FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT CARL OTTO LENZ

fremsat den 5. november 1996 *

Indhold

A — Faktiske omstændigheder ..... I - 2473

B — Stillingtagen ..... I - 2477

I — Formaliteten ..... I - 2477

II — Spørgsmålet, om den luxembourgske lov om indkomstbeskatning er forenelig med EF-traktatens artikel 52 og 58 ..... I - 2478

1) Økonomisk sammenhæng mellem underskud og indkomst i Luxembourg ..... I - 2479

2) Kravet om, at der i Luxembourg skal føres og fast opbevares et forskriftsmæssigt regnskab ..... I - 2480

a) Forskelsbehandling af ikke-hjemmehørende selskaber ..... I - 2480

b) Begrundelse ..... I - 2483

aa) Kravet om, at der skal føres regnskab i Luxembourg ..... I - 2483

bb) Kravet om, at det særskilte regnskab skal opbevares i Luxembourg ..... I - 2487

III — Spørgsmålet, om bestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten er forenelige med EF-traktatens artikel 52 ..... I - 2490

C — Forslag til afgørelse ..... I - 2491

A — Faktiske omstændigheder

1. I det foreliggende tilfælde har Storhertugdømmet Luxembourgs Conseil d'État, Comité du contentieux, forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål vedrørende direkte skatter. Spørgsmålet er rejst i forbindelse med beskatning af en luxembourgsk filial (Singer) af et fransk aktieselskab med hjemsted i Frankrig (Futura) (herefter »sagsøgerne«).

2. Filialens overskud, der skal beskattes i Luxembourg, blev opgjort på grundlag af en opdeling af det samlede overskud ud fra det regnskab, der blev ført i Frankrig — altså på

* Originalsprog: tysk.

Futuras hjemsted. Opdelingen blev foretaget ud fra de enkelte virksomheders omsætningstal. Hovedsagen angår beskatningen af den nævnte filial for 1986. For dette års vedkommende blev overskuddet opgjort til 4 390 000 LFR, hvoraf der skulle svares en indkomstskat (impôt des collectivités) på 1 808 680 LFR.

3. Futura og Singer ønskede at fradrage det underskud, filialen havde oparbejdet siden 1981 (altså i de fem forudgående år), i overskuddet for 1986. Underskuddet udgjorde mere end 23 mio. LFR. I denne forbindelse fastslog skattemyndighederne imidlertid, at der »for så vidt angår faste driftssteder kan fremføres underskud, der er fremkommet på selve driftsstedet, således som underskuddet fremgår af det regnskab, der er ført særskilt for dette driftssted, hvorimod et underskud, der bliver opgjort på grundlag af en opdeling, ikke kan fremføres«. Underskuddet kunne kun være fremført, hvis det var fremgået af et regnskab, som var blevet ført forskriftsmæssigt i Luxembourg og opbevaret dér. Denne afgørelse blev i juli 1993 stadfæstet af direktøren for Administration des contributions.

4. I henhold til artikel 157, stk. 2, i Storhertugdømmet Luxembourgs lov om indkomstbeskatning [1] kan bestemmelserne om fremførsel af underskud (som er reguleret i artikel 109, stk. 1, nr. 4) anvendes på ikke-hjemmehørende skattepligtige, forudsat at underskuddet har økonomisk sammenhæng med indenlandsk indkomst, og at regnskabet føres i Luxembourg (denne bestemmelse har været gældende fra regnskabsåret 1986).

5. I artikel 109, stk. 1, nr. 4, er der givet mulighed for at fradrage underskud fra tidligere år, såfremt betingelserne i artikel 114 er opfyldt.

6. Endelig er det i artikel 114, stk. 2, nr. 2, fastsat, at et underskud kan fremføres, såfremt de skattepligtige har ført et forskriftsmæssigt regnskab for det tidsrum, hvor underskuddet er opstået.

7. Direktøren for Administration des contributions støttede sig i sin afgørelse af 14. juli 1993, hvor han stadfæstede skattemyndighedernes afgørelse, desuden på dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Luxembourg og Frankrig [2]. I overenskomstens artikel 21, stk. 2, andet afsnit, bestemmes, at en skattepligtig, der er hjemmehørende i Frankrig og har et fast driftssted i Luxembourg, er

1 — Loi du 4.12.1967 concernant l'impôt sur le revenu (*Memorial* A 1967, s. 1228), som ændret ved lov om ændring af artikel 157 af 4.12.1986 (*Memorial* A 1986, s. 1104).

2 — Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (*Memorial* 1959, s. 1064).

omfattet af bestemmelserne om fremførsel af underskud ved beskatning af driftsstedet på de samme betingelser som skattepligtige, der er hjemmehørende i Luxembourg.

8. Skattemyndighederne har i hovedsagen anført, at enhver luxembourgsk virksomhed skal kunne påvise, at der for det år, underskuddet er opstået, er ført og opbevaret et forskriftsmæssigt regnskab i Luxembourg. Den samme betingelse gælder for et fast driftssted. Skattemyndighederne har desuden henvist til artikel 4 i den fransk-luxembourgske dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvoraf det fremgår, at det er det faste driftssteds faktiske overskud, der skal beskattes, og at reglerne om opdeling udelukkende kan anvendes, når der ikke er ført et forskriftsmæssigt regnskab, hvoraf det klart og tydeligt fremgår, hvilket overskud skal henføres til de enkelte driftssteder.

9. I dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, 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.

10. I artikel 4, stk. 4, bestemmes det, at de kontraherende staters kompetente myndigheder, hvis det er nødvendigt, kommer til forståelse om, hvilke regler der skal gælde for opdelingen, såfremt der ikke foreligger noget forskriftsmæssigt regnskab, hvoraf det tydeligt fremgår, hvilket overskud der skal henføres til de enkelte driftssteder, som er beliggende på deres respektive områder.

11. Sagsøgerne har fremført, at der er tale om forskelsbehandling af ikke-hjemmehørende skattepligtige i forhold til hjemmehørende skattepligtige, når ikke-hjemmehørende ikke kan fremføre underskud, hvis der ikke er ført et forskriftsmæssigt regnskab i Luxembourg. Skattemyndighedernes fortolkning af skattereglerne er ifølge sagsøgerne uforenelig med EF-traktatens artikel 52.

12. EF-traktatens artikel 52 er den første artikel i traktatens tredje del, afsnit III, kapitel 2. I dette kapitel reguleres etableringsretten. Artikel 52 lyder således:

»Inden for rammerne af nedennævnte bestemmelser skal de restriktioner, som hindrer statsborgere i en medlemsstat i frit at etablere sig på en anden medlemsstats område, gradvis ophæves i løbet af overgangsperioden. Denne gradvise ophævelse skal også omfatte hindringer for, at statsborgere i en medlemsstat bosat på en medlemsstats område, opretter agenturer, filialer eller datterselskaber.

Med forbehold af bestemmelserne i kapitlet vedrørende kapitalen indebærer etableringsfriheden adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder, herunder navnlig selskaber i den i artikel 58, stk. 2, anførte betydning, på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere.«

13. I artikel 58 bestemmes følgende:

»Selskaber, som er oprettet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Fællesskabet, ligestilles for så vidt angår anvendelsen af bestemmelserne i dette kapitel med personer, der er statsborgere i medlemsstaterne.

Ved selskaber forstås privatretlige selskaber, heri indbefattet kooperative selskaber, samt alle andre juridiske personer, der henhører under den offentlige ret eller privatretten, med undtagelse af selskaber, som ikke arbejder med gevinst for øje.«

14. Sagsøgerne har desuden fremført, at artikel 52 udtrykkeligt giver erhvervsdrivende mulighed for frit at vælge den retlige form, de anser for at være egnet ved udøvelsen af deres aktiviteter i en anden medlemsstat. Denne valgfrihed må ifølge Domstolens praksis ikke begrænses gennem skatteregler, der medfører forskelsbehandling.

15. Den forelæggende ret anså det for nødvendigt at undersøge, om de nævnte skatteregler er forenelige med fællesskabsretten. Den har derfor forelagt 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?«

B — Stillingtagen

I — *Formaliteten*

16. Hvad angår denne problemstilling har Storhertugdømmet Luxembourgs regering i sit indlæg anført, at Comité du contentieux du Conseil d'État i Luxembourg anses for at indgå i statens domstolssystem og dermed er berettiget til at anmode Domstolen om en præjudiciel afgørelse i henhold til EF-traktatens artikel 177.

17. Den franske regering har imidlertid anført, at der består et problem vedrørende spørgsmålets antagelse til realitetsbehandling. Ifølge regeringen indeholder det præjudicielle spørgsmål ikke tilstrækkelige oplysninger om de regler om fremførsel af underskud, der gælder for luxembourgske selskaber. Af denne grund er det ikke muligt at sammenligne situationen for den ikkehjemmehørende filial, Singer, med situationen for et selskab, der er hjemmehørende i Luxembourg. Desuden foreligger der ingen eller i hvert fald ikke tilstrækkelig præcise angivelser om de faktiske og retlige omstændigheder i hovedsagen. Det er således ikke oplyst, hvilken karakter filialens indtægter har, og hvorfra de hidrører. Man får heller ikke noget at vide om beskatningsgrundlaget for filialens indkomst i Luxembourg, og spørgsmålet indeholder ingen nærmere angivelser vedrørende fremførslen af underskud og de regnskabsmæssige krav, der stilles til hjemmehørende virksomheder.

18. Frankrig har i denne forbindelse henvist til Domstolens praksis, hvorefter det kun er muligt at foretage en relevant fortolkning af fællesskabsretten, når Domstolen er i besiddelse af oplysninger om hovedsagens retlige og faktiske omstændigheder [3]. Disse oplysninger skal desuden give medlemsstaternes regeringer mulighed for at udtale sig om sagen [4].

19. Oplysningerne i den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse er ifølge Frankrig ikke tilstrækkelige til at vurdere, om de nationale retsregler er forenelige med fællesskabsretten. Man omtaler kun kort henholdsvis sagsøgernes og sagsøgtes argumenter. Ifølge den franske regering må det præjudicielle spørgsmål derfor afvises.

20. Under den mundtlige forhandling har både sagsøgerne og den luxembourgske regering anført, at det præjudicielle spørgsmål efter deres opfattelse er klart formuleret og giver medlemsstaterne mulighed for at tage stilling hertil. Den luxembourgske regering har i denne forbindelse henvist til Det Forenede Kongeriges indlæg, der viser, at det præjudicielle spørgsmål indeholder tilstræk-

3 — Dom af 16.7.1992, sag C-83/91, Meilicke, Sml. I, s. 4871, præmis 26, og kendelse af 23.3.1995, sag C-458/93, Saddik, Sml. I, s. 511, præmis 12.

4 — Kendelse i sag C-458/93, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 13.

kelige oplysninger til, at en medlemsstat kan fremføre sit standpunkt vedrørende dette problem.

21. Efter min mening er dette korrekt. De oplysninger om de faktiske omstændigheder i hovedsagen, som den forelæggende ret har givet Domstolen, er tilstrækkelige til, at det præjudicielle spørgsmål kan besvares. Det er oplyst, at der er tale om underskud fra et fast driftssted i Luxembourg, og at dette ikke kan fradrages, da der ikke er ført et forskriftsmæssigt regnskab i Luxembourg. Det er ikke afgørende for besvarelsen af spørgsmålet, hvilken karakter filialens indtægter har — og det samme gælder sandsynligvis også dens underskud — og hvorfra de stammer.

22. De angivelser, det præjudicielle spørgsmål indeholder vedrørende den luxembourgske skattelovgivning, er ligeledes tilstrækkelige. På baggrund af den forelæggende rets citat af de luxembourgske skattemyndigheders udtalelse, hvorefter såvel luxembourgske virksomheder som faste driftssteder for det regnskabsår, hvor underskuddet er opstået, skal kunne påvise et forskriftsmæssigt regnskab, som er ført og opbevaret i Luxembourg, kan man udlede, hvilke betingelser der gælder for, at luxembourgske selskaber kan fremføre underskud.

II — *Spørgsmålet, om den luxembourgske lov om indkomstbeskatning er forenelig med EF-traktatens artikel 52 og 58*

23. Det præjudicielle spørgsmål angår indkomstskat og dermed direkte skatter. Disse skatter henhører under medlemsstaternes kompetenceområde. I henhold til Domstolens faste praksis skal medlemsstaterne dog overholde fællesskabsretten under udøvelsen af deres kompetence og derfor afstå fra enhver åbenlys eller skjult forskelsbehandling begrundet i nationalitet [5]. Det kan derfor i forbindelse med EF-traktatens artikel 52 undersøges, om en bestemmelse som den omstridte regel i artikel 157 i den luxembourgske lov om indkomstbeskatning er forenelig med fællesskabsretten.

24. For at kunne tage stilling til, om indkomstbeskatningen eventuelt udgør en forskelsbehandling, er det nødvendigt endnu engang at undersøge de enkelte regler nøjagtigt. I artikel 114, stk. 2, nr. 2, er det bestemt, at underskud kan fremføres, når der for det tidsrum, hvor underskuddet er opstået, er ført et forskriftsmæssigt regnskab. Dette er den gældende ordning for luxembourgske selskabers vedkommende. Den udvides i henhold til artikel 157, stk. 2, til at omfatte

5 — Dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 21, 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.

ikke-hjemmehørende skattepligtige, forudsat at det underskud, disse vil fremføre, har økonomisk sammenhæng med indkomst i Luxembourg, og at regnskabet føres i Luxembourg. Denne regel fortolker de luxembourgske skattemyndigheder således, at ikke-hjemmehørende skattepligtige skal kunne påvise et forskriftsmæssigt regnskab i Luxembourg, som også opbevares fast dér i landet. Som det fremgår af den luxembourgske regerings udtalelser under den mundtlige forhandling, er et forskriftsmæssigt regnskab et regnskab, der er ført i henhold til reglerne i Luxembourg.

25. Der gælder følgelig tre betingelser for, at en ikke-hjemmehørende skattepligtig kan fremføre underskud:

1) Underskuddet skal have økonomisk sammenhæng med indkomst i Luxembourg.

2) Der skal føres et forskriftsmæssigt regnskab i Luxembourg.

3) Regnskabet skal opbevares fast i Luxembourg.

26. For udenlandske selskabers faste driftssteder i Luxembourg betyder dette, at de skal kunne påvise et særskilt regnskab, der er ført i henhold til de luxembourgske regler, og som opbevares fast i Luxembourg.

1) *Økonomisk sammenhæng mellem underskud og indkomst i Luxembourg*

27. Hvad angår den første betingelse, hvorefter der skal være en økonomisk sammenhæng med indkomst i Luxembourg, har ingen af parterne ytret tvivl om, at et sådant krav er foreneligt med fællesskabsretten. Som Kommissionen har nævnt i sit indlæg, er en sådan regel udtryk for det skattemæssige territorialprincip. Det fremgår ligeledes af den fransk-luxembourgske dobbeltbeskatningsoverenskomst, at der i Luxembourg kun kan fradrages underskud, der har sammenhæng med indkomst, som er optjent i Luxembourg [6].

28. Jeg er enig i denne opfattelse. Meget mere problematisk er spørgsmålet, om den anden og den tredje betingelse er forenelige med EF-traktatens artikel 52.

6 — Dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2.

2) *Kravet om, at der i Luxembourg skal føres og fast opbevares et forskriftsmæssigt regnskab*

29. Kommissionen og Luxembourg har under den mundtlige forhandling henvist til, at den anden og den tredje betingelse angår spørgsmålet om, hvorledes en skattepligtig kan eller skal bevise, at det underskud, vedkommende fremfører, også rent faktisk har sammenhæng med indkomst i Luxembourg. Efter Kommissionens og sagsøgernes opfattelse sker der herved en forskelsbehandling af udenlandske selskabers faste driftssteder i Luxembourg.

a) Forskelsbehandling af ikke-hjemmehørende selskaber

30. Hvad angår denne problemstilling har sagsøgerne gjort gældende, at det ville medføre yderligere administrationsomkostninger at føre et særskilt regnskab for filialen — omkostninger, som man ikke kan eller vil bære i en filial. I denne forbindelse har sagsøgerne atter henvist til, at en filial i henhold til luxembourgsk ret ikke er en selvstændig juridisk person, selv om den skattemæssigt behandles særskilt. Filialer oprettes netop, fordi de medfører færre omkostninger. Hvis man forlanger, at der føres et særskilt regnskab, betyder det, at man øger omkostningerne ved et driftssted, der netop er blevet oprettet med henblik på at blive drevet med så ringe omkostninger som muligt.

31. Ifølge sagsøgerne er det i denne forbindelse uden betydning, at fremførsel af underskud er en skattemæssig fordel, som man må bære ekstra byrder — her yderligere omkostninger — for at opnå. Efter sagsøgernes opfattelse sker der en forskelsbehandling i forhold til selskaber, der er hjemmehørende i Luxembourg, og udenlandske selskaber, der opretter et datterselskab i Luxembourg og derefter med datterselskabet i Luxembourg som udgangspunkt opretter forskellige filialer i landet. Sådanne luxembourgske selskaber kan fremføre underskud, mens dette ikke er muligt for sagsøgerne, da deres selskab har hjemsted i Frankrig.

32. Fra Storhertugdømmet Luxembourgs side har man derimod anført, at reglerne om fremførsel af underskud ikke udgør forskelsbehandling af ikke-hjemmehørende selskaber. Der er udelukkende tale om over for udenlandske selskabers faste driftssteder at anvende forpligtelser, der gælder på samme måde over for luxembourgske selskaber.

33. Efter Det Forenede Kongeriges opfattelse er der heller ikke tale om forskelsbehandling. Det Forenede Kongerige har i denne forbindelse først og fremmest lagt vægt på den første betingelse, der — som nævnt ovenfor — ikke udgør nogen forskelsbehandling. Herom er alle parter enige. Hvad angår den anden og den tredje

betingelse har Det Forenede Kongerige anført, at disse vedrører muligheden for at føre bevis for den økonomiske sammenhæng med indkomst i Luxembourg, og at de luxembourgske selskaber i denne forbindelse ikke behandles anderledes end udenlandske selskabers filialer.

34. Det kan rent faktisk ud fra en første betragtning ikke ses, at der skulle foreligge en forskelsbehandling af udenlandske *filialer*. I loven selv nævnes der imidlertid yderligere betingelser for ikke-hjemmehørende *selskaber*, nemlig kravet om, at underskuddet skal have en økonomisk sammenhæng med indkomst i Luxembourg, og at der skal føres og opbevares et særskilt regnskab i Luxembourg. Disse betingelser gælder ikke for luxembourgske selskabers vedkommende. For disse selskaber er det en selvfølge, at de fører et regnskab i henhold til luxembourgske regler og opbevarer det i Luxembourg. For et luxembourgsk selskab virker det ikke som en yderligere betingelse, at selskabet skal føre sit regnskab på virksomhedens hjemsted i henhold til de dér gældende regler. For et udenlandsk selskabs filial betyder dette imidlertid, at filialen skal føre et ekstra regnskab, der er adskilt fra det regnskab, der føres på virksomhedens hjemsted, selv om filialen ikke er selvstændig juridisk person. Dermed forlanges der ganske vist ikke mere, end der kræves af et luxembourgsk selskab, men man må holde sig for øje, at der er tale om beskatning af et ikke-hjemmehørende selskab, som har hjemsted i Frankrig. Dette selskab påføres meromkostninger, hvis det skal føre et særskilt regnskab på det sted, hvor filialen ligger. Det vil sige, at et udenlandsk selskab for sin luxembourgske filials vedkommende kun kan fremføre underskud, hvis selskabet accepterer meromkostningerne og fører et særskilt regnskab i Luxembourg. Et luxembourgsk selskab skal, sådan som sagsøgerne ligeledes har anført, derimod ikke kunne påvise noget særskilt regnskab for sin luxembourgske filial.

35. På denne baggrund kan jeg ikke følge Det Forenede Kongeriges og Storhertugdømmet Luxembourgs argument om, at udenlandske firmaers filialer og luxembourgske selskaber ikke behandles forskelligt. Kravet om et særskilt regnskab medfører ekstra administrationsomkostninger for filialen og dermed for den ikke-hjemmehørende skattepligtige, nemlig for selskabet med hjemsted i Frankrig.

36. I modsætning til, hvad Luxembourg har anført, kan det ikke heroverfor gøres gældende, at regnskabskravene ikke ville være anderledes, hvis Futura havde oprettet et datterselskab i Luxembourg. I EF-traktatens artikel 52 omhandles retten til at etablere sig på forskellig vis i en anden medlemsstat. I denne forbindelse nævnes der udtrykkeligt filialer, der således inddrages under beskyttelsen i henhold til artikel 52. Filialer er netop ikke datterselskaber med eget hjemsted i Luxembourg, men derimod en form for etablering, der er billigere, fordi den er mindre omfattende. Friheden til at oprette en filial i en anden medlemsstat ville blive indskrænket, såfremt der blev pålagt filialen meromkostninger. Som Kommissionen og sagsøgerne med rette har anført, ville det frie valg mellem de forskellige etableringsmulig-

heder dermed blive indskrænket som følge af uens skattebestemmelser, hvilket i henhold til Domstolens praksis ikke er tilladt [7].

37. Det skal herefter undersøges, om selskaberne med hjemsted i udlandet er udsat for en forskelsbehandling på grund af deres nationalitet. Som Domstolen fastslog i sag 270/83, skal selskabers hjemsted sammenlignes med fysiske personers nationalitet, og hjemstedet har, som det er tilfældet med hensyn til nationalitet, til formål at fastlægge selskabets tilknytning til en stats retssystem [8]. I de luxembourgske bestemmelser, som her er omstridt, er der ikke tale om en forskelsbehandling på grund af nationalitet. Det kriterium, der anvendes i bestemmelserne, er det sted, hvor henholdsvis en person og et selskab hører hjemme. For et selskabs vedkommende betyder det, at det afgørende er, hvor det har sit hjemsted. Dette betyder imidlertid også, at det behandles forskelligt på grund af sit hjemsted, dvs. på grund af selskabets nationalitet. Kommissionen har således også fremført, at der her er tale om en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.

38. Som Domstolen udtalte i sag 270/83, kan det dog ikke helt udelukkes, at en sondring på grundlag af et selskabs hjemsted eller en sondring på grundlag af en fysisk persons bopæl under visse betingelser kan være berettiget inden for et område som skatteretten [9]. Således blev det i Schumacker-dommen og senest Asscher-dommen, hvor fysiske personer blev behandlet forskelligt alt efter deres bopæl, også undersøgt, om situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende er sammenlignelig, og der dermed kan være tale om forskelsbehandling, hvis de behandles forskelligt, eller om situationen ikke er sammenlignelig, og det derfor er berettiget, at de behandles forskelligt [10]. I den netop citerede sag 270/83 fastslog Domstolen i denne forbindelse følgende: »Når det forholder sig således, at den omtvistede beskatningsordning behandler selskaber med hjemsted i Frankrig og filialer og agenturer i Frankrig af selskaber med hjemsted i udlandet ens med hensyn til beskatning af deres overskud, kan de to grupper af selskaber ikke inden for samme beskatningsordning behandles forskelligt med hensyn til en skattemæssig fordel som f.eks. en skattegodtgørelse, uden at der er tale om forskelsbehandling. Når de to former for etablering i indkomstskattemæssig henseende behandles ens, er det i fransk lovgivning dermed anerkendt, at der med hensyn til de nærmere regler og vilkår for den nævnte beskatning ikke består nogen objektivt forskellig situation mellem de to etableringsformer, som kan begrunde en forskellig behandling« [11].

39. Det kan heller ikke ses, at luxembourgske selskaber og filialerne i det foreliggende tilfælde behandles forskelligt ved beskatningen af overskud. Når den luxembourgske lovgiver behandler disse ens hvad angår beskatning af overskud, kan man altså ikke gå ud fra, at de hvad angår en skatte-

7 — Dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 22.

8 — Sag 270/83, nævnt i fodnote 7, præmis 18.

9 — Præmis 19.

10 — Sag C-279/93, nævnt i fodnote 5, præmis 31-38, og sag C-107/94, nævnt i fodnote 5, præmis 41-49.

11 — Sag 270/83, nævnt i fodnote 7, præmis 20.

fordel som retten til at fremføre underskud befinder sig i en situation, som er forskellig. Der er i dette tilfælde heller ikke, som i Asscher-sagen, tale om en hensyntagen til personlige forhold, som muligvis kun en anden stat, bopælsstaten, kan foretage [12], men derimod kun om indkomst og underskud, der er opstået i én stat (nemlig Luxembourg).

40. Der foreligger dermed en forskelsbehandling, som er i strid med etableringsfriheden, når det af udenlandske selskabers faste driftssteder i Luxembourg forlanges, at de fører regnskab i Luxembourg (hvilket betyder, at regnskabet føres særskilt for den enkelte filial og opstilles i henhold til de luxembourgske bestemmelser) og fast opbevarer det dér i landet.

b) Begrundelse

41. Denne forskelsbehandling ville imidlertid kunne være begrundet. Ved undersøgelsen af, om der eventuelt foreligger en begrundelse, er det hensigtsmæssigt at behandle den anden og den tredje betingelse hver for sig.

12 — Sag 107/94, nævnt i fodnote 5, præmis 44 og 48 ff.

aa) Kravet om, at der skal føres regnskab i Luxembourg

42. Storhertugdømmet Luxembourgs og Det Forenede Kongeriges regering har med hensyn til dette krav fremført, at det kun ved hjælp af et forskriftsmæssigt regnskab nøjagtigt kan konstateres, hvilket underskud der hænger sammen med indenlandsk indkomst. Det Forenede Kongerige har i denne forbindelse henvist til bestemmelserne i OECD's modelkonvention og kommentaren til denne. I henhold hertil er medlemsstaterne ganske vist ikke forpligtet til at forlange, at deres skattepligtige fører et særskilt regnskab, men det fremgår af kommentaren, at denne fremgangsmåde er den mest nøjagtige og pålidelige måde at konstatere underskud på. Da medlemsstaterne har et vist spillerum med hensyn til valg af den fremgangsmåde, der skal anvendes til at konstatere underskuddet, kan en stat ikke afskæres fra at vælge den bedste og mest nøjagtige metode.

43. Luxembourg og Det Forenede Kongerige har gjort gældende, at det kun er muligt at foretage en effektiv skattekontrol, hvis underskuddet fremgår af et forskriftsmæssigt ført regnskab.

44. Kommissionen har ikke bestridt, at en medlemsstat ikke kan afskæres fra kun at tillade fremførsel af underskud på grundlag af præcise tal, der fremgår af et regnskab. Efter Kommissionens mening er det imidlertid uforholdsmæssigt byrdefuldt som følge heraf

at forlange, at der føres et særskilt regnskab i Luxembourg. Hvad angår kravet om et forskriftsmæssigt regnskab — dvs. et regnskab opstillet i henhold til de luxembourgske regler — har Kommissionen med rette henvist til, at sagen ikke drejer sig om, hvorledes der skal føres regnskab, men alene om, hvordan man kan opnå præcise tal vedrørende underskuddet i Luxembourg. Man kan i denne forbindelse ikke gå ud fra, at et regnskab, der er udarbejdet efter bestemmelserne i en anden medlemsstat, er mindre præcise eller endog forkerte. Dette gælder så meget mindre, som bestemmelserne vedrørende årsregnskab — således som Kommissionen har anført uden at blive imødegået — i mellemtiden er blevet tilstrækkelig harmoniseret, og man herefter har fået et særdeles godt grundlag for at sammenligne årsregnskaberne med hinanden [13]. Så hvorfor skulle tal, der fremgår af regnskabet, der er opstillet i en anden medlemsstat på selskabets hjemsted — her Paris — ikke give tilstrækkelige oplysninger til, at man kan foretage en beskatning i Luxembourg?

45. Storhertugdømmet Luxembourg har desuden gjort gældende, at der kun ved et forskriftsmæssigt regnskab kan gælde en formodning for, at tallene heri er nøjagtige og korrekte. Dette argument siger imidlertid ikke noget om, hvorvidt det er berettiget at forlange, at udenlandske selskaber fører et særskilt regnskab for deres filial i Luxembourg.

13 — Rådets fjerde direktiv 78/660/EØF af 25.7.1978 på grundlag af traktatens artikel 54, stk. 3, litra g), om årsregnskaberne for visse selskabsformer (EFT L 222, s. 11).

46. Efter min mening har Kommissionen snarere ret, når den gør gældende, at det absolut er tilstrækkeligt, hvis der på selskabets hjemsted foreligger et regnskab, hvoraf tallene vedrørende underskuddet i Luxembourg fremgår.

47. I OECD's modelkonvention forlanges der heller ikke udtrykkeligt noget særskilt regnskab. I kommentaren til modelkonventionen henvises der blot til, at der kun kan fremkomme nøjagtige tal vedrørende overskud og underskud på grundlag af et forskriftsmæssigt regnskab, og at denne metode derfor normalt skal anvendes. Det fremgår imidlertid ikke, om regnskabet ubetinget skal føres særskilt på filialens etableringssted, eller om det er tilstrækkeligt, at tallene kan udledes af tallene i det regnskab, der føres på selskabets hjemsted, og som jo opstilles for både selskabet og filialen. Det skal i øvrigt bemærkes, at OECD's modelkonvention ikke kan give noget endeligt fællesskabsretligt svar på det spørgsmål, der her foreligger.

48. Det Forenede Kongerige har under henvisning til kommentaren til OECD's modelkonvention desuden gjort gældende, at det for et veldrevet selskab er en selvfølge, at der opstilles et særskilt regnskab for filialerne for derigennem at få oplysning om, hvorvidt filialerne arbejder rentabelt. Hertil skal bemærkes, at dette argument heller ikke siger noget om, hvorvidt kravet om et eget, særskilt regnskab på filialens etableringssted er begrundet. De tal, der giver oplysning om en

filials rentabilitet, kan også udledes af regnskabet på selskabets hjemsted.

49. Under den mundtlige forhandling har Kommissionen på meget anskuelig vis beskrevet, hvad et regnskab overhovedet er, og hvad det kan give oplysning om. Den luxembourgske regering har selv angivet, hvad et regnskab omfatter: Det omfatter bl. a. regningerne til kunderne, der giver oplysning om indtægterne, og filialens regninger, hvoraf udgifterne, bl. a. til leje, fremgår. Kommissionen har i denne forbindelse forklaret, at man i enhver virksomhed dagligt registrerer udgifter og indtægter og opbevarer de dertilhørende bilag. En filial, der ikke fører et eget regnskab i Luxembourg, videregiver således disse tal til virksomhedens hjemsted, hvor de indgår i det samlede regnskab. Det kan derfor ikke ses, hvorfor de tilsvarende tal ved beskatningen af filialen i Luxembourg ikke kan hentes fra det regnskab, der føres på selskabets hjemsted.

50. Som den luxembourgske regering har bekræftet i besvarelse af et spørgsmål under den mundtlige forhandling, udarbejdes der heller ikke noget særskilt regnskab for et luxembourgsk selskabs filialer i Luxembourg; der føres, sådan som det — efter hvad Kommissionen har anført — også er tilfældet ved udenlandske virksomheders filialer, blot et register. Dvs. at der også i et sådant tilfælde kun eksisterer et fælles regnskab på selskabets hjemsted — i det tilfælde Luxembourg. Det er altså heller ikke i en sådan situation påkrævet at opstille et særskilt regnskab for at få kendskab til de nøjagtige tal vedrørende en filials underskud.

51. Som følge heraf er det ikke nødvendigt at føre et særskilt regnskab for at kunne foretage en nøjagtig konstatering af en filials underskud. Det er derimod tilstrækkeligt at føre et fælles regnskab. Regnskabet skal heller ikke nødvendigvis være opstillet i henhold til luxembourgske bestemmelser. Et sådant krav fra skattemyndighedernes side er uforholdsmæssigt byrdefuldt.

52. Sagsøgerne har desuden gjort gældende, at der eksisterer et andet, mindre byrdefuldt middel til at konstatere filialens underskud, nemlig en opdeling. Der kan ikke nægtes udenlandske filialer adgang til at benytte sig af denne mulighed, eftersom beskatningen selv ligeledes kan foregå på grundlag af en opdeling. I henhold til selvangivelsesformularen kan der vælges mellem begge muligheder — opdeling eller regnskabsførelse. I formularen henvises der ikke til, at disse muligheder ikke anses for at være ligeværdige. Frem for alt gør man i formularen for ikke-hjemmehørende skattepligtige ikke opmærksom på, at det, hvis man vælger fremgangsmåden med opdeling, ikke er muligt at fremføre underskud. I øvrigt er det i Luxembourg også muligt at foretage en opdeling, når der er tale om kommunal erhvervsskat.

53. Både Storhertugdømmet Luxembourg og Det Forenede Kongerige har gjort gældende, at de tal, der fremgår på grundlag af en opdeling, ikke er nøjagtige nok til, at man kan fastslå det underskud, der har sammenhæng med den indkomst, som er oppebåret i Luxembourg. Luxembourg har anført, at en skattefordel som fremførsel af underskud ikke kan gives på grundlag af så unøjagtige tal som dem, der fremgår af en opdeling. Grunden til, at der foretages en opdeling i forbindelse med beskatning af henholdsvis en virksomheds eller en filials indkomst, er ifølge Luxembourg, at denne fremgangsmåde er den eneste mulighed for at kunne foretage en beskatning af virksomheden, når denne ikke har indsendt selvangivelse.

54. Jeg kan tilslutte mig denne opfattelse. En opdeling, som den, der i det foreliggende tilfælde er foretaget med henblik på beskatning af filialen, udgør en opdeling af indtægterne, der foretages ved hjælp af tallene for de enkelte filialers omsætning. De tal, der fremkommer ved denne opdeling, kan derfor kun udgøre skønsmæssige eller tilnærmede størrelser. Heraf følger ikke nødvendigvis, at det ikke også kan være muligt at fastslå underskuddet på grundlag af en opdeling. Forudsætningen herfor ville være, at beskatningsstaten accepterer de hermed forbundne unøjagtigheder, som kan have både negative og positive virkninger for staten. På den anden side må der gives en medlemsstat mulighed for kun at tillade fremførsel af underskud, hvis virksomheden eller filialen kan fremvise nøjagtige tal vedrørende underskuddet, for så vidt dette krav gælder på samme måde for luxembourgske virksomheder og filialer fra andre medlemsstater. Dvs. at det, så længe der ikke opstår en forskelsbehandling af ikke-hjemmehørende selskaber eller en indskrænkning af etableringsfriheden, tilkommer medlemsstaterne at vælge den metode, der skal anvendes ved konstateringen af underskuddet.

55. Som det allerede er påvist ovenfor, udgør kravet om nøjagtige tal til konstatering af underskuddet ikke i sig selv nogen forskelsbehandling, da disse tal også kan udledes af det fælles regnskab på virksomhedens hjemsted. Denne fremgangsmåde er således et mindre byrdefuldt middel til at fastslå underskuddet. Kun kravet om, at der skal føres et særskilt regnskab på filialens etableringssted (her Luxembourg), medfører over for ikke-hjemmehørende skattepligtige en forskelsbehandling, der på grund af muligheden for at anvende et mindre byrdefuldt middel går længere end påkrævet og dermed er ubegrundet.

56. Det fremgår af det ovenfor anførte, at Luxembourg er berettiget til kun at tillade en fremførsel af underskud, hvis virksomheden angiver nøjagtige tal vedrørende underskuddet. Der er ingen forpligtelse til også at tillade fremførsel af underskud på grundlag af en opdeling. Det er derfor ikke nødvendigt at undersøge denne mulighed yderligere. Kommissionen er, som det fremgår af dens indlæg under den mundtlige forhandling, i virkeligheden også af denne opfattelse.

57. At Storhertugdømmet Luxembourg hvad angår kommunale erhvervsskatter giver mulighed for at foretage en opdeling, ændrer ikke ved, at staten med hensyn til indkomstbeskatning er berettiget til at afvise muligheden for at foretage en fremførsel af underskud på grundlag af en omkostningsopdeling, for de to skatteformer er — således som den luxembourgske regering har anført — ikke sammenlignelige, også selv om en opdeling, der foretages i forbindelse med erhvervsskat, kan have indflydelse på størrelsen af den skat, der skal erlægges. Det er derfor i det foreliggende tilfælde ikke nødvendigt at undersøge nærmere, hvordan opdelingen i forbindelse med erhvervsskat foretages.

58. Hvad angår beskatning af filialen på grundlag af en opdeling kan der — som Storhertugdømmet Luxembourg med rette har gjort gældende — ikke helt gives afkald på en beskatning, når den skattepligtige ikke indgiver nogen selvangivelse. I dette tilfælde *er det nødvendigt* at anvende en opdeling.

59. Det tilkommer den nationale ret at afgøre, om man i det foreliggende tilfælde eventuelt skal tillade en opdeling, fordi selvangivelsesformularen — som sagsøgerne har hævdet det — er vildledende formuleret. Svaret på dette spørgsmål henhører ikke under besvarelsen af det spørgsmål, der er forelagt Domstolen vedrørende forholdet mellem artikel 157 i den luxembourgske lov om indkomstbeskatning og EF-traktatens artikel 52.

60. Det skal derfor fastslås, at Luxembourg ikke er forpligtet til at tillade fremførsel af underskud på grundlag af en opdeling, men derimod er berettiget til at forlange, at der for at opnå denne skattefordel skal angives de nøjagtige tal. Kravet om et særskilt regnskab på filialens etableringssted (i dette tilfælde Luxembourg) er imidlertid ikke begrundet, da det er uforholdsmæssigt byrdefuldt.

bb) Kravet om, at det særskilte regnskab skal opbevares i Luxembourg

61. Dette krav skal kun undersøges, for så vidt det kan være nødvendigt at opbevare oplysningerne vedrørende underskuddet fast i Luxembourg, eller for det tilfælde, at Domstolen ikke måtte følge min opfattelse vedrørende det første krav, hvor jeg nåede frem til den konklusion, at det ikke er nødvendigt at føre et særskilt regnskab i Luxembourg.

62. Den luxembourgske regering har begrundet dette krav med, at det er nødvendigt for at sikre en effektiv skattekontrol. Det er kun muligt at gennemføre en effektiv skattekontrol, hvis alle bilag og regnskabet altid opbevares i Luxembourg, og de luxembourgske skattemyndigheder dermed på et hvilket som helst tidspunkt uanmeldt har adgang hertil.

63. Kommissionen har derimod under den mundtlige forhandling på meget anskuelig vis redegjort for, hvorfor et sådant krav ikke kan opfyldes med det formål at kunne gennemføre en effektiv skattekontrol. I forbindelse med en filial, der ikke er en selvstændig juridisk person, er der bilag, der ikke vedrører filialen alene, men også selskabet i Frankrig. Hvis man forlangte, at alle bilag, f.eks. regninger, der vedrører filialen, også skal opbevares i Luxembourg, ville dette eventuelt medføre, at man blev nødt til at klippe i eller kopiere regninger. Men dette ville betyde, at man ikke længere havde noget originalt dokument til rådighed i Luxembourg eller Frankrig, og beviskraften ville dermed blive svækket. Som den luxembourgske regering har forklaret i besvarelse af et spørgsmål, er dette heller ikke nødvendigt, når der er tale om luxembourgske selskabers filialer i Luxembourg. Også i dette tilfælde er det muligt at opbevare alle dokumenter på selskabets hjemsted og blot lave en påtegning om dem i et register på filialens kontor.

64. Kommissionen har desuden henvist til, at det i første omgang tilkommer filialen at stille de dokumenter, der er nødvendige i forbindelse med beskatningen eller fremførslen af underskud, til rådighed. Gør den det ikke, kan den ikke få tilladelse til at fremføre underskuddet.

65. Hvad angår problemet vedrørende en effektiv skattekontrol har Kommissionen desuden henvist til direktivet om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter [14], hvorefter de luxembourgske skattemyndigheder kan bede de franske skattemyndigheder om hjælp vedrørende oplysninger, der gør det muligt at foretage en korrekt ansættelse af indkomstskat [15]. Domstolen har hidtil flere gange fastslået, at visse skatteretlige foranstaltninger ikke længere kan begrundes, efter at der er givet mulighed for bistand i henhold til direktiv 77/799.

66. Således forholdt det sig f.eks. i Halliburton Services-sagen. Her anførte den nederlandske regering, at de kompetente skattemyndigheder var ude af stand til at kontrollere, om de i de andre medlemsstater stiftede selskaber havde samme retlige organisationsform som det nederlandske aktieselskab eller anpartsselskab. Domstolen fastslog, at oplysninger om selskabsformerne i de øvrige medlemsstater kan indhentes ved hjælp af den ordning, der er indført ved direktiv 77/799 [16].

67. I Schumacker-sagen fastslog Domstolen, at der ikke administrativt er noget til hinder for, at der i den stat, hvor virksomheden er udøvet, kan tages hensyn til den ikke-

14 — Rådets direktiv 77/799/EØF af 19.12.1977 (EFT L 336, s. 15).

15 — Direktivets artikel 1, stk. 1.

16 — Dom af 12.4.1994, sag C-1/93, Halliburton Services, Sml. I, s. 1137, præmis 21 ff.

hjemmehørendes personlige og familiemæssige forhold, da det på en måde, som kan sammenlignes med, hvad der gælder for skattemyndighederne på nationalt plan, efter direktiv 77/799 er muligt at få de nødvendige oplysninger [17].

68. Luxembourg har gjort gældende, at direktiv 77/799 ikke hjælper i det foreliggende tilfælde. Staten er i denne forbindelse gået ud fra, at Futura udarbejder et særskilt regnskab for filialen i Luxembourg, men opbevarer det i Paris i stedet for i Luxembourg. I dette tilfælde er det ifølge den luxembourgske regering tvivlsomt, om regnskabet kan kontrolleres i Frankrig af de franske skattemyndigheder, da det angår skatteretlige forpligtelser, der ikke kendes i fransk lovgivning. I henhold til direktivet kan den stat, der anmodes om bistand, ifølge den luxembourgske regering kun udøve de beføjelser, den har i henhold til sin egen nationale lovgivning. Efter den luxembourgske regerings opfattelse er det følgelig tvivlsomt, om en fransk skattemyndighed kan kontrollere et regnskab, der ikke vedrører fransk skatteret.

69. Hertil skal bemærkes, at det i direktivets artikel 1, stk. 1, er bestemt, at medlemsstaternes kompetente myndigheder udveksler alle oplysninger, der gør det muligt for dem at foretage en korrekt ansættelse af indkomst- og formueskat. I artikel 8 er der ganske vist fastlagt begrænsninger i udvekslingen af oplysninger, men de er ikke så vidtgående, som den luxembourgske regering har gjort det. I direktivets artikel 8, stk. 1, er det bestemt, at en medlemsstat ikke er forpligtet til at foranstalte undersøgelser eller videregive oplysninger, såfremt den stat, der skal afgive oplysningerne, i henhold til egen lovgivning eller administrativ praksis er forhindret i at udføre disse undersøgelser eller i at fremskaffe eller anvende disse oplysninger til egne formål. Artikel 8, stk. 1, er en beskyttelsesregel, der skal forhindre, at den beskyttelse, den skattepligtige har i sit hjemland, udhules ved, at en udenlandsk skattemyndighed anmoder om at få oplysninger, som krænker de rettigheder, den skattepligtige har i hjemlandet. Dette betyder dog på ingen måde, at de franske skattemyndigheder kun må videregive oplysninger, der vedrører de franske skatteforpligtelser. I modsat fald ville man udhule virkningen af direktivet.

70. Selv for det tilfælde, at der ikke måtte kunne forlanges et sådant samarbejde, fordi man derved ville krænke beskyttelsesregler i den stat, der anmodes om at videregive oplysninger, kan dette ikke begrunde, at der nægtes adgang til at fremføre underskud. Der er nemlig, som Domstolen fastslog i Bachmann-sagen og i sagen Kommissionen mod Belgien, intet til hinder for, at de kompetente skattemyndigheder afkræver skatteyderen de beviser, som de finder nødvendige,

17 — Sag C-279/93, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 43 ff.

og i givet fald nægter at acceptere fremførsel af underskud, såfremt sådanne beviser ikke fremlægges [18].

71. For det tilfælde, at en videregivelse af oplysninger, der er anmodet om, måtte stride mod en fransk beskyttelsesregel, må man indledningsvis gå ud fra, at det er for at beskytte sagsøgerne, at myndighederne undlader at videregive de oplysninger, der er beskyttet i Frankrig. Det tilkommer herefter det udenlandske selskab at tage stilling til, om selskabet vil give afkald på beskyttelsen i Frankrig og videregive oplysningerne for dermed at gøre brug af muligheden for at fremføre underskud. Giver selskabet ikke afkald på sin beskyttelse, kan det heller ikke indrømmes ret til at fremføre underskud.

72. Som følge heraf virker kravet om, at regnskabet skal opbevares i Luxembourg, ligeledes uforholdsmæssigt byrdefuldt, og den forskelsbehandling, som følger heraf, ubegrundet.

73. Det skal derfor konkluderes, at EF-traktatens artikel 52 skal fortolkes således, at bestemmelserne i den luxembourgske lov om indkomstbeskatning ikke er forenelige med fællesskabsretten, når det opstilles som betingelse for fremførsel af underskud, at der føres et regnskab i Luxembourg, som også opbevares fast dér i landet.

III — *Spørgsmålet, om bestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten er forenelige med EF-traktatens artikel 52*

74. Dobbeltbeskatningsoverenskomster udgør en bestanddel af national ret, og lige som andre nationale bestemmelser må de derfor ikke være i strid med EF-rettens krav.

75. Den forelæggende ret har her nævnt artikel 4 og artikel 24, stk. 2, andet afsnit, i den fransk-luxembourgske dobbeltbeskatningsoverenskomst. I artikel 4 er det bestemt, at hver af de kontraherende stater kun kan beskatte den indkomst, der er optjent på deres eget territorium. Dette er i overensstemmelse med territorialprincippet, og anvendelse heraf er som allerede påvist ikke i strid med fællesskabsretten, heller ikke med hensyn til fremførsel af underskud.

76. Hvad angår dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 24 er det efter min opfattelse nu snarere artikel 21, stk. 2, der er relevant. I sidstnævnte bestemmelse er der

18 — Domme af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, præmis 18, 19 og 20, og sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305, præmis 11, 12 og 13.

nemlig opstillet den regel, at bestemmelserne om underskud i forbindelse med beskatning af et fast driftssted i Luxembourg, der tilhører en i Frankrig hjemmehørende skattepligtig, skal anvendes på samme måde som over for skattepligtige, der er hjemmehørende i Luxembourg. I denne regel henvises der blot til medlemsstatens skatteret, hvor det kræves, at de hjemmehørende fører et forskriftsmæssigt regnskab. Det er imidlertid — som påvist ovenfor — ikke foreneligt med fællesskabsretten at udvide denne bestemmelse til også at omfatte et ikke-hjemmehørende selskabs filialer.

C — Forslag til afgørelse

77. På grundlag af disse overvejelser foreslår jeg følgende besvarelse af det præjudicielle spørgsmål:

»EF-traktatens artikel 52 skal fortolkes således, at en bestemmelse som artikel 157 i den luxembourgske lov om indkomstbeskatning og bestemmelser i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, hvori der henvises til nationale regler, ikke er forenelige med fællesskabsretten, når det opstilles som betingelse for anvendelse af bestemmelserne om fremførsel af underskud på ikke-hjemmehørende skattepligtige, der har et fast driftssted i Luxembourg, at regnskabet føres i overensstemmelse med de dér gældende regler og opbevares dér i landet.«