

Mål C-414/06

Lidl Belgium GmbH & Co. KG

mot

Finanzamt Heilbronn

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof)

"Etableringsfrihet – Direkt skatt – Beaktande av förluster i ett fast driftställe som är beläget i en medlemsstat och som tillhör ett bolag med stadgeenligt säte i en annan medlemsstat"

Sammanfattning av domen

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

(Artiklarna 43 EG och 56 EG)

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

(Artikel 43 EG)

3. *Fri rörlighet för personer – Etableringsfrihet – Skattelagstiftning – Inkomstskatt för juridiska personer*

(Artikel 43 EG)

1. En i en medlemsstat hemmahörande fysisk eller juridisk persons upprättande och fulla ägande av ett fast driftställe, som inte utgör ett eget rättssubjekt och som är beläget i en annan medlemsstat, omfattas av tillämpningsområdet för artikel 43 EG. Om det antas att den skattelagstiftning som utesluter möjligheten för ett i landet hemmahörande bolag att från sitt beskattningsunderlag dra av förluster som är hänförliga till ett bolaget tillhörigt fast driftställe beläget i en annan medlemsstat innebär en restriktion för den fria rörligheten för kapital, är denna restriktion en oundviklig följd av ett eventuellt hinder för etableringsfriheten och den motiverar inte att nämnda lagstiftning prövas mot artikel 56 EG.

(se punkterna 15 och 16)

2. Fördragets bestämmelser om etableringsfrihet, vilka innebär ett förbud mot att ursprungsmedlemsstaten hindrar någon av sina medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat, är även tillämpliga när ett i en medlemsstat hemmahörande bolag bedriver verksamhet i en annan medlemsstat via ett fast driftställe – sådant det definieras i ett tillämpligt avtal för att undvika dubbelbeskattning – vilket ur dubbelbeskattningsavtalsrättens perspektiv utgör en självständig enhet.

En sådan behandling av det fasta driftstället såsom en självständig skattemässig enhet överensstämmer nämligen med internationell rättslig praxis sådan den tar sig uttryck i den modell

för skatteavtal som har utarbetats av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD). Det är inte orimligt att medlemsstaterna när de fördelar beskattningsrätten mellan sig tar intryck av internationell praxis, inte minst av det modellavtal som har utarbetats av OECD.

(se punkterna 19–22)

3. Artikel 43 EG utgör inte hinder för att ett bolag hemmahörande i en medlemsstat från sitt beskattningsunderlag drar av förluster som är hänförliga till ett bolaget tillhörigt fast driftställe beläget i en annan medlemsstat, när inkomsten i detta fasta driftställe, enligt ett avtal för att undvika dubbelbeskattning, ska beskattas i sistnämnda stat och nämnda förluster kan beaktas i den staten inom ramen för beskattningen av inkomsten i detta fasta driftställe under kommande beskattningsår.

En sådan skattelagstiftning medför förvisso en inskränkning av etableringsfriheten eftersom den skattemässiga situationen för ett bolag med stadgeenligt säte i en medlemsstat och med ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat är mindre förmånlig än den situation som skulle ha gällt för bolaget om sistnämnda enhet hade varit belägen i den förstnämnda medlemsstaten. På grund av denna skillnad i skattemässig behandling skulle det i landet hemmahörande bolaget kunna avhållas från att bedriva verksamhet via ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat.

En sådan skattelagstiftning kan dock i princip rättfärdigas av behovet att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och behovet att avvärja risken för att sådana förluster beaktas två gånger vilka tillsammans tjänar legitima ändamål som är förenliga med fördraget och därmed utgör tvingande hänsyn till allmänintresset, eftersom risken står i proportion till dessa ändamål.

När det gäller behovet av att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna har den medlemsstat, där det bolag till vilket det fasta driftstället hör har sitt säte, beskattningsrätten för de vinster som genereras i en sådan enhet, om avtal för att undvika dubbelbeskattning saknas. Ändamålet att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan de båda berörda medlemsstaterna, vilket ändamål återspeglas i avtalets bestämmelser, kan följaktligen rättfärdiga den ifrågavarande skattelagstiftningen, eftersom det upprätthåller symmetrin mellan rätten att beskatta vinsterna och avdragsrätten för förlusterna. När ett avtal för att undvika dubbelbeskattning ger den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget rätten att beskatta inkomsten i detta driftställe, skulle en möjlighet för huvudbolaget att välja att beakta förlusterna i nämnda fasta driftställe i den medlemsstat där det har sitt säte, eller i en annan medlemsstat, påtagligt äventyra en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

Vad beträffar risken att samma förlust utnyttjas två gånger kan det inte uteslutas att ett bolag i den medlemsstat där det har sitt säte gör förluster gällande som uppkommit i ett bolaget tillhörigt fast driftställe beläget i en annan medlemsstat, och att samma förlust trots detta avdrag vid ett senare tillfälle även beaktas i den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget, när detta uppvisar vinst, varvid den medlemsstat där huvudbolaget har sitt säte hindras från att beskatta denna vinst.

(se punkterna 25, 26, 33, 36, 39, 42, 52–54 och domslutet)

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 15 maj 2008*

”Etableringsfrihet – Direkt skatt – Beaktande av förluster i ett fast driftställe som är beläget i en medlemsstat och som tillhör ett bolag med stadgeenligt säte i en annan medlemsstat”

I mål C-414/06,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 28 juni 2006, som inkom till domstolen den 11 oktober 2006, i målet

Lidl Belgium GmbH & Co. KG

mot

Finanzamt Heilbronn,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna G. Arestis, R. Silva de Lapuerta (referent), E. Juhász och T. von Danwitz,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: handläggaren B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 29 november 2007,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Lidl Belgium GmbH & Co. KG, genom W. Schön och M. Schaden, Rechtsanwälte,

* Rättegångsspråk: tyska.

– Finanzamt Heilbronn, genom C.-F. Vees, i egenskap av ombud,

– Tysklands regering, genom M. Lumma, C. Blaschke och H. Kube, samtliga i egenskap av ombud,

– Greklands regering, genom M. Papida, I. Pouli och K. Georgiadis, samtliga i egenskap av ombud,

– Frankrikes regering, genom G. de Bergues och J.-C. Gracia, båda i egenskap av ombud,

– Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster samt genom P. van Ginneken och M. de Grave, samtliga i egenskap av ombud,

– Finlands regering, genom J. Heliskoski och J. Himmanen, båda i egenskap av ombud,

– Sveriges regering, genom K. Wistrand och S. Johannesson, båda i egenskap av ombud,

– Förenade kungarikets regering, genom Z. Bryanston-Cross, i egenskap av ombud, biträdd

av S. Lee, barrister,

– Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 14 februari 2008 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 43 EG och 56 EG.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Lidl Belgium GmbH & Co. KG (nedan kallat Lidl Belgium) och Finanzamt Heilbronn (nedan kallat Finanzamt) angående de behöriga tyska myndigheternas skattemässiga behandling av förluster i ett nämnda bolag tillhörigt fast driftställe som är beläget i Luxemburg.

Tillämpliga bestämmelser

3 Enligt artikel 2.1 underpunkt 2 i avtalet mellan Storhertigdömet Luxemburg och Förbundsrepubliken Tyskland för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet och beträffande närings- och fastighetsskatt, samt för att lämna ömsesidig handräckning vid beskattning, undertecknat den 23 augusti 1958 (BGBl. II 1959, s. 1270), i dess lydelse enligt tilläggsprotokollet av den 15 juni 1973 (nedan kallat avtalet), avses med uttrycket "fast driftställe" "en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs".

4 I artikel 2.1 underpunkt 2 a i avtalet räknas ett antal platser upp vilka i avtalets mening anses utgöra fasta driftställen.

5 Artikel 5 i avtalet innehåller följande bestämmelser:

"1) Om en person som är bosatt i en av de avtalsslutande staterna förvärvar inkomst i egenskap av företagare eller bolagsman i ett industri- eller handelsföretag vars verksamhet sträcker sig till den andra avtalsslutande statens territorium, tillfaller beskattningsrätten avseende dessa inkomster denna andra stat endast om inkomsterna förvärvats från ett fast driftställe som är beläget inom dess territorium.

2) De inkomster som får hänföras till det fasta driftstället är i detta avseende de som driftstället skulle ha redovisat om det hade utgjort ett eget företag som utför samma eller likartade transaktioner under samma eller likartade förhållanden och som genomför transaktioner på samma sätt som ett oberoende företag.

..."

6 Artikel 6.1 i avtalet har följande avfattning:

"I fall då ett företag i en av de avtalsslutande staterna, till följd av att det deltar i förvaltningen i eller ingår i den finansiella strukturen i ett företag i den andra staten, avtalar ekonomiska eller finansiella villkor med detta företag som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, eller uppställer sådana villkor för företaget i den andra staten, får den inkomst som normalt skulle ha tillkommit ett av de två företagen men som på grund av dessa villkor inte har tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i

överensstämmelse därmed.”

7 I artikel 20 i nämnda avtal föreskrivs följande:

”1) När hemviststaten i enlighet med föregående artiklar har tilldelats beskattningsrätten för inkomster eller tillgångar får den andra staten inte beskatta dessa inkomster och tillgångar ...

2) Från beskattningsunderlaget i hemviststaten undantas de inkomster och tillgångar för vilka den andra staten enligt föregående artiklar tilldelas beskattningsrätten, såvida inte punkt 3 är tillämplig. Den skatt som påförs de inkomster och tillgångar för vilka beskattningsrätten tillkommer hemviststaten ska emellertid tas ut enligt den skattesats som gäller för den totala inkomsten eller samtliga tillgångar hos den skattskyldige.

3) Källskatt som den andra staten innehåller på en utdelning som inte är undantagen från beskattningsunderlaget med stöd av tredje meningen i punkt 2 och på royalty avräknas från den inkomstskatt som tillämpas på dem i hemviststaten enligt en genomsnittlig skattesats.

...”

Twisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

8 Lidl Belgium ingår i Lidl och Schwarz-koncernen och bedriver sin affärsverksamhet inom området för varudistribution. Lidl Belgium, som till en början byggde upp sin verksamhet på den belgiska marknaden, fick uppdraget att även etablera sig i Luxemburg från år 1999. Lidl Belgium upprättade för detta ändamål ett fast driftställe där.

9 Lidl Belgium är ett kommanditbolag med säte i Tyskland, och bland dess bolagsmän ingår Lidl Belgium Beteiligungs-GmbH, i egenskap av komplementär, och Lidl Stiftung & Co. KG, i egenskap av kommanditdelägare.

10 Under räkenskapsåret 1999, vilket är det som avses i förevarande mål, redovisade Lidl Belgiums fasta driftställe i Luxemburg en förlust.

11 Vid taxeringen yrkade Lidl Belgium avdrag för denna förlust från sitt beskattningsunderlag. Finanzamt beslutade att inte medge avdrag för förlusten, bland annat med hänvisning till att inkomster hänförliga till det fasta driftstället är undantagna från skatt enligt bestämmelserna i avtalet.

12 Lidl Belgium överklagade Finanzamts beslut till Finanzgericht Baden-Württemberg som den 30 juni 2004 ogillade detta överklagande.

13 Lidl Belgium överklagade Finanzgericht Baden-Württembergs dom till Bundesfinanzhof som beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Är det förenligt med artiklarna 43 EG och 56 EG att ett tyskt bolag med inkomst av industriell eller kommersiell verksamhet inte har rätt att vid beräkningen av vinsten dra av förluster som har uppkommit i ett fast driftställe i en annan medlemsstat (i förevarande fall Storhertigdömet Luxemburg), på grund av att motsvarande inkomst i ett sådant fast driftställe enligt det tillämpliga dubbelbeskattningsavtalet är undantagen från skatt i Tyskland?”

Prövning av tolkningsfrågan

14 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 43 EG och 56 EG utgör hinder för en nationell skattelagstiftning som utesluter möjligheten för ett i landet

hemmahörande bolag att vid fastställandet av dess resultat och beräkningen av dess beskattningsbara inkomst dra av förluster som uppkommit i en annan medlemsstat i ett bolaget tillhörigt fast driftställe, samtidigt som nämnda skattelagstiftning medger avdragsrätt för förluster i ett i landet beläget fast driftställe.

Tillämpningsområdet för artiklarna 43 EG och 56 EG

15 Eftersom den hänskjutande domstolen i sin tolkningsfråga har hänvisat till de två ovannämnda bestämmelserna, erinrar domstolen om att en i en medlemsstat hemmahörande fysisk eller juridisk persons upprättande och fulla ägande av ett fast driftställe, som inte utgör ett eget rättssubjekt och som är beläget i en annan medlemsstat, omfattas av tillämpningsområdet för artikel 43 EG.

16 Om man antar att den skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen innebär en restriktion för den fria rörligheten för kapital, är denna restriktion en oundviklig följd av ett eventuellt hinder för etableringsfriheten och den motiverar inte att nämnda lagstiftning prövas mot artikel 56 EG (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, REG 2006, s. I-7995, punkt 33, av den 3 oktober 2006 i mål C-452/04, Fidium Finanz, REG 2006, s. I-9521, punkterna 48 och 49, och av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, REG 2007, s. I-2107, punkt 34).

17 Den skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen ska följaktligen prövas mot artikel 43 EG.

Huruvida det föreligger en inskränkning av etableringsfriheten

18 Domstolen erinrar inledningsvis om att etableringsfriheten inbegriper en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt stadgeenliga säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom Europeiska gemenskapen, att utöva verksamhet i andra medlemsstater genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (se dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint Gobain ZN, REG 1999, s. I-6161, punkt 35, av den 14 december 2000 i mål C-141/99, AMID, REG 2000, s. I-11619, punkt 20, och av den 23 februari 2006 i mål C-471/04, Keller Holding, REG 2006, s. I-2107, punkt 29).

19 Även om syftet med EG-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet enligt ordalydelsen är att säkerställa nationell behandling i den mottagande staten, utgör dessa bestämmelser samtidigt ett förbud för ursprungsmedlemsstaten att förhindra att en av dess medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning etablerar sig i en annan medlemsstat (se, bland annat, dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI, REG 1998, s. I-4695, punkt 21, samt av den 6 december 2007 i mål C-298/05, Columbus Container Services, REG 2007, s. I-0000, punkt 33).

20 Dessa överväganden är även tillämpliga när ett i en medlemsstat hemmahörande bolag verkar i en annan medlemsstat via ett fast driftställe.

21 Som bestämmelserna i avtalet visar utgör nämligen ett fast driftställe i avtalsskatterättsligt hänseende en självständig enhet. De subjekt på vilka avtalet är tillämpligt omfattar alltså enligt artikel 2 däri, förutom fysiska och juridiska personer, samtliga former av fasta driftställen som uppräknas i punkt 1, underpunkt 2 a i den artikeln, vilket inte är fallet beträffande andra kategorier av enheter som räknas upp i punkt 1, underpunkt 2 b i nämnda artikel, vilka undantas från avtalets definition av fast driftställe.

22 Denna behandling av det fasta driftstället såsom en självständig skattemässig enhet

överensstämmer med internationell rättslig praxis sådan den tar sig uttryck i den modell för skatteavtal som har utarbetats av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD), bland annat i artiklarna 5 och 7 däri. Domstolen har emellertid redan haft tillfälle att konstatera att det inte är orimligt att medlemsstaterna när de fördelar beskattningsrätten mellan sig tar intryck av internationell praxis, inte minst av det modellavtal som har utarbetats av OECD (se dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Gilly, REG 1998, s. I-2793, punkt 31, och av den 23 februari 2006 i mål C-513/03, van Hilten-van der Heijden, REG 2006, s. I-1957, punkt 48).

23 När det gäller den skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen ska det observeras att en bestämmelse som medger att förluster i ett fast driftställe beaktas vid fastställandet av resultatet och beräkningen av den beskattningsbara inkomsten i huvudbolaget utgör en skattemässig fördel.

24 Enligt bestämmelserna i nämnda skattelagstiftning beviljas dock inte någon sådan skattefördel om förlusterna härrör från ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat än den i vilket huvudbolaget är hemmahörande.

25 Den skattemässiga situationen för ett bolag med stadgeenligt säte i Tyskland och med ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat är under dessa förhållanden mindre förmånlig än den situation som skulle ha gällt för bolaget om sistnämnda enhet hade varit belägen i Tyskland. På grund av denna skillnad i skattemässig behandling skulle ett tyskt bolag kunna avhållas från att bedriva verksamhet via ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat.

26 Domstolen konstaterar att den skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen medför en inskränkning av etableringsfriheten.

Huruvida inskränkningen kan rättfärdigas

27 Av domstolens rättspraxis framgår att en inskränkning av etableringsfriheten bara är tillåten om den rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset. Det krävs i ett sådant fall dessutom att inskränkningen är ägnad att säkerställa att det eftersträlvade ändamålet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål (se dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer, REG 2005, s. I-10837, punkt 35, samt domarna i de ovannämnda målen Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 47, och Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 64).

28 Den hänskjutande domstolen har i detta avseende särskilt betonat att den inkomst som genereras i det fasta driftstället beläget i Luxemburg, med stöd av avtalsbestämmelserna, undantas från skatt i hemvistmedlemsstaten för det bolag till vilket driftstället hör.

29 I de yttranden som inkommit till domstolen har den tyska, den grekiska, den franska, den nederländska, den finländska och den svenska regeringen samt Förenade kungarikets regering i huvudsak hävdat att en skattelagstiftning som begränsar ett i landet hemmahörande bolags möjlighet att vid fastställandet av dess beskattningsunderlag göra gällande de förluster som uppkommit i ett bolaget tillhörigt fast driftställe beläget i en annan medlemsstat, i princip, kan rättfärdigas.

30 Nämnda regeringar anser att rättfärdigandet ur gemenskapsrättsligt perspektiv av en sådan lagstiftning, i första hand, kan baseras på behovet att bevara fördelningen av beskattningsrätten mellan berörda medlemsstater och, i andra hand, på behovet att avvärja risken för att förlusterna beaktas två gånger.

31 När det gäller den första grund för rättfärdigande som åberopats erinrar domstolen om att

upprätthållandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan göra det nödvändigt att, beträffande ekonomisk verksamhet som bedrivs av bolag som är hemmahörande i en av nämnda stater, tillämpa enbart denna stats skatteregler på såväl vinster som förluster (se domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 45, samt dom av den 18 juli 2007 i mål C?231/05, Oy AA, REG 2007, s. I?6373, punkt 54).

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

33 När det gäller huruvida den första grunden för rättfärdigande är relevant under de faktiska omständigheter som gäller i målet vid den nationella domstolen, ska det observeras att den medlemsstat där det bolag till vilket det fasta driftstället hör har sitt säte har beskattningsrätten för de vinster som genereras i en sådan enhet, om avtal för att undvika dubbelbeskattning saknas. Ändamålet att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan de båda berörda medlemsstaterna, vilket ändamål återspeglas i avtalets bestämmelser, kan följaktligen rättfärdiga den skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, eftersom det upprätthåller symmetrin mellan rätten att beskatta vinsterna och avdragsrätten för förlusterna.

34 Att under sådana förhållanden som råder i målet vid den nationella domstolen medge att förluster i ett i landet ej beläget fast driftställe får dras av från huvudbolagets inkomst skulle få till följd att detta bolag fritt kan välja den medlemsstat där det gör sådana förluster gällande (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Oy AA, punkt 56).

35 Beträffande den andra grund för rättfärdigande som åberopats i yttrandena till domstolen, och som avser risken för att förlusterna beaktas två gånger, har domstolen uttalat att medlemsstaterna måste kunna avvärja denna risk (se domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 47, och dom av den 29 mars 2007 i mål C?347/04, Rewe Zentralfinanz, REG 2007, s. I?2647, punkt 47).

36 Under sådana omständigheter som dem som ligger till grund för målet vid den nationella domstolen finns det en uppenbar risk för att samma förlust utnyttjas två gånger (se domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 48). Det kan nämligen inte uteslutas att ett bolag i den medlemsstat där det har sitt säte gör förluster gällande som uppkommit i ett bolaget tillhörigt fast driftställe beläget i en annan medlemsstat, och att samma förlust trots detta avdrag vid ett senare tillfälle även beaktas i den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget, när detta uppvisar vinst, varvid den medlemsstat där huvudbolaget har sitt säte hindras från att beskatta denna vinst.

37 De två grunderna för rättfärdigande som åberopats ska följaktligen båda två anses kunna rättfärdiga en inskränkning av etableringsfriheten som följer av det sätt på vilket den medlemsstat i vilken ett bolag har sitt säte, i skattemässigt hänseende, behandlar underskott i ett i en annan medlemsstat beläget fast driftställe som tillhör detta bolag.

38 Den hänskjutande domstolen är emellertid osäker på huruvida de grunder för rättfärdigande som anges i punkterna 44–50 i domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, vilka även omfattar behovet att förhindra skatteflykt, ska anses vara kumulativa eller om det räcker att en av dessa faktorer föreligger för att den skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen i princip ska anses vara rättfärdigad.

39 I punkt 51 i domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer slog domstolen fast att de tre

grunder för rättfärdigande som tillsammans bildade underlag för den lagstiftning som där var i fråga i målet vid den nationella domstolen, tjänar legitima ändamål som är förenliga med fördraget och utgör därmed tvingande hänsyn till allmänintresset.

40 Med hänsyn till att de situationer där en medlemsstat kan åberopa sådana hänsyn varierar kan det dock inte krävas att samtliga de grunder för rättfärdigande som anges i punkt 51 i domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer ska föreligga för att en nationell skattelagstiftning som inskränker den etableringsfrihet som stadgas i artikel 43 EG i princip ska vara rättfärdigad.

41 Domstolen godtog således i det ovannämnda målet Oy AA bland annat att den nationella skattelagstiftning som där var i fråga i princip kunde rättfärdigas utifrån två av de tre grunder för rättfärdigande som angetts i punkt 51 i domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, nämligen behovet att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna i förening med behovet att förhindra skatteflykt (se domen i det ovannämnda målet Oy AA, punkt 60).

42 På samma sätt kan den skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen i princip rättfärdigas utifrån två av de grunder som angavs i nämnda punkt i domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, nämligen behovet att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och behovet att avvärja risken för att förlusterna beaktas två gånger.

43 Det står även klart att nämnda lagstiftning är ägnad att säkerställa att de sålunda eftersträvade ändamålen uppnås.

44 Under dessa förhållanden återstår att pröva huruvida den skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte går längre än vad som är nödvändigt för att uppnå de eftersträvade ändamålen (se domarna i de ovannämnda målen Marks & Spencer, punkt 53, och Oy AA, punkt 61).

45 Lidl Belgium och Europeiska gemenskapernas kommission har bland annat hänvisat till möjligheten för ett huvudbolag att dra av förluster som uppkommit i ett bolaget tillhörigt fast driftställe, på villkor att bolaget i sina framtida resultat tar in senare vinster i nämnda driftställe, upp till ett belopp motsvarande de förluster som tidigare dragits av. De har i detta sammanhang hänvisat till det system som Förbundsrepubliken Tyskland tillämpade före år 1999.

46 I punkt 54 i domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer nämndes möjligheten att uppställa ett sådant villkor för den ifrågavarande skattefördelen, tillsammans med möjligheten att villkora denna fördel med att det dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat än den i vilken huvudbolaget är beläget har kunnat utnyttja alla möjligheter till beaktande av förluster som medgivits i dess hemviststat.

47 Domstolen fann i punkt 55 i domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer att en åtgärd som inskränker etableringsfriheten går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de eftersträvade ändamålen i en situation där ett i landet ej hemmahörande dotterbolag har uttömt möjligheterna att under det berörda beskattningsåret och tidigare beskattningsår beakta förluster som uppkommit i den medlemsstat där det är beläget, och där det saknas möjlighet att beakta förlusterna i nämnda dotterbolag i nämnda stat under framtida beskattningsår.

48 Domstolen preciserade dessutom i punkt 56 i nämnda dom att när ett i en medlemsstat hemmahörande moderbolag i den staten visar för de nationella skattemyndigheterna att dessa villkor är uppfyllda, strider det mot artikel 43 EG att inte tillåta detta moderbolag att från den vinst som ska beskattas i denna medlemsstat göra avdrag för förluster som uppkommit i dess i landet ej

hemmahörande dotterbolag.

49 När det gäller målet vid den nationella domstolen konstaterar domstolen att det i den luxemburgska skattelagstiftningen föreskrivs en möjlighet att vid beräkningen av beskattningsunderlaget göra gällande en skattskyldig persons förluster vid framtida beskattningsår.

50 Som bekräftats vid förhandlingen vid domstolen erhöll Lidl Belgium verkligen ett sådant avdrag för förluster, som uppkommit år 1999 i dess fasta driftställe, vid ett senare beskattningsår – nämligen år 2003, under vilket år denna enhet redovisade vinst.

51 Lidl Belgium har därmed inte visat att de villkor som uppställts i punkt 55 i domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer – vilka villkor avser fastställandet av de situationer där en åtgärd som inskränker etableringsfriheten i den mening som avses i artikel 43 EG går utöver vad som behövs för att uppnå de legitima ändamål som erkänns av gemenskapsrätten – är uppfyllda.

52 Det ska tilläggas att domstolen har godtagit att medlemsstaterna har ett legitimt intresse av att förebygga beteenden som kan äventyra rätten för dessa medlemsstater att utöva sin beskattningsrätt. När ett avtal för att undvika dubbelbeskattning ger den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget rätten att beskatta inkomsten i detta driftställe, skulle en möjlighet för huvudbolaget att välja att beakta förlusterna i nämnda fasta driftställe i den medlemsstat där det har sitt säte, eller i en annan medlemsstat, påtagligt äventyra en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Oy AA, punkt 55).

53 Mot bakgrund av vad som anförts ovan ska den skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen anses stå i proportion till de ändamål som eftersträvas med lagstiftningen.

54 Den fråga som ställts ska alltså besvaras på följande sätt. Artikel 43 EG utgör inte hinder för att ett bolag hemmahörande i en medlemsstat inte från sitt beskattningsunderlag får dra av förluster som är hänförliga till ett bolaget tillhörigt fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat, när inkomsten i detta fasta driftställe, enligt ett avtal för att undvika dubbelbeskattning, ska beskattas i sistnämnda stat och nämnda förluster kan beaktas i den staten inom ramen för beskattningen av inkomsten i detta fasta driftställe under kommande beskattningsår.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

Artikel 43 EG utgör inte hinder för att ett bolag hemmahörande i en medlemsstat inte från sitt beskattningsunderlag får dra av förluster som är hänförliga till ett bolaget tillhörigt fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat, när inkomsten i detta fasta driftställe, enligt ett avtal för att undvika dubbelbeskattning, ska beskattas i sistnämnda stat och nämnda förluster kan beaktas i den staten inom ramen för beskattningen av inkomsten i detta fasta driftställe under kommande beskattningsår.

Underskrifter