FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT SIEGBERT ALBER

fremsat den 8. juni 2000 *

I — Indledning

1. Denne præjudicielle sag drejer sig om, hvorvidt EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) er til hinder for nogle belgiske skattebestemmelser, hvorefter et belgisk selskab, der har et fast driftssted i Luxembourg, ikke kan fremføre tab, der er lidt i Belgien, til fradrag i senere opnået fortjeneste i Belgien, fordi tabene skal modregnes i fortjeneste i Luxembourg, således at selskabet hverken kan få de i Belgien lidte tab taget i betragtning i Belgien eller i Luxembourg.

2. Sagsøgeren i hovedsagen, aktieselskabet Algemene Maatschappij van Verzekeringen en Grondkrediet — nu Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (forkortet: AMID) — er skattemæssigt hjemmehørende i Belgien og har i Storhertugdømmet Luxembourg et fast driftssted som omhandlet i artikel 5 i den belgisk-luxembourgske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Mens AMID havde tab i Belgien i regnskabsåret 1981, opnåede selskabet i samme år fortjeneste i sit faste driftssted i Luxembourg, og denne fortjeneste var i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 23, stk. 2, nr. 1, fritaget for beskatning i Belgien. I forbindelse med selskabsskatteansættelsen for regnskabsåret 1982 ønskede AMID — i form af en tabsfremførsel i henhold til artikel 114 i wetboek van inkomstenbelastningen (den belgiske indkomstskattelov) [1] at modregne de belgiske tab i 1981 i den belgiske fortjeneste i 1982.

3. Det belgiske skattevæsen afslog imidlertid at godkende modregningen, idet det henviste til, at tabene i Belgien, i mangel af fortjeneste i Belgien, skulle modregnes i den fortjeneste, der var skattefri i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Det tab, selskabet havde lidt i Belgien i regnskabsåret 1981, skulle dermed modregnes i den fortjeneste, det faste driftssted i Luxembourg havde haft i samme år. Det kunne altså ikke modregnes i den fortjeneste, der var opnået i Belgien i regnskabsåret 1982.

4. Den forelæggende ret — Hof van Beroep, Gent — har oplyst, at det tab, der var lidt i Belgien i 1981, dermed fuldt ud ville være dækket af den skattefrie luxembourgske fortjeneste, og at sagsøgeren således ikke kunne fradrage de i Belgien

* Originalsprog: tysk.

1 — Koninklijk besluit van 26.2.1964 tot koördinatie van wetsbepalingen betreffende de inkomstenbelastingen (kongelig anordning om koordinering af lovbestemmelserne om indkomstskat, *Belgisch Staatsblad* af 10.4.1964, s. 3809).

opståede tab i regnskabsåret 1981 i sin skattepligtige indkomst i 1982 med henblik på at få nedbragt sin skat. Det tab, der var opstået i Belgien i 1981, kunne heller ikke fradrages ved selskabsskatteansættelsen i Luxembourg i den i Luxembourg opnåede fortjeneste. Dette betød, at både fortjenesten i Belgien og fortjenesten i sagsøgerens faste driftssted i Luxembourg blev pålagt selskabsskat, og at sagsøgeren ikke i noget af landene kunne fradrage det tab, der var lidt i Belgien i 1981, i den skattepligtige fortjeneste.

5. Hvis sagsøgeren ikke havde haft et fast driftssted i Luxembourg, men i Belgien, kunne disse tab — ifølge de oplysninger den forelæggende ret har givet — derimod være fradraget i den skattepligtige indkomst i forbindelse med selskabsskatteansættelsen. Som følge af, at sagsøgeren har et fast driftssted i Luxembourg, stilles sagsøgeren dermed ringere i skattemæssig henseende, end hvis det faste driftssted havde befundet sig i Belgien.

6. Den forelæggende ret har derfor rejst det spørgsmål, om anvendelsen af artikel 66 og 69 i den kongelige anordning til gennemførelse af den belgiske indkomstskattelov (herefter »den kongelige anordning«) [2] — hvorefter tabene skal modregnes i skattefri fortjeneste, der er opnået i det luxembourgske faste driftssted — ikke er i strid med det princip om etableringsfrihed, der er opstillet i traktatens artikel 52. Retten har derfor forelagt Domstolen 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?«

II — De relevante bestemmelser i belgisk skatteret

7. Den modregning af tab i fortjeneste i et efterfølgende regnskabsår, som sagsøgeren har foretaget, har hjemmel i den belgiske indkomstskattelovs artikel 114. I henhold hertil kan der i fortjeneste i den skattepligt-

2 — Koninklijk besluit van 4.3.1965 tot uitvoering van het wetboek van de inkomstenbelastingen, *Belgisch Staatsblad* af 30.4.1965, s. 4722.

tige periode fradrages driftstab, som er lidt i de forudgående fem skattepligtige perioder.

8. Modregning af tab sker imidlertid i en bestemt rækkefølge, der er fastlagt i artikel 66, stk. 2, litra c), i den kongelige anordning til gennemførelse af indkomstskatteloven. I henhold hertil modregnes tab, der er lidt i Belgien, først i belgisk fortjeneste og derefter — såfremt denne fortjeneste ikke er tilstrækkelig — i fortjeneste, der er beskattet med en lavere skattesats, og endelig i fortjeneste, der er skattefri ifølge international overenskomst.

9. I henhold til den kongelige anordnings artikel 69 begrænses tabsfremførsel ifølge indkomstskattelovens artikel 114 dog således, at de i artikel 114 nævnte driftstab i forudgående år kun kan fradrages, i det omfang de ikke har kunnet fradrages tidligere eller ikke tidligere har være dækket af fortjeneste, der har været skattefri i henhold til international overenskomst.

III — Parternes anbringender og argumenter

10. Sagsøgeren har anført, at selv om det er medlemsstaterne, der har kompetencen til at udstede bestemmelser om direkte beskatning, skal de udøve denne kompetence i overensstemmelse med fællesskabsretten. Dette har Kongeriget Belgien ikke gjort i det foreliggende tilfælde, da de pågældende bestemmelser er i strid med traktatens artikel 52. Denne traktatbestemmelse opstiller et forbud mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet på etableringsfrihedens område, og den pålægger ikke kun modtagelsesmedlemsstaten, men også oprindelsesmedlemsstaten forpligtelser. Der gælder også et forbud mod indirekte restriktioner for etableringsfriheden, f.eks. gennem skattemæssige ulemper.

11. I den foreliggende sag er der tale om sådanne ulemper. Sagsøgeren har ved hjælp af et beregningseksempel påvist, at det efter de omtvistede bestemmelser er muligt, at et selskab, der har et driftssted i en anden medlemsstat, efter omstændighederne skal betale mere i skat, end det overhovedet har haft i indtægt i den pågældende periode. Ifølge sagsøgerens eksempel er dette en konsekvens af, at tabene i Belgien i det foreliggende tilfælde kun modregnes i den skattefrie luxembourgske fortjeneste og ikke i den belgiske fortjeneste, der er blevet beskattet i Belgien. Dette betyder i praksis, at tabene ikke fradrages i den skattepligtige indkomst, og denne indkomst dermed er højere end selskabets faktiske indtægter. Situationen ville ifølge sagsøgeren være en anden, hvis sagsøgeren havde et driftssted i Belgien. Sagsøgeren udsættes dermed for en ulempe eller pålægges en sanktion, fordi det har et fast driftssted i en anden medlemsstat. Denne forskelsbehandling er måske af ringe omfang, men den er dog i strid med etableringsfriheden.

12. Da Kongeriget Belgien ikke har fremført nogen begrundelse for bestemmelserne, skal der ikke tages stilling hertil. Under alle omstændigheder måtte et forsøg på at påvise, at bestemmelserne var begrundede, strande på, at de er i strid med proportionalitetsprincippet.

13. Den belgiske regering har anført, at der i det foreliggende tilfælde ikke er tale om en restriktion for etableringsfriheden. Der skal derimod lægges afgørende vægt på hele sammenhængen i beskatningsreglerne, og efter disse regler beskattes belgiske selskaber af deres globalindkomst, dvs. at fortjeneste og tab i alle driftssteder (i ind- og udland) sammenlægges i henhold til den kongelige anordnings artikel 66. Når denne artikel sammenholdes med de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Kongeriget Belgien har indgået med alle medlemsstaterne, fører det i de fleste tilfælde til en beskatningsordning, der er fordelagtig for selskaberne, da et tab i udlandet kan modregnes i fortjeneste i Belgien.

14. I forbindelse med denne beskatning skal der findes en løsning på meget komplicerede problemer, og det er derfor uundgåeligt, at der i enkelte, sjældne tilfælde kan opstå ulemper for et foretagende. Den belgiske regering er dog af den opfattelse, at den kongelige anordnings artikel 66 ikke har indvirkning på, om et foretagende vælger at oprette et driftssted i udlandet. Når et selskab beslutter at oprette et driftssted i en anden medlemsstat, kan det ikke på forhånd vide, om — og i givet fald hvor — det vil lide tab. De vanskeligheder, der er opstået i det foreliggende tilfælde, skyldes efter den belgiske regerings opfattelse, at de enkelte nationale skattesystemer er forskellige.

15. Efter fast retspraksis[3] skal medlemsstaterne med hensyn til direkte beskatning afstå fra enhver åbenlys eller skjult forskelsbehandling på grundlag af nationalitet. Den belgiske regering har under henvisning til Schumacker-dommen[4] bestridt, at der skulle være tale om en sådan forskelsbehandling i den foreliggende hovedsag, da et belgisk selskab, der har et driftssted i udlandet, ikke befinder sig i samme situation som et foretagende, der kun driver virksomhed i Belgien. I det sidstnævnte tilfælde sammenlægges fortjeneste og tab for alle driftssteder i Belgien, således at problemstillingen om fremførsel af et driftssteds tab til selskabet ikke opstår. I modsætning hertil behandles et driftssted i udlandet som en skattemæssig enhed, der beskattes efter lovgivningen i den stat, hvor driftsstedet befinder sig, og i givet fald efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. En objektivt sammenlignelig situation for de to selskaber kan derfor pr. definition ikke foreligge, da der i Belgien ikke findes et regelsæt for faste driftssteder.

16. Den belgiske regering har endelig henvist til, at der ikke sker en forskelsbehandling af belgiske og udenlandske selskaber, og at alle belgiske selskaber med et driftssted i udlandet behandles lige. Den belgiske regering har henvist til, at såfremt det måtte blive nødvendigt at ændre de pågældende regler, skal hele den belgiske beskatningsordning for selskaber tages op til revision. I så fald er det ikke sikkert, at behandlingen af tabsfremførsel vil blive så fordelagtig som efter de gældende regler.

3 — Dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 16.

4 — Dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Sml. I, s. 225.

17. Afslutningsvis har regeringen endnu en gang anført, at der efter dens opfattelse ikke foreligger en restriktion for etableringsfriheden, og den har rejst det spørgsmål, hvorfor Kommissionen, når den tager udgangspunkt i, at der er tale om en klar tilsidesættelse af traktatens artikel 52, hidtil ikke har indledt en traktatbrudsprocedure mod Belgien.

18. Kommissionen har anført, at der i det foreliggende tilfælde er tale om en restriktion for etablering i en anden medlemsstat. Restriktionen består i, at et belgisk selskab, som ønsker at oprette et fast driftssted, må tage stilling til, om dette bør ske i en anden medlemsstat eller i Belgien, da der i tilfælde af, at der oprettes et driftssted i udlandet, og at der lides tab i Belgien, efter omstændighederne ikke kan gøres brug af tabsfremførsel. Dette er tilfældet, hvis driftsstedet i den anden medlemsstat opnår fortjeneste, hvilket ret beset er formålet med at oprette et driftssted.

19. Med hensyn til selve tabsfremførslen har Kommissionen gjort gældende, at der på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin ganske vist ikke stilles krav om adgang hertil. Hvis en medlemsstat har bestemmelser om tabsfremførsel i sit skattesystem, skal staten dog give mulighed herfor uden forskelsbehandling og i overensstemmelse med Daily Mail-dommen [5]. Efter Kommissionens opfattelse bør man derfor i det præjudicielle spørgsmål lægge mindre vægt på, at tab ikke kan fradrages, end på, at belgiske selskaber, der ønsker at drive virksomhed i en anden medlemsstat ved hjælp af et fast driftssted, ikke behandles på samme måde som andre belgiske selskaber. I henhold til den kongelige anordnings artikel 66 og 69 kan selskaber, der har skattemæssigt hjemsted i Belgien og har et driftssted i en anden medlemsstat, i det mindste ikke længere fuldstændigt fradrage tab i Belgien i fortjeneste, der er opnået i Belgien. Dette er ikke tilfældet for belgiske selskaber, som kun driver virksomhed i Belgien, eller som driver virksomhed i udlandet på anden måde end gennem et fast driftssted. Belgiske selskaber med et fast driftssted i en anden medlemsstat stilles dermed mindre fordelagtigt.

20. Også Kommissionen er ud fra et beregningseksempel nået frem til, at sådanne selskaber kan blive beskattet hårdere og derfor efter omstændighederne afholdes fra at etablere et fast driftssted i en anden medlemsstat. Dette udgør en indskrænkning af udøvelsen af etableringsfriheden. Den ulige behandling er imidlertid ikke en konsekvens af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, men af de belgiske skatteregler. Når det fra belgisk side gøres gældende, at der kun er tale om et enkelt, konkret tilfælde, må dette bestrides. Det, der er tale om, er derimod en ordning, som finder anvendelse på alle belgiske foretagender, der befinder sig i samme situation. Under henvisning til Dassonville-dommen [6] har Kommissionen anført, at det er uden betydning, om der foreligger en potentiel eller en faktisk restriktion.

5 — Dom af 27.9.1988, sag 81/87, Daily Mail and General Trust, Sml. s. 5483.

6 — Dom af 11.7.1974, sag 8/74, Sml. s. 837.

21. Efter Kommissionens opfattelse er der i det foreliggende tilfælde ikke tale om et problem, som skyldes, at de nationale skattesystemer er forskellige, idet det udelukkende drejer sig om belgiske skattepligtige. For så vidt angår den belgiske regerings argument om, at der med hensyn til et belgisk og et udenlandsk driftssted ikke foreligger en tilsvarende situation, har Kommissionen anført, at der i det foreliggende tilfælde ikke er tale om beskatningen af det udenlandske driftssteds fortjeneste. Dette spørgsmål er reguleret i dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Der er derimod tale om, hvorfor det ikke er muligt at fremføre tab. Begrundelsen herfor er, at fortjenesten er opnået i et driftssted i en anden medlemsstat. I dette omfang foreligger der derfor en forskelsbehandling.

22. Kommissionen har endelig behandlet spørgsmålet om, hvorvidt bestemmelserne kan være begrundede, men den har henvist til, at den belgiske regering ikke selv har fremført anbringender herom. Kommissionen har i denne forbindelse anført, at bl.a. bekæmpelse af skatteunddragelse og skattesvig ikke kan gøres gældende som begrundelse. Det kan ikke i sig selv betragtes som et tegn på misbrug eller svig, at der drives virksomhed i en anden medlemsstat ved hjælp af et fast driftssted. Hertil kommer, at den tidsbegrænsede adgang til tabsfremførsel udelukkende gælder inden for belgisk jurisdiktion og dermed er let at kontrollere.

23. Efter Kommissionens opfattelse kan nægtelsen af at give adgang til tabsfremførsel eventuelt være en opvejning af, at fortjeneste i Luxembourg er skattefri. Dette kan imidlertid ikke udgøre en begrundelse.

24. Den belgiske regering har endvidere — ifølge Kommissionens argumentation — gjort gældende, at den ved hjælp af bestemmelserne vil udelukke, at tab fremføres mere end én gang. Regeringen lægger dog herved netop det omvendte tilfælde til grund, dvs. hvor der er lidt tab i Luxembourg, men opnået fortjeneste i Belgien. I det tilfælde, der foreligger i denne sag, vil dobbelt fremførsel af tab være fuldstændig udelukket, da Luxembourg i overensstemmelse med territorialitetsprincippet ikke tillader fradrag af belgiske tab. Der er således ikke tale om at udelukke dobbelt tabsfremførsel, men om dobbelt udelukkelse af tabsfremførsel. Der findes desuden andre midler til at udelukke dobbelt tabsfremførsel. Kommissionen har i denne forbindelse henvist til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 23, stk. 1, nr. 5, som indeholder en regel for det omvendte tilfælde, og som viser, at tabsfremførsel kan tillades, uden at skattesystemet mister sin effektivitet.

IV — Stillingtagen

25. Kongeriget Belgien har med rette henvist til, at direkte beskatning hører under medlemsstaternes kompetence. Medlemsstaterne skal dog efter fast retspraksis [7] — hvilket også den belgiske regering har henvist til — udøve denne kompetence under overholdelse af fællesskabsretten, i dette tilfælde etableringsfriheden.

7 — Dom af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 19, hvori der henvises til Schumacker-dommen, jf. ovenfor i fodnote 4, præmis 21, Wielockx-dommen, jf. ovenfor i fodnote 3, præmis 16, dom af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089, præmis 36, og af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, præmis 19.

26. Det er muligt, at de belgiske bestemmelser, som denne sag drejer sig om, er i strid med den etableringsfrihed, som traktatens artikel 52 tillægger statsborgere i medlemsstaterne, og som efter EF-traktatens artikel 58 (nu artikel 48 EF) også gælder for selskaber.

27. Domstolen har ved flere lejligheder fastslået,

»at selv om (bestemmelserne om etableringsfriheden) efter deres ordlyd særlig 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« [8].

28. Dette er tilfældet i den foreliggende sag. Spørgsmålet er, om Kongeriget Belgien opstiller en hindring for, at et belgisk selskab etablerer sig i en anden medlemsstat, ved på bestemte vilkår at nægte adgang til tabsfremførsel. Et belgisk selskab, der overvejer at oprette et fast driftssted i en anden medlemsstat, må regne med, at det i bestemte situationer — f.eks. hvor selskabet opnår fortjeneste i Luxembourg, men lider tab i Belgien — ikke kan gøre brug af tabsfremførsel. En sådan ufordelagtig situation vil ikke opstå, hvis selskabet i stedet opretter endnu et driftssted i Belgien. Denne eventuelle ulempe vil absolut kunne afholde et selskab fra at etablere sig i en anden medlemsstat. Herved begrænses selskabets etableringsfrihed.

29. I denne forbindelse har det heller ikke betydning, at selskabet, som den belgiske regering har gjort gældende, ikke på forhånd kan vide, om — eller i bekræftende fald hvor — det vil lide tab. Selskabet skal i forbindelse med sin afgørelse om, hvorvidt det vil oprette et driftssted i en anden medlemsstat, tage alle muligheder i betragtning og afveje konsekvenserne. Herved er det absolut tænkeligt, at en eventuel nægtelse af adgang til tabsfremførsel — som ikke kan opstå, hvis selskabet opretter et driftssted i Belgien — fører til, at det ikke ønsker at oprette et driftssted i en anden medlemsstat. Det har heller ikke betydning, at Kongeriget Belgien har argumenteret med, at den konstellation, der her foreligger, kun sjældent vil forekomme, da driftssteder i udlandet derimod hyppigt vil lide tab. For det første må det — som også Kommissionen har fremført — være udgangspunktet, at et selskab opretter et driftssted i en anden medlemsstat med det formål at opnå fortjeneste i den anden medlemsstat. Selskabet vil altså i forbindelse med sine overvejelser i hvert fald også, eller endog i første række, tage dette i betragtning. For det andet er det ikke afgørende, i hvilket omfang etableringsfriheden tilsidesættes. Som Domstolen har udtalt, »forbyder (artikel 52) ... selv den mest beskedne form for forskelsbehandling« [9]. Selv om det i den foreliggende sag rent faktisk måtte dreje sig om et helt specielt og meget sjældent tilfælde af for-

8 — Dom af 18.11 1999, sag C-200/98, X og Y, Sml. I, s. 8261, præmis 26, hvori der henvises til Daily Mail and General Trust-dommen, jf. ovenfor i fodnote 5, præmis 16, og til ICI-dommen, jf. ovenfor i fodnote 7, præmis 21.

9 — Dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 21.

skelsbehandling, ændrer dette ikke ved tilsidesættelsen af etableringsfriheden.

30. Der er i hvert fald ikke kun tale om et rent hypotetisk tilfælde, da sagsøgeren rent faktisk befinder sig i denne — ganske vist meget specielle — situation. Udgangspunktet må være det konkrete tilfælde, selv om dette ikke måtte være det »normale« tilfælde. Det er tilstrækkeligt, at bestemmelserne potentielt er egnede til at begrænse de grundlæggende friheder. Som Domstolen har udtalt [10], er traktatens artikel 52 til hinder for enhver form for nationale regler, som ganske vist finder anvendelse uden forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, men kan gøre det vanskeligere eller mindre attraktivt at udøve de i EF-traktaten sikrede grundlæggende friheder.

31. Efter den belgiske regerings opfattelse er den ufordelagtige behandling i henhold til de her omhandlede skatteregler en følge af de forskelle mellem de nationale skattesystemer, som under den nuværende retstilstand stadig består, da der ikke er gennemført en harmonisering. Den ulempe, der her opstår, skyldes imidlertid ikke, at de enkelte medlemsstater har skattesatser af forskellig størrelse, eller at de i forskelligt omfang tager hensyn til de skattepligtiges personlige forhold, således som det f.eks var tilfældet i Gilly-sagen [11]. Ulempen for sagsøgeren skyldes derimod, at man i Belgien i det foreliggende tilfælde modregner tab i det luxembourgske driftssteds skattefrie fortjeneste og ikke i den fortjeneste, der er opnået i Belgien. Heller ikke bestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten spiller nogen rolle i denne sammenhæng.

32. I tilknytning til Schumacker-dommen [12] har den belgiske regering desuden gjort gældende, at belgiske selskaber, der udelukkende driver virksomhed i Belgien, og belgiske selskaber, der har et fast driftssted i en anden medlemsstat, ikke befinder sig i samme situation. Også selv om driftssteder i Belgien efter den belgiske skattelovgivning skatteansættes samlet — og et belgisk selskab derfor pr. definition ikke kan have et driftssted i betydningen et udenlandsk driftssted — ændrer dette ikke ved, at et belgisk selskab, der driver virksomhed flere steder i Belgien, kan gøre brug af tabsfremførsel i ubegrænset omfang. Når den belgiske regering herefter gør gældende, at der sker en fælles beregning, og at der ikke sondres mellem de enkelte »driftssteder«, der ikke betragtes som sådanne i Belgien, medfører dette imidlertid netop, at tab, der er lidt i de enkelte belgiske »driftssteder«, indgår i den samlede beregning. For belgiske selskaber, som råder over mindst ét driftssted i en anden medlemsstat, er det ikke muligt at fremføre tab i fuldt omfang. Det er ikke korrekt at udlede heraf, at sagsøgeren objektivt skulle befinde sig i en anden situation end andre belgiske selskaber.

33. En sådan sondring har Domstolen anlagt mellem personer, der er hjemme-

10 — Dom af 31.3.1993, sag C-19/92, Kraus, Sml. I, s. 1663, præmis 32, og af 30.11.1995, sag C-55/94, Gebhard, Sml. I, s. 4165, præmis 37.

11 — Dom af 12.5.1998, sag C-336/96, Sml. I, s. 2793, præmis 47 og 50.

12 — Jf. ovenfor i fodnote 4.

hørende i en medlemsstat, og personer, der ikke er hjemmehørende. I Gschwind-dommen [13], der angik skatteansættelsen af ikke-hjemmehørende personer, udtalte Domstolen, at »... situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i en stat som udgangspunkt ikke er sammenlignelig, idet den indkomst, som en ikke-hjemmehørende oppebærer på en medlemsstats område, i de fleste tilfælde kun er en del af hans samlede indkomst, som samles på det sted, hvor han har bopæl, og den ikke-hjemmehørendes personlige skatteevne, som afhænger af hans samlede indkomst og hans personlige og familiemæssige forhold, lettest kan bedømmes på det sted, hvor midtpunktet for hans livsinteresser befinder sig, hvilket i almindelighed svarer til den pågældende persons sædvanlige bopæl«.

34. I den foreliggende sag er der imidlertid i begge tilfælde tale om hjemmehørende, der beskattes på deres »bopælssted«, men beskatningen er forskellig, alt efter hvor de faste driftssteder befinder sig. Desuden ses der ikke at være nogen objektiv forskel mellem de selskaber, der udelukkende driver virksomhed i Belgien, og dem, der har et fast driftssted i en anden medlemsstat. En sådan forskel kan heller ikke bestå i, at en del af de indtægter for de belgiske foretagender, der har driftssteder i udlandet, beskattes i udlandet, og de tab, der lides i udlandet, efter omstændighederne også kan modregnes i udlandet. Da de belgiske tab i det foreliggende tilfælde ikke kan modregnes i fortjeneste i Luxembourg, er den situation, selskaberne befinder sig i, netop sammenlignelig, idet de begge ønsker, at belgiske tab modregnes i belgisk fortjeneste. At dette nægtes et selskab, fordi det har et driftssted i Luxembourg, som har haft fortjeneste i den pågældende periode, udgør en hindring for etableringsfriheden.

35. I denne forbindelse har det heller ikke betydning — som den belgiske regering har argumenteret for — at man i Belgien behandler belgiske og udenlandske selskaber på lige fod. Der er i denne sag ikke tale om en forskelsbehandling af et udenlandsk selskab, men om en hindring for et belgisk selskab, der har et driftssted i en anden medlemsstat. Det kan lige så lidt have betydning, at alle belgiske selskaber med et driftssted i udlandet behandles lige, så længe alle disse selskaber behandles anderledes end belgiske selskaber, som kun driver virksomhed i Belgien.

36. Med hensyn til, om restriktioner er begrundede, har Domstolen i Gebhard-dommen udtalt, at restriktive, nationale foranstaltninger skal opfylde fire betingelser: »De skal anvendes uden forskelsbehandling, de skal være begrundet i tvingende samfundsmæssige hensyn, de skal være egnede til at sikre virkeliggørelsen af det formål, de forfølger, og de må ikke gå

13 — Dom af 14.9.1999, sag C-391/97, Sml. I, s. 5451, præmis 22, hvori der henvises til Schumacker-dommen, jf. ovenfor i fodnote 4, præmis 31 ff.

ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå formålet« [14].

37. Den belgiske regering har ikke fremført nogen begrundelse for de omhandlede bestemmelser. Regeringen har kun gjort gældende, at hele skattesystemet skel ses under ét, og at en ændring af de bestemmelser, denne sag drejer sig om, vil kræve en tilpasning af hele skattesystemet, men at det ikke er sikkert, at de skattemæssige ulemper da ikke bliver endnu større. Regeringen har dog ikke udtalt sig nærmere om disse formodninger, og den har heller ikke anført nærmere herom eller nogen begrundelse herfor.

38. Domstolen har i sin hidtidige praksis anerkendt sammenhængen i beskatningsordningen som en begrundelse, f.eks. i ICI-dommen [15], hvori den udtalte: »... Imidlertid var der i de nævnte sager direkte sammenhæng mellem på den ene side fradragsretten for præmier og på den anden side beskatningen af forsikringsselskabernes ydelser i henhold til kontrakter om alderspensionsforsikring og forsikringen mod risikoen for dødsfald, og denne sammenhæng måtte beskyttes for at sikre sammenhængen i den omhandlede beskatningsordning ...«

39. Den belgiske regering har i det foreliggende tilfælde ikke udtrykkeligt henvist til sammenhængen i beskatningsordningen som begrundelse. Den har heller ikke gjort gældende, at der i det belgiske skattesystem består en sammenhæng mellem på den ene side en fradragsret eller en skattebegunstigelse og på den anden side beskatningen. I den foreliggende sag kunne man forestille sig, at fordelen ved, at luxembourgsk fortjeneste er fritaget for beskatning, skulle opvejes ved ikke at indrømme adgang til tabsfremførsel. Dette har den belgiske regering imidlertid ikke gjort gældende, og det kunne i denne sag heller ikke føre til en holdbar begrundelse, da der ikke består en direkte sammenhæng mellem tab i Belgien og fortjeneste i Luxembourg.

40. Det må herefter fastholdes, at de pågældende belgiske bestemmelser begrænser belgiske selskabers etableringsfrihed i andre medlemsstater.

V — Sagens omkostninger

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

14 — Jf. ovenfor i fodnote 10, præmis 37.

15 — Jf. ovenfor i fodnote 7, præmis 29, hvori der henvises til domme af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, og sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305.

VI — Forslag til afgørelse

42. Sammenfattende foreslår jeg, at det præjudicielle spørgsmål besvares således:

»EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) er 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.«