

Sag C-157/07

Finanzamt für Körperschaften III in Berlin

mod

Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof)

»Etableringsfrihed – aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS) – skattelovgivning – skattemæssig behandling af underskud lidt af et fast driftssted, der er beliggende i en EØS-medlemsstat, og som tilhører et selskab, der har sit vedtægtsmæssige hjemsted i en medlemsstat i Den Europæiske Union«

Sammendrag af dom

1. *Internationale aftaler – aftale om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde – etableringsfrihed – traktatbestemmelser – anvendelsesområde*

(Art. 43 EF; EØS-aftalen, art. 31)

2. *Internationale aftaler – aftale om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde – etableringsfrihed – skattelovgivning – selskabsskat*

(EØS-aftalen, art. 31)

1. Traktatbestemmelserne om etableringsfriheden er til hinder for, 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. Alle foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af denne frihed mindre interessant, skal betragtes som begrænsninger. Disse principper finder anvendelse, når et selskab, der er etableret i en medlemsstat, driver virksomhed i en anden medlemsstat gennem et fast driftssted.

(jf. præmis 29-31)

2. Artikel 31 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS) er ikke til hinder for en national beskatningsordning, hvorefter der kan tages hensyn til det underskud, der er lidt af et fast driftssted i en anden medlemsstat end den, hvori det selskab, det tilhører, har hjemsted, med henblik på beregningen af selskabets indkomstskat, men hvorefter underskuddet senere, når det faste driftssted oppebærer overskud, atter i skattemæssig henseende skal medregnes, når det i den stat, hvor dette faste driftssted er beliggende, ikke er muligt at fremføre underskud, som er lidt af et fast driftssted, der tilhører et selskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, og når en sådan enheds indkomst i henhold til en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, der er indgået mellem de to omhandlede stater, er fritaget for skat i den stat, hvor det selskab, det tilhører, har sit hjemsted.

En sådan beskatningsordning indebærer ganske vist en restriktion for den i EØS-aftalens artikel 31 omhandlede frihed, eftersom 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 beliggende i den første medlemsstat. Hvis det samlede underskud i et fast driftssted i en anden medlemsstat først fradrages i det overskud, som er opnået af det selskab, det tilhører – i forbindelse med beskattningen af selskabet i den første medlemsstat – og denne stat dermed indrømmer en skattefordel på samme måde, som hvis det faste driftssted havde været beliggende i indlandet, men derefter medregner det faste driftssteds underskud i beskatningsgrundlaget for det selskab, det tilhører, når driftsstedet opnår overskud, fjerner den nationale skattelovgivning nemlig denne skattefordel, idet hjemmehørende selskaber med faste driftssteder i en anden medlemsstat underlægges en mindre gunstig skattemæssig behandling end hjemmehørende selskaber, der har faste driftssteder i indlandet. Denne skattemæssige forskelsbehandling vil kunne afholde et hjemmehørende selskab fra at udøve sin virksomhed gennem et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat.

En sådan restriktion er imidlertid begrundet i hensynet til at sikre sammenhængen i skattesystemet. Den medregning af underskuddet, der er foreskrevet i den omhandlede skattelovgivning, kan nemlig ikke adskilles fra den forudgående hensyntagen til dette underskud. Denne medregning for så vidt angår et selskab med et fast driftssted i en anden stat, med hensyn til hvilket selskabets hjemstedsstat ikke har nogen beskatningsret, er udtryk for en logisk symmetri. Der er således en direkte personel og materiel sammenhæng mellem disse to led i den omhandlede beskatningsmekanisme, idet medregningen udgør det logiske modstykke til det tidligere indrømmede fradrag. Denne restriktion er nemlig egnet til at nå et sådant mål, da den anvendes fuldstændig parallelt, idet kun de underskud, der er blevet fradraget, medregnes. Denne restriktion står desuden i rimeligt forhold til det tilsigtede formål, idet det medregnede underskud svarer til det oparbejdede overskud.

Denne bedømmelse kan ikke ændres med henvisning til den kombinerede virkning af den omhandlede beskatningsordning og skattelovgivningen i den stat, hvor det faste driftssted er beliggende. Eftersom der ikke på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler, er medlemsstaterne nemlig fortsat kompetente til at fastlægge kriterierne for beskatning af indkomst og formue for i givet fald gennem overenskomst at afskaffe dobbeltbeskatning. Denne kompetence indebærer også, at en stat ved anvendelsen af sin skattelovgivning ikke kan være forpligtet til at tage hensyn til eventuelle negative virkninger, der er en følge af særegenhederne ved en anden stats lovgivning, som finder anvendelse på et fast driftssted, der er beliggende på denne stats område, og som tilhører et selskab, hvis hjemsted er beliggende på den første stats område. Selv om det forudsættes, at den kombinerede virkning af beskatningen i den stat, hvor det selskab, som ejer det pågældende faste driftssted, har hjemsted, og af beskatningen i den stat, hvor driftsstedet er beliggende, kan indebære en restriktion for etableringsfriheden, kan en sådan restriktion udelukkende tilregnes den sidstnævnte af disse stater, eftersom den omhandlede restriktion ikke er en følge af den omhandlede beskatningsordning, men derimod af den fordeling af beskatningskompetencerne, der er fastsat i den overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, der er indgået mellem de to omhandlede stater.

Den vurdering, hvorefter den restriktion, der følger af nævnte beskatningsordning, kan begrundes i hensynet til at sikre sammenhængen heri, kan heller ikke drages i tvivl med henvisning til, at det selskab, som ejede det faste driftssted, har solgt det, og at det faste driftssteds overskud og tab, så længe det består, sammenlagt giver et negativt resultat. Medregningen af det faste driftssteds underskud i hovedselskabets fortjeneste er nemlig det uadskillelige og logiske modstykke til den forudgående hensyntagen til dette underskud.

(jf. præmis 34-39, 42-46, 48, 49 og 51-55 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

23. oktober 2008 (*)

»Etableringsfrihed – aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS) – skattelovgivning – skattemæssig behandling af underskud lidt af et fast driftssted, der er beliggende i en EØS-medlemsstat, og som tilhører et selskab, der har sit vedtægtsmæssige hjemsted i en medlemsstat i Den Europæiske Union«

I sag C-157/07,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 29. november 2006, indgået til Domstolen den 21. marts 2007, i sagen:

Finanzamt für Körperschaften III in Berlin

mod

Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

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

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: fuldmægtig B. Fülöp,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 10. juli 2008,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Finanzamt für Körperschaften III in Berlin ved J.-P. Panthen og P. Lamprecht, som befuldmægtigede
- Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH ved Rechtsanwalt J. Schönfeld
- den tyske regering ved M. Lumma og C. Blaschke, som befuldmægtigede

- den belgiske regering ved A. Hubert, som befuldmægtiget
- den nederlandske regering ved C. Wissels og C. ten Dam, som befuldmægtigede
- Det Forenede Kongeriges regering ved Z. Bryanston-Cross, som befuldmægtiget, bistået af barrister R. Hill
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og W. Mölls, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 31 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 (EFT 1994 L 1, s. 3, herefter »EØS-aftalen«).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Finanzamt für Körperschaften III in Berlin (herefter »Finanzamt«) og Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH (herefter »KR Wannsee«) angående spørgsmålet om den skattemæssige behandling i Tyskland af det underskud, der er lidt af et fast driftssted, der er beliggende i Østrig, og som tilhører KR Wannsee.

Retsforskrifter

International ret

3 EØS-aftalens artikel 6 bestemmer:

»Med forbehold af fremtidig udvikling i retspraksis fortolkes bestemmelserne i denne aftale i det omfang, de indholdsmæssigt er identiske med tilsvarende regler i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab og traktaten om oprettelse af Det Europæiske Kul- og Stålfællesskab samt retsakter udstedt i medfør af disse to traktater, ved deres gennemførelse og anvendelse i overensstemmelse med de relevante afgørelser, der er truffet af De Europæiske Fællesskabers Domstol forud for tidspunktet for undertegnelsen af denne aftal.«

4 EØS-aftalens artikel 31 har følgende ordlyd:

»Inden for rammerne af denne aftales bestemmelser skal statsborgere i en medlemsstat [i Det Europæiske Fællesskab] og en [stat i Den Europæiske Frihandelssammenslutning (EFTA)] frit kunne etablere sig på en hvilken som helst anden af disse staters områder. Dette gælder også for oprettelse af agenturer, filialer og datterselskaber, som foretages af statsborgere i en [medlemsstat i Det Europæiske Fællesskab] eller en EFTA-stat, der er etableret på en af disse staters område.

Med forbehold af bestemmelserne i kapitel 4 indebærer etableringsfriheden adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder, herunder navnlig selskaber i den i artikel 34, stk. 2, anførte betydning, på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere.

[...]«

5 EØS-aftalens artikel 34, stk. 2, bestemmer:

»Ved selskaber forstås privatretlige selskaber, heri indbefattet kooperative selskaber, samt alle andre juridiske personer, der henhører under den offentlige ret eller privatretten, med undtagelse af selskaber, som ikke arbejder med gevinst for øje.«

6 Artikel 4 i den dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er indgået den 4. oktober 1954 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Republikken Østrig om indkomst- og formueskatter, samt erhvervsskat og ejendomsskat (BGBl. 1955 II, s. 749), som ændret ved overenskomsten af 8. juli 1992 (BGBl. 1994 II, s. 122, herefter »den tysk-østrigske overenskomst«), 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 kun beskatningsretten med hensyn til denne indkomstskat, i det omfang den oppebæres af et fast driftssted, der er beliggende på dennes område.

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

3) I denne overenskomst forstås ved udtrykket »fast driftssted« et fast forretningssted, hvor industri- eller handelsvirksomhedens virksomhed helt eller delvist udøves.

[...]«

7 Artikel 15 i den tysk-østrigske overenskomst bestemmer:

»1) Hjemstedsstaten har ikke beskatningsret, når denne i henhold til de foregående artikler er tillagt den anden kontraherende stat.

[...]

3) Stk. 1 er ikke til hinder for, at hjemstedsstaten beskatter indkomst og formue efter den sats, der svarer til hele den skattepligtige persons indkomst eller formue.«

8 Artikel 12, litra b), i protokollen af 24. august 2000 til den dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er indgået den 4. oktober 1954 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Republikken Østrig om indkomst- og formueskatter samt erhvervsskat og ejendomsskat (BGBl. 2002 II, s. 734), bestemmer, at underskud, der er opstået fra regnskabsåret 1998, skal tages i betragtning på grundlag af gensidighed i den stat, hvor det omhandlede driftssted er beliggende. Artikel 12 har følgende ordlyd:

»Når personer, der er hjemmehørende i Tyskland, fra regnskabsåret 1990 (1989/1990) lider underskud i faste driftssteder i Østrig, tages der hensyn til underskud, der er lidt indtil

regnskabsåret 1997 (1996/1997) i henhold til bestemmelserne i § 2a, stk. 3, i den tyske lov om indkomstskat (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1988, I, s. 1093, herefter »EStG«). Fra skatteåret 1994 kan der ikke længere tages hensyn til de i henhold til § 2a, stk. 3, tredje punktum, i EStG tidligere fradragne beløb. Når en sådan skattemæssig behandling ifølge disse bestemmelser ikke længere kan foretages i Tyskland, henset til beskatningens endelig karakter og henset til, at det er umuligt at genoptage skatteansættelsen, idet fristen herfor er udløbet, kan der tages hensyn til underskuddet i Østrig i form af underskudsfradrag. De tab, der er lidt fra regnskabsåret 1998 (1997/1998), skal tages i betragtning på grundlag af gensidighed i den stat, hvor det faste driftssted er beliggende. De nævnte bestemmelser finder udelukkende anvendelse, såfremt de ikke indebærer en dobbelt hensyntagen til underskud.«

Tysk ret

9 § 2, stk. 1, i lov om skattemæssige foranstaltninger ved tyske virksomheders investeringer i udlandet (Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft (Auslandsinvestitionsgesetz)) af 18. august 1969 (BGBl. 1969 I, s. 1211, herefter »AIG«), der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, har følgende ordlyd:

»Når en ubegrænset skattepligtig person i henhold til en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning fritages for indkomstbeskatning for indkomst fra en erhvervsmæssig virksomhed fra et driftssted, der er beliggende i en udenlandsk stat, kan et underskud i henhold til den indenlandske skatteret på anmodning fra den skattepligtige fradrages ved den samlede indkomstoppgørelse under forudsætning af, at det af den skattepligtige kunne have været anvendt til udligning eller fradrag, såfremt indkomsten ikke havde været fritaget for indkomstskat, og såfremt underskuddet overstiger den positive indkomst fra erhvervsmæssig virksomhed fra andre faste driftssteder i denne udenlandske stat, som er fritaget i henhold til denne dobbeltbeskatningsoverenskomst. Såfremt dette ikke indebærer, at underskuddet modregnes, kan det fradrages, når betingelserne i § 10d i EStG er opfyldt. Der skal på ny tages hensyn til det i henhold til første og andet punktum fradragne beløb ved den samlede indkomstoppgørelse i det omhandlede skatteår, når den fortjeneste, der i et af de efterfølgende skatteår oppebæres fra erhvervsmæssig virksomhed fra driftssteder, som er beliggende i samme udenlandske stat, sammenlagt er positiv, for så vidt som den positive indkomst fritages i henhold til denne overenskomst. Tredje punktum finder ikke anvendelse, såfremt den skattepligtige person beviser, at han i henhold til de bestemmelser, som er fastsat i den udenlandske stat, og som gælder for ham, ikke kan fradrage underskud i et andet år end det år, hvori underskuddet opstod.«

10 Fra og med 1990 var reglerne om fradragsretten indeholdt i § 2a, stk. 3, i EStG.

Østrigsk ret

11 Indtil 1988 var det ikke muligt i henhold til østrigsk skatteret at fremføre underskud i selskaber, der er begrænset selskabsskattepligtige, dvs. underskud i faste driftssteder, der tilhører selskaber med hjemsted i en anden stat end Republikken Østrig. Det blev først muligt at fradrage faste driftssteders underskud i Østrig i 1989, og dette endvidere for så vidt angår underskud, der er lidt forud for den 31. december 1988 i de forudgående syv år.

12 En fremførsel af underskud i faste driftssteder, der er beliggende på Republikken Østrigs område, og som tilhører selskaber, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, dvs. som er begrænset skattepligtige, blev dog kun tilladt, hvis den pågældende virksomhed samlet set, dvs. for så vidt angår dens globale indkomst, ikke havde opnået noget overskud. Der kunne således kun tages hensyn til underskud i et fast driftssted i Østrig, for så vidt som det oversteg indkomster, der ikke var underlagt den begrænsede skattepligt. Et sådant fradrag var desuden kun muligt, for

så vidt som underskuddet var fastsat ifølge god regnskabsskik, og der ikke allerede var blevet taget hensyn hertil ved beskatningen i de foregående skatteår.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

13 KR Wannsee, indstævnte i »appelsagen«, er et GmbH (selskab med begrænset ansvar), der er hjemmehørende i Tyskland, og som fra 1982 og indtil 1994 havde et fast driftssted i Østrig. Indtil udgangen af 1990 oparbejdede selskabet i det faste driftssted driftsunderskud på i alt 2 467 407 DEM – heraf 36 295 DEM i 1990.

14 På KR Wannsees anmodning tog Finanzamt, appellant i »appelsagen«, hensyn til dette underskud ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst, dvs. for så vidt angår selskabets positive indkomst i Tyskland i løbet af skatteårene 1982-1990.

15 I perioden 1991-1994 opnåede KR Wannsee et overskud i det faste driftssted i Østrig på i alt 1 191 672 DEM, heraf 746 828 DEM i det omtvistede år 1994. Samme år solgte KR Wannsee det faste driftssted.

16 I henhold til de da gældende tyske skatteretlige bestemmelser medregnede Finanzamt derfor det overskud, der var oppebåret i årene 1991-1994 fra det østrigske driftssted i den samlede indkomst, som KR Wannsee havde oppebåret i Tyskland. Finanzamt beskattede derved de beløb, der tidligere var blevet taget hensyn til ved den indenlandske beskatning som tab fra det østrigske driftssted. I det omtvistede skatteår, nemlig 1994, blev KR Wannsees skattepligtige indkomst således forhøjet med driftsstedets overskud i løbet af dette skatteår, dvs. med 746 828 DEM.

17 KR Wannsee blev således pålagt selskabsskat i Østrig i 1992 og 1993, der var de regnskabsår, hvor det faste driftssted gav overskud. I denne forbindelse blev der ikke taget hensyn til det underskud, som selskabet tidligere havde lidt i dets faste forretningssted. Da Republikken Østrig kun gav subsidiært underskudsfradrag i tilfælde, hvor det ikke var muligt at få taget hensyn til underskuddet i moderselskabets hjemstedsstat, og henset til, at KR Wannsee havde opnået overskud i Tyskland fra 1982 til 1990, kunne selskabets underskud ikke udlignes i Østrig i årene 1992 og 1993.

18 Hvad angår 1994 skulle det overskud, som var oppebåret af KR Wannsees faste driftssted i dette år, have være beskattet i henhold til østrigske skatteretlige bestemmelser. Der blev imidlertid ikke opkrævet nogen selskabsskat i Østrig for dette år i modsætning til, hvad der var tilfældet i 1992 og 1993.

19 Som følge af Finanzamts afgørelse, hvorefter KR Wannsees samlede indkomst i Tyskland skulle beregnes under hensyn til overskuddet i det faste driftssted i Østrig, anlagde selskabet sag til prøvelse af skatteansættelserne for 1992-1994, idet det krævede fradrag af de beløb, der var medtaget i beregningsgrundlaget for den tyske skat. KR Wannsee har til støtte herfor gjort gældende, at da fremførsel af underskud i Østrig er begrænset til syv år, er det ulovligt at medregne de omhandlede beløb i medfør af bestemmelserne i AIG.

20 Finanzgericht Berlin gav ikke KR Wannsee medhold i sagen til prøvelse af skatteansættelserne for 1992 og 1993. Retten gav derimod KR Wannsee medhold i den sag, der var anlagt til prøvelse af skatteansættelsen for 1994.

21 Bundesfinanzhof, der i sidste instans behandler den af Finanzamt anlagte sag vedrørende den medregning, der er foretaget for skatteåret 1994, er imidlertid i tvivl om, hvorvidt den nationale lovgivning er forenelig med fællesskabsretten.

22 Bundesfinanzhof har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er artikel 31 i [EØS-aftalen] til hinder for en medlemsstats retsforordninger, i henhold til hvilke en person, der er hjemmehørende og ubegrænset skattepligtig i denne medlemsstat, under visse forudsætninger kan fradrage underskud i et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat, der ganske vist i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst er fritaget for indkomstskat, ved beregningen af den samlede indkomst

– hvorefter det fradragne beløb imidlertid i et af de efterfølgende skatteår på ny skal medregnes ved beregningen den samlede indkomst, såfremt den fortjeneste fra erhvervsmæssig virksomhed fra faste driftssteder, som er beliggende i den anden medlemsstat, der i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten er skattefritaget i det pågældende skatteår, sammenlagt er positiv

– og dette imidlertid ikke gælder, hvis den skattepligtige godtgør, at der ifølge de bestemmelser i den anden medlemsstat, der gælder for den skattepligtige person, »generelt« ikke kan opnås fradrag for underskud i andre år end det år, hvor underskuddet er opstået, hvilket ikke er tilfældet, når underskudsfradrag i den anden stat ifølge denne stats lovgivning ganske vist generelt indrømmes, men imidlertid ikke kan indrømmes i den konkrete situation, som den skattepligtige befinder sig i?

2) I bekræftende fald: Har det virkning for hjemstaten, når underskudsfradragsbegrænsningen i den anden medlemsstat (som kildestat) er i strid med artikel 31 i [EØS-aftalen], da den forskelsbehandler skattepligtige med fortjeneste fra disse faste driftssteder, der er begrænset skattepligtige, sammenlignet med hjemmehørende ubegrænset skattepligtige?

3) I bekræftende fald: Skal hjemstaten give afkald på efterbeskatningen af de udenlandske underskud fra faste driftssteder, for så vidt som disse ellers ikke i nogen medlemsstat vil kunne fradrages, fordi de faste driftssteder i den anden medlemsstat er opgivet?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Anvendelsen af artikel 31 i EØS-aftalen

23 Det skal indledningsvis bemærkes, at bestemmelserne i EØS-aftalen om etableringsfriheden fandt anvendelse på forholdet mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Republikken Østrig i perioden fra den 1. januar til den 31. december 1994, da Republikken Østrig tiltrådte Den Europæiske Union den 1. januar 1995.

24 Hvad angår disse bestemmelsers rækkevidde har Domstolen fastslået, at reglerne om forbud mod begrænsninger af etableringsfriheden i EØS-aftalens artikel 31 er identiske med bestemmelserne i artikel 43 EF (jf. dom af 23.2.2006, sag C-471/04, Keller Holding, Sml. I, s. 2107, præmis 49). Domstolen har ligeledes fastslået, at EØS-reglerne og reglerne i EF-traktaten på det pågældende område skal fortolkes ensartet (jf. dom af 23.9.2003, sag C-452/01, Ospelt og Schlössle Weissenberg, Sml. I, s. 9743, præmis 29, og af 1.4.2004, sag C-286/02, Bellio F.lli, Sml. I, s. 3465, præmis 34).

25 Med hensyn til anvendelsen af EØS-aftalens artikel 31 på de i hovedsagen omhandlede

omstændigheder har den tyske regering gjort gældende, at eftersom EØS-aftalen ikke var trådt i kraft i nogen af de år, hvor der blev foretaget underskudsfradrag, nemlig 1982-1990, skal den i hovedsagen omhandlede skattemekanisme slet ikke vurderes i henhold til artikel 31. Det tidspunkt, der er afgørende for fastlæggelsen af den anvendelige lovgivning, er tidspunktet for de første underskudsfradrag.

26 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at til trods for den her understregede faktiske omstændighed, er det ikke underskudsfradraget, men derimod medregningen skattemæssigt set, som Domstolen skal forholde sig til, og at denne medregning blev foretaget i 1994. Idet EØS-aftalen trådte i kraft den 1. januar 1994, skal den i hovedsagen omhandlede fradragsmekanisme derfor vurderes i medfør af aftalens artikel 31.

Om der foreligger en restriktion af retten i henhold til EØS-aftalens artikel 31

27 Med de præjudicielle spørgsmål, som behandles samlet, spørger den forelæggende ret nærmere bestemt, om EØS-aftalens artikel 31 er til hinder for en national beskatningsordning, hvorefter der kan tages hensyn til det underskud, der er lidt af et fast driftssted i en anden medlemsstat end den, hvori det selskab, det tilhører, har hjemsted, med henblik på beregningen af selskabets indkomstskat, men hvorefter underskuddet senere, når det faste driftssted oppebærer overskud, atter i skattemæssig henseende skal medregnes, når det i den stat, hvor dette faste driftssted er beliggende, ikke er muligt at fremføre underskud, som er lidt af et fast driftssted, der tilhører et selskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, og når en sådan enheds indkomst i henhold til en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, der er indgået mellem de to omhandlede stater, er fritaget for skat i den stat, hvor det selskab, det tilhører, har sit hjemsted.

28 Det bemærkes, at etableringsfriheden 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 Fællesskabet, 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, og af 14.12.2000, sag C-41/99, AMID, Sml. I, s. 11619, præmis 20, samt Keller Holding-dommen, præmis 29).

29 Domstolen har ligeledes understreget, at selv om traktatbestemmelserne om etableringsfriheden ifølge deres ordlyd skal sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, er de samtidig til hinder for, 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. 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, Sml. I, s. 10451, præmis 33).

30 Det følger desuden af fast retspraksis, at alle foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af denne frihed mindre interessant, skal betragtes som sådanne begrænsninger (jf. dom af 30.11.1995, sag C-55/94, Gebhard, Sml. I, s. 4165, præmis 37, og af 5.10.2004, sag C-442/02, CaixaBank France, Sml. I, s. 8961, præmis 11).

31 Disse principper finder anvendelse, når et selskab, der er etableret i en medlemsstat, driver virksomhed i en anden medlemsstat gennem et fast driftssted (jf. dom af 15.5.2008, sag C-414/06, Lidl Belgium, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 20).

32 Hvad angår virkningerne af den tyske beskatningsordning i forhold til fællesskabsretten fremgår det af præmis 23 i Lidl Belgium-dommen, at en bestemmelse, der giver mulighed for at tage hensyn til underskud i et fast driftssted ved opgørelse af resultatet og beregning af den skattepligtige indkomst for det selskab, som driftsstedet tilhører, udgør en skattemæssig fordel.

Opnåelsen eller afvisningen af en sådan fordel for et fast driftssted i en anden medlemsstat end den, hvori nævnte selskab har hjemsted, kan således påvirke etableringsfriheden.

33 I modsætning til den lovgivning, der var genstand for Lidl Belgium-dommen, kan der i henhold til den i hovedsagen omhandlede tyske lovgivning tages hensyn til underskud, der er lidt af det faste driftssted i Østrig, i indkomsten for det selskab, der har hjemsted i Tyskland, og som det faste driftssted tilhører.

34 Som anført i denne doms præmis 14, blev det samlede underskud i det faste driftssted i Østrig først fradraget i det overskud, som var opnået af det selskab, det tilhørte, i forbindelse med beskatningen af selskabet i Tyskland.

35 Herved har Forbundsrepublikken Tyskland indrømmet en skattefordel til det hjemmehørende selskab, som det faste driftssted i Østrig tilhørte, på samme måde som hvis det faste driftssted havde været beliggende i Tyskland.

36 Da det faste driftssteds underskud dernæst blev medregnet i beskatningsgrundlaget for det selskab, det tilhørte, når driftsstedet opnåede overskud, fjernede den tyske lovgivning imidlertid atter denne skattefordel.

37 Selv om denne medregning udelukkende er foretaget svarende til det overskud, som er opnået af samme faste driftssted, forholder det sig ikke desto mindre således, at den tyske lovgivning underlægger hjemmehørende selskaber med faste driftssteder i Østrig en mindre gunstig skattemæssige behandling end hjemmehørende selskaber, der har faste driftssteder i Tyskland.

38 Under disse omstændigheder er den skattemæssige situation for et selskab, der har sit vedtægtsmæssige hjemsted i Tyskland, og som besidder et fast driftssted i Østrig, mindre fordelagtig end den situation, selskabet ville være i, hvis det faste driftssted var beliggende i Tyskland. Denne skattemæssige forskelsbehandling vil kunne afholde et tysk selskab fra at udøve sin virksomhed gennem et fast driftssted, der er beliggende i en Østrig (jf. i denne retning Lidl Belgium-dommen, præmis 25).

39 Det må derfor fastslås, at den i hovedsagen omtvistede beskatningsordning indebærer en restriktion for den i EØS-aftalens artikel 31 omhandlede frihed.

Om der foreligger en begrundelse

40 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. Lidl Belgium-dommen, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

41 Den forelæggende har i denne forbindelse understreget, at indkomsten fra det faste driftssted i Østrig ikke beskattes i Tyskland, dvs. hjemstedsstaten for det selskab, det tilhører, men i Østrig i henhold til den tysk-østrigske overenskomst.

42 Det bemærkes, at den medregning af underskuddet, der er foreskrevet i den i hovedsagen omhandlede tyske skattelovgivning, ikke kan adskilles fra den forudgående hensyntagen til dette underskud. Denne medregning for så vidt angår et selskab med et fast driftssted i en anden medlemsstat, med hensyn til hvilket selskabets hjemstedsstat ikke har nogen beskatningsret, er som anført af den forelæggende ret udtryk for en logisk symmetri. Der var således en direkte personel og materiel sammenhæng mellem disse to led i den i hovedsagen omhandlede

beskatningsmekanisme, idet medregningen udgjorde det logiske modstykke til det tidligere indrømmede fradrag.

43 Det må derfor fastslås, at den restriktion, som følger af denne medregning, er begrundet i hensynet til at sikre sammenhængen i det tyske skattesystem.

44 Denne restriktion er egnet til at nå et sådant mål, da den anvendes fuldstændig parallelt, idet kun de underskud, der er blevet fradraget, medregnes.

45 Denne restriktion står desuden i rimeligt forhold til det tilsigtede formål, idet det medregnede underskud svarer til det oparbejdede overskud.

46 Denne bedømmelse kan ikke ændres med henvisning til den kombinerede virkning af den i hovedsagen omhandlede tyske beskatningsordning og den østrigske skattelovgivning, således som anført af den forelæggende ret i dens første og andet spørgsmål.

47 Den forelæggende ret har i denne forbindelse præciseret, at den tyske skattelovgivning ikke foreskrev en medregning af underskuddet som den, der er genstand for tvisten i hovedsagen, når den skattepligtige påviste, at de bestemmelser, som fandt anvendelse på ham i en anden stat end den, hvori han har hjemsted, i almindelighed ikke tillod fradrag af underskud i andre år end i dem, hvor det var opstået, hvilket ikke var tilfældet, når denne stat i princippet indrømmede mulighed for fradrag, men den skattepligtige i den konkrete situation ikke kunne kræve denne mulighed anvendt. I hovedsagen afviste de østrigske skattemyndigheder således at tage hensyn til de underskud, som KR Wannsee havde lidt fra 1982 til 1990.

48 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at eftersom der ikke på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler, er medlemsstaterne fortsat kompetente til at fastlægge kriterierne for beskatning af indkomst og formue for i givet fald gennem overenskomst at afskaffe dobbeltbeskatning (jf. dom af 3.10.2006, sag C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, Sml. I, s. 9461, præmis 54, af 12.12.2006, sag C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Sml. I, s. 11673, præmis 52, og af 18.7.2007, sag C-231/05, Oy AA, Sml. I, s. 6373, præmis 52).

49 Denne kompetence indebærer også, at en stat ved anvendelsen af sin skattelovgivning ikke kan være forpligtet til at tage hensyn til eventuelle negative virkninger, der er en følge af særegenhederne ved en anden stats lovgivning, som finder anvendelse på et fast driftssted, der er beliggende på denne stats område, og som tilhører et selskab, hvis hjemsted er beliggende på den første medlemsstats område (jf. i denne retning Columbus Container Services-dommen, præmis 51, og dom af 28.2.2008, sag C-293/06, Deutsche Shell, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 42).

50 Domstolen har nemlig fastslået, at etableringsfriheden ikke skal forstås således, at en medlemsstat er forpligtet til at fastsætte sine skatteregler i forhold til en anden medlemsstats skatteregler med henblik på i alle situationer at sikre en beskatning, der udviser enhver ulighed som følge af nationale skatteregler, idet de beslutninger, et selskab træffer med henblik på etablering af kommercielle strukturer i udlandet, alt efter omstændighederne kan være mere eller mindre fordelagtige eller ufordelagtige for et sådant selskab (jf. Deutsche Shell-dommen, præmis 43).

51 Selv hvis det forudsættes, at den kombinerede virkning af beskatningen i den stat, hvor det selskab, som ejer det pågældende faste driftssted, har hjemsted, og af beskatningen i den stat, hvor driftsstedet er beliggende, kan indebære en restriktion for etableringsfriheden, kan en sådan

restriktion udelukkende tilregnes den sidstnævnte.

52 I et sådant tilfælde er den omhandlede restriktion ikke en følge af den i hovedsagen omhandlede beskatningsordning, men derimod af den fordeling af beskatningskompetencerne, der er fastsat i den tysk-østrigske overenskomst.

53 Den vurdering, hvorefter den restriktion, der følger af nævnte beskatningsordning, kan begrundes i hensynet til at sikre sammenhængen heri, kan heller ikke drages i tvivl med henvisning til det forhold, som den forelæggende ret har anført i sit tredje spørgsmål, nemlig at det selskab, som ejede det faste driftssted, har solgt det, og at det faste driftssteds overskud og tab, så længe det bestod, sammenlagt gav et negativt resultat.

54 Som anført i denne doms præmis 42, er medregningen af det faste driftssteds underskud i hovedselskabets fortjeneste det uadskillelige og logiske modstykke til den forudgående hensyntagen til dette underskud.

55 Det følger af det ovenstående, at de præjudicielle spørgsmål skal besvares med, at EØS-aftalens artikel 31 ikke er til hinder for en national beskatningsordning, hvorefter der kan tages hensyn til det underskud, der er lidt af et fast driftssted i en anden medlemsstat end den, hvori det selskab, det tilhører, har hjemsted, med henblik på beregningen af selskabets indkomstskat, men hvorefter underskuddet senere, når det faste driftssted oppebærer overskud, atter i skattemæssig henseende skal medregnes, når det i den stat, hvor dette faste driftssted er beliggende, ikke er muligt at fremføre underskud, som er lidt af et fast driftssted, der tilhører et selskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, og når en sådan enheds indkomst i henhold til en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, der er indgået mellem de to omhandlede stater, er fritaget for skat i den stat, hvor det selskab, det tilhører, har sit hjemsted.

Sagens omkostninger

56 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 kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

Artikel 31 i aftalen om det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 er ikke til hinder for en national beskatningsordning, hvorefter der kan tages hensyn til det underskud, der er lidt af et fast driftssted i en anden medlemsstat end den, hvori det selskab, det tilhører, har hjemsted, med henblik på beregningen af selskabets indkomstskat, men hvorefter underskuddet senere, når det faste driftssted oppebærer overskud, atter i skattemæssig henseende skal medregnes, når det i den stat, hvor dette faste driftssted er beliggende, ikke er muligt at fremføre underskud, som er lidt af et fast driftssted, der tilhører et selskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, og når en sådan enheds indkomst i henhold til en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, der er indgået mellem de to omhandlede stater, er fritaget for skat i den stat, hvor det selskab, det tilhører, har sit hjemsted.

Underskrifter

* Processprog: tysk.