

Mål C-157/07

Finanzamt für Körperschaften III in Berlin

mot

Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof)

”Etableringsfrihet – Avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) – Skattelagstiftning – Skattemässig behandling av underskott i ett fast driftställe som är beläget i en EES-medlemsstat och som tillhör ett bolag som enligt bolagsordningen har sitt säte i en medlemsstat i Europeiska unionen”

Sammanfattning av domen

1. *Internationella avtal – Avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet – Etableringsfrihet – Bestämmelser i fördraget – Tillämpningsområde*

(Artikel 43 EG; EES-avtalet, artikel 31)

2. *Internationella avtal – Avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet – Etableringsfrihet – Skattelagstiftning – Inkomstskatt för juridiska personer*

(EES-avtalet, artikel 31)

1. Fördragets bestämmelser om etableringsfrihet innebär ett förbud mot att ursprungsmedlemsstaten hindrar en av sina medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat, varvid varje åtgärd som innebär att utövandet av denna frihet förbjuds, hindras eller blir mindre attraktivt ska anses utgöra inskränkningar. Dessa principer är tillämpliga när ett bolag med hemvist i en medlemsstat verkar i en annan medlemsstat via ett fast driftställe.

(se punkterna 29–31)

2. Artikel 31 i Avtalet om europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) utgör inte hinder för att det i en nationell skattelagstiftning föreskrivs att hänsyn ska tas till underskott i ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat än den där bolaget som innehar driftstället har sitt hemvist, varpå det vid beräkningen av inkomstskatten för detta bolag ska ske en återföring av nämnda underskott när det fasta driftstället redovisar överskott, om den stat där nämnda driftställe är beläget underkänner rätten att rulla underskott i ett fast driftställe som tillhör ett bolag med hemvist i en annan stat, och om inkomsterna i en sådan enhet enligt ett avtal för att undvika dubbelbeskattning som ingåtts mellan de båda berörda staterna är befriade från skatt i den stat där bolaget som innehar det fasta driftstället har sitt säte.

En sådan skattemässig ordning innebär visserligen en restriktion för den rättighet som stadgas i artikel 31 i EES-avtalet, eftersom den skattemässiga situationen för ett bolag som enligt bolagsordningen har sitt säte i en medlemsstat och som har ett fast driftställe i en annan medlemsstat är mindre förmånlig än den situation i vilken bolaget skulle befinna sig om driftstället var beläget i den förstnämnda medlemsstaten. Om hela det underskott som redovisats av det i en

annan medlemsstat belägna fasta driftstället först dras av från vinsten i det bolag till vilket driftstället hör – i samband med beskattningen av nämnda bolag i den förstnämnda medlemsstaten – och denna stat därvid beviljar en skattemässig fördel på samma sätt som om det fasta driftstället vore beläget inom landet, men därefter återför driftställets underskott till beskattningsunderlaget i det bolag till vilket det hör och detta sker till följd av att bolaget redovisar vinst, innebär den nationella skattelagstiftningen att denna skattemässiga fördel försvinner och att de i landet hemmahörande bolag som har fasta driftställen i en annan medlemsstat behandlas sämre i skattemässigt hänseende än de i landet hemmahörande bolag som har fasta driftställen inom landet. På grund av denna skillnad i skattemässig behandling skulle ett i landet hemmahörande bolag kunna avhållas från att fortsätta driva sin verksamhet via ett i en annan medlemsstat beläget fast driftställe.

En sådan inskränkning rättfärdigas dock av behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. Den återföring av underskott som föreskrivs i den ifrågavarande skattelagstiftningen måste ses tillsammans med det faktum att de beaktats i ett tidigare skede. Denna återföring återspeglar nämligen en logisk symmetri när det gäller ett bolag som har ett fast driftställe beläget i en annan stat över vilket detta bolags hemviststat inte har någon beskattningsrätt. Det finns alltså ett direkt, personligt och materiellt samband mellan de två beståndsdelarna i den ifrågavarande skattemekanismen, eftersom nämnda återföring utgör den logiska följden av det tidigare medgivna avdraget. Denna inskränkning är dessutom väl ägnad att uppnå ett sådant ändamål, eftersom den verkar fullständigt symmetriskt genom att endast avdragna underskott återförs. Nämnda inskränkning står för övrigt i proportion till det eftersträlvade målet, eftersom återföringen av underskotten inte sker till större belopp än vad redovisade överskott uppgår till.

Denna bedömning ändras inte av den kombinerade verkan av nämnda skattesystem och skattelagstiftningen i den stat där det fasta driftstället är beläget. Medlemsstaterna har i avsaknad av enhetliga eller harmoniserande gemenskapsbestämmelser fortfarande behörighet att fastställa kriterierna för beskattning av inkomst och förmögenhet i syfte att – i förekommande fall genom avtal – undvika dubbelbeskattning. Nämnda behörighet innebär också att en medlemsstat inte kan vara skyldig att vid tillämpningen av sin skattelagstiftning beakta de eventuellt oförmånliga konsekvenser som följer av särdragen i en annan stats lagstiftning, vilken är tillämplig på ett fast driftställe som är beläget inom den statens territorium och som tillhör ett bolag som har sitt säte i förstnämnda stat. Även om det antas att den kombinerade verkan av den beskattning som fastställts i sätesstaten för det bolag som innehar det berörda fasta driftstället och den beskattning som ska ske i den stat där detta fasta driftställe är beläget kan leda till en inskränkning av etableringsfriheten, kan en sådan inskränkning bara tillskrivas den senare av dessa stater, eftersom nämnda inskränkning inte är ett resultat av den ifrågavarande skattelagstiftningen, utan av den fördelning av beskattningsrätten som görs i det dubbelbeskattningsavtal som ingåtts mellan de två berörda medlemsstaterna för att undvika dubbelbeskattning.

Bedömningen att inskränkningen till följd av nämnda skattelagstiftning rättfärdigas av behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang påverkas inte heller av den omständigheten att det bolag till vilket det berörda fasta driftstället hör har överlåtit detta driftställe och att över- och underskotten som redovisats av nämnda fasta driftställe under hela dess existens netto uppgår till ett underskott. Återföringen av det fasta driftställets underskott till resultatet i det bolag till vilket driftstället hör, utgör nämligen en oskiljbar och logisk följd av att de beaktats i ett tidigare skede.

(se punkterna 34–39, 42–46, 48, 49, 51–55 och domslutet)

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 23 oktober 2008 (\*)

”Etableringsfrihet – Avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) – Skattelagstiftning – Skattemässig behandling av underskott i ett fast driftställe som är beläget i en EES-medlemsstat och som tillhör ett bolag som enligt bolagsordningen har sitt säte i en medlemsstat i Europeiska unionen”

I mål C-157/07,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 29 november 2006, som inkom till domstolen den 21 mars 2007, i målet

**Finanzamt für Körperschaften III in Berlin**

mot

**Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH,**

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

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

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: handläggaren B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 10 juli 2008,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Finanzamt für Körperschaften III in Berlin, genom J.-P. Panthen och P. Lamprecht, båda i egenskap av ombud,
- Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH, genom J. Schönfeld, Rechtsanwalt,
- Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,

- Belgiens regering, genom A. Hubert, i egenskap av ombud,
- Nederländernas regering, genom C. Wissels och C. ten Dam, båda i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom Z. Bryanston-Cross, i egenskap av ombud, biträdd av R. Hill, barrister,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

## **Dom**

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 31 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3) (nedan kallat EES?avtalet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt für Körperschaften III in Berlin (nedan kallad Finanzamt) och Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee?Seniorenheimstatt GmbH (nedan kallat KR Wannsee) angående den skattemässiga behandlingen i Tyskland av underskott i ett fast driftställe som är beläget i Österrike och som tillhör KR Wannsee.

## **Tillämpliga bestämmelser**

### *Den internationella rätten*

3 I artikel 6 i EES?avtalet föreskrivs följande:

”Utan att föregripa en framtida utveckling av rättspraxis skall bestämmelserna i detta avtal, i den mån de i sak är identiska med motsvarande bestämmelser i Fördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen och i Fördraget om upprättandet av Europeiska kol- och stålgemenskapen samt med rättsakter som antagits med tillämpning av dessa två fördrag, vid genomförande och tillämpning tolkas i enlighet med relevanta avgöranden av Europeiska gemenskapernas domstol som meddelats före dagen för undertecknandet av detta avtal.”

4 Artikel 31.1 i EES?avtalet har följande avfattning:

”Inom ramen för bestämmelserna i detta avtal får det inte förekomma några inskränkningar för medborgare i en [medlemsstat i Europeiska gemenskapen] eller en [stat i Europeiska frihandelsammanslutningen (EFTA)] att fritt etablera sig på vilken som helst av dessa staters territorium. Detta skall även gälla rätten för medborgare i varje [medlemsstat i Europeiska gemenskapen] eller EFTA-stat som är etablerad i någon av dessa stater att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

Etableringsfriheten skall innefatta rätt att uppta och utöva verksamhet som egen företagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 34 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitel 4.

...”

5 I artikel 34 andra stycket i EES-avtalet föreskrivs följande:

”Med ’bolag’ förstås bolag enligt civil- eller handelslagstiftning, inbegripet kooperativa sammanslutningar samt andra offentligt-rättsliga eller privaträttsliga juridiska personer, med undantag av sådana som inte drivs i vinstsyfte.”

6 Det avtal för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet samt skatt på inkomst av rörelse och fastighetsskatt som ingicks mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Österrike den 4 oktober 1954 (BGBl. 1955 II, s. 749), i dess lydelse enligt avtalet av den 8 juli 1992 (BGBl. 1994 II, s. 122) (nedan kallat det tysk-österrikiska avtalet) innehåller i artikel 4 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 varit ett fristående företag, som bedriver verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och självständigt avslutat affärer med det företag till vilket driftstället hör.

3) Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket ’fast driftställe’ en stadigvarande plats för affärsverksamhet från vilken företagets verksamhet helt eller delvis bedrivs.

...”

7 I artikel 15 i det tysk-österrikiska avtalet föreskrivs följande:

”1) Hemviststaten har inte rätt att beskatta om denna beskattningsrätt har tilldelats den andra avtalsslutande staten i föregående artiklar.

...

3) Första punkten utesluter inte att hemviststaten beskattar inkomst och förmögenhet som omfattas av dess beskattningsrätt med tillämpning av den skattesats som svarar mot den skattskyldiges totala inkomst eller förmögenhet.”

8 I artikel 12b i protokollet av den 24 augusti 2000 till avtalet för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet samt skatt på inkomst av rörelse och fastighetsskatt som ingicks mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Österrike den 4 oktober 1954 (BGBl. 2002 II, s. 734), föreskrivs att underskott som redovisas från och med räkenskapsåret 1998 ska beaktas på ömsesidiga grunder i den stat där det berörda fasta driftstället är beläget. Denna bestämmelse har följande avfattning:

”Om personer med hemvist i Tyskland från och med räkenskapsåret 1990 (1989/1990) redovisar underskott i driftställen belägna i Österrike ska, i enlighet med bestämmelserna i 2a § tredje stycket i den tyska lagen om inkomstskatt [(Einkommensteuergesetz, BGBl. 1988 I, s. 1093) (nedan kallad EStG)], hänsyn tas till underskott som uppkommit till och med räkenskapsåret 1997 (1996/1997). Från och med taxeringsåret 1994 tas inte någon hänsyn till belopp som initialt dragits

av i enlighet med 2a § tredje stycket tredje meningen EStG. Kan en skattemässig behandling inte ske i Tyskland i enlighet med dessa bestämmelser, på grund av att beskattningen är definitiv och på grund av att det inte är möjligt att återuppta förfarandet eftersom fristen för skattens fastställande har löpt ut, får Österrike ta sådan hänsyn i form av ett underskottsavdrag. Underskott som redovisas från och med räkenskapsåret 1998 (1997/1998) ska i enlighet med reciprocitetsprincipen beaktas i den stat där driftstället är beläget. Ovannämnda regler är endast tillämpliga i den mån de inte medför att avdrag för samma underskott medges två gånger.”

#### *Den tyska rätten*

9 2 § första stycket i lag om åtgärder vid beskattningen avseende tyska företags investeringar i utlandet (Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft (Auslandsinvestitionsgesetz)) av den 18 augusti 1969 (BGBl. 1969 I, s. 1211) (nedan kallad AIG), i den lydelse som gällde vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, har följande lydelse:

”Om en obegränsat skattskyldig person enligt ett avtal för att undvika dubbelbeskattning ska befrias från inkomstskatt på inkomst av rörelse från ett i en utländsk stat beläget fast driftställe, så ska på yrkande av den skattskyldige underskott som följer av bestämmelserna i den nationella skattelagstiftningen och som den skattskyldige skulle ha rätt att kvitta eller dra av för det fall inkomsten inte vore befriad från inkomstskatt, vid fastställandet av den totala inkomsten dras av till den del det överstiger det överskott av rörelse från andra i denna utländska stat belägna fasta driftställen som enligt detta avtal är skattebefriat. I den mån underskottet därvid inte kvittas ska, om förutsättningarna i 10d § [EStG] är uppfyllda, underskottsavdrag medges. Det belopp som enligt första och andra meningen ska dras av är, såvitt det under någon av de följande taxeringsperioderna totalt sett uppstår ett överskott av de rörelseinkomster från i denna utländska stat belägna fasta driftställen som enligt detta avtal ska befrias från skatt, återförs under den aktuella taxeringsperioden i samband med att den totala inkomsten fastställs. Tredje meningen tillämpas inte om den skattskyldige visar att de bestämmelser i den utländska staten som gäller för honom allmänt inte medger att avdrag för underskottet görs under andra år än förluståret.”

10 Från och med år 1990 angavs bestämmelserna om rätt till avdrag i 2 bis § tredje stycket EStG.

#### *Den österrikiska rätten*

11 Till och med år 1988 saknades i österrikisk skatterätt möjlighet att rulla underskott i begränsat skattskyldiga personer, det vill säga fasta driftställen som tillhörde bolag med hemvist i en annan stat än Republiken Österrike. Det var först år 1989 som rätt till avdrag för underskott i dessa fasta driftställen infördes i Österrike, och denna rätt omfattade även underskott som redovisats före den 31 december 1988 under de sju år som föregått detta datum.

12 Rätten att rulla underskott mellan taxeringsåren omfattade emellertid inte underskott i fasta driftställen belägna inom Republiken Österrikes territorium om dessa tillhörde bolag med hemvist i en annan stat, det vill säga i fråga om begränsat skattskyldiga personer, förutom i de fall då det berörda företaget totalt sett – varmed avses den världsomspännande inkomsten – inte redovisade någon vinst. Underskott i ett fast driftställe beläget i Österrike kunde alltså endast beaktas om de översteg den vinst som uppnåts utom den begränsade skattskyldigheten. Vidare var ett sådant avdrag endast möjligt i den mån underskottet hade fastställts på grundval av en regelrätt bokföring och förutsatt att det inte hade beaktats vid tidigare års taxeringar.

#### **Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

13 KR Wannsee som är motpart i målet om revisionstalan är ett bolag med begränsat ansvar för delägarna som har sitt hemvist i Tyskland och som mellan åren 1982 och 1994 drev ett fast driftställe i Österrike. Fram till utgången av år 1990 redovisade KR Wannsee underskott i det fasta driftstället uppgående till totalt 2 467 407 DEM, varav 36 295 DEM för nämnda år.

14 På yrkande av KR Wannsee beaktade Finanzamt, som är klagande i samma mål om revisionstalan, underskottet vid beräkningen av beskattningsunderlaget för nämnda bolag, det vill säga med hänsyn till den vinst som sistnämnda bolag redovisat i Tyskland vid taxeringarna för åren 1982–1990.

15 Mellan åren 1991 och 1994 redovisade KR Wannsee ett överskott i sitt i Österrike belägna fasta driftställe uppgående till 1 191 672 DEM, varav 746 828 DEM under år 1994, det år som är i fråga i målet vid den nationella domstolen. Samma år överlät KR Wannsee det fasta driftstället.

16 Enligt de då gällande bestämmelserna i den tyska skatterätten adderade Finanzamt 1991–1994 års överskott i det i Österrike belägna fasta driftstället till KR Wannsees totala inkomst i Tyskland. Därmed beskattade Finanzamt i efterhand de belopp som tidigare dragits av vid den inhemska taxeringen såsom underskott i det i Österrike belägna fasta driftstället. För det beskattningsår som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, alltså år 1994, höjdes följaktligen KR Wannsees skattepliktiga inkomst med överskottet för nämnda år i det fasta driftstället, eller med 746 828 DEM.

17 I Österrike påfördes KR Wannsee inkomstskatt för juridiska personer år 1992 och 1993, under vilka år dess fasta driftställe redovisade överskott. Därvid beaktades inte de underskott som bolaget tidigare haft i det fasta driftstället. Med hänsyn till att Republiken Österrike endast subsidiärt medgav underskottsavdrag, i de fall där det inte var möjligt att beakta underskotten i hemviststaten för det bolag till vilket det fasta driftstället hörde, och med hänsyn till att KR Wannsee hade redovisat vinst i Tyskland mellan år 1982 och år 1990, fick KR Wannsee åren 1992 och 1993 inte kvitta underskotten vid taxeringen i Österrike.

18 Vad beträffar år 1994 skulle KR Wannsees fasta driftställe i enlighet med de österrikiska skattebestämmelserna ha beskattats för det överskott som redovisades detta år. I motsats till vad som skedde åren 1992 och 1993 fastställdes dock år 1994 inte någon inkomstskatt för juridiska personer i Österrike.

19 Till följd av Finanzamts beslut att beräkna den totala inkomst som KR Wannsee uppburit i Tyskland med beaktande av det överskott som dess fasta driftställe i Österrike redovisat, överklagade KR Wannsee taxeringsbesluten avseende åren 1992–1994, och yrkade avdrag för de belopp som återförts till beräkningsunderlaget för den i Tyskland fastställda skatten. KR Wannsee angav som grund för överklagandet att den sjuårsgräns som gällde i Österrike för att rulla underskott medförde att en återföring av nämnda belopp med stöd av bestämmelserna i AIG inte var förenlig med gällande rätt.

20 Finanzgericht Berlin ogillade KR Wannsees överklagande avseende taxeringsbesluten för åren 1992 och 1993. Däremot biföll nämnda domstol överklagandet avseende taxeringsbeslutet för år 1994.

21 Finanzamt överklagade Finanzgericht Berlins dom till Bundesfinanzhof, tillika högsta instans, med avseende på den återföring som skett för taxeringsåret 1994. Bundesfinanzhof fann att det är oklart huruvida den nationella lagstiftningen är förenlig med gemenskapsrätten.

22 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof att vilandeförklara målet och ställa följande

tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Utgör artikel 31 i [EES?avtalet] hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken en person med hemvist i den medlemsstaten, som är obegränsat skattskyldig där, visserligen har rätt att på vissa villkor, vid beräkningen av den sammanlagda inkomsten, dra av underskott som genererats i ett i en annan medlemsstat beläget fast driftställe och som enligt ett dubbelbeskattningsavtal är befriat från inkomstbeskattning,

– men enligt vilken avdraget – såvitt det under någon av de påföljande taxeringsperioderna visar sig att den inkomst av rörelse från det i den andra medlemsstaten belägna fasta driftstället, som enligt dubbelbeskattningsavtalet är skattefritt, totalt uppvisar ett överskott – likväl måste återföras under innevarande taxeringsperiod vid beräkningen av den totala inkomsten,

– då det senare dock inte gäller om den skattskyldige visar att de för honom tillämpliga bestämmelserna i den andra medlemsstaten innebär att ett underskott inte ”allmänt” får utnyttjas under andra år än underskottsåret, vilket är fallet när ett underskottsavdrag visserligen allmänt tillåts enligt den andra statens rättsordning men ändå inte tillåts i den konkreta situation i vilken den skattskyldige befinner sig?

2) Om fråga 1 besvaras jakande, påverkas då hemviststaten om begränsningarna i avdragsrätten för underskott i den andra medlemsstaten (än källstaten) för sin del strider mot artikel 31 i [EES?avtalet], eftersom dessa begränsningar missgynnar de skattskyldiga personer som endast är begränsat skattskyldiga för sina inkomster från det fasta driftstället i denna stat i förhållande till de personer som är obegränsat skattskyldiga i nämnda stat?

3) Om även denna fråga besvaras jakande, ska då hemviststaten avstå från att i efterhand beskatta underskotten i det utländska fasta driftstället i den mån dessa annars inte kan dras av i någon medlemsstat eftersom det fasta driftstället i den andra medlemsstaten har lagts ned?”

### **Prövning av tolkningsfrågorna**

*Huruvida artikel 31 i EES-avtalet är tillämplig*

23 Domstolen påpekar inledningsvis att EES-avtalets bestämmelser om etableringsfrihet var tillämpliga på förhållandena mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Österrike under perioden mellan den 1 januari och den 31 december 1994, eftersom den senare av dessa stater inte anslöt sig till Europeiska unionen förrän den 1 januari 1995.

24 När det gäller räckvidden av dessa bestämmelser har domstolen slagit fast att de bestämmelser om förbud mot inskränkningar av etableringsfriheten som anges i artikel 31 i EES?avtalet är identiska med dem som föreskrivs i artikel 43 EG (se dom av den 23 februari 2006 i mål C?471/04, Keller Holding, REG 2006, s. I?2107, punkt 49). Domstolen har också preciserat att bestämmelserna i EES?avtalet och bestämmelserna i EG?fördraget ska tolkas enhetligt inom det berörda området (se dom av den 23 september 2003 i mål C?452/01, Ospelt och Schlössle Weissenberg, REG 2003, s. I?9743, punkt 29, och av den 1 april 2004 i mål C?286/02, Bellio F.lli, REG 2004, s. I?3465, punkt 34).



25 Beträffande frågan huruvida artikel 31 i EES-avtalet är tillämplig på omständigheterna i målet vid den nationella domstolen har den tyska regeringen gjort gällande att den skattemekanism som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte kan bedömas med hänsyn till nämnda artikel, eftersom EES-avtalet under de år som berörs av underskottsavdragen, det vill säga åren 1982–1990, ännu inte var i kraft och den relevanta tidpunkten för att fastställa vilken lagstiftning som är tillämplig utgörs av den tidpunkt när underskotten drogs av initialt.

26 Domstolen påpekar i detta avseende att det, trots den sålunda påpekade faktiska omständigheten, inte är underskottsavdraget utan den skattemässiga återföringen som utgör den omständighet som domstolen ska ta ställning till, och att denna återföring gjordes år 1994. Då EES-avtalet trädde i kraft den 1 januari 1994 kan den skattemekanism som är i fråga i målet vid den nationella domstolen prövas mot artikel 31 i detta avtal.

*Huruvida det föreligger en inskränkning av de rättigheter som stadgas i artikel 31 i EES-avtalet*

27 Den hänskjutande domstolen har ställt sina tolkningsfrågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 31 i EES-avtalet utgör hinder för en nationell skattelagstiftning i vilken det föreskrivs först att hänsyn ska tas till underskott i ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat än den där bolaget som innehar driftstället har sitt hemvist, och sedan att det vid beräkningen av inkomstskatten för detta bolag ska ske en återföring av nämnda underskott när det fasta driftstället redovisar överskott, om den stat där nämnda driftställe är beläget underkänner rätten att rulla underskott i ett fast driftställe som tillhör ett bolag med hemvist i en annan stat, och om inkomsterna i en sådan enhet enligt ett avtal för att undvika dubbelbeskattning som ingåtts mellan de båda berörda staterna är befriade från skatt i den stat där bolaget som innehar det fasta driftstället har sitt säte.

28 Domstolen erinrar om att etableringsfriheten innefattar en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen, att utöva verksamhet i andra medlemsstater genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (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 domen i det ovannämnda målet Keller Holding, punkt 29).

29 Domstolen har också understrukit att även om syftet med fördragets bestämmelser om etableringsfrihet enligt ordalydelsen är att säkerställa nationell behandling i den mottagande medlemsstaten, utgör de samtidigt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av sina medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat (se dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI, REG 1998, s. I-4695, punkt 21, och av den 6 december 2007 i mål C-298/05, Columbus Container Services, REG 2007, s. I-10451, punkt 33).

30 Dessutom gäller enligt fast rättspraxis att varje åtgärd som innebär att utövandet av denna frihet förbjuds, hindras eller blir mindre attraktivt ska anses som sådana inskränkningar (se dom av den 30 november 1995 i mål C-55/94, Gebhard, REG 1995, s. I-4165, punkt 37, och av den 5 oktober 2004 i mål C-442/02, CaixaBank France, REG 2004, s. I-8961, punkt 11).

31 Dessa principer är även tillämpliga när ett bolag med hemvist i en medlemsstat verkar i en annan medlemsstat via ett fast driftställe (se dom av den 15 maj 2008 i mål C-414/06, Lidl Belgium, REG 2008, s. I-0000, punkt 20).

32 När det gäller den tyska skattelagstiftningens verkningar vad beträffar gemenskapsrätten

framgår det av punkt 23 i domen i det ovannämnda målet Lidl Belgium att bestämmelser som medger att förluster i ett fast driftställe beaktas vid fastställandet av resultatet och beräkningen av den beskattningsbara inkomsten i det bolag till vilket det fasta driftstället hör, utgör en skattemässig fördel. Huruvida en sådan fördel beviljas eller nekas för ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat än den där nämnda bolag har sitt hemvist, måste följaktligen anses utgöra en omständighet som kan påverka etableringsfriheten.

33 I den tyska skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen föreskrivs visserligen, i motsats till den lagstiftning som var föremål för prövning i domen i det ovannämnda målet Lidl Belgium, att underskott i det i Österrike belägna fasta driftstället ska beaktas i resultatet för det i Tyskland hemmahörande bolaget till vilket nämnda driftställe hör.

34 Som påpekats i punkt 14 i förevarande dom drogs inledningsvis samtliga underskott i det i Österrike belägna fasta driftstället av från vinsterna i det bolag som innehade driftstället, i samband med att detta bolag beskattades i Tyskland.

35 Förbundsrepubliken Tyskland beviljade därigenom en skattemässig fördel till det där hemmahörande bolaget, till vilket det i Österrike belägna fasta driftstället hör, på samma sätt som om detta fasta driftställe hade varit beläget i Tyskland.

36 Genom att vid en senare tidpunkt återföra underskotten i det fasta driftstället till beskattningsunderlaget för det bolag till vilket driftstället hörde, när detta driftställe redovisade överskott, har den tyska skattelagstiftningen dock omintetgjort denna fördel.

37 Även om denna återföring inte uppgick till mer än de av det fasta driftstället redovisade överskotten, gäller likafullt att den tyska lagstiftningen därigenom – för de i landet hemmahörande bolag som har fasta driftställen i Österrike – medförde en skattemässig behandling som var mindre förmånlig än den som gavs i landet hemmahörande bolag med fasta driftställen belägna i Tyskland.

38 Under dessa förhållanden är den skattemässiga situationen för ett bolag som enligt bolagsordningen har sitt säte i Tyskland och som har ett fast driftställe i Österrike mindre förmånlig än den situation i vilken bolaget skulle befinna sig om driftstället var beläget i Tyskland. På grund av denna skillnad i skattemässig behandling skulle ett tyskt bolag ha kunnat avhållas från att fortsätta driva sin verksamhet via ett i Österrike beläget fast driftställe (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Lidl Belgium, punkt 25).

39 Domstolen konstaterar att den skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen innebär en inskränkning av den rättighet som stadgas i artikel 31 i EES-avtalet.

#### *Huruvida inskränkningen kan rättfärdigas*

40 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 eftersträvade målet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (se domen i det ovannämnda målet Lidl Belgium, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

41 Den hänskjutande domstolen har i detta avseende understrukit att inkomsterna i det i Österrike belägna fasta driftstället inte beskattas i Tyskland, det vill säga i den medlemsstat där det bolag till vilket driftstället hör har sitt hemvist, utan i Österrike i enlighet med bestämmelserna i det tysk-österrikiska avtalet.

42 På denna punkt påpekar domstolen att den återföring av underskott som föreskrivs i den tyska skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen måste ses tillsammans med det faktum att de beaktats i ett tidigare skede. Denna återföring återspeglar nämligen en logisk symmetri när det gäller ett bolag som har ett fast driftställe beläget i en annan stat över vilket detta bolags hemviststat inte har någon beskattningsrätt, något som den hänskjutande domstolen också har påpekat. Det finns alltså ett direkt, personligt och materiellt samband mellan de två beståndsdelarna i den skattemekanism som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, eftersom nämnda återföring utgör den logiska följden av det tidigare medgivna avdraget.

43 Domstolen konstaterar att den inskränkning som den sålunda föreskrivna återföringen innebär, rättfärdigas av behovet av att upprätthålla det tyska skattesystemets inre sammanhang.

44 Domstolen tillägger i detta avseende att denna inskränkning är väl ägnad att uppnå ett sådant ändamål eftersom den verkar fullständigt symmetriskt, genom att endast avdragna underskott återförs.

45 I övrigt står nämnda inskränkning i proportion till det eftersträvade målet, eftersom återföringen av underskotten inte sker till större belopp än vad redovisade överskott uppgår till.

46 Den av den hänskjutande domstolen i dess första och andra tolkningsfråga beskrivna kombinerade verkan av den tyska och den österrikiska skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen föranleder inte någon annan bedömning.

47 Den hänskjutande domstolen har i detta hänseende preciserat att den tyska skattelagstiftningen inte innehöll någon bestämmelse om en sådan återföring som den som är föremål för tvisten i målet vid den nationella domstolen, om den skattskyldige visade att de bestämmelser som var tillämpliga för hans del i en annan stat än den, där han hade sitt hemvist, inte gav en allmän rätt till avdrag för underskott under andra år än underskottsåret, vilket inte var fallet när denna stat i princip föreskrev en sådan möjlighet till avdrag för underskott, men denna möjlighet inte kunde utnyttjas i den konkreta situation i vilken nämnda skattskyldiga person befann sig. I målet vid den nationella domstolen ska KR Wannsee ha saknat möjlighet att få sina underskott för åren 1982–1990 beaktade av de österrikiska skattemyndigheterna.

48 Domstolen erinrar på denna punkt att enligt fast rättspraxis har medlemsstaterna i avsaknad av enhetliga eller harmoniserande gemenskapsbestämmelser fortfarande behörighet att fastställa kriterierna för beskattning av inkomst och förmögenhet i syfte att – i förekommande fall genom avtal – undvika dubbelbeskattning (se dom av den 3 oktober 2006 i mål C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, REG 2006, s. I-9461, punkt 54, av den 12 december 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, REG 2006, s. I-11673, punkt 52, och av den 18 juli 2007 i mål C-231/05, Oy AA, REG 2007, s. I-6373, punkt 52).

49 Nämnda behörighet innebär också att en medlemsstat inte kan vara skyldig att vid tillämpningen av sin skattelagstiftning beakta de eventuellt oförmånliga konsekvenser som följer av särdragen i en annan stats lagstiftning, vilken är tillämplig på ett fast driftställe som är beläget inom den statens territorium och som tillhör ett bolag som har sitt säte i förstnämnda stat (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Columbus Container Services, punkt 51, och dom av den 28 februari 2008 i mål C-293/06, Deutsche Shell, REG 2008, s. I-0000, punkt 42).

50 Domstolen har nämligen slagit fast att etableringsfriheten inte kan förstås så, att en medlemsstat är skyldig att utforma sina skattebestämmelser utifrån en annan medlemsstats skattebestämmelser för att i alla situationer säkerställa en beskattning som överbryggas alla

olikheter till följd av de nationella skattelagstiftningarna, med hänsyn till att de beslut som ett bolag fattar i fråga om etablering av företagsstrukturer i utlandet – beroende på omständigheterna – kan vara mer eller mindre fördelaktiga eller ofördelaktiga för ett sådant bolag (se domen i det ovannämnda målet Deutsche Shell, punkt 43).

51 Även om det antas att den kombinerade verkan av den beskattning som fastställts i sättesstaten för det bolag som innehar det berörda fasta driftstället och den beskattning som ska ske i den stat där detta fasta driftställe är beläget kan leda till en inskränkning av etableringsfriheten, kan en sådan inskränkning bara tillskrivas den senare av dessa stater.

52 Vid ett sådant antagande är nämnda inskränkning inte ett resultat av den skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, utan av den fördelning av beskattningsrätten som görs i det tysk-österrikiska avtalet.

53 Bedömningen att inskränkningen till följd av nämnda skattelagstiftning rättfärdigas av behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang påverkas inte heller av den omständighet som den hänskjutande domstolen beskrivit i sin tredje fråga, och som avser att det bolag till vilket det berörda fasta driftstället hör har överlåtit detta driftställe och att över- och underskotten som redovisats av nämnda fasta driftställe under hela dess existens netto uppgår till ett underskott.

54 Som påpekats i punkt 42 i förevarande dom utgör nämligen återföringen av det fasta driftställets underskott till resultatet i det bolag till vilket driftstället hör, en oskiljbar och logisk följd av att de beaktats i ett tidigare skede.

55 Av vad som anförts ovan följer att tolkningsfrågorna ska besvaras enligt följande. Artikel 31 i EES-avtalet utgör inte hinder för en nationell skattelagstiftning i vilken det föreskrivs först att hänsyn ska tas till underskott i ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat än den där bolaget som innehar driftstället har sitt hemvist, och sedan att det vid beräkningen av inkomstskatten för detta bolag ska ske en återföring av nämnda underskott när det fasta driftstället redovisar överskott, om den stat där nämnda driftställe är beläget underkänner rätten att rulla underskott i ett fast driftställe som tillhör ett bolag med hemvist i en annan stat, och om inkomsterna i en sådan enhet enligt ett avtal för att undvika dubbelbeskattning som ingåtts mellan de båda berörda staterna är befriade från skatt i den stat där bolaget som innehar det fasta driftstället har sitt hemvist.

### **Rättegångskostnader**

56 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 31 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 utgör inte hinder för en nationell skattelagstiftning i vilken det föreskrivs först att hänsyn ska tas till underskott i ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat än den där bolaget som innehar driftstället har sitt hemvist, och sedan att det vid beräkningen av inkomstskatten för detta bolag ska ske en återföring av nämnda underskott när det fasta driftstället redovisar överskott, om den stat där nämnda driftställe är beläget underkänner rätten att rulla underskott i ett fast driftställe som tillhör ett bolag med hemvist i en annan stat, och om inkomsterna i en sådan enhet enligt ett avtal för att undvika dubbelbeskattning som ingåtts mellan de båda berörda staterna är befriade från skatt i den stat där bolaget som innehar det fasta driftstället har sitt hemvist.**

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: tyska.