



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

22. september 2022*

»Præjudiciel forelæggelse – etableringsfrihed – artikel 49 TEUF og 54 TEUF – fradrag for endelige underskud, der er oparbejdet i et ikke-hjemmehørende fast driftssted – stat, der har givet afkald på sin beskatningskompetence i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst – sammenlignelige situationer«

I sag C-538/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) ved afgørelse af 6. november 2019, indgået til Domstolen den 21. oktober 2020, i sagen

Finanzamt B

mod

W AG,

procesdeltager:

Bundesministerium der Finanzen,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, C. Lycourgos, og dommerne S. Rodin, J.-C. Bonichot (refererende dommer), L.S. Rossi og O. Spineanu-Matei,

generaladvokat: A.M. Collins

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– W AG ved Rechtsanwalt P. Dodos,

* Processprog: tysk.

- den tyske regering ved R. Kanitz og J. Möller, som befuldmægtigede,
 - den franske regering ved E. de Moustier og E. Toutain, som befuldmægtigede,
 - den finske regering ved S. Hartikainen, A. Laine og H. Leppo, som befuldmægtigede,
 - Europa-Kommissionen ved W. Roels og V. Uher, som befuldmægtigede,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 10. marts 2022, afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører artikel 49 TEUF og 54 TEUF.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Finanzamt B (skatte- og afgiftsmyndighed B, Tyskland) og W AG, der er et aktieselskab med hjemsted i Tyskland, vedrørende førstnævntes afslag på ved beregningen af den skat, som dette selskab skal betale i denne medlemsstat for 2007, at tage hensyn til underskud oparbejdet i sidstnævntes faste driftssted, der var beliggende i Det Forenede Kongerige og lukkede samme år.

Retsforskrifter

Tysk ret

- 3 § 1 i Körperschaftsteuergesetz (lov om selskabsskat) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »KStG«), fastsætter:
 - »1) Ubegrænset selskabsskattepligtige er følgende selskaber, personsammenslutninger og formuer, som har deres ledelse eller hjemsted i indlandet:
 1. kapitalselskaber (navnlig europæiske selskaber, aktieselskaber, kommanditaktieselskaber, anpartsselskaber)

[...]

 - 2) Den ubegrænsede selskabsskattepligt omfatter samtlige indtægter.

[...]«
- 4 KStG's § 8, stk. 2, bestemmer, at alle indtægter, der er erhvervet af en ubegrænset skattepligtig som omhandlet i § 1, stk. 1, nr. 1-3, skal anses som indtægter fra erhvervs- eller forretningsmæssig virksomhed.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten

- 5 Artikel III, stk. 1, i overenskomsten af 26. november 1964 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland om undgåelse af dobbeltbeskatning og hindring af skatteunddragelse, som ændret ved tillæg af 23. marts 1970 (BGBl. 1966 II, s. 359, BGBl. 1967 II, s. 828, og BGBl. 1971 II, s. 46) (herefter »overenskomsten«), fastsætter:

»Fortjeneste indvundet af et foretagendes erhvervsvirksomhed kan kun beskattes i den stat, hvor foretagendet er beliggende, medmindre foretagendet driver erhvervsvirksomhed i den anden stat gennem et dér beliggende fast driftssted. Såfremt foretagendet driver en sådan virksomhed, kan dets fortjeneste beskattes i den anden stat, men dog kun for så vidt angår den del deraf, som kan henføres til dette faste driftssted.«

- 6 Overenskomstens artikel XVIII, stk. 2, fastsætter:

»For en person, der er hjemmehørende i Forbundsrepublikken Tyskland, fastsættes skatten på følgende måde:

- a) [...] fra grundlaget for tysk skat [undtages] indkomst fra kilder i Det Forenede Kongerige og i Det Forenede Kongerige beliggende aktiver, som i henhold til denne overenskomst kan beskattes i Det Forenede Kongerige, forudsat at de i artikel VIII, stk. 1, omhandlede kapitalgevinster alene undtages, hvis de er skattepligtige i Det Forenede Kongerige. Forbundsrepublikken bevarer imidlertid retten til ved sin fastsættelse af skattesatsen at tage hensyn til de således undtagne indtægter og aktiver.

[...]«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 7 W, der har sit hovedsæde og stedet for sin ledelse i Tyskland, driver en værdipapirhandelsbank. I august 2004 åbnede W en filial i Det Forenede Kongerige. Da filialen ikke gav overskud, lukkede W den i løbet af første halvår 2007, hvorfor der i Det Forenede Kongerige ikke kunne ske skattemæssig fremførsel af filialens underskud.
- 8 Idet skatte- og afgiftsmyndigheden B afviste at tage hensyn til disse underskud ved fastsættelsen af den selskabsskat og erhvervsskat, som W skulle betale for skatteåret 2007, anlagde selskabet sag ved Hessisches Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Hessen, Tyskland). Ved dom af 4. september 2018 gav denne ret selskabet medhold i sagen.
- 9 Skatte- og afgiftsmyndigheden B har iværksat revisionsappel til prøvelse af denne dom ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland), der er den forelæggende ret.
- 10 Den forelæggende ret har anført, at selv om W i Tyskland er selskabsskattepligtig af samtlige sine indtægter i henhold til KStG's § 1, stk. 1 og 2, er underskud oparbejdet i selskabets faste driftssted i Det Forenede Kongerige undtaget fra beregningsgrundlaget for selskabsskatten i henhold til overenskomstens artikel XVIII, stk. 2, hvorefter udenlandske resultater fritages for selskabsskat. Den forelæggende ret har anført, at det samme gør sig gældende for så vidt angår

erhvervsskatten, idet bestemmelserne i Gewerbesteuergesetz (lov om erhvervsskat) henviser til fastsættelsen af det selskabsskattepligtige resultat med henblik på beregningen af denne skat. Disse forhold fører til, at appellen kan tages til følge.

- 11 Den forelæggende ret er imidlertid i tvivl om, hvorvidt de underskud, som W's faste driftssted har oparbejdet i Det Forenede Kongerige, skal tages i betragtning ved beregningen af den skat, som dette selskab skal betale i Tyskland, i medfør af etableringsfriheden. Ifølge den forelæggende ret giver Domstolens praksis, der senest følger af dom af 12. juni 2018, Bevola og Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), ikke noget klart svar på dette spørgsmål i det særlige tilfælde, hvor det udenlandske resultats fritagelse følger af en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Såfremt dette spørgsmål besvares bekræftende, ønsker den forelæggende ret ligeledes oplyst, under hvilke betingelser de underskud, der er lidt af det udenlandske faste driftssted, skal anses for »endelige« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i denne retspraksis, hvorledes størrelsen af dette underskud skal fastlægges, og om forpligtelsen til at tage hensyn hertil også gælder for så vidt angår erhvervsskat.
- 12 På denne baggrund har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge følgende præjudicielle spørgsmål for Domstolen:
 - »1) Skal artikel 43 EF, sammenholdt med artikel 48 EF (nu artikel 49 TEUF, sammenholdt med artikel 54 TEUF), fortolkes således, at de er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, der [ikke gør muligt for] et hjemmehørende selskab i sit skattepligtige [resultat] at fradrage underskud, der er oparbejdet af et fast driftssted i en anden medlemsstat, når selskabet dels har udtømt alle muligheder for at fradrage disse underskud, som [er fastsat i] lovgivningen i den medlemsstat, i hvilken dette faste driftssted er beliggende, dels ikke længere modtager indtægter [gennem] dette faste driftssted, således at der ikke længere kan tages hensyn til underskuddene i denne medlemsstat (»endelige« underskud), når der for så vidt angår den pågældende lovgivning er tale om fritagelse af overskud og underskud som følge af en bilateralt indgået aftale mellem de to medlemsstater med henblik på undgåelse af dobbeltbeskatning?
 - 2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende: Skal artikel 43 EF, sammenholdt med artikel 48 EF (nu artikel 49 TEUF, sammenholdt med artikel 54 TEUF), fortolkes således, at de også er til hinder for [bestemmelserne i lov om erhvervsskat], hvorefter et hjemmehørende selskab [ikke har mulighed for] i det skattepligtige [resultat] af sin erhvervsmæssige virksomhed at fradrage »endelige« underskud af den art, der er nævnt i det første spørgsmål, og som er oparbejdet af et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat?
 - 3) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende: Kan der i tilfælde af lukning af det faste driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat, foreligge »endelige« underskud af den art, der er nævnt i det første spørgsmål, når der er en i det mindste teoretisk mulighed for, at selskabet på ny etablerer et fast driftssted i den pågældende medlemsstat, i hvis overskud de tidligere underskud i givet fald kan modregnes?
 - 4) Såfremt det første og det tredje spørgsmål besvares bekræftende: Kan [underskud oparbejdet i det faste driftssted, der – i henhold til lovgivningen i den stat i hvilken det faste driftssted er beliggende – mindst én gang kan fremføres til et senere skatteår, også anses for at udgøre »endelige« underskud som omhandlet i det første spørgsmål, som moderselskabets hjemstedsstat skal tage hensyn til?]

- 5) Såfremt det første og det tredje spørgsmål besvares bekræftende: Er forpligtelsen til at tage hensyn til de grænseoverskridende »endelige« underskud størrelsesmæssigt begrænset af de underskud, som selskabet ville have kunnet gøre gældende i den pågældende stat, hvori det faste driftssted er beliggende, hvis ikke [denne stats hensyntagen til underskuddet var udelukket]?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

- 13 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 49 TEUF og 54 TEUF skal fortolkes således, at bestemmelserne er til hinder for en medlemsstats beskatningsordning, hvorefter et selskab, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, ikke i sit skattepligtige resultat kan fradrage endelige underskud oparbejdet i selskabets faste driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat, i det tilfælde, hvor hjemstedsmedlemsstaten i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst har givet afkald på sin kompetence til at beskatte dette faste driftssteds resultater.
- 14 Det følger af Domstolens faste praksis, at etableringsfriheden, der er sikret i artikel 49 TEUF og 54 TEUF, omfatter en ret for selskaber, som er oprettet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Unionen, til at udøve virksomhed i en anden medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur (dom af 12.6.2018, Bevola og Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, præmis 15).
- 15 Selv om de EU-retlige bestemmelser om etableringsfriheden ifølge deres ordlyd skal sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, indebærer de samtidig et forbud mod, 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. Disse betragtninger finder også anvendelse, når – som i det foreliggende tilfælde – et selskab, der er etableret i en medlemsstat, driver virksomhed i en anden medlemsstat gennem et fast driftssted (jf. i denne retning dom af 12.6.2018, Bevola og Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, præmis 16 og 17 og den deri nævnte retspraksis).
- 16 I det foreliggende tilfælde fremgår det af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at selskaber, der har deres hovedsæde eller stedet for deres ledelse i Tyskland, i henhold til KStG's § 1, stk. 1 og 2, er selskabsskattepligtige af samtlige deres indtægter. I tilfælde, hvor et selskab, der har sit hovedsæde eller stedet for sin ledelse i Tyskland, udøver erhvervmæssig virksomhed i Det Forenede Kongerige gennem et fast driftssted, er overskud, der kan henføres til dette faste driftssted, imidlertid i henhold til overenskomstens bestemmelser undtaget fra beskatningsgrundlaget for den selskabsskat, som dette selskab skal betale i Tyskland – uden at dette berører denne medlemsstats mulighed for at tage hensyn hertil ved beregningen af skattesatsen – forudsat at overskuddet er skattepligtigt i Det Forenede Kongerige. Det samme gælder tilsvarende for underskud, der kan henføres til et sådant fast driftssted.
- 17 I en sådan situation nyder hjemmehørende selskaber ved opgørelsen af deres skattepligtige indkomst en skattemæssig fordel, der består i at give dem mulighed for at tage hensyn til underskud oparbejdet i et hjemmehørende fast driftssted. At udelukke denne mulighed for underskud oparbejdet i et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat udgør en forskellig

behandling, der kan afholde et hjemmehørende selskab fra at udøve virksomhed gennem et fast driftssted (jf. i denne retning dom af 12.6.2018, Bevola og Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, præmis 18 og 19 og den deri nævnte retspraksis).

- 18 En sådan forskellig behandling er kun tilladt, hvis den vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, eller hvis den er begrundet i et tvingende alment hensyn (jf. i denne retning dom af 12.6.2018, Bevola og Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).
- 19 Det følger af Domstolens praksis, at sammenligneligheden af en national situation med en grænseoverskridende situation skal vurderes under hensyn til, hvilket formål der forfølges med de omhandlede nationale bestemmelser (dom af 12.6.2018, Bevola og Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).
- 20 Med hensyn til de foranstaltninger, der er truffet i en medlemsstat med henblik på at forhindre eller formindske dobbeltbeskatning af et hjemmehørende selskabs overskud, befinder de selskaber, der har et fast driftssted, som er beliggende i en anden medlemsstat, sig principielt ikke i en situation, der er sammenlignelig med situationen for selskaber, der har et hjemmehørende fast driftssted (jf. i denne retning dom af 12.6.2018, Bevola og Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).
- 21 Det forholder sig anderledes, når den nationale skattelovgivning selv ligestiller disse to etableringskategorier med henblik på hensyntagen til underskud og overskud, som de har realiseret (jf. i denne retning dom af 17.7.2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 24, og af 17.12.2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, præmis 28).
- 22 Når et selskabs hjemstedsmedlemsstat derimod i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst har givet afkald på at udøve sin beskatningskompetence på resultater fra dette selskabs ikke-hjemmehørende faste driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat, er situationen for et hjemmehørende selskab, der har et sådant fast driftssted, ikke sammenlignelig med situationen for et hjemmehørende selskab, der har et hjemmehørende fast driftssted, med hensyn til foranstaltninger, som førstnævnte medlemsstat har truffet med henblik på at forhindre eller formindske dobbeltbeskatning af overskud og tilsvarende dobbelt fradrag for underskud hos hjemmehørende selskaber (jf. i denne retning dom af 17.12.2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, præmis 65).
- 23 Dommen af 12. juni 2018, Bevola og Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), som den forelæggende ret har henvist til, har ikke ændret denne konklusion.
- 24 I den nævnte dom fastslog Domstolen ganske vist, at – for så vidt angår tab, der kan henføres til et ikke-hjemmehørende fast driftssted, der har indstillet al virksomhed, og hvis underskud ikke havde kunnet og ikke længere kunne fradrages i dets skattepligtige overskud i den medlemsstat, hvor det udøvede sin virksomhed – er situationen for et hjemmehørende selskab, der har et sådant driftssted, ikke forskellig fra situationen for et hjemmehørende selskab, der har et hjemmehørende fast driftssted, under hensyn til målet om at undgå dobbelt fradrag for underskuddet. Domstolen tilføjede, at skatteevnen hos et selskab, der har et ikke-hjemmehørende fast driftssted, som har lidt et endeligt tab, er påvirket på samme måde som skatteevnen hos et selskab, hvis hjemmehørende faste driftssted har lidt et tab, således at de to situationer er sammenlignelige i denne henseende (dom af 12.6.2018, Bevola og Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, præmis 38 og 39).

- 25 I den nævnte sag havde hjemstedsmedlemsstaten for det selskab, der anmodede om, at der blev taget hensyn til de endelige underskud, der var oparbejdet i selskabets ikke-hjemmehørende faste driftssted, imidlertid ikke i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst givet afkald på sin kompetence til at beskatte dette driftsstedes resultater. Denne medlemsstat havde nemlig ensidigt – undtagen i tilfælde af, at det pågældende selskab havde valgt en international sambeskatningsordning – besluttet ikke at tage hensyn til overskud og underskud oparbejdet i hjemmehørende selskabers ikke-hjemmehørende faste driftssteder, selv om denne medlemsstat havde kompetence hertil, hvilket er noget andet end det her foreliggende tilfælde.
- 26 I det foreliggende tilfælde følger det af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at Forbundsrepublikken Tyskland i medfør af overenskomsten har givet afkald på sin kompetence til at beskatte overskud oparbejdet i faste driftssteder beliggende i Det Forenede Kongerige, gennem hvilke hjemmehørende selskab udøver en erhvervmæssig virksomhed. Det samme gælder tilsvarende for hensyntagen til disse driftssteders underskud.
- 27 Eftersom Forbundsrepublikken Tyskland i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst har givet afkald på sin kompetence til at beskatte overskud og underskud oparbejdet i et sådant fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat, befinder et hjemmehørende selskab, der har et sådant driftssted, sig ikke i en situation, der er sammenlignelig med situationen for et hjemmehørende selskab, der har et fast driftssted beliggende i Tyskland, under hensyn til målet om at forhindre eller formindske dobbeltbeskatning af overskud og tilsvarende dobbelt fradrag for underskud.
- 28 Følgelig foreligger der i en situation som den i hovedsagen omhandlede ikke nogen restriktion for etableringsfriheden, der sikret i artikel 49 TEUF og 54 TEUF.
- 29 Henset til ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 49 TEUF og 54 TEUF skal fortolkes således, at bestemmelserne ikke er til hinder for en medlemsstats beskatningsordning, hvorefter et selskab, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, ikke i sit skattepligtige resultat kan fradrage endelige underskud oparbejdet i selskabets faste driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat, i det tilfælde, hvor hjemstedsmedlemsstaten i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst har givet afkald på sin kompetence til at beskatte dette faste driftsstedes resultater.

Det andet til det femte spørgsmål

- 30 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål er det ufornuddent at besvare det andet til det femte spørgsmål.

Sagsomkostninger

- 31 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 sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

Artikel 49 TEUF og 54 TEUF skal fortolkes således, at bestemmelserne ikke er til hinder for en medlemsstats beskatningsordning, hvorefter et selskab, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, ikke i sit skattepligtige resultat kan fradrage endelige underskud oparbejdet i selskabets faste driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat, i det tilfælde, hvor hjemstedsmedlemsstaten i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst har givet afkald på sin kompetence til at beskatte dette faste driftssteds resultater.

Underskrifter