, har avstått från sin rätt att beskatta vinster och förluster i ett sådant fast driftsställe som är beläget i en annan medlemsstat, befinner sig ett inhemskt bolag med ett sådant driftsställe inte i en situation som är jämförbar med situationen för ett inhemskt bolag med ett fast driftsställe i Tyskland med beaktande av målet att förhindra eller minska dubbelbeskattning av vinster och, på motsvarande sätt, dubbla avdrag för förluster.

28

I en situation som den i det nationella målet föreligger således inte någon inskränkning av etableringsfriheten enligt artiklarna 49 och 54 FEUF.

29

Av det ovan anförda följer att den första frågan ska besvaras enligt följande. Artiklarna 49 och 54 FEUF ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken ett bolag med hemvist i denna medlemsstat inte från den skattepliktiga vinsten kan dra av definitiva förluster som uppkommit för bolagets fasta driftsställe i en annan medlemsstat för det fall att hemvistmedlemsstaten har avstått från sin rätt att beskatta vinsten för detta fasta driftsställe enligt ett skatteavtal.

Den andra till den femte frågan

30

Med hänsyn till svaret på den första frågan, saknas anledning att besvara den andra till den femte frågan.

Rättegångskostnader

31

Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 (fjärde avdelningen) följande:

Artiklarna 49 och 54 FEUF ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken ett bolag med hemvist i denna medlemsstat inte från den skattepliktiga vinsten kan dra av definitiva förluster som uppkommit för bolagets fasta driftsställe i en annan medlemsstat för det fall att hemvistmedlemsstaten har avstått från sin rätt att beskatta vinsten för detta fasta driftsställe enligt ett skatteavtal.

Underskrifter

(*1) Rättegångsspråk: tyska