

Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 17 oktober 2019 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Skattelagstiftning – Bolagsskatt – Riskkapitalavdrag – Minskning av det avdragsgilla beloppet för bolag som har ett fast driftställe i en annan medlemsstat vilket genererar inkomster som är undantagna från skatt i enlighet med ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning – Artikel 49 FEUF – Etableringsfrihet – Ogynnsam behandling – Föreligger inte”

I mål C-459/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Förstainstansdomstolen i Antwerpen, Belgien) genom beslut av den 29 juni 2018, som inkom till domstolen den 16 juli 2018, i målet

Argenta Spaarbank NV

mot

Belgische Staat

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P.G. Xuereb samt domarna T. von Danwitz och A. Kumin (referent),

generaladvokat: G. Pitruzzella,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Argenta Spaarbank NV, genom B. De Cock och K. Van Duyse, advocaten,
- Belgiens regering, genom P. Cottin, J.-C. Halleux och C. Pochet, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom W. Roels och N. Gossement, 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 49 FEUF.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Argenta Spaarbank NV (nedan kallat Argenta) och Belgische Staat (belgiska staten) angående beräkningen av beloppet för riskkapitalavdraget för beskattningsåret 2015.

Tillämpliga bestämmelser

Belgisk rätt

- 3 Riskkapitalavdraget infördes i den ordning som är tillämplig på inkomstskatten genom wet tot invoering van een belastingaftrek voor risicokapitaal (lag om införande av ett skatteavdrag för riskkapital) av den 22 juni 2005 (*Belgisch Staatsblad*, 30 juni 2005, s. 30077).
- 4 Av motiven till denna lag framgår att den bland annat har till ändamål att lindra skillnaden i skattemässig behandling mellan lånefinansiering av bolag, där hela ersättningen för det lånade kapitalet är skattemässigt avdragsgill, och finansiering med eget kapital (riskkapital), där hela ersättningen dittills hade beskattats, samt att öka bolagens soliditet, varvid införandet av riskkapitalavdraget ingår i den allmänna målsättningen att stärka den belgiska ekonomins konkurrenskraft.
- 5 Artikel 205 bis i Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (1992 års inkomstskattelag) (nedan kallad CIR 1992), i den lydelse som var tillämplig på beskattningsåret 2015, har följande lydelse:

”För att fastställa den beskattningsbara inkomsten ska beskattningsunderlaget minskas med det belopp som fastställts enligt artikel 205 quater. Denna nedsättning kallas ’riskkapitalavdrag’.”
- 6 Enligt artikel 205 quater 1 CIR 1992 ska riskkapitalavdraget vara detsamma som riskkapitalet, beräknat enligt artikel 205 ter CIR 1992, multiplicerat med ett procenttal som fastställs i följande punkter i artikel 205 quater.
- 7 I artikel 205 ter 1 första stycket CIR 1992 föreskrivs att det riskkapital som ska beaktas vid beräkningen av riskkapitalavdraget för en beskattningsperiod ska motsvara bolagets eget kapital vid utgången av föregående beskattningsperiod, såvida inte annat föreskrivs i bestämmelserna i artikel 205 ter 2–5. Detta kapital ska därvid beräknas i enlighet med bokföringslagstiftningen och balansräkningen i årsbokslutet. I artikel 205 ter 1 andra stycket CIR 1992 föreskrivs att det därmed uträknade riskkapitalet ska minskas med vissa belopp, medan det i artikel 205 ter 2–5 CIR 1992 fastställs fall i vilka det egna kapitalet ska justeras innan det läggs till grund för den beräkning som sker i syfte att beloppsbestämma riskkapitalavdraget.
- 8 Fram till och med beskattningsåret 2014 föreskrevs i artikel 205 ter 2 CIR 1992 att när bolaget innehade ett eller flera driftställen i utlandet vilkas inkomster var undantagna på grund av ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning skulle riskkapitalet, som hade fastställts i enlighet med artikel 205 ter 1 CIR 1992, minskas med den positiva skillnaden mellan, å ena sidan, det bokförda värdet på de utländska driftställenas tillgångar och, å andra sidan, de sammanlagda skulder som inte ingår i bolagets eget kapital och som kan tillskrivas dessa driftställen.
- 9 I artikel 205 quinquies CIR 1992 föreskrevs att om någon vinst inte redovisats under den beskattningsperiod då riskkapitalavdrag får göras, skulle det icke utnyttjade avdragsutrymmet sparas och successivt utnyttjas mot vinster under de följande sju åren. Efter att wet houdende

fiscale en financiële bepalingen (lag om skatte- och finansbestämmelser) antagits den 13 december 2012 (*Belgisch Staatsblad*, 20 december 2012) blev det från och med beskattningsåret 2013 inte längre möjligt att på detta sätt spara avdragsutrymmet till kommande år.

10 Med anledning av en begäran om förhandsavgörande slog domstolen i dom av den 4 juli 2013, *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447), fast att artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken beräkningen av ett avdrag som beviljas ett bolag som är obegränsat skattskyldigt i en medlemsstat ska ske utan hänsyn till nettovärdet på tillgångarna i ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat, om vinsten i nämnda driftställe inte får beskattas i förstnämnda medlemsstat enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, medan de tillgångar som är hänförliga till ett fast driftställe beläget i förstnämnda medlemsstat beaktas för detta ändamål.

11 Genom wet houdende diverse fiscale en financiële bepalingen (lag om skattebestämmelser och andra finansiella bestämmelser) av den 21 december 2013 (*Belgisch Staatsblad*, 31 december 2013) upphävdes punkterna 2 och 3 i artikel 205 ter CIR 1992 och det infördes en ny artikel 205 quinquies i CIR 1992, som varit i kraft sedan beskattningsåret 2014 (nedan kallad artikel 205 quinquies CIR 1992 i ändrad lydelse).

12 I artikel 205 quinquies CIR 1992 i ändrad lydelse föreskrivs följande:

”När bolaget, i en annan medlemsstat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, förfogar över ett eller flera fasta driftställen, fast egendom eller rättigheter avseende sådan fast egendom som inte tillhör ett fast driftställe vars intäkter är undantagna från skatt enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, ska avdraget, fastställt enligt artikel 205 bis, minskas med det lägsta av följande två belopp:

1° det belopp som fastställs i enlighet med tredje stycket,

2° det positiva resultatet från dessa fasta driftställen, denna fasta egendom och dessa rättigheter avseende sådan fast egendom vilket fastställs i enlighet med denna lag.

...

Det belopp som avses i första och andra styckena beräknas genom att det procenttal som fastställs i artikel 205 quater multipliceras med den positiva skillnaden, som fastställts vid utgången av den föregående beskattningsperioden, om inte annat följer av bestämmelserna i artikel 205 ter 2–5, mellan, å ena sidan, det bokförda nettovärdet av tillgångar i utländska fasta driftställen, fast egendom eller rättigheter som avses i första och andra styckena, med undantag för aktier och andelar som avses i artikel 205 ter 1 andra stycket och, å andra sidan, summan av de skulder som inte ingår i bolagets egna kapital och som är hänförliga till dessa fasta driftsställen, den fasta egendom eller de rättigheter som avses i första eller andra styckena.”

Avtalet mellan Konungariket Belgien och Konungariket Nederländerna för undvikande av dubbelbeskattning

13 Artikel 7.1–7.3 i Verdrag tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen (avtal mellan Konungariket Belgien och Konungariket Nederländerna för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och förmögenhet) av den 5 juni 2001 (*Belgisch Staatsblad*, 20 december 2002, s. 57534) (nedan kallat det belgisk-nederländska skatteavtalet) har följande lydelse:

”1. Inkomst av rörelse, som företag i en avtalsslutande stat förvärvar, beskattas endast i denna stat, såvida inte företaget bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe. Om företaget bedriver rörelse på nyss angivet sätt, får företagets inkomst beskattas i den andra staten, men endast så stor del av den som är hänförlig till det fasta driftstället.

2. Om företag i en avtalsslutande stat bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe hänförs, om inte bestämmelserna i punkt 3 föranleder annat, i vardera avtalsslutande staten till det fasta driftstället den inkomst som det kan antas att driftstället skulle ha förvärvat, om det varit ett fristående företag som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och självständigt avslutat affärer med det företag till vilket driftstället hör.

3. Vid bestämmandet av fast driftställes inkomst medges avdrag för utgifter som uppkommit för det fasta driftstället, härunder inbegripna utgifter för företagets ledning och allmänna förvaltning, oavsett om utgifterna uppkommit i den stat där det fasta driftstället är beläget eller annorstädes.”

14 I artikel 23.1 i det belgisk-nederländska skatteavtalet föreskrivs följande:

”I fråga om en person med hemvist i Belgien ska dubbelbeskattning undvikas på följande sätt:

a) Om person med hemvist i Belgien förvärvar annan inkomst än utdelning, ränta eller royalty som avses i artikel 12.5 i detta avtal, eller innehar förmögenhet som beskattas i Nederländerna i enlighet med bestämmelserna i detta avtal, ska Belgien undanta sådan inkomst eller förmögenhet från beskattning. Belgien får dock vid bestämmandet av beloppet av skatten på denna persons återstående inkomst eller förmögenhet tillämpa den skattesats som skulle ha tillämpats om inkomsten eller förmögenheten i fråga inte undantagits från beskattning.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

15 Argenta, ett bolag med hemvist i Belgien, är skattskyldigt till belgisk bolagsskatt.

16 Under den beskattningsperiod som löpte från och med den 1 januari 2014 till och med den 31 december 2014 (nedan kallad beskattningsåret 2015) bedrev Argenta en del av sin rörelse via ett fast driftställe i Nederländerna, vars inkomst var undantagen från skatt i Belgien enligt artikel 7.1–7.3 och artikel 23 i det belgisk-nederländska skatteavtalet.

17 I sin deklaration avseende bolagsskatt för beskattningsåret 2015 minskade Argenta med tillämpning av artikel 205 quinquies CIR 1992 i ändrad lydelse riskkapitalavdraget med den del av avdraget som beräknas på det fasta driftställets egna kapital.

18 Beslutet om bolagsskatt för beskattningsåret 2015 förklarades vara verkställbart den 12 november 2015 och beskattningsbeslutet delgavs den 16 november 2015.

19 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att beloppet för bolagsskatten har beräknats på följande sätt, med tillämpning av artikel 205 quinquies CIR 1992 i ändrad lydelse. Till att börja med fastställdes, i enlighet med artikel 205 quinquies tredje stycket CIR 1992, beloppet för riskkapitalavdraget hänförligt till Argentas fasta driftställe i Nederländerna. Beloppet fastställdes till 1 970 290,89 euro. I enlighet med artikel 205 quinquies första stycket CIR 1992 i ändrad lydelse jämfördes därefter riskkapitalavdraget hänförligt till det fasta driftstället i Nederländerna, som uppgick till 1 970 290,89 euro, med resultatet från detta fasta driftställe, som var positivt och uppgick till 149 185 743,91 euro. Slutligen drogs riskkapitalavdraget hänförligt till det fasta driftsstället i Nederländerna, 1 970 290,89 euro, i sin helhet av ifrån det totala riskkapitalavdraget, eftersom det positiva resultatet från det fasta driftstället i Nederländerna var högre än riskkapitalavdraget hänförligt till detta driftsställe.

20 Den 12 maj 2016 klagade Argenta på detta beslut om beskattning och anförde att artikel 205 quinquies CIR 1992 i ändrad lydelse inte var förenlig med artikel 49 FEUF. Detta klagomål avslogs genom beslut av den 19 december 2016.

21 Den 17 mars 2017 väckte Argenta talan vid den hänskjutande domstolen.

22 Den hänskjutande domstolen har påpekat att parterna i synnerhet är oense om huruvida artikel 205 quinquies CIR 1992 i ändrad lydelse är förenlig med artikel 49 FEUF och den rättspraxis som bygger på dom av den 4 juli 2013, Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447).

23 Den hänskjutande domstolen har angett att det riskkapitalavdrag som beräknats på det sätt som anges i artiklarna 205 ter och 205 quater CIR 1992 ska minskas med den del riskkapitalavdraget som beräknas på det egna kapitalet för fasta driftställen vilka är belägna i en annan stat i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som är undantagna från skattskyldighet enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning. Denna minskning begränsas till den vinst som uppkommit i detta fasta driftställe. De egna tillgångarna fastställs på grundval av det bokförda nettovärdet av de tillgångar som inte ingår i bolagets egna kapital och som kan hänföras till dess fasta driftställen, såsom föreskrivs i artikel 205 quinquies tredje stycket CIR 1992 i ändrad lydelse.

24 Den hänskjutande domstolen har angett att, till skillnad från vad som var fallet för beskattningsåret 2008, vilket var aktuellt i det mål som avgjordes genom dom av den 4 juli 2013, Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447), går det vid avsaknad av vinst, eller av en tillräcklig vinst, som gör det möjligt att göra ett riskkapitalavdrag, inte längre att spara ett avdragsutrymme till senare beskattningsår.

25 Den hänskjutande domstolen har konstaterat att den minskning för riskkapitalavdrag som föreskrivs i artikel 205 quinquies CIR 1992 i ändrad lydelse inte är tillämplig på fasta driftställen som är belägna i Belgien och att det i den belgiska lagstiftningen inte föreskrivs någon motsvarande minskning för belgiska driftställen.

26 Av detta följer, enligt den hänskjutande domstolen, att omfattningen av riskkapitalavdrag är mer begränsad när ett bolag har ett fast driftställe i en annan medlemsstat i EES, särskilt när vinsten från detta driftställe är högre än det riskkapitalavdrag som är hänförligt till detta driftställe, än när detta fasta driftställe är beläget i Belgien. Därmed uppkommer frågan huruvida denna nationella lagstiftning är förenlig med artikel 49 FEUF.

27 I en sådan situation som den i det nationella målet, där vinsten från det fasta driftstället i en annan medlemsstat är högre än det riskkapitalavdrag som beräknats på det egna kapital som är

hänförligt till detta driftställe, anges att verkan av den nya bestämmelsen är nästan identisk med verkan av den bestämmelse som var tillämplig på beskattningsåret 2008, vilken har funnits strida mot artikel 49 FEUF. Tillgångarna i det fasta driftstället som är beläget i en annan medlemsstat beaktas emellertid vid beräkningen av avdraget, åtminstone i ett första steg, och begränsningen av avdragsrätten för riskkapital som avser ett sådant fast driftställes egna kapital, vilket driftställes inkomst är undantagen från skatt i enlighet med ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, är emellertid begränsad till beloppet för detta driftställes vinst.

28 Mot denna bakgrund beslutade Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Förstainstansdomstolen i Antwerpen, Belgien) att vilandeförklara målen och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Utgör artikel 49 [FEUF] hinder för en nationell skattelagstiftning enligt vilken, vid beräkningen av den beskattningsbara vinsten för ett bolag som är obegränsat skattskyldigt i Belgien och har ett fast driftställe i en annan medlemsstat, vars vinst är helt undantagen från beskattning i Belgien enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning som ingåtts av Belgien och den andra medlemsstaten,

– riskkapitalavdraget minskas med ett belopp för riskkapitalavdrag, beräknat på den positiva skillnaden mellan, å ena sidan, nettobokföringsvärdet av tillgångarna i det fasta driftstället, och, å andra sidan, summan av de skulder som inte ingår i bolagets egna kapital och som är hänförliga till det fasta etableringsstället och

– den ovannämnda minskningen inte tillämpas när den är lägre än vinsten för det fasta driftsstället,

medan ingen minskning av riskkapitalavdraget görs om denna positiva skillnad kan hänföras till ett fast driftställe i Belgien?”

Prövning av tolkningsfrågan

29 Det ska inledningsvis påpekas att den belgiska regeringen har uppmanat EU-domstolen att omformulera tolkningsfrågan, i den mån frågan inte motsvarar innehållet i artikel 205 quinquies CIR 1992 i ändrad lydelse.

30 Det ska härvidlag erinras om att, såvitt avser tolkningen av bestämmelser i den nationella rättsordningen är EU-domstolen i princip skyldig att grunda sig på de rättsliga kvalificeringar som följer av beslutet om hänskjutande. Enligt fast rättspraxis är domstolen nämligen inte behörig att tolka en medlemsstats nationella rätt (dom av den 17 mars 2011, *Naftiliaki Etaireia Thasou och Amaltheia I Naftiki Etaireia*, C-128/10 och C-129/10, EU:C:2011:163, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

31 I skälen till begäran om förhandsavgörande tolkade den hänskjutande domstolen artikel 205 quinquies CIR 1992 i ändrad lydelse och konstaterade att enligt denna bestämmelse ska det riskkapitalavdrag som beräknats enligt de villkor som fastställs i artikel 205 ter och 205 quater CIR 1992 minskas med den del av riskkapitalavdraget som beräknas på grundval av det egna kapitalet för ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat och vars vinst är undantagen från skatteplikt enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, och denna minskning är begränsad till den vinst som genererats i detta fasta driftställe. Den hänskjutande domstolen konstaterade vidare att den minskning av riskkapitalavdraget som föreskrivs i artikel 205 quinquies CIR 1992 i ändrad lydelse inte är tillämplig i de fall då det fasta driftstället är beläget i Belgien.

32 Följaktligen ska den fråga som den hänskjutande domstolen har ställt förstås och besvaras

utifrån de premisser som framgår av beslutet om hänskjutande.

33 Den hänskjutande domstolen ska följaktligen anses ha ställt frågan för att få klarhet i huruvida artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet, enligt vilken, vid beräkningen av ett avdrag som medges ett bolag som är obegränsat skattskyldigt i en medlemsstat och som har ett fast driftställe i en annan medlemsstat vars inkomst är undantagen från skatteplikt i den första medlemsstaten enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, nettovärdet av tillgångarna i ett sådant fast driftställe beaktas i ett första steg vid beräkningen av det riskkapitalavdrag som beviljas det i landet hemmahörande bolaget, men i ett andra steg avdragsbeloppet minskas med det minsta av antingen den andel av riskkapitalavdraget som är hänförligt till det fasta driftstället eller det positiva resultatet som genererats av detta fasta etableringsställe, medan en sådan minskning inte tillämpas i fråga om ett fast driftställe beläget i den första medlemsstaten.

34 Den etableringsfrihet som enligt artikel 49 FEUF tillerkänns unionsmedborgare inbegriper, i enlighet med artikel 54 FEUF, en rätt för bolag – som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och vilka har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen – att utöva verksamhet i en annan medlemsstat genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (dom av den 12 juni 2018, Bevola och Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punkt 15).

35 Unionsrättens bestämmelser om etableringsfrihet syftar förvisso enligt sin ordalydelse till att säkerställa nationell behandling i den mottagande medlemsstaten, men de utgör även hinder för att ursprungsmedlemsstaten hindrar någon av sina medborgare eller ett bolag som har bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat (dom av den 4 juli 2013, Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, punkt 20, och dom av den 12 juni 2018, Bevola och Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punkt 16 och där angiven rättspraxis).

36 Dessa principer är även tillämpliga när ett bolag med hemvist i en medlemsstat verkar i en annan medlemsstat via ett fast driftställe (dom av den 15 maj 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 20, dom av den 4 juli 2013, Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, punkt 21, och dom av den 12 juni 2018, Bevola och Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punkt 17).

37 Det riskkapitalavdrag som beviljas ett bolag som är skattskyldigt till bolagsskatt i Belgien utgör en skattefördel som medför att den effektiva skattesatsen för den bolagsskatt som ett sådant bolag ska erlägga i nämnda medlemsstat minskar.

38 Domstolen har härvidlag redan slagit fast att beaktandet av tillgångarna i ett fast driftställe, vid beräkningen av riskkapitalavdraget för ett bolag som är skattskyldigt till bolagsskatt i Belgien, också utgör en skattefördel, eftersom ett sådant beaktande bidrar till att minska den effektiva skattesatsen avseende den bolagsskatt som ett sådant bolag ska erlägga i nämnda medlemsstat (dom av den 4 juli 2013, Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, punkt 24).

39 I den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet, särskilt artikel 205 quinquies CIR 1992 i ändrad lydelse, föreskrivs numera att nettovärdet av tillgångarna i ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat, vars inkomst är undantagen från skatt i bolagets hemvistmedlemsstat i enlighet med ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, i ett första steg ska beaktas vid beräkningen av det riskkapitalavdrag som beviljas det i landet hemmahörande bolaget.

40 På denna punkt går det således inte att fastställa en skillnad i behandling mellan ett bolag

som har ett fast driftställe i Belgien och ett bolag som har ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat vars inkomst är undantagen från skatt i Belgien enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, i den mån som såväl de tillgångar som hänförs till det fasta driftstället i Belgien som de tillgångar som hänförs till det fasta driftstället i en annan medlemsstat beaktas vid beräkningen av det totala riskkapitalavdraget som beviljas det i landet hemmahörande bolaget.

41 I ett andra steg minskas emellertid beloppet för det totala riskkapitalavdraget med det minsta av följande belopp, nämligen den andel av riskkapitalavdraget som hänför sig till ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat vars inkomst är undantagen från skatt i Belgien enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, eller det positiva resultat som genereras av detta fasta driftsställe, medan det inte föreskrivs någon sådan minskning av riskkapitalavdraget när det gäller fasta driftställen belägna i Belgien.

42 Den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet innebär följaktligen en skillnad i behandling mellan ett bolag som har ett fast driftställe i Belgien och ett bolag som har ett fast driftställe i en annan medlemsstat vars inkomst är undantagen från skatt i Belgien enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning.

43 Det ska således fastställas huruvida en sådan skillnad i behandling utgör en ofördelaktig behandling som kan avhålla ett belgiskt bolag från att bedriva sin verksamhet via ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat än Konungariket Belgien och följaktligen utgör en inskränkning som i princip är förbjuden enligt EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet.

44 Såsom framgår av handlingarna i målet kan tillämpningen av artikel 205 quinquies CIR 1992 i ändrad lydelse ge upphov till tre olika situationer.

45 För det första, i en situation där ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat, vars inkomst är undantagen från skatt i Belgien enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, inte har genererat ett positivt resultat, minskar inte det totala riskkapitalavdrag som beviljas det i landet hemmahörande bolaget, vilket avdrag beräknas med beaktande av nettovärdet av tillgångarna i detta fasta driftställe. Beskattningsunderlaget för det i landet hemmahörande bolaget minskas således med det totala beloppet för riskkapitalavdrag, inbegripet den del av riskkapitalavdraget som hänför sig till det fasta driftstället.

46 Eftersom bolaget i denna första situation har ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat vars inkomst är undantagen från skatt i Belgien enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, får bolaget följaktligen inte, med förbehåll för den hänskjutande domstolens kontroll, en mindre förmånlig behandling än ett bolag med hemvist i landet som har ett fast driftställe i Belgien.

47 För det andra, i en situation där det fasta driftstället som är beläget i en annan medlemsstat, vars inkomst är undantagen från skatt i Belgien enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, har genererat ett positivt resultat som är lägre än den andel av avdraget för riskkapital som hänför sig till detta fasta driftställe, minskas det totala riskkapitalavdraget, som beräknas med beaktande av nettovärdet av tillgångarna i nämnda fasta driftställe. Detta positiva resultat räknas nämligen av från det totala avdraget.

48 En sådan operation medför att den del av riskkapitalavdrag som hänför sig till detta fasta driftställe och som överskrider detta fasta driftställes resultat däremot beaktas vad gäller det totala avdraget.

49 Beskattningsunderlaget för det i landet hemmahörande bolaget nedsätts följaktligen endast med det riskkapitalavdrag som hänför sig till det fasta driftstället i den mån som detta belopp

överstiger driftställets positiva resultat.

50 För det tredje, i en situation där det fasta driftstället som är beläget i en annan medlemsstat, vars inkomst är undantagen från skatt i Belgien enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, har genererat ett positivt resultat som är högre än den andel av avdraget för riskkapital som hänför sig till detta fasta driftställe, minskas också det totala riskkapitalavdraget, som beräknas med beaktande av nettovärdet av tillgångarna i nämnda fasta driftställe, genom att från detta totala avdrag dra av riskkapitalavdraget som är hänförligt till nämnda driftställe. I denna situation leder det riskkapitalavdrag som hänför sig till det fasta driftstället inte till någon minskning av beskattningsunderlaget för det i landet hemmahörande bolaget.

51 Av detta följer att i den andra och den tredje situationen som beskrivits ovan minskas det totala riskkapitalavdraget när det i landet hemmahörande bolaget har ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat vars inkomst är undantagen från skatt i Belgien enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, till skillnad från situationer då ett fast driftställe är beläget i Belgien.

52 Det krävs dessutom att tillämpningen av en sådan mekanism är till nackdel för ett bolag med hemvist i landet som har ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat, så att beskattningsunderlaget för detta bolag, till följd av sänkningen av det totala riskkapitalavdraget, blir högre än för ett bolag med hemvist i Belgien, vars fasta driftställe är beläget i Belgien.

53 Även om det är riktigt att det totala riskkapitalavdraget, i den andra och den tredje situationen som beskrivits ovan, minskas och således inte kan dras av fullt ut från beskattningsunderlaget för det i landet hemmahörande bolaget, till skillnad från vad som är fallet i de situationer där det fasta driftstället är beläget i Belgien, ska det påpekas att enligt de uppgifter som återfinns i de handlingar som domstolen förfogar över är beskattningsunderlaget för bolaget med hemvist i Belgien som har ett fast driftställe i Belgien, allt annat lika, även högre än beskattningsunderlaget för ett bolag som har ett fast driftställe i en annan medlemsstat, vars inkomster är undantagna från skatteplikt i Belgien.

54 Enligt dessa uppgifter inbegriper nämligen beskattningsunderlaget för det bolag vars fasta driftställen är belägna i Belgien resultatet från dessa fasta driftställen. I en situation där Konungariket Belgien i ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning undantar inkomster från ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat, inbegriper däremot inte beskattningsunderlaget för det i landet hemmahörande bolaget sådana inkomster.

55 När det gäller den andra situationen som beskrivits ovan, förefaller således beskattningsunderlaget för ett bolag med hemvist i Belgien som har ett fast driftställe i Belgien inte minskas, utöver den del som avser det positiva resultatet som genererats i detta fasta driftställe, annat än om det riskkapitalavdrag som hänför sig till detta fasta driftställe överstiger detta resultat. Mot bakgrund av övervägandena i punkt 49 i förevarande dom framgår det således att beskattningsunderlaget för ett sådant bolag, i denna situation, inte är mindre än det som gäller för ett bolag med hemvist i landet som har ett fast driftställe i en annan medlemsstat vars inkomster är undantagna från skatteplikt i Belgien.

56 Det sistnämnda bolaget förefaller inte heller ha missgynnats i den ovan beskrivna tredje situationen, där det fasta driftställets positiva resultat är högre än det riskkapitalavdrag som hänför sig till detta driftställe. När det gäller ett bolag med hemvist i Belgien som har ett fast driftställe i Belgien förefaller verkningarna av detta avdrag nämligen begränsas till den del av beskattningsunderlaget som avser det positiva resultatet som genererats av det fasta driftstället, dock utan att minska beskattningsunderlaget för det sistnämnda bolaget, såsom detta följer av bolagets inkomster. I den sistnämnda situationen förefaller således den omständigheten att detta bolag kan göra avdrag för riskkapital som hänför sig till dess etableringsställe, medan ett i landet

hemmahörande bolag som har ett fast driftställe i en annan medlemsstat vars inkomster är undantagna från skatt i Belgien, inte kan göra ett sådant avdrag, inte få till följd att det senare bolagets beskattningsunderlag är högre än det förstnämnda bolagets beskattningsunderlag.

57 Med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning kan det följaktligen konstateras att minskningen av det totala riskkapitalavdraget för ett bolag med hemvist i landet vars beskattningsunderlag inte inkluderar vinster som genererats i ett fast driftställe i en annan medlemsstat inte innebär att detta bolag behandlas mindre förmånligt, när det gäller de inkomster som är skattepliktiga i Belgien, än ett i landet hemmahörande bolag, vars beskattningsunderlag inkluderar vinster i ett fast driftställe som är hemmahörande i Belgien, och vars riskkapitalavdrag inte har minskats.

58 Härav följer att den skillnad i behandling som införts genom den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet inte utgör en ofördelaktig behandling som kan avvålla ett belgiskt bolag från att bedriva sin verksamhet via ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat än Konungariket Belgien, och den utgör följaktligen inte en inskränkning som i princip är förbjuden enligt EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet.

59 Av det anförda följer att artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet, enligt vilken, vid beräkningen av ett avdrag som medges ett bolag som är obegränsat skattskyldigt i en medlemsstat och som har ett fast driftställe i en annan medlemsstat vars inkomst är undantagen från skatteplikt i den första medlemsstaten enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, nettovärdet av tillgångarna i ett sådant fast driftställe beaktas i ett första steg vid beräkningen av det riskkapitalavdrag som beviljas det i landet hemmahörande bolaget, men avdragsbeloppet i ett andra steg minskas med det minsta av antingen den andel av riskkapitalavdraget som är hänförligt till det fasta driftstället eller det positiva resultatet som genererats av detta fasta etableringsställe, medan en sådan minskning inte tillämpas i fråga om ett fast driftställe beläget i den första medlemsstaten.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet, enligt vilken, vid beräkningen av ett avdrag som medges ett bolag som är obegränsat skattskyldigt i en medlemsstat och som har ett fast driftställe i en annan medlemsstat vars inkomst är undantagen från skatteplikt i den första medlemsstaten enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, nettovärdet av tillgångarna i ett sådant fast driftställe beaktas i ett första steg vid beräkningen av det riskkapitalavdrag som beviljas det i landet hemmahörande bolaget, men avdragsbeloppet i ett andra steg minskas med det minsta av antingen den andel av riskkapitalavdraget som är hänförligt till det fasta driftstället eller det positiva resultatet som genererats av detta fasta etableringsställe, medan en sådan minskning inte tillämpas i fråga om ett fast driftställe beläget i den första medlemsstaten.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: nederländska.