



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 12 juni 2018*

”Begäran om förhandsavgörande – Artikel 49 FEUF – Bolagsskatt – Etableringsfrihet – Bolag med hemvist i landet – Skattepliktig vinst – Skattelättnad – Avdrag för förlust som uppkommer för fasta driftställen med hemvist i landet – Omfattas – Avdrag för förlust som uppkommer för fasta driftställen utan hemvist i landet – Omfattas inte – Undantag – Möjlighet att välja internationell sambeskattnings”

I mål C-650/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Østre Landsret (Appellationsdomstolen för östra Danmark, Danmark) genom beslut av den 12 december 2016, som inkom till domstolen den 19 december 2016, i målet

A/S Bevola,

Jens W. Trock ApS

mot

Skatteministeriet

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden K. Lenaerts, vice-ordföranden A. Tizzano, avdelningsordförandena M. Ilešič, L. Bay Larsen, A. Rosas och J. Malenovský samt domarna J.-C. Bonichot (referent), M. Safjan, D. Šváby, A. Prechal, C. Lycourgos, M. Vilaras och E. Regan,

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitiesekreterare: handläggaren R. Schiano,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 25 oktober 2017,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- A/S Bevola och Jens W. Trock ApS, genom H. Peytz, advokat,
- Skatteministeriet, genom S. Horsbøl Jensen, advokat,
- Danmarks regering, genom C. Thorning, i egenskap av ombud, biträdd av S. Horsbøl Jensen, advokat,

* Rättegångsspråk: danska.

- Tysklands regering, genom T. Henze, i egenskap av ombud,
 - Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Socio, avvocato dello Stato,
 - Österrikes regering, genom F. Koppensteiner, G. Eberhard och E. Lachmayer, samtliga i egenskap av ombud,
 - Europeiska kommissionen, genom W. Roels, R. Lyal och S. Maaløe, samtliga i egenskap av ombud,
- och efter att den 17 januari 2018 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
- följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 49 FEUF.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan A/S Bevola och Jens W. Trock ApS, bolag bildade enligt dansk rätt, å ena sidan, och Skatteministeriet (Danmark), å andra sidan, angående de danska myndigheternas avslag på Bevolas begäran att från sin skattepliktiga inkomst göra avdrag för förluster som uppkommit i dess finska filial.

Dansk rätt

- 3 I 8 § andra stycket selskabsskatteoven (lagen om bolagsskatt), i dess lydelse enligt lag nr 426 av den 6 juni 2005 (nedan kallad lagen om bolagsskatt), föreskrivs följande:

”Till den skattepliktiga inkomsten räknas inte intäkter och kostnader som härrör från ett fast driftställe eller från fast egendom som ligger i en annan stat, på Färöarna eller i Grönland, med undantag för vad som anges i 31 A § ...”

- 4 I 31 § samma lag föreskrivs följande:

”1. Koncernförbundna bolag och föreningar m.m. ... ska sambeskattas (nationell sambeskattning). Med koncernförbundna bolag och föreningar m.m. avses bolag och föreningar m.m. som vid någon tidpunkt under inkomståret hör till samma koncern, se 31 C §. I 2–7 styckena jämföras fast egendom med fasta driftställen. Med yttersta moderbolag avses det bolag som är moderbolag utan att vara dotterbolag, se 31 C §.

2. För sambeskattade bolag deklarerar en sambeskattningsinkomst som består av summan av varje enskilt sambeskattat bolags skattepliktiga inkomst. Den skattepliktiga inkomsten beräknas enligt de allmänna bestämmelserna i skattelagstiftningen, med de undantag som gäller för sambeskattade bolag. Underskott som uppstått i ett fast driftställe kan endast avräknas mot andra bolags inkomst, om bestämmelserna i den främmande staten, på Färöarna eller i Grönland, där bolaget har sitt hemvist, inte medger att underskottet kan beaktas vid bolagets inkomsttaxering i den främmande staten, på Färöarna eller i Grönland, där bolaget har sin hemvist, eller om internationell sambeskattning har valts enligt 31 A §. Den sambeskattade inkomsten beräknas efter det att underskott som har kunnat föras vidare från tidigare inkomstperioder har avräknats i varje bolag. Om sambeskattningsinkomsten är positiv, fördelas överskottet proportionellt mellan de bolag som haft ett överskott. Om sambeskattningsinkomsten för ett inkomstår är negativ, fördelas underskottet proportionellt mellan de bolag som haft ett underskott och förs vidare i det aktuella bolaget för avräkning efterföljande

inkomstår. Underskott i ett bolag under perioder före sambeskattningsperioden kan endast avräknas mot överskott i det aktuella bolaget. När underskott förs vidare ska de äldsta underskotten avräknas först. Underskott i ett bolag avseende tidigare inkomstår kan endast avräknas mot överskott i ett annat bolag, om underskottet har uppstått under ett inkomstår då de aktuella bolagen har sambeskattats och sambeskattningsperioden inte därefter har varit avbruten.

...

4. Vid nationell sambeskattningsperiod utpekas det yttersta moderbolaget, som deltar i sambeskattningsperioden, som administrationsbolag i sambeskattningsperioden. Finns det inte ett danskt skattskyldigt yttersta moderbolag, men flera sidoordnade danska skattskyldiga systerbolag, utpekas ett av systerbolagen, som deltar i sambeskattningsperioden, som administrationsbolag. ... Administrationsbolaget ansvarar för inbetalningen av den totala inkomstskatten. ...

5. Alla bolag i sambeskattningsperioden ska beräkna den skattepliktiga inkomsten för samma period som administrationsbolaget, oberoende av räkenskapsåret enligt bolagsrättsliga bestämmelser, se 10 § stycke 5.

...

7. Vid beräkningen av den skattepliktiga inkomsten kan ett sambeskattat bolag välja att bortse från underskott, bland annat underskott som överförts från tidigare inkomstår. Underskott som hänför sig till den skattepliktiga inkomsten i ett sambeskattat fast driftställe i Danmark eller ett sambeskattat dotterbolag i Danmark behöver inte beaktas, när det fasta driftställets respektive dotterbolagets inkomst beaktas vid inkomsttaxeringen i utlandet. Ett villkor är att den aktuella statens skattelättnad avseende den danska skatten motsvarar det sätt för skattelättnad som föreskrivs i 33 § ligningsloven (skattelagen). Det belopp som inte beaktas ska i stället överföras till senare inkomstår enligt bestämmelserna i 15 § skattelagen. Om beloppet som inte beaktas är mindre än det totala underskottet, ska beloppet fördelas proportionellt mellan de enskilda bolag som har ett underskott.”

- 5 I 31 A § första stycket bolagsskattelagen föreskrivs följande:

”Det yttersta moderbolaget kan välja att sambeskattningsperioden för de koncernförbundna bolag och föreningar m.m. som sambeskattas enligt 31 § även ska gälla alla koncernförbundna utländska bolag och föreningar m.m., i vilka ingen av andelsägarna är personligen ansvarig för bolagets förpliktelser, och i vilka överskottet fördelas i förhållande till deltagarnas kapitaltillskott (internationell sambeskattningsperiod). Valet gäller även alla fasta driftställen och fast egendom som ligger utomlands och som tillhör de danska och utländska bolag och föreningar m.m. som sambeskattas. Bestämmelserna i 31 § om nationell sambeskattningsperiod äger motsvarande tillämpning vid internationell sambeskattningsperiod med de tillägg och undantag som följer av 2–14 styckena. ...”

- 6 I 31 A § tredje stycket i nämnda lag stadgas följande:

”Valet av internationell sambeskattningsperiod är bindande för moderbolaget under en period om 10 år, se dock punkterna 6 och 7 ... Det yttersta moderbolaget kan välja att avbryta bindningsperioden vilket leder till full återföring till beskattning, se elfte stycket.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 7 Bevola är ett bolag med hemvist i Danmark. Det tillhandahåller ett produktsortiment för tillverkning av lastbilar, släp och trailers i grossistbranschen. Det är dotterbolag och dotterdotterbolag till danska bolag som kontrolleras av Jens W. Trock, koncernens moderbolag, som också har hemvist i Danmark.

- 8 Bevolas finländska filial stängdes år 2009. Enligt detta bolag har de förluster som uppkommit i dess filial, vilka uppgår till ett nettobelopp på 2,8 miljoner danska kronor (DKK) (cirka 375 000 euro), inte dragits av och kan inte dras av i Finland efter det att filialen stängdes.
- 9 Under dessa omständigheter begärde Bevola att få dra av dessa förluster från sin skattepliktiga inkomst i Danmark för beskattningsåret 2009.
- 10 Skatteministeriet avlog denna begäran med motiveringen att det inte enligt 8 § andra stycket lagen om bolagsskatt var möjligt att inkludera intäkter och kostnader som är hänförliga till ett fast driftställe eller fast egendom belägen i ett annat land i den skattepliktiga inkomsten, såvida inte bolaget hade valt systemet för internationell sambeskattnings enligt 31 A § nämnda lag.
- 11 Avslaget från Skatteministeriet fastställdes genom beslut av Landsskatteretten (Högsta förvaltningsmyndigheten på skatteområdet, Danmark) av den 20 januari 2014. Bevola och Jens W. Trock överklagade detta beslut till Østre Landsret (Appellationsdomstolen för östra Danmark, Danmark). De har gjort gällande att Bevola hade kunnat få göra avdrag för förlusterna i fråga om de hade uppkommit i en dansk filial och att en sådan skillnad i behandling utgör en inskränkning i etableringsfriheten i den mening som avses i artikel 49 FEUF. Denna begränsning går utöver vad som är nödvändigt för att bibehålla en välvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna i ett fall som Bevolas, där det inte finns någon möjlighet att beakta förlusterna i bolagets finska filial. De anser att Bevolas situation kan omfattas av den lösning som domstolen valde i domen av den 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), i vilken domstolen slog fast att det strider mot unionsrätten att utesluta möjligheten för ett moderbolag med hemvist i landet att göra avdrag för förluster som uppkommit i dess dotterbolag utan hemvist i landet när dotterbolaget har uttömt möjligheterna att låta förlusterna beaktas i det land där det har hemvist.
- 12 Den hänskjutande domstolen undrar huruvida denna rättspraxis är relevant, med beaktande av i synnerhet den möjlighet som erbjuds i nationell lagstiftning att välja en ”internationell sambeskattnings”, som skulle möjliggöra ett sådant avdrag.
- 13 Mot denna bakgrund beslutade Østre Landsret (Appellationsdomstolen för östra Danmark) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Utgör artikel 49 FEUF hinder för en nationell skattelagstiftning, som den i det nationella målet, enligt vilken det är möjligt att göra avdrag för inhemska filialers förluster men inte för förluster som uppkommit i filialer som ligger i andra medlemsstater, inte heller under de förutsättningar som följer av domstolens dom [av den 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763)], punkterna 55 och 56, om inte koncernen har valt internationell sambeskattnings enligt de villkor som anges i det nationella målet?”

Prövning av tolkningsfrågan

- 14 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning som utesluter möjligheten för ett i landet hemmahörande bolag att från sin skattepliktiga vinst göra avdrag för förluster som uppkommit i dess fasta driftställe i en annan medlemsstat, även när det är säkert att dessa förluster inte längre kan beaktas i den andra medlemsstaten, om inte det i landet hemmahörande bolaget har valt systemet för internationell sambeskattnings, såsom det som är i fråga i det nationella målet.

Inledande synpunkter

- 15 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.
- 16 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 23 november 2017, A, C-292/16, EU:C:2017:888, punkt 24).
- 17 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).
- 18 Såsom domstolen redan har slagit fast utgör en bestämmelse som gör det möjligt att beakta förluster i ett fast driftställe vid fastställandet av den beskattningsbara vinsten för det bolag till vilket detta driftställe hör, en skattemässig fördel (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 maj 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 23).
- 19 Den omständigheten att en sådan fördel ges vad avser förluster som härrör från ett fast driftställe i den medlemsstat där bolaget har hemvist, men inte när dessa förluster uppkommer i ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat än den där nämnda bolag har hemvist, leder till att den skattemässiga situationen för ett i landet hemmahörande bolag som har ett fast driftställe i en annan medlemsstat är mindre förmånlig än den situation som skulle ha gällt om detta fasta driftställe var beläget i samma medlemsstat. På grund av denna skillnad i behandling skulle ett bolag med hemvist i landet kunna avhållas från att bedriva verksamhet via ett fast driftställe i en annan medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 maj 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punkterna 24 och 25).
- 20 För att en skillnad i behandling till följd av en medlemsstats skattelagstiftning till nackdel för bolag som utnyttjar sin etableringsfrihet inte ska utgöra ett hinder för denna frihet krävs att den tar sikte på situationer som inte är objektivt jämförbara eller att den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset och är proportionerlig i förhållande till det mål som eftersträvas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 februari 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 20).

Skillnad i behandling

- 21 Enligt 8 § andra stycket lagen om bolagsskatt omfattar den skattepliktiga inkomsten inte intäkter eller kostnader som kan hänföras till ett fast driftställe eller fast egendom i utlandet, Färöarna eller Grönland, med förbehåll för vad som anges i 31 A § i denna lag. I enlighet med 31 A § lagen om bolagsskatt kan det yttersta moderbolaget välja systemet för internationell sambeskattnings, det vill säga bestämma att samtliga bolag i koncernen, oavsett om de är hemmahörande i landet eller inte, inklusive deras fasta driftställen och fast egendom i och utanför Danmark, ska beskattas i Danmark.
- 22 För det första är det nödvändigt att pröva huruvida nämnda bestämmelse i 8 § andra stycket innebär en skillnad i behandling mellan danska bolag som har ett fast driftställe i Danmark och sådana där det fasta driftstället är beläget i en annan medlemsstat.

- 23 I detta avseende bör det påpekas att både de intäkter och de kostnader som hänför sig till ett fast driftställe beläget i ett annat land enligt 8 § andra stycket lagen om bolagsskatt undantas från ett danskt bolags beskattningsbara inkomst. Att Konungariket Danmark avstår från att utöva sin beskattningsrätt avseende danska bolags fasta driftställen i utlandet är inte nödvändigtvis till nackdel för dem och kan till och med utgöra en skattefördel, bland annat om de inkomster som genereras i det fasta driftstället beskattas med en lägre skattesats än i Danmark.
- 24 Enligt den hänskjutande domstolen är det emellertid annorlunda i Bevolas situation, där det fasta driftstället i utlandet har upphört med sin verksamhet och den förlust det har lidit inte har kunnat dras av och inte längre kan dras av i den medlemsstat där driftstället är beläget. Det danska bolaget hindras nämligen av bestämmelserna i 8 § andra stycket lagen om bolagsskatt att dra av förlusterna i detta utländska fasta driftställe, trots att det hade kunnat göra detta avdrag om det fasta driftstället hade varit beläget i Danmark. Under dessa omständigheter behandlas det danska bolag som har ett fast driftställe i en annan medlemsstat ogynnsamt jämfört med det bolag som har ett sådant driftställe i Danmark.
- 25 För det andra är det nödvändigt att bedöma huruvida denna skillnad i behandling påverkas av möjligheten enligt 31 A § lagen om bolagsskatt för danska bolag med dotterbolag, filialer eller egendom i andra medlemsstater att välja systemet för internationell sambeskattnings.
- 26 I detta frivilliga system kan visserligen ett danskt bolag göra avdrag från sin skattepliktiga inkomst i Danmark för förluster som uppkommit i dess fasta driftställe i en annan medlemsstat på samma sätt som för de förluster som uppkommit i dess fasta driftställen i Danmark.
- 27 Den internationella sambeskattningsen är emellertid underkastad två villkor som utgör allvarliga begränsningar. För det första förutsätter den att alla inkomster inom koncernen, vare sig de härrör från bolag, fasta driftställen eller fast egendom belägna i Danmark eller i ett annat land, är föremål för bolagsskatt i den medlemsstaten. För det andra gäller valet av sambeskattnings, i enlighet med 31 A § lagen om bolagsskatt, i princip i minst tio år.
- 28 Det följer av det ovan anförda att lagen om bolagsskatt inför en skillnad i behandling mellan danska bolag som har ett fast driftställe i Danmark och bolag där det fasta driftstället är beläget i en annan medlemsstat.
- 29 Denna skillnad i behandling är ägnad att göra det mindre attraktivt för ett danskt bolag att utöva sin etableringsfrihet genom att etablera fasta driftställen i andra medlemsstater. Det ska emellertid prövas om den avser situationer som inte är objektivt jämförbara, såsom har angetts i punkt 20 i denna dom.

Huruvida situationerna är jämförbara

- 30 Den danska, den tyska och den österrikiska regeringen har gjort gällande att en filial till ett danskt bolag som är etablerad i en annan medlemsstat inte befinner sig i en situation som är objektivt jämförbar med situationen för en dansk filial till ett danskt bolag, eftersom den inte omfattas av Konungariket Danmarks beskattningsrätt. Domstolen har i domen av den 17 juli 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), och domen av den 17 december 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), slagit fast att ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat än den där det bolag till vilket driftstället hör har hemvist befinner sig i samma situation som ett driftställe i samma medlemsstat som där bolaget har hemvist endast om den sistnämnda medlemsstaten låter även det utländska fasta driftstället omfattas av dess beskattningsrätt och följaktligen beskattar driftställets inkomster.

- 31 Kommissionen, som visserligen håller med om tolkningen av domen av den 17 juli 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), och domen av den 17 december 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), har gjort gällande att dessa domar strider mot domstolens tidigare praxis, som inte fäste någon vikt vid orsaken till olikbehandlingen. Kommissionen anser att orsaken inte ska beaktas vid bedömningen av huruvida en gränsöverskridande situation är jämförbar med en inhemsk situation. I annat fall skulle två situationer inte anses vara jämförbara enbart av den anledningen att medlemsstaten har valt att behandla dem olika.
- 32 I detta avseende bör det erinras om att frågan huruvida en gränsöverskridande situation är jämförbar med en inhemsk situation, enligt domstolens praxis, ska prövas med beaktande av det ändamål som eftersträvas med de aktuella nationella bestämmelserna (dom av den 18 juli 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 38, dom av den 25 februari 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 22, och dom av den 12 juni 2014, SCA Group Holding m.fl., C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, punkt 28).
- 33 I motsats till vad kommissionen har hävdats innebära domen av den 17 juli 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), och domen av den 17 december 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), inte att domstolen har övergett denna metod för bedömning av huruvida situationerna är jämförbara – som för övrigt uttryckligen har tillämpats i senare domar (dom av den 21 december 2016, Masco Denmark och Daxima, C-593/14, EU:C:2016:984, punkt 29, dom av den 22 juni 2017 Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, punkt 53, och dom av den 22 februari 2018, X och X, C-398/16 och C-399/16, EU:C:2018:110, punkt 33).
- 34 I domen av den 17 juli 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), och domen av den 17 december 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), bedömde domstolen endast att det inte var nödvändigt för den att beakta syftet med de aktuella nationella bestämmelserna när de föreskrev samma skattemässiga behandling av fasta driftställen i utlandet som inom landet. När en lagstiftare i en medlemsstat behandlar dessa typer av driftställen på ett identiskt sätt vid beskattningen av deras vinster, medger den att det med hänsyn till de närmare reglerna och villkoren för beskattningen inte finns någon objektiv skillnad vad gäller deras respektive situation som kan motivera en skillnad i behandling (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 januari 1986, kommissionen/Frankrike, 270/83, EU:C:1986:37, punkt 20).
- 35 Domen av den 17 juli 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), och domen av den 17 december 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), kan dock inte tolkas så, att två situationer inte kan anses vara jämförbara om den nationella skattelagstiftningen behandlar dessa situationer på olika sätt. Domstolen har nämligen slagit fast att tillämpningen av olika skattesystem på ett i landet hemmahörande bolag beroende på om det har ett fast driftställe med hemvist i landet eller i utlandet inte kan utgöra ett giltigt kriterium för bedömningen av huruvida situationerna är objektivt jämförbara (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 januari 2009, STEKO Industriemontage, C-377/07, EU:C:2009:29, punkt 33). För övrigt, om det godtogs att en medlemsstat alltid kunde tillämpa en särbehandling enbart på grund av att ett bolag med hemvist i landet har ett fast driftställe i en annan medlemsstat, skulle det nämligen göra artikel 49 FEUF helt innehållslös (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 februari 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 23). Huruvida situationerna är jämförbara ska följaktligen bedömas med beaktande av syftet med de relevanta nationella bestämmelserna, i enlighet med den rättspraxis som angetts i punkterna 32 och 33 i förevarande dom.
- 36 I förevarande fall undantas genom 8 § andra stycket lagen om bolagsskatt vinster och förluster hänförliga till ett fast driftställe i en annan medlemsstat från danska bolags skattepliktiga inkomster, om inte det berörda bolaget har valt det system för internationell sambeskattnings som föreskrivs i 31 A § i denna lag. Denna lagstiftning syftar till att förhindra dubbelbeskattnings av vinster och –

symmetriskt – dubbla avdrag för förluster från danska bolag med ett sådant fast driftställe. Det är således situationen för dessa bolag som ska jämföras med situationen för danska bolag med fasta driftställen i Danmark.

- 37 I detta avseende har domstolen slagit fast, vad gäller åtgärder som föreskrivs av en medlemsstat för att förhindra eller mildra dubbelbeskattning av den vinst som uppkommer för ett i landet hemmahörande bolag, att bolag som har ett fast driftställe i en annan medlemsstat i princip inte befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för ett bolag med ett inhemskt fast driftställe (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 juli 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 24, och dom av den 17 december 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, punkt 27).
- 38 När det gäller förluster som kan hänföras till ett utländskt fast driftställe som har upphört med all verksamhet och vars förluster inte har och inte längre kan dras av från dess skattepliktiga vinst i den medlemsstat där det utövade sin verksamhet, skiljer sig emellertid situationen för ett inhemskt bolag som har ett sådant driftställe inte från situationen för ett inhemskt bolag med ett fast inhemskt driftställe, mot bakgrund av ändamålet att förhindra dubbla avdrag för förluster.
- 39 Slutligen bör det understrykas att de ifrågavarande nationella bestämmelserna, avsedda att förhindra dubbelbeskattning av vinst och dubbla avdrag för förluster i ett utländskt fast driftställe, mer generellt syftar till att säkra att beskattningen av ett bolag som har ett sådant driftställe står i proportion till dess betalningsförmåga. Betalningsförmågan för ett bolag med ett fast driftställe i utlandet, vilket har lidit definitiva förluster, påverkas på samma sätt som bolag vars inhemska fasta driftställe har gått med förlust. Därför är de två situationerna jämförbara även i detta avseende, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 59 i sitt förslag till avgörande.
- 40 Av det ovan anförda följer att den skillnad i behandling som är i fråga i målet vid den nationella domstolen avser situationer som är objektivt jämförbara.

Huruvida inskränkningen kan motiveras

- 41 Konungariket Danmark anser att denna skillnad i behandling kan vara motiverad i första hand genom att en välvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna bibehålls.
- 42 För att bibehålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan det vara nödvändigt att beträffande ekonomisk verksamhet som bedrivs av bolag hemmahörande i en av dessa stater tillämpa enbart skattereglerna i nämnda stat på såväl vinster som förluster (dom av den 25 februari 2010, *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 28).
- 43 Om Konungariket Danmark i förevarande fall medgav bolag med hemvist i landet rätt att göra avdrag för förluster som härrör från deras fasta driftställen i andra medlemsstater, antingen i Danmark eller i den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget, trots att de inte har valt internationell sambeskattnings, skulle en sådan valmöjlighet allvarligt äventyra en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, i det att beskattningsunderlaget utifrån bolagets val skulle öka i en medlemsstat och minska i en annan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 februari 2010, *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 29 och där angiven rättspraxis).
- 44 Den danska regeringen har för det andra motiverat den skillnad i behandling som är i fråga i målet vid den nationella domstolen med hänsyn till behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang.
- 45 Domstolen har redan godtagit att behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang kan motivera att utövandet av de i EUF-fördraget garanterade fria rörligheterna begränsas. För att kunna nå framgång med en sådan motivering kräver domstolen emellertid att det finns ett direkt samband

mellan den aktuella skattefördelen och kompensationen för denna fördel genom ett visst skatteuttag, varvid bedömningen av huruvida detta samband är direkt ska göras utifrån ändamålet med lagstiftningen i fråga (dom av den 30 juni 2016, Max-Heinz Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

- 46 I förevarande fall består den ifrågavarande skattemässiga fördelen i möjligheten för ett i landet hemmahörande bolag som har ett inhemskt fast driftställe att från sitt skattepliktiga resultat dra av förlusterna i detta driftställe. I 8 § andra stycket lagen om bolagsskatt undantas från denna fördel bolag med fasta driftställen i en annan medlemsstat, såvida de inte har valt att omfattas av det system för internationell sambeskattnings som föreskrivs i 31 A § i denna lag.
- 47 Denna skattefördel har sin direkta motvikt i att eventuella vinster från det inhemska fasta driftstället tas med i det inhemska bolagets beskattningsbara resultat. Omvänt innebär 8 § andra stycket i nämnda lag att vinst som uppkommit i ett fast driftställe i en annan medlemsstat undantas från bolagsskatt, om inte det bolag som innehar detta driftställe har valt det system för internationell sambeskattnings som föreskrivs i 31 A § i denna lag.
- 48 Följaktligen fastställer själva ordalydelsen i 8 § andra stycket lagen om bolagsskatt ett direkt samband mellan den berörda skattefördelen och kompensationen för denna fördel genom ett visst skatteuttag.
- 49 Detta direkta samband är nödvändigt mot bakgrund av det syfte som eftersträvas med de nationella bestämmelser som är i fråga i det nationella målet, vilka, såsom framgår av punkt 39 i denna dom, avser att säkra att beskattningen av ett bolag med ett utländskt fast driftställe överensstämmer med dess betalningsförmåga.
- 50 Om det vore möjligt för ett bolag som har ett fast driftställe i en annan medlemsstat att i sitt resultat dra av driftställets förlust utan att beskattas för driftställets vinst, skulle bolagets betalningsförmåga alltid underskattas.
- 51 Behovet av att bibehålla skattesystemets inre sammanhang utgör således en övertygande motivering för den ifrågavarande skillnaden i behandling.
- 52 Ändamålet att förhindra risken för dubbla avdrag för förluster kan dessutom, även om detta inte uttryckligen har gjorts gällande av den danska regeringen, också motivera en inskränkning i etableringsfriheten, såsom den som är i fråga i förevarande mål (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 februari 2015, kommissionen/Förenade kungariket, C-172/13, EU:C:2015:50, punkt 24).
- 53 Den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet kan alltså motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset som avser en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, det danska skattesystemets inre sammanhang och behovet av att förhindra risken för dubbla avdrag för förluster.
- 54 Det ska emellertid också kontrolleras att nämnda lagstiftning inte går utöver vad som krävs för att uppnå detta syfte.

Proportionalitet

- 55 Såsom det har erinrats om i punkterna 26 och 27 i denna dom, får ett danskt bolag med ett fast driftställe i utlandet inte dra av förluster som är hänförliga till detta driftställe, om inte systemet för internationell sambeskattnings ska tillämpas med beaktande av de villkor som är kopplade till systemet.

- 56 I detta sammanhang är det viktigt att betona att om ett bolag med hemvist i landet fritt kunde fastställa gränserna för denna sambeskattnings, skulle det vara tillåtet för bolaget att efter eget skön välja att bara integrera utländska fasta driftställen som har gjort förluster som kan dras av från bolagets skattepliktiga inkomst i Danmark, medan fasta driftställen som genererar vinst och i sin egen medlemsstat är föremål för en eventuellt fördelaktigare skattesats än i Danmark, hamnar utanför denna gräns. Den möjlighet som det inhemska bolaget skulle ha att ändra gränserna för den internationella sambeskattningen från ett år till ett annat skulle på samma sätt innebära att det fritt kan välja i vilken medlemsstat förlusterna från det berörda utländska fasta driftstället ska beaktas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 februari 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punkterna 31 och 32). Sådana möjligheter skulle äventyra såväl den välavvägd fördelningen av beskattningsrätten som symmetrin mellan rätten att beskatta vinster och möjligheten att dra av förluster som det danska skattesystemet eftersträvar.
- 57 Utan att det – mot bakgrund av de mål som anges i punkterna 41–53 i denna dom – finns anledning att uttala sig generellt om proportionaliteten av de villkor för internationell sambeskattnings som angetts ovan i punkt 27, bör det emellertid noteras att den hänskjutande domstolen har ställt frågan i förevarande fall om den aktuella skillnaden i behandling är nödvändig i det konkreta fallet där förlusterna i det utländska fasta driftstället är definitiva.
- 58 När det inte längre finns någon möjlighet att göra avdrag för förlusterna i det utländska fasta driftstället i den medlemsstat där det är beläget, finns det nämligen ingen risk för dubbla avdrag för förluster.
- 59 I sådana fall går en sådan lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet utöver vad som är nödvändigt för att nå de mål som anges i punkterna 41–53 i denna dom. Överensstämmelsen mellan beskattningen och bolagets betalningsförmåga säkerställs nämligen i högre grad om bolaget med ett fast driftställe i en annan medlemsstat i detta särskilda fall får dra av de definitiva förluster som kan hänföras till driftstället från sitt skattepliktiga resultat.
- 60 För att inte äventyra det danska skattesystemets inre sammanhang – och den aktuella lagstiftningen har antagits bland annat för att bevara detta sammanhang – kan emellertid avdrag för sådana förluster medges endast om det inhemska bolaget visar att den förlust det avser att dra av från sitt resultat är definitiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 december 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 56, och dom av den 3 februari 2015, kommissionen/Förenade kungariket, C-172/13, EU:C:2015:50, punkt 27).
- 61 I det avseendet ska bolaget visa att förlusterna i fråga uppfyller de krav som domstolen fastställt i punkt 55 i domen av den 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), som den hänskjutande domstolen med all rätt har hänvisat till i sin tolkningsfråga.
- 62 I punkt 55 i den domen fann domstolen att en inskränkning av etableringsfriheten som införs genom en medlemsstats lagstiftning är oproportionerlig i en situation där ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat har uttömt de möjligheter som erbjuds i dess hemviststat att beakta förluster under det beskattningsår som avdragsyrkandet avser och beträffande tidigare beskattningsår, samt där det inte finns någon möjlighet att förlusterna kan utnyttjas i dess hemviststat för framtida beskattningsår, vare sig av dotterbolaget självt eller av en utomstående, vilket särskilt gäller vid en överlåtelse av dotterbolaget till den utomstående parten.
- 63 Den definitiva karaktären av förluster i den mening som avses i punkt 55 i domen av den 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), preciseras i punkt 36 i domen av den 3 februari 2015, kommissionen/Förenade kungariket (C-172/13, EU:C:2015:50). Av denna framgår att den definitiva karaktären av förluster i ett dotterbolag utan hemvist i landet endast kan fastställas om dotterbolaget inte längre har några inkomster i den medlemsstat där det har sin hemvist. Så länge

dotterbolaget fortsätter att ha inkomster, även om de är minimala, kvarstår nämligen möjligheten att de förluster som uppkommit kan kvittas mot framtida vinster i den medlemsstat där dotterbolaget har sin hemvist.

- 64 Det framgår av denna rättspraxis, som är analogt tillämplig på förluster i utländska fasta driftställen, att de förluster som kan hänföras till ett fast driftställe i utlandet blir definitiva dels när det bolag som har driftstället har uttömt alla möjligheter till avdrag för dessa förluster som står till buds enligt lagstiftningen i den medlemsstat där driftstället är beläget, dels när bolaget inte längre får några intäkter från driftstället, så att det inte längre finns någon möjlighet att förlusterna kan beaktas i denna medlemsstat.
- 65 Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra huruvida dessa villkor är uppfyllda i fråga om den finländska filialen Bevola.
- 66 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning som utesluter möjligheten för ett i landet hemmahörande bolag, som inte har valt ett sådant system för internationell sambeskattnings som det som är i fråga i det nationella målet, att från sin skattepliktiga vinst göra avdrag för förluster som uppkommit i ett fast driftställe i en annan medlemsstat, trots att bolaget dels har uttömt alla möjligheter till avdrag för dessa förluster som står till buds enligt lagstiftningen i den medlemsstat där driftstället är beläget, dels inte längre får några som helst intäkter från driftstället, så att det inte längre är möjligt att beakta förlusterna i denna medlemsstat, vilket det ankommer på den nationella domstolen att pröva.

Rättegångskostnader

- 67 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.

På dessa grunder beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning som utesluter möjligheten för ett i landet hemmahörande bolag, som inte har valt ett sådant system för internationell sambeskattnings som det som är i fråga i det nationella målet, att från sin skattepliktiga vinst göra avdrag för förluster som uppkommit i ett fast driftställe i en annan medlemsstat, trots att bolaget dels har uttömt alla möjligheter till avdrag för dessa förluster som står till buds enligt lagstiftningen i den medlemsstat där driftstället är beläget, dels inte längre får några som helst intäkter från driftstället, så att det inte längre är möjligt att beakta förlusterna i denna medlemsstat, vilket det ankommer på den nationella domstolen att pröva.

Underskrifter