DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
den 14 december 2000 *

I mål C-141/99,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från Hof van Beroep te Gent (Belgien), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID)

och

Belgische Staat,

angående tolkningen av artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse),

* Rättegångsspråk: nederländska.

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Gulmann (referent) samt domarna V. Skouris och J.-P. Puissochet,

generaladvokat: S. Alber,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören H.A. Rühl,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

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

— Belgiens regering, genom generaldirektören P. Rietjens, utrikes-, utrikeshandels- och utvecklingsbiståndsministeriets rättsavdelning, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom H. Michard och H. Speyart, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 13 april 2000 av: Belgiens regering, företrädd av advokaten B. van de Walle de Ghelcke, Bryssel, och kommissionen, företrädd av H. Speyart,

och efter att den 8 juni 2000 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Hof van Beroep te Gent har genom beslut av den 13 april 1999, som inkom till domstolen den 21 april samma år, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), ställt en fråga om tolkningen av artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse).

2 Denna fråga har uppkommit i en tvist mellan Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (nedan kallat AMID) och Belgische Staat (belgiska staten) rörande den sistnämndas vägran att medge AMID skatteavdrag för de förluster som uppkommit i dess belgiska driftställe under ett tidigare räkenskapsår från de vinster som uppkommit i samma driftställe under ett senare räkenskapsår, med motiveringen att dessa förluster borde ha avräknats från de vinster som uppkommit i dess luxemburgska driftställe under det tidigare räkenskapsåret.

Tillämpliga nationella bestämmelser

3 Enligt artikel 114 i code belge des impôts sur les revenus (den belgiska inkomstskattelagen), såsom den utformats enligt kunglig kungörelse av den 26 februari 1964 om samordning av lagbestämmelser om inkomstskatt (*Moniteur Belge* av den 10 april 1964, s. 3809; nedan kallad CIR 1964), skall de förluster i näringsverksamhet som uppkommit under de fem senaste beskattningsperioderna dras av från vinsten för den aktuella beskattningsperioden.

4 I artikel 66 i kunglig kungörelse av den 4 mars 1965 om verkställighet av CIR 1964 (*Moniteur belge* av den 30 april 1965, s. 4722; nedan kallad kunglig kungörelse om verkställighet av CIR 1964) föreskrivs följande:

"Den totala summan av de vinster som fastställts i enlighet med artikel 65 skall eventuellt fördelas, beroende på deras härkomst, på

1) vinst som uppkommit i Belgien, nedan kallad belgisk vinst,

2) vinst som uppkommit i utlandet och för vilken skatten är nedsatt, nedan kallad begränsat skattepliktig vinst,

3) vinst som uppkommit i utlandet och som är undantagen från skatteplikt på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning, nedan kallad vinst som enligt avtal är undantagen från skatteplikt.

Innan denna fördelning sker, skall de förluster som under beskattningsperioden eventuellt har uppkommit i ett eller flera av de driftställen som bolaget har i Belgien och i utlandet i tur och ordning avräknas från den totala vinsten från övriga driftställen enligt följande ordning:

a) förlust som uppkommit i ett land avseende vilket vinster enligt avtal är undantagna från skatteplikt: i första hand från vinster som enligt avtal är undantagna från skatteplikt och, om dessa inte räcker till, från begränsat skattepliktiga vinster, och därefter från belgiska vinster,

b) förlust som uppkommit i ett land avseende vilket vinster är begränsat skattepliktiga: i första hand från begränsat skattepliktiga vinster och, om dessa inte räcker till, från vinster som enligt avtal är undantagna från skatteplikt, och därefter från belgiska vinster,

c) förlust som uppkommit i Belgien: i första hand från belgiska vinster och, om dessa inte räcker till, från begränsat skattepliktiga vinster, och därefter från vinster som enligt avtal är undantagna från skatteplikt."

5 Enligt artikel 69 i kunglig kungörelse om verkställighet av CIR 1964 skall avdrag medges för de äldre förluster i näringsverksamhet som avses i artikel 114 CIR 1964, såvida det inte tidigare har varit möjligt att göra avdrag för dem eller om de inte tidigare har täckts av vinster som enligt avtalet är undantagna från skatteplikt.

6 Konungariket Belgien har ingått bilaterala avtal om undvikande av dubbelbeskattning med samtliga övriga medlemsstater. Samtliga dessa avtal bygger på en modell som utarbetats av OECD. Avtalet mellan Konungariket Belgien och Storhertigdömet Luxemburg om undvikande av dubbelbeskattning (nedan kallat avtalet) ingicks den 17 september 1970.

7 Enligt artikel 7 i avtalet gäller följande: "Den vinst som uppkommer i ett företag i en stat som är part till avtalet är endast skattepliktig i denna stat, såvida inte företaget genom ett fast driftställe i den andra stat som är part till avtalet bedriver verksamhet i den staten. Om företaget bedriver verksamhet på ett sådant sätt

skall företagets vinst beskattas i den andra staten, men endast i den mån som den är hänförlig till nämnda fasta driftställe." Enligt artikel 5.2 punkt 3 i avtalet avses med begreppet "fast driftställe" bland annat ett kontor eller en filial.

8 Enligt artikel 23.2 punkt 1 i avtalet är de intäkter som uppkommer i Luxemburg och som enligt avtalet är skattepliktiga i denna stat befriade från skatteplikt i Belgien.

Tvisten i målet vid den nationella domstolen

9 AMID är ett aktiebolag bildat enligt belgisk rätt med huvudsäte och skatterättslig hemvist i Belgien. Bolaget har vidare ett fast driftställe i Storhertigdömet Luxemburg. Enligt avtalet är de intäkter som AMID har från sitt fasta driftställe i Luxemburg undantagna från skatteplikt i Belgien.

10 AMID redovisade under räkenskapsåret 1981 en förlust om 2 126 926 BEF i Belgien, medan dess luxemburgska filial under samma räkenskapsår redovisade en vinst om 3 541 118 LUF.

11 Eftersom det enligt den luxemburgska bolagsskatterätten inte var möjligt att avräkna den belgiska förlusten från den luxemburgska vinsten, yrkade AMID i sin belgiska bolagsskattedeklaration för räkenskapsåret 1982 att dess belgiska förlust för år 1981 skulle dras av från dess belgiska vinst för år 1982.

12 Den belgiska skatteförvaltningen för direkt skatt beslutade i ändringsbeslut att inte medge detta avdrag, med motiveringen att den belgiska förlusten för år 1981 i enlighet med artikel 66 andra stycket c i kunglig kungörelse om verkställighet av CIR 1964 borde ha avräknats från den vinst som för samma år redovisats i Luxemburg, vilket med hänsyn till artikel 69 i kunglig kungörelse om verkställighet av CIR 1964 innebar att förlusten inte kunde dras av från den belgiska vinsten för år 1982.

13 AMID framställde den 8 mars 1985 klagomål mot det taxeringsbeslut av den 8 oktober 1984 som hade fattats till följd av ändringsbeslutet. Efter att detta klagomål den 11 juli 1990 hade avfärdats av regiondirektören för direkt skatt, väckte AMID talan mot detta beslut vid Hof van Beroep te Gent.

14 AMID gjorde under förfarandet vid denna domstol gällande att de bestämmelser som hade tillämpats på det var oförenliga med avtalet och att bestämmelserna dessutom medförde en nackdel för de bolag som har filialer i utlandet i förhållande till de bolag som har filialer endast i Belgien, ett förhållande som strider mot EG-fördraget.

15 Hof van Beroep te Gent fann att det omtvistade taxeringsbeslut som ligger till grund för målet vid den nationella domstolen var förenligt med avtalet. Den konstaterade emellertid att AMID hade påförts bolagsskatt för vinster som erhållits såväl i Belgien som från det fasta driftstället i Luxemburg utan att det vid något tillfälle hade kunnat dra av den förlust som uppkommit i Belgien år 1981 från den skattepliktiga vinsten. Om AMID hade haft sin filial i Belgien och inte i Luxemburg hade bolagets förluster i Belgien för år 1981 emellertid kunnat dras av från dess skattepliktiga vinst. Den belgiska domstolen ansåg att det fanns anledning att ställa sig frågan om de belgiska skatterättsliga bestämmelserna inte

därmed utgör hinder för den etableringsfrihet som garanteras genom EG-fördraget.

16 Hof van Beroep te Gent har mot denna bakgrund beslutat att vilandeförklara målet fram till dess att domstolen besvarat följande fråga:

"Utgör artikel 52 i fördraget av den 25 mars 1957 om upprättandet av Europeiska gemenskapen hinder mot tillämpningen av en medlemsstats lagstiftning enligt vilken — vad gäller taxeringsbeslut om bolagsskatt — en förlust i näringsverksamhet som uppkommit i denna medlemsstat under en tidigare beskattningsperiod i ett bolag med säte i medlemsstaten endast får dras av från bolagets vinst för en senare beskattningsperiod om denna förlust i näringsverksamhet inte kan avräknas från den vinst som under samma beskattningsperiod uppkommit i ett fast driftställe som bolaget har i en annan medlemsstat, vilket medför att den förlust i näringsverksamhet som sålunda avräknats inte kan dras av från bolagets beskattningsbara intäkter vid ett taxeringsbeslut om bolagsskatt vare sig i den ena eller den andra medlemsstaten, medan det hade varit fullt möjligt att dra av förlusten i näringsverksamheten från bolagets beskattningsbara inkomst om det fasta driftstället hade varit beläget i samma medlemsstat som bolaget?"

Frågan

17 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 52 i fördraget utgör hinder för tillämpningen av en medlemsstats bestämmelser enligt vilka ett bolag bildat enligt nationell rätt, som har sitt huvudsäte i denna medlemsstat, vid bolagsbeskattningen endast kan dra av en förlust från föregående år från den skattepliktiga vinsten för ett visst år om denna förlust inte har kunnat avräknas från den vinst som uppkommit under samma föregående år i ett av dess fasta driftställen i en annan medlemsstat, såvitt således avräknade förluster inte kan dras av från de skattepliktiga intäkterna i någon av de berörda medlemsstaterna, medan de skulle vara avdragsgilla om nämnda

bolags driftställen uteslutande hade varit belägna i den medlemsstat där bolaget har sitt säte.

18 Kommissionen har i sitt yttrande ifrågasatt om de belgiska bestämmelser som tillämpats i det ärende som ligger till grund för målet vid den nationella domstolen är förenliga med avtalet. Denna fråga skall emellertid inte prövas, eftersom den hänskjutande domstolen inte har ställt någon fråga i det avseendet (se särskilt dom av den 16 september 1999 i mål C-435/97, WWF m.fl., REG 1999, s. I-5613, punkt 29) och då domstolen i vart fall saknar behörighet att enligt artikel 177 i fördraget tolka andra bestämmelser än gemenskapsrättsliga sådana (se särskilt domstolens beslut av den 12 november 1998 i mål C-162/98, Hartmann, REG 1998, s. I-7083, punkterna 8, 9, 11 och 12).

19 Det finns ändå anledning att erinra om att även om det är medlemsstaterna som är behöriga i frågor om direkta skatter, skall dock dessa iaktta gemenskapsrätten vid utövandet av sina befogenheter (se bland annat dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker, REG 1995, s. I-225, punkt 21, av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI, REG 1998, s. I-4695, punkt 19, och av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkt 32).

20 Enligt fast rättspraxis inbegriper vidare den etableringsfrihet som enligt artikel 52 i fördraget tillerkänns medborgare i medlemsstaterna, och som för dem innefattar rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare på samma villkor som etableringsmedlemsstatens lagstiftning föreskriver för dess egna medborgare, till följd av artikel 58 i EG-fördraget (nu artikel 48 EG) en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom en filial eller ett kontor. För bolagens vidkommande är det i detta sammanhang viktigt att framhålla att sätet, i den mening som här avses, tjänar till att fastställa deras anknytning till en stats rättsordning, på samma sätt som nationaliteten när det gäller fysiska personer (se bland annat dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike, REG 1986, s. 273, punkt 18, svensk specialutgåva, volym 8, s. 389, av den 13 juli 1993 i mål C-330/91, Commerzbank, REG 1993, s. I-4017,

punkt 13, svensk specialutgåva, volym 14, s. 275, och i det ovannämnda målet ICI, punkt 20).

21 Det skall slutligen klargöras att även om bestämmelserna om etableringsfrihet enligt deras ordalydelse särskilt syftar till att säkerställa nationell behandling i värdmedlemsstaten, uppställer de samtidigt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av sina medborgare eller ett bolag som bildats i enlighet med dess lagstiftning och som i övrigt motsvarar definitionen i artikel 58 i fördraget från att etablera sig i en annan medlemsstat (se särskilt dom av den 27 september 1988 i mål 81/87, Daily Mail and General Trust, REG 1988, s. 5483, punkt 16, svensk specialutgåva, volym 9, s. 693, och av den 18 november 1999 i mål C-200/98, X och Y, REG 1999, s. I-8261, punkt 26).

22 Vad gäller beräkningen av bolags skattepliktiga intäkter konstaterar domstolen att de bestämmelser i medlemsstaten som det är fråga om i målet vid den nationella domstolen begränsar möjligheten för de nationella bolag med säte inom landet som utnyttjat etableringsfriheten för att öppna filialer i andra medlemsstater att till senare år överföra förluster som uppkommit i ursprungsmedlemsstaten under en tidigare beskattningsperiod i de fall där nämnda bolag har redovisat vinster från ett fast driftställe i en annan medlemsstat för samma beskattningsperiod, medan en avräkning av samma förluster hade varit möjlig om nämnda bolags driftställen uteslutande hade varit belägna i ursprungsmedlemsstaten.

23 Genom denna medlemsstats bestämmelser införs, genom att inhemska förluster avräknas från vinster som enligt avtal är undantagna från skatteplikt, en skillnad i den skattemässiga behandlingen mellan nationella bolag som uteslutande har driftställen inom landet och nationella bolag som har driftställen i en annan medlemsstat. När sådana bolag har ett fast driftställe i en annan medlemsstat än ursprungsstaten och ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning finns mellan de båda staterna riskerar bolagen nämligen, vilket även den belgiska regeringen har medgett, att missgynnas skattemässigt, vilket de inte skulle ha gjort om samtliga deras driftställen hade befunnit sig i ursprungsmedlemsstaten.

24 Enligt den belgiska regeringen utgör inte de bestämmelser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen ett hinder som strider mot artikel 52 i fördraget. Bestämmelserna måste nämligen bedömas utifrån sitt allmänna sammanhang. Den belgiska regeringen har anfört att även om det är riktigt att det särskilda fall som skall bedömas av den hänskjutande domstolen innebär att AMID missgynnas, förhåller det sig även så att om samma företag går med vinst i Belgien och driftstället i Luxemburg går med förlust så minskas företagets skatteunderlag i Belgien. Denna förlust kan i Luxemburg dessutom avräknas från vinster som där erhålls senare. I ett sådant fall skulle nämnda företag hamna i ett bättre läge än ett företag som saknar driftställen utomlands. Genom artikel 66 i kunglig kungörelse om verkställighet av CIR 1964 har ett effektivt system för att avräkna förluster införts för att lösa de komplicerade situationer som orsakas av de många olika situationer som företag kan befinna sig i vad gäller skatterättsliga bestämmelser, vilket dock medför en risk för att ett belgiskt bolag som har ett eller flera driftställen i andra medlemsstater missgynnas i vissa fall och gynnas i andra. Detta system inverkar i verkligheten inte på företagens beslut huruvida de skall öppna ett utländskt driftställe eller inte. Med hänsyn till att ett företag, vid den tidpunkt då det bestämmer sig för att öppna ett fast driftställe i en annan medlemsstat, inte kan veta om det på sikt kommer att gå med förlust eller med vinst och att det dessutom inte säkert kan veta om förluster kommer att uppkomma i det nya fasta driftstället eller i huvudsätet, utgör nämnda system inte något hinder som strider mot fördraget.

25 Den belgiska regeringen har vidare gjort gällande att de belgiska företag som i det aktuella fallet har ett fast driftställe i utlandet inte befinner sig i samma situation som företag som har koncentrerat hela sin verksamhet till Belgien. De sistnämnda företagens samtliga intäkter beräknas sammantaget och beskattas enligt den tillämpliga skattesatsen i Belgien. De belgiska bolag som har utländska driftställen beskattas för sina intäkter från dessa i enlighet med skattebestämmelserna i den medlemsstat där dessa driftställen finns, såvida inte annat stadgas i bestämmelser i avtal om undvikande av dubbelbeskattning. Den belgiska regeringen har hävdat att de två kategorierna av företag i ett skattemässigt perspektiv alltid befinner sig i olika situationer, vilket innebär att tillämpningen av ett system som leder till olika resultat inte nödvändigtvis medför en diskriminering.

26 Dessa argument kan inte godtas.

27 Även om man skulle anta att det belgiska skattesystemet oftare gynnar bolag som har driftställen i utlandet, är det ändå så att när detta system visar sig vara ofördelaktigt för nämnda bolag medför detta en särbehandling i förhållande till bolag som inte har några driftställen utanför Belgien, vilket således utgör ett hinder mot den etableringsfrihet som garanteras genom artikel 52 i fördraget (se för ett liknande resonemang domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 21).

28 Vad gäller det argument som grundar sig på olikheten mellan de belgiska bolag som har ett fast driftställe i utlandet och de som inte har det, konstaterar domstolen att de skillnader som den belgiska regeringen har åberopat inte på något sätt utgör någon förklaring till varför de förstnämnda bolagen inte kan behandlas på samma sätt som de sistnämnda vad gäller rätten till förlustavdrag.

29 Ett belgiskt bolag som inte har några driftställen utanför Belgien och som går med förlust under ett givet räkenskapsår befinner sig nämligen i beskattningshänseende i en situation som är jämförbar med den som ett belgiskt bolag som har ett driftställe i Luxemburg och som under ett och samma räkenskapsår går med förlust i Belgien och med vinst i Luxemburg befinner sig i.

30 Eftersom någon objektiv skillnad mellan de situationer som bolagen befinner sig i inte har visats föreligga, kan en särbehandling vad gäller rätten till förlustavdrag vid beräkningen av bolags skattepliktiga intäkter inte godtas.

31 Eftersom denna särbehandling inte är motiverad, strider den mot bestämmelserna om etableringsfrihet i EG-fördraget.

32 Domstolen konstaterar i detta hänseende att den belgiska regeringen inte på något annat sätt än det som har angetts i punkt 25 i denna dom har försökt motivera denna särbehandling med avseende på bestämmelserna om etableringsfrihet i fördraget.

33 Med hänsyn till vad som anförts ovan skall frågan besvaras så, att artikel 52 i fördraget utgör hinder mot tillämpningen av en medlemsstats bestämmelser enligt vilka ett nationellt bolag som har sitt säte i denna medlemsstat vid bolagsbeskattningen endast får dra av en förlust som uppkommit under föregående år från den skattepliktiga vinsten för ett visst år om denna förlust inte har kunnat avräknas från den vinst som uppkommit under samma föregående år i ett av dess fasta driftställen i en annan medlemsstat, såvitt således avräknade förluster inte kan dras av från de skattepliktiga intäkterna i någon av de berörda medlemsstaterna, medan de skulle vara avdragsgilla om nämnda bolags driftställen uteslutande hade varit belägna i den medlemsstat där bolaget har sitt säte.

Rättegångskostnader

34 De kostnader som har förorsakats den belgiska regeringen och kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

— angående den fråga som genom beslut av den 13 april 1999 har ställts av Hof van Beroep te Gent — följande dom:

Artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) utgör hinder mot tillämpning av en medlemsstats bestämmelser enligt vilka ett nationellt bolag som har sitt säte i denna medlemsstat vid bolagsbeskattningen endast får dra av en förlust som uppkommit under föregående år från den skattepliktiga vinsten för ett visst år om denna förlust inte har kunnat avräknas från den vinst som uppkommit under samma föregående år i ett av dess fasta driftställen i en annan medlemsstat, såvitt således avräknade förluster inte kan dras av från de skattepliktiga intäkterna i någon av de berörda medlemsstaterna, medan de skulle vara avdragsgilla om nämnda bolags driftställen uteslutande hade varit belägna i den medlemsstat där bolaget har sitt säte.

Gulmann Skouris Puissochet

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 14 december 2000.

R. Grass C. Gulmann

Justitiesekreterare Ordförande på sjätte avdelningen