DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

14. december 2000 *

I sag C-141/99,

angående en anmodning, som Hof van Beroep, Gent (Belgien), i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID)

mod

Belgische Staat,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF),

har

* Processprog: nederlandsk.

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C. Gulmann (refererende dommer), og dommerne V. Skouris og J.-P. Puissochet,

generaladvokat: S. Alber
justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID) ved advokat F. Marck, Antwerpen

— den belgiske regering ved generaldirektør P. Rietjens, Juridisk Tjeneste, Ministeriet for Udenrigsanliggender, Udenrigshandel og Udviklingssamarbejde, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved H. Michard og H. Speyart, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 13. april 2000 er afgivet mundtlige indlæg af den belgiske regering ved advokat B. van de Walle de Ghelcke, Bruxelles, og af Kommissionen ved H. Speyart,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 8. juni 2000,

afsagt følgende

Dom

1 Ved dom af 13. april 1999, indgået til Domstolen den 21. april 1999, har Hof van Beroep, Gent, i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF).

2 Spørgsmålet er rejst i en sag mellem Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (herefter »AMID«) og Belgische Staat (den belgiske stat) vedrørende sidstnævntes afslag på at indrømme AMID ret til skattemæssigt at fradrage tab, som AMID's belgiske driftssted havde lidt i et forudgående regnskabsår, i samme driftssteds fortjeneste i det følgende regnskabsår. Afslaget blev begrundet med, at tabet skulle have været modregnet i den fortjeneste, som AMID's luxembourgske driftssted havde opnået i det forudgående regnskabsår.

Nationale retsforskrifter

3 I medfør af artikel 114 i wetboek van inkomstenbelastingen (den belgiske lov om indkomstskat), som koordineret ved kongelig anordning af 26. februar 1964 om samordning af lovbestemmelserne om indkomstskat (*Belgisch Staatsblad* af 10.4.1964, s. 3809, herefter »WIB 1964«), fradrages driftstab, som er lidt i de fem forudgående skattepligtige perioder, i fortjenesten i den skattepligtige periode.

4 Artikel 66 i koninklijk besluit van 4 maart 1965 tot uitvoering van het WIB 1964 (kongelig anordning om gennemførelse af WIB 1964, *Belgisch Staatsblad* af 30.4.1965, s. 4722, herefter »den kongelige anordning til gennemførelse af WIB 1964«) bestemmer:

»Det samlede beløb for fortjeneste, som opgjort i overensstemmelse med artikel 65, fordeles eventuelt, efter fortjenestens oprindelse, i:

1. fortjeneste opnået i Belgien, herefter 'belgisk fortjeneste'

2. fortjeneste opnået i udlandet til lavere skattesats, herefter 'skattepligtig fortjeneste til lavere sats'

3. fortjeneste opnået i udlandet, som er skattefri i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomster, herefter 'fortjeneste, som er skattefri ifølge international overenskomst'.

Forud for denne fordeling modregnes de eventuelle tab, som er lidt i den skattepligtige periode, i et eller flere af selskabets driftssteder i Belgien og i udlandet, successivt i de øvrige driftssteders samlede fortjeneste i nedenstående rækkefølge:

a) ved tab, som er lidt i et land, hvor fortjenesten er skattefri ifølge international overenskomst: fortrinsvis i den fortjeneste, som er skattefri ifølge international overenskomst, og såfremt fortjenesten er utilstrækkelig, i skattepligtig fortjeneste til lavere sats og endelig i belgisk fortjeneste

b) ved tab, som er lidt i et land, hvor fortjenesten er skattepligtig til lavere sats: fortrinsvis i skattepligtig fortjeneste til lavere sats og, såfremt fortjenesten er utilstrækkelig, i fortjeneste, som er skattefri ifølge international overenskomst, og endelig i belgisk fortjeneste

c) ved tab, som er lidt i Belgien: fortrinsvis i den belgiske fortjeneste, dernæst, såfremt fortjenesten er utilstrækkelig, i den skattepligtige fortjeneste, der beskattes med en lavere sats, og endelig i fortjeneste, som er skattefri ifølge international overenskomst.«

5 I medfør af artikel 69 i den kongelige anordning til gennemførelse af WIB 1964 fradrages de i artikel 114 i WIB 1964 angivne tidligere driftstab, i det omfang tabene ikke har kunnet fradrages tidligere eller ikke tidligere har været dækket af fortjeneste, som er skattefri ifølge international overenskomst.

6 Kongeriget Belgien har indgået bilaterale overenskomster med samtlige andre medlemsstater med henblik på at undgå dobbeltbeskatning. Alle disse overenskomster er udarbejdet ud fra en model, som er opstillet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling. Overenskomsten mellem Belgien og Luxembourg til undgåelse af dobbeltbeskatning (herefter »overenskomsten«) blev indgået den 17. september 1970.

7 Det bestemmes i overenskomstens artikel 7: »Fortjeneste indvundet af et foretagende i en af de kontraherende stater kan kun beskattes i denne stat, medmindre foretagendet driver virksomhed i den anden kontraherende stat gennem et der beliggende fast driftssted. Såfremt foretagendet driver sådan virksomhed, kan dets fortjeneste beskattes i den anden stat, men dog kun for så

vidt angår den del deraf, som kan henføres til det faste driftssted.« Ifølge ordlyden af overenskomstens artikel 5, stk. 2, nr. 3, indbefatter udtrykket »fast driftssted« navnlig et kontor eller en filial.

8 Det følger af overenskomstens artikel 23, stk. 2, nr. 1, at indtægter fra Luxembourg, som i medfør af overenskomsten er skattepligtige i denne stat, er fritaget for beskatning i Belgien.

Tvisten i hovedsagen

9 AMID er et belgisk aktieselskab, som har hjemsted i og skattemæssigt er hjemmehørende i Belgien. Selskabet har desuden et fast driftssted i Storhertugdømmet Luxembourg. Ifølge overenskomsten er de af AMID's indtægter, som kan henføres til selskabets faste driftssted i Luxembourg, fritaget for beskatning i Belgien.

10 I regnskabsåret 1981 led AMID et tab på 2 126 926 BEF i Belgien, hvorimod selskabets luxembourgske filial i samme regnskabsår opnåede en fortjeneste på 3 541 118 LUF.

11 Da det belgiske tab ifølge de luxembourgske skatteregler for selskaber ikke kunne modregnes i den luxembourgske fortjeneste, fratrak AMID i sin belgiske selvangivelse for regnskabsåret 1982 det belgiske tab for 1981 i selskabets belgiske fortjeneste for 1982.

12 Det belgiske skattevæsen afslog dette fradrag ved en ændringsmeddelelse, idet det konkret henviste til, at det belgiske tab for 1981 i overensstemmelse med artikel 66, stk. 2, litra c), i den kongelige anordning til gennemførelse af WIB 1964 skulle have været fradraget i den fortjeneste, der var opnået i Luxembourg i samme år, og at tabet derfor — i henhold til artikel 69 i den kongelige anordning til gennemførelse af WIB 1964 — ikke kunne fradrages i den belgiske fortjeneste for 1982.

13 Den 8. marts 1985 indgav AMID en klage over den skatteansættelse af 8. oktober 1984, som blev foretaget efter ændringsmeddelelsen. Efter at direktøren for skatteregionen den 11. juli 1990 havde afvist klagen, anlagde AMID sag til prøvelse af afgørelsen herom ved Hof van Beroep, Gent.

14 Under proceduren for denne ret gjorde AMID gældende, at de bestemmelser, som var anvendt over for selskabet, var uforenelige med bestemmelserne i overenskomsten, og at de desuden — i strid med EF-traktaten — stillede selskaber med filialer i udlandet ringere end selskaber, som kun havde filialer i Belgien.

15 Hof van Beroep, Gent, fandt, at den i hovedsagen omtvistede skatteansættelse var forenelig med overenskomsten. Retten konstaterede imidlertid, at AMID både var blevet pålagt selskabsskat af selskabets fortjeneste i Belgien og af fortjenesten fra dets faste driftssted i Luxembourg, men at selskabet ikke på noget tidspunkt havde kunnet fradrage det tab, som det havde lidt i Belgien i 1981, i den skattepligtige fortjeneste. Hvis AMID's filial ikke havde ligget i Luxembourg, men i Belgien, kunne selskabets tab i Belgien i 1981 være fradraget i selskabets skattepligtige indkomst. Den belgiske ret fandt således anledning til at rejse

spørgsmålet, om den belgiske skattelovgivning ikke dermed udgjorde en hindring for etableringsfriheden, som er sikret i EF-traktaten.

16 Herefter har Hof van Beroep, Gent, besluttet at udsætte sagen, indtil Domstolen har besvaret følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er artikel 52 i traktaten af 25. marts 1957 om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter et driftstab, som et selskab i denne medlemsstat har lidt i en forudgående skattepligtig periode i samme medlemsstat, i forbindelse med selskabsskatteansættelsen kun kan fradrages i selskabets fortjeneste i en efterfølgende skattepligtig periode i det omfang, hvori driftstabet ikke kan modregnes i en fortjeneste, som selskabets faste driftssted i en anden medlemsstat har haft i den forudgående skattepligtige periode, hvilket har til følge, at driftstabet hverken i den ene eller den anden medlemsstat kan fradrages i selskabets skattepligtige indkomst ved ansættelsen af selskabsskatten, mens driftstabet ville kunne fradrages i selskabets skattepligtige indkomst, hvis det faste driftssted befandt sig i den samme medlemsstat som selskabet?«

Det præjudicielle spørgsmål

17 Med spørgsmålet ønsker den nationale ret nærmere bestemt oplyst, om traktatens artikel 52 er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter et indenlandsk selskab, som har hjemsted i denne medlemsstat, i sin selskabsskattepligtige fortjeneste i et bestemt år kun kan fradrage tab fra det forudgående år, hvis tabet ikke har kunnet modregnes i den fortjeneste, som et af selskabets faste driftssteder i en anden medlemsstat har haft i det forudgående år, når et tab, som modregnes på denne måde, ikke kan fradrages i den skattepligtige indkomst i nogen af de berørte medlemsstater, hvorimod det kunne være fradraget, hvis det

pågældende selskabs driftssteder udelukkende havde befundet sig i den medlemsstat, hvor selskabet har sit hjemsted.

18 Kommissionen har i sit indlæg rejst tvivl om, hvorvidt de i hovedsagen anvendte belgiske bestemmelser er forenelige med overenskomsten. Det er imidlertid ufornødent at behandle denne problemstilling, da den nationale ret ikke har forelagt Domstolen spørgsmål herom (jf. bl.a. dom af 16.9.1999, sag C-435/97, WWF m.fl., Sml. I, s. 5613, præmis 29), og da Domstolen under alle omstændigheder ikke inden for rammerne af traktatens artikel 177 har kompetence til at træffe afgørelse vedrørende fortolkningen af andre bestemmelser end fællesskabsrettens (jf. bl.a. kendelse af 12.11.1998, sag C-162/98, Hartmann, Sml. I, s. 7083, præmis 8, 9, 11 og 12).

19 Dernæst bemærkes, at selv om bestemmelserne om direkte beskatning hører under medlemsstaternes kompetence, skal medlemsstaterne dog under udøvelsen af deres kompetence overholde fællesskabsretten (jf. bl.a. dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 21, af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 19, og af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 32).

20 Endvidere bemærkes, at den ret til frit at etablere sig, som medlemsstaternes statsborgere har i henhold til traktatens artikel 52, og som indebærer adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere efter fast retspraksis, i henhold til EF-traktatens artikel 58 (nu artikel 48 EF), omfatter en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Fællesskabet, til at udøve virksomhed i den pågældende medlemsstat via en filial eller et agentur. For selskabers vedkommende fremhæves i den forbindelse, at deres hjemsted i denne forstand, som det er tilfældet med hensyn til fysiske personers nationalitet, har til formål at fastlægge deres tilknytning til en stats retssystem (dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 18, og af 13.7.1993, sag

C-330/91, Commerzbank, Sml. I, s. 4017, præmis 13, samt ICI-dommen, præmis 20).

21 Endelig bemærkes, at selv om bestemmelserne om etableringsfriheden efter deres ordlyd særligt skal sikre national behandling i modtagelsesmedlemsstaten, indebærer de samtidig et forbud mod, at oprindelsesstaten opstiller hindringer for, at en af dens statsborgere etablerer sig i en anden medlemsstat, eller at et selskab, som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, og som i øvrigt er omfattet af definitionen i traktatens artikel 58, gør det (jf. bl.a. dom af 27.9.1988, sag 81/87, Daily Mail and General Trust, Sml. s. 5483, præmis 16, og af 18.11.1999, sag C-200/98, x og Y, Sml. I, s. 8261, præmis 26).

22 For så vidt angår beregningen af selskabers skattepligtige indkomst må det konstateres, at den i hovedsagen omhandlede medlemsstats lovgivning begrænser muligheden for, at indenlandske selskaber, som har hjemsted i denne stat, og som har udnyttet deres frie etableringsret til at oprette filialer i andre medlemsstater, kan fremføre tab, som de har lidt i oprindelsesmedlemsstaten i en forudgående skattepligtig periode, når selskaberne i samme skattepligtige periode har haft fortjeneste i en anden medlemsstat gennem et fast driftssted, hvorimod tabene kunne have været modregnet, hvis selskabernes driftssteder udelukkende havde været beliggende i oprindelsesmedlemsstaten.

23 Med denne medlemsstats lovgivning indføres der således — i kraft af modregningen af indenlandske tab i fortjeneste, som er skattefri ifølge international overenskomst — en forskellig skattemæssig behandling af indenlandske selskaber, som kun har driftssteder i indlandet, i forhold til selskaber med driftssteder i en anden medlemsstat. Når sådanne selskaber råder over et driftssted i en anden medlemsstat end den, de har hjemsted i, og når disse to stater har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, risikerer disse selskaber, som det erkendes af den belgiske regering, at blive stillet ringere i skattemæssig henseende, end hvis alle deres driftssteder havde været beliggende i oprindelsesmedlemsstaten.

24 Ifølge den belgiske regering udgør den i hovedsagen omhandlede lovgivning ikke en hindring, som er i strid med traktatens artikel 52, idet lovgivningen skal vurderes i den samlede kontekst, som den indgår i. Regeringen har anført, at selv om det er korrekt, at den særlige situation, som den forelæggende ret skal tage stilling til, stiller AMID ringere, skal det holdes for øje, at såfremt virksomheden opnår en fortjeneste i Belgien, og driftsstedet i Luxembourg lider et tab, nedsættes beskatningsgrundlaget for virksomheden i Belgien. Dertil kommer, at tabet kan modregnes i Luxembourg i en senere fortjeneste. I denne situation er virksomheden bedre stillet end virksomheder uden driftssted i udlandet. Således er der — med henblik på at begrænse de komplicerede forhold, som opstår på grund af de mange forskellige skatteretlige situationer, som virksomheder kan blive stillet i — ved artikel 66 i den kongelige anordning til gennemførelse af WIB 1964 blevet indført en effektiv tabsmodregning, som indebærer en risiko for, at et belgisk selskab med et eller flere driftssteder i andre medlemsstater i visse tilfælde behandles ringere, men i andre tilfælde stilles bedre. I realiteten påvirker denne ordning ikke virksomhedens valg med hensyn til at oprette et driftssted i udlandet. Under hensyn til, at en virksomhed, på det tidspunkt, hvor den beslutter sig for at etablere et fast driftssted i en anden medlemsstat, ikke ved, om den vil få varige tab eller varig fortjeneste, og at den desuden med sikkerhed ikke ved, om tabene vil opstå i det nye faste driftssted eller i hovedsædet, udgør dette arrangement ikke en hindring i strid med traktaten.

25 Den belgiske regering har endvidere konkret gjort gældende, at belgiske virksomheder med et fast driftssted i udlandet ikke befinder sig i samme situation som virksomheder, der har samlet alle deres transaktioner i Belgien. De sidstnævnte virksomheders samlede indkomst beregnes globalt og beskattes med den sats, der gælder i Belgien. Belgiske selskaber med driftssteder i udlandet beskattes for disse driftssteders vedkommende i overensstemmelse med skattereglerne i den medlemsstat, hvor driftsstederne er beliggende, medmindre andet følger af reglerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Den belgiske regering har for så vidt angår den skattemæssige behandling gjort gældende, at de to typer virksomheder altid vil befinde sig i forskellige situationer, og at anvendelsen af en ordning, som fører til forskellige resultater, derfor ikke nødvendigvis er udtryk for forskelsbehandling.

26 Denne argumentation kan ikke tiltrædes.

27 Selv hvis det antages, at den belgiske skatteordning oftest er fordelagtig for selskaber med driftssteder i udlandet, må det ikke desto mindre antages, at ordningen, når den er til skade for disse selskaber, medfører en forskellig behandling i forhold til selskaber, som ikke har driftssteder uden for Belgien, og dermed skaber en hindring for etableringsfriheden i henhold til traktatens artikel 52 (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 21).

28 For så vidt angår argumentationen vedrørende forskellene mellem belgiske selskaber med og uden fast driftssted i udlandet bemærkes, at de forskelle, som den belgiske regering har redegjort for, på ingen måde godtgør, hvorfor de førstnævnte ikke kan behandles på samme måde som de sidstnævnte for så vidt angår fradrag for tab.

29 Et selskab, som ikke har driftssteder uden for Belgien, og som lider et tab i et bestemt år, befinder sig således i skattemæssig henseende i en situation, som kan sammenlignes med et belgisk selskab med et driftssted i Luxembourg, som lider et tab i Belgien og opnår en fortjeneste i Luxembourg det samme år.

30 Eftersom det ikke er godtgjort, at situationerne er objektivt forskellige, kan en forskellig behandling med hensyn til fradragsretten for tabet ved beregningen af selskabernes skattepligtige indkomst ikke accepteres.

31 Denne forskellige behandling savner begrundelse og er dermed i strid med EF-traktatens bestemmelser om etableringsfrihed.

32 I den forbindelse må det konstateres, at den belgiske regering — ud over det i denne doms præmis 25 anførte — ikke har søgt at begrunde den forskellige behandling i relation til traktatens bestemmelser om etableringsfrihed.

33 Herefter skal spørgsmålet besvares med, at traktatens artikel 52 er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter et indenlandsk selskab, som har hjemsted i denne medlemsstat, i sin selskabsskattepligtige fortjeneste i et bestemt år kun kan fradrage tab fra det forudgående år, hvis tabet ikke har kunnet modregnes i den fortjeneste, som et af selskabets faste driftssteder i en anden medlemsstat har haft i det forudgående år, når et tab, som modregnes på denne måde, ikke kan fradrages i den skattepligtige indkomst i nogen af de berørte medlemsstater, hvorimod det kunne være fradraget, hvis det pågældende selskabs driftssteder udelukkende havde befundet sig i den medlemsstat, hvor selskabet har sit hjemsted.

Sagens omkostninger

34 De udgifter, der er afholdt af den belgiske regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Hof van Beroep, Gent, ved dom af 13. april 1999, for ret:

EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter et indenlandsk selskab, som har hjemsted i denne medlemsstat, i sin selskabsskattepligtige fortjeneste i et bestemt år kun kan fradrage tab fra det forudgående år, hvis tabet ikke har kunnet modregnes i den fortjeneste, som et af selskabets faste driftssteder i en anden medlemsstat har haft i det forudgående år, når et tab, som modregnes på denne måde, ikke kan fradrages i den skattepligtige indkomst i nogen af de berørte medlemsstater, hvorimod det kunne være fradraget, hvis det pågældende selskabs driftssteder udelukkende havde befundet sig i den medlemsstat, hvor selskabet har sit hjemsted.

Gulmann Skouris Puissochet

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 14. december 2000.

R. Grass

Justitssekretær

C. Gulmann

Formand for Sjette Afdeling