DOMSTOLENS DOM

15. maj 1997 *

I sag C-250/95,

angående en anmodning, som Luxembourgs Conseil d'État i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Futura Participations SA,

Singer

mod

Administration des contributions,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EØF-traktatens artikel 52,

har

* Processprog: fransk.

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten, G.C. Rodríguez Iglesias, afdelingsformændene J.C. Moitinho de Almeida, J.L. Murray og L. Sevón samt dommerne P.J.G. Kapteyn, C. Gulmann, D.A.O. Edward (refererende dommer), J.-P. Puissochet, H. Ragnemalm, M. Wathelet og R. Schintgen,

generaladvokat: C.O. Lenz
justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Futura Participations SA og Singer ved advokat Jean Kauffman, Luxembourg

— den franske regering ved kontorchef Catherine de Salins og fuldmægtig Frédéric Pascal, begge Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmægtigede

— den luxembourgske regering ved afdelingschef Nicolas Schmit, Afdelingen for Internationale Økonomiske Forbindelser og Samarbejde, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget

— Det Forenede Kongeriges regering ved Lindsey Nicoll, Treasury Solicitor's Department, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Hélène Michard og Enrico Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 24. september 1996 er afgivet mundtlige indlæg af Futura Participations SA og Singer ved advokat Jean Kauffman, af den luxembourgske regering ved advokat Patrick Kinsch, Luxembourg, af Det Forenede Kongeriges regering ved Lindsey Nicoll og barrister David Anderson og af Kommissionen ved Hélène Michard,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 5. november 1996,

afsagt følgende

Dom

1 Ved dom af 12. juli 1995, indgået til Domstolen den 19. juli 1995, har Luxembourgs Conseil d'État i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt et præjudicielt spørgsmål om fortolkningen af EØF-traktatens, nu EF-traktatens, artikel 52.

2 Spørgsmålet er rejst under en sag anlagt af Futura Participations SA (herefter »Futura«), Paris, og selskabets luxembourgske filial, Singer (herefter »Singer«), mod Administration des contributions (de luxembourgske skattemyndigheder) vedrørende opgørelsen af Singer's skattepligtige indkomst for 1986.

3 I artikel 4, stk. 2, i overenskomsten af 1. april 1958 mellem Frankrig og Storhertugdømmet Luxembourg til undgåelse af dobbeltbeskatning og om fastsættelse af

regler om myndighedernes gensidige bistand på indkomst- og formueskatteområdet (herefter »overenskomsten«) bestemmes det, at når en virksomhed har faste driftssteder i begge kontraherende stater, kan hver af staterne kun beskatte den indkomst, der hidrører fra de faste driftssteder på dens eget territorium. I henhold til overenskomsten er en filial et fast driftssted [artikel 2, stk. 3, nr. 2, litra b)].

4 I henhold til artikel 159 og 160 i den luxembourgske lov af 4. december 1967 om indkomstbeskatning (herefter »den luxembourgske lov«) er alle selskaber og foreninger skattepligtige af deres indkomst.

5 For så vidt angår de selskaber og foreninger, der anses for hjemmehørende i Luxembourg, opkræves der som udgangspunkt skat af hele deres indkomst, uanset hvor indkomsten er erhvervet (jf. artikel 159, stk. 2, i den luxembourgske lov). Hvis disse skattepligtige har haft indkomst uden for Luxembourg, har de dog ret til visse lempelser, således at de undgår dobbeltbeskatning. Når en international dobbeltbeskatningsoverenskomst finder anvendelse, fritages den udenlandske indkomst således fra luxembourgsk skat (artikel 134 i den luxembourgske lov). Når der ikke foreligger en sådan overenskomst, har hjemmehørende skattepligtige pligt til at betale luxembourgsk skat af al udenlandsk indkomst med fradrag af det beløb, den skattepligtige allerede har betalt i skat af den pågældende indkomst i udlandet (artikel 134 a i den luxembourgske lov).

6 I medfør af artikel 109, stk. 2, i den luxembourgske lov kan hjemmehørende skattepligtige endvidere fradrage fremført underskud fra tidligere regnskabsår i deres nettoindkomst, såfremt de har ført »et forskriftsmæssigt regnskab for det regnskabsår, hvor underskuddet er opstået« (artikel 114, stk. 2, nr. 3, i den luxembourgske lov).

7 Med hensyn til selskaber og foreninger, der anses for ikke-hjemmehørende skattepligtige, beskattes kun den indkomst, der betegnes som »indenlandsk«, dvs. indkomst oppebåret direkte eller indirekte fra fast driftssted i Luxembourg (artikel 160, stk. 1, i den luxembourgske lov).

8 Ikke-hjemmehørende skattepligtige er ikke forpligtede til at føre et særskilt regnskab for deres virksomhed i Luxembourg. Hvis et sådant regnskab ikke foreligger, kan de opgøre den indkomst, der er skattepligtig i Luxembourg, ved en pro rata-opdeling af deres samlede indkomst, hvorved en del af denne indkomst forudsættes at hidrøre fra den skattepligtiges luxembourgske virksomhed.

9 I henhold til artikel 157, stk. 2, i den luxembourgske lov kan ikke-hjemmehørende skattepligtige endvidere fradrage fremført underskud tab fra tidligere regnskabsår i deres nettoindkomst, »forudsat at underskuddet har økonomisk sammenhæng med indenlandsk indkomst, og at regnskabet føres hér i landet«. Under retsmødet har den luxembourgske regering bekræftet, at for at opfylde den sidste betingelse, skal regnskabet for den skattepligtiges virksomhed i Luxembourg være ført i overensstemmelse med de luxembourgske regler herom (herefter »forskriftsmæssigt regnskab«).

10 Da Singer ikke havde ført et forskriftsmæssigt regnskab for regnskabsåret 1986, opgjorde virksomheden sin skattepligtige indkomst for det pågældende år på grundlag af en opdeling af Futura's samlede indkomst. I sin selvangivelse for det pågældende år anmodede Singer endvidere Administration des contributions om i indkomsten for 1986 at fradrage underskud på over 23 000 000 LFR, der var fremført fra perioden fra 1981 til 1986. Da Singer heller ikke havde ført forskriftsmæssige regnskaber for denne periode, blev underskuddene ligeledes opgjort på grundlag af en opdeling af Futura's samlede underskud i den pågældende periode.

11 Administration des contributions afslog imidlertid at efterkomme Singer's anmodning med henvisning til, at en ikke-hjemmehørende skattepligtig i henhold til luxembourgsk ret kun kan fremføre underskud på de i artikel 157, stk. 2, i den luxembourgske lov anførte betingelser og ikke »på grundlag af en opdeling«. Denne afgørelse blev stadfæstet den 14. juli 1993 af direktøren for Administration des contributions.

12 Futura og Singer anlagde herefter sag ved den nationale ret med påstand om omgørelse eller annullation af den pågældende afgørelse. Under sagen har de gjort gældende, at afslaget på at medregne de pågældende underskud er i strid med den etableringsret, der er sikret dem ved traktatens artikel 52.

13 Under disse omstændigheder har den forelæggende ret besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er bestemmelserne i artikel 157 i lov om indkomstbeskatning samt eventuelt artikel 4 og artikel 21, stk. 2, andet afsnit, i den fransk-luxembourgske dobbeltbeskatningsoverenskomst forenelige med bestemmelserne i EØF-traktatens artikel 52, når det for anvendelse af bestemmelser om fremførsel af underskud for ikke-hjemmehørende skattepligtige med fast driftssted i Luxembourg opstilles som betingelse, at underskuddet står i forbindelse med indtægter dér i landet, samt at regnskabet føres i overensstemmelse med de dér gældende regler og opbevares dér i landet?«

Formaliteten

14 Ifølge den franske regering indeholder forelæggelsesdommen ikke tilstrækkelige oplysninger om hovedsagens faktiske og retlige omstændigheder til, at medlemsstaterne kan fremsætte bemærkninger hertil, eller til at Domstolen kan give den nationale ret en hensigtsmæssig besvarelse. Regeringen er derfor af den opfattelse, at anmodningen om præjudiciel afgørelse må afvises.

15 Det skal hertil blot bemærkes, at som generaladvokaten har anført i punkt 21 og 22 i sit forslag til afgørelse, fremgår alle de oplysninger, der er nødvendige for at vurdere sagens faktiske og retlige omstændigheder, af ordlyden af det forelagte spørgsmål samt af forelæggelsesdommen. Den præjudicielle anmodning kan således antages til realitetsbehandling.

Det forelagte spørgsmål

16 Med sit spørgsmål ønsker den nationale ret i det væsentlige oplyst, om traktatens artikel 52 er til hinder for, at en medlemsstat opstiller som betingelse for at imødekomme en anmodning om fremførsel af underskud fra tidligere regnskabsår fra en skattepligtig, der har en filial i staten, men ikke har hjemsted dér, dels at underskuddet har økonomisk sammenhæng med den skattepligtiges indkomst i staten, dels at den skattepligtige i det regnskabsår, hvor underskuddet er opstået, har ført et regnskab for den udøvede virksomhed, der er i overensstemmelse med de nationale regler, og opbevaret det i den pågældende stat.

17 Da fremførsel af underskud således er undergivet to betingelser, hvoraf den ene vedrører den økonomiske sammenhæng, og den anden regnskabsføringen, skal de undersøges hver for sig. Det bemærkes, at til forskel fra den første betingelse, der vedrører de faktorer, der kan inddrages ved beregningen af skatten, vedrører den anden betingelse kun dokumentationen angående denne beregning.

Den første betingelse (den økonomiske sammenhæng)

18 Med den første betingelse kræves det, at det fremførte underskud har økonomisk sammenhæng med indkomst i beskatningslandet, således at der kun kan fremføres underskud, der hidrører fra den ikke-hjemmehørende skattepligtiges virksomhed i beskatningslandet.

19 Ifølge fast retspraksis skal medlemsstaterne, selv om bestemmelserne om direkte beskatning henhører under deres kompetence, dog overholde fællesskabsretten under udøvelsen af deres kompetence og således afstå fra enhver form for åbenlys eller skjult forskelsbehandling begrundet i nationalitet (dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 21 og 26, af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 16, og af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089, præmis 36).

20 I den foreliggende sag bestemmes det i den luxembourgske lov med hensyn til hjemmehørende skattepligtige, at hele deres indkomst er skattepligtig, og den skattepligtige indkomst omfatter ikke kun deres virksomhed i Luxembourg. Selv om der er undtagelser, hvorefter en del af eller i visse tilfælde hele den indkomst, der er oppebåret uden for Luxembourg, ikke beskattes dér i landet, omfatter de skattepligtiges skattepligtige indkomst således i det mindste overskud og underskud ved deres virksomhed i Luxembourg.

21 Med hensyn til opgørelsen af ikke-hjemmehørendes skattepligtige indkomst medregnes derimod alene overskud og underskud, der hidrører fra disses virksomhed i Luxembourg, ved beregningen af deres skat i denne stat.

22 En sådan ordning er i overensstemmelse med det skattemæssige territorialprincip og kan ikke anses for at indebære åbenlys eller skjult forskelsbehandling i strid med traktaten.

Den anden betingelse (føring af regnskaber)

23 Med den anden betingelse kræves det, at den skattepligtige i det regnskabsår, hvor det underskud, der ønskes fremført, er opstået i beskatningslandet, har ført et regnskab for sin virksomhed i den pågældende stat, der er i overensstemmelse med de i det pågældende regnskabsår gældende nationale regler.

24 En sådan betingelse kan udgøre en hindring for etableringsfriheden i henhold til traktatens artikel 52 for et selskab, som i medfør af traktatens artikel 58 er ligestillet med en fysisk person, der er statsborger i en medlemsstat, og som ønsker at oprette en filial i en anden medlemsstat end den, hvor selskabet har hjemsted.

25 Betingelsen indebærer, at et sådant selskab, hvis det ønsker at have mulighed for at fremføre sin filials eventuelle underskud, er nødsaget til — foruden sit eget regnskab, der skal være i overensstemmelse med de gældende skatteregler i den medlemsstat, hvor selskabet har hjemsted — at føre et særskilt regnskab for filialens virksomhed efter de gældende skatteregler i den stat, hvor filialen er etableret. Dette regnskab skal endvidere opbevares på det sted, hvor filialen er etableret, og ikke på selskabets hjemsted.

26 En sådan betingelse, som særligt rammer selskaber, der har hjemsted i en anden medlemsstat, er derfor som udgangspunkt ikke tilladt i henhold til traktatens artikel 52. Det ville kun kunne forholde sig anderledes, hvis foranstaltningen havde et lovligt formål, som var foreneligt med traktaten, og som var begrundet i tvingende almene hensyn. Men i så fald kræves desuden, at foranstaltningen er egnet til at sikre virkeliggørelsen af det pågældende mål, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål (jf. i denne retning dom af 30.11.1995, sag C-55/94, Gebhard, Sml. I, s. 4165, præmis 37, af 31.3.1993, sag C-19/92, Kraus, Sml. I, s. 1663, præmis 32, og af 15.12.1995, sag C-415/93, Bosman, Sml. I, s. 4921, præmis 104).

27 I den foreliggende sag har den luxembourgske regering og Det Forenede Kongeriges regering gjort gældende, at en national foranstaltning som den anden betingelse er uomgængelig nødvendig for, at en medlemsstats skattemyndigheder kan kontrollere den indkomst, der skal beskattes i medlemsstaten.

28 Den luxembourgske regering har nærmere anført, at den nationale regel, hvorefter den ikke-hjemmehørende skattepligtige i det regnskabsår, hvor det underskud, der

ønskes fremført, er opstået, skal have ført et forskriftsmæssigt regnskab for sin virksomhed i Luxembourg, er et beviskrav, der er berettiget af hensyn til den pågældende medlemsstat, der skal kunne kontrollere dels, at det underskud, der ønskes fremført, faktisk hidrører fra den skattepligtiges virksomhed i Luxembourg, dels at det angivne beløb svarer til det underskud, den skattepligtige faktisk har haft efter de luxembourgske regler om opgørelse af indkomst og underskud, der var gældende i det regnskabsår, hvor underskuddet er opstået.

29 Endvidere har den luxembourgske regering anført, at grunden til, at den skattepligtige skal have opbevaret et forskriftsmæssigt regnskab i Luxembourg i det pågældende regnskabsår, er, at det skal være muligt for skattemyndighederne på et hvilket som helst tidspunkt at foretage en inspektion af regnskabsbilagene.

30 Kommissionen er derimod af den opfattelse, at selv om formålene med den anden betingelse er lovlige i henhold til traktaten, er betingelsen ikke nødvendig af hensyn til disse formål. De luxembourgske myndigheder kan kontrollere underskuddet ved hjælp af de regnskaber, den ikke-hjemmehørende skattepligtige fører på sit hjemsted. Endvidere ville disse myndigheder i medfør af Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15) altid kunne henvende sig til myndighederne i en anden medlemsstat for at få alle oplysninger, der måtte være nødvendige ved opgørelsen af en skattepligtigs indkomst.

31 Domstolen har adskillige gange udtalt, at hensynet til en effektiv skattekontrol er et tvingende alment hensyn, der kan berettige hindringer i de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten (jf. f.eks. dom af 20.2.1979, sag 120/78, Rewe-Zentral, den såkaldte »Cassis de Dijon-dom«, Sml. s. 649, præmis 8). En medlemsstat har således lov til at anvende foranstaltninger, der gør det muligt med klarhed og præcision at kontrollere både den indkomst, der er skattepligtig i medlemsstaten, og underskud, der kan fremføres.

32 På fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin og i modsætning til, hvad Kommissionen har anført, ville formålene med den anden betingelse ikke blive opfyldt, hvis de luxembourgske myndigheder for at kontrollere de enkelte poster i den skattepligtige indkomst skulle henholde sig til de regnskaber, en ikke-hjemmehørende skattepligtig fører efter reglerne i en anden medlemsstat.

33 Indtil videre er der ikke truffet bestemmelse om harmonisering af de nationale regler om opgørelse af beskatningsgrundlaget for direkte skatter. Hver enkelt medlemsstat fastsætter derfor sine egne regler, såvel om fortjeneste, indkomst, omkostninger, fradrag og lempelser som om, hvilke beløb der skal medtages i opgørelsen af den skattepligtige indkomst, og underskud, der kan fremføres.

34 Det er herved uden betydning, at fællesskabslovgiver i traktatens artikel 54, stk. 3, litra g), har truffet bestemmelse om en vis samordning af reglerne om årsregnskaber for visse selskabsformer. Selv hvis der i et selskabs regnskab, der var opstillet efter fælles regler, blev foretaget en udskillelse af selskabets forskellige filialers virksomhed — hvilket ikke kræves i henhold til disse regler — ville de beløb, der eventuelt var anført i regnskaberne for hver filial, ikke nødvendigvis være relevante for opgørelsen af den skattepligtige indkomst for den enkelte filial.

35 Der er således ingen garanti for, at et selskabs regnskab, der er opstillet i overensstemmelse med fælles regler om samordning, eller regnskaber, der er opstillet med henblik på at opgøre den skattepligtige indkomst i den medlemsstat, hvor selskabet har hjemsted, vil indeholde de relevante oplysninger om størrelsen af den skattepligtige indkomst og af underskud, der kan fremføres, i en anden medlemsstat, hvor selskabet har oprettet en filial.

36 Det skal imidlertid herudover undersøges, om kravene i den anden betingelse går ud over, hvad der er nødvendigt for at kontrollere et underskud, der kan fradrages i den indkomst, en skattepligtig har haft i et senere regnskabsår end det regnskabsår, hvor underskuddet er opstået.

37 Det bemærkes hertil, at efter luxembourgsk ret er ikke-hjemmehørende skattepligtige som hovedregel ikke forpligtede til at føre et forskriftsmæssigt regnskab for deres virksomhed i Luxembourg, og at de luxembourgske myndigheder således som udgangspunkt har fraskrevet sig enhver mulighed for at foretage inspektion af disses regnskabsbilag.

38 Det er først, når en ikke-hjemmehørende skattepligtig anmoder om fremførsel af underskud, der er opstået i et tidligere regnskabsår, at han har pligt til at godtgøre, at han i denne periode har ført — og i Luxembourg opbevaret — et forskriftsmæssigt regnskab for sin virksomhed i denne stat.

39 Det eneste, de luxembourgske myndigheder har behov for, når denne anmodning indgives, er imidlertid med klarhed og præcision at kunne kontrollere, at det underskud, der ønskes fremført, efter de luxembourgske regler om opgørelse af indkomst og underskud, der var gældende i det regnskabsår, hvor underskuddet er opstået, svarer til det underskud, den skattepligtige faktisk har haft i Luxembourg. Når blot den skattepligtige har godtgjort størrelsen af det pågældende underskud med klarhed og præcision, kan myndighederne derfor ikke nægte den skattepligtige fremførslen med den begrundelse, at han ikke i det pågældende regnskabsår har ført et forskriftsmæssigt regnskab for sin virksomhed i Luxembourg og opbevaret det i denne stat.

40 I en situation som den foreliggende er det ikke uomgængelig nødvendigt at begrænse de midler, hvormed den ikke-hjemmehørende skattepligtige kan godt-

gøre det underskud, som han ønsker fremført, til de i den luxembourgske lovgivning fastsatte.

41 Det bemærkes hertil, at de kompetente myndigheder i en medlemsstat i henhold til direktiv 77/799 altid kan anmode de kompetente myndigheder i en anden medlemsstat om de oplysninger, der vil kunne gøre det muligt for dem at foretage en korrekt opgørelse af indkomstskatten for en skattepligtig, der har bopæl i den anden medlemsstat, på grundlag af den lovgivning, de skal anvende.

42 Det bemærkes dog, at selv om en medlemsstat tillader, at en ikke-hjemmehørende skattepligtig opgør sin skattepligtige indkomst på grundlag af en pro rata-opdeling af sin samlede indkomst, er den ikke forpligtet til at acceptere en beregning af underskud til fremførsel, som er foretaget på grundlag af en opdeling af det samlede underskud. I betragtning af de unøjagtigheder, opdelingsmetoden indebærer, er en medlemsstat under ingen omstændigheder forpligtet til at opgøre den skattepligtige indkomst alene ud fra opdelingsmetoden.

43 Det forelagte spørgsmål skal herefter besvares således, at traktatens artikel 52 ikke er til hinder for, at en medlemsstat opstiller som betingelse for at imødekomme en anmodning om fremførsel af underskud fra tidligere regnskabsår fra en skattepligtig, der har en filial i staten, men ikke har hjemsted dér, at underskuddet har økonomisk sammenhæng med den skattepligtiges indkomst i staten, når blot hjemmehørende skattepligtige ikke behandles mere gunstigt. Traktatens artikel 52 er derimod til hinder for, at der kun kan ske fremførsel på betingelse af, at den skattepligtige i det regnskabsår, hvor underskuddet er opstået, har ført et regnskab for den udøvede virksomhed, der er i overensstemmelse med de nationale regler, og opbevaret det i den pågældende stat. Den pågældende medlemsstat kan imidlertid kræve, at den ikke-hjemmehørende skattepligtige med klarhed og præcision godtgør, at det underskud, han gør gældende at have haft, efter de nationale regler om opgørelse af indkomst og underskud, der var gældende i det pågældende regnskabsår, svarer til det underskud, den skattepligtige faktisk har haft i denne stat.

Sagens omkostninger

44 De udgifter, der er afholdt af den franske og den luxembourgske regering, af Det Forenede Kongeriges regering og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, 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

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Luxembourgs Conseil d'État ved dom af 12. juli 1995, for ret:

EF-traktatens artikel 52 er ikke hinder for, at en medlemsstat opstiller som betingelse for at imødekomme en anmodning om fremførsel af underskud fra tidligere regnskabsår fra en skattepligtig, der har en filial i staten, men ikke har hjemsted dér, at underskuddet har økonomisk sammenhæng med den skattepligtiges indkomst i staten, når blot hjemmehørende skattepligtige ikke behandles mere gunstigt. Traktatens artikel 52 er derimod til hinder for, at der kun kan ske fremførsel på betingelse af, at den skattepligtige i det regnskabsår, hvor underskuddet er opstået, har ført et regnskab for den udøvede virksomhed, der er i overensstemmelse med de nationale regler, og opbevaret det i den pågældende stat. Den pågældende medlemsstat kan imidlertid kræve, at en ikke-hjemmehørende skattepligtig med klarhed og præcision godtgør, at det underskud, han gør gældende at have haft, efter de nationale regler om opgø-

relse af indkomst og underskud, der var gældende i det pågældende regnskabsår, svarer til det underskud, den skattepligtige faktisk har haft i denne stat.

Rodríguez Iglesias Moitinho de Almeida Murray

Sevón Kapteyn Gulmann

Edward Puissochet Ragnemalm

Wathelet Schintgen

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 15. maj 1997.

R. Grass G.C. Rodríguez Iglesias

Justitssekretær Præsident