

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”

Domstolens dom (fjärde avdelningen) av den 23 oktober 2008 I-8064

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 sätessstaten 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)