FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT CARL OTTO LENZ

föredraget den 5 november 1996 *

Innehåll

A — Bakgrund ..... I - 2473

B — Bedömning ..... I - 2477

I — Huruvida tolkningsfrågan kan prövas i sak ..... I - 2477

II — Den luxemburgska inkomstskattelagens förenlighet med artiklarna 52 och 58 i EG-fördraget ..... I - 2478

1) Ekonomiskt samband mellan förluster och inhemska inkomster ..... I - 2479

2) Skyldigheten att fullgöra vederbörlig bokföring i Luxemburg och att bevara räkenskapsmaterialet där ..... I - 2480

a) Diskriminering av bolag som saknar hemvist i Luxemburg ..... I - 2480

b) Lagstiftningens grunder ..... I - 2483

aa) Kravet att bokföringen skall fullgöras i landet ..... I - 2483

bb) Kravet att det separata räkenskapsmaterialet bevaras inom landet ..... I - 2487

III — Huruvida bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalet är förenliga med artikel 52 i EG-fördraget ..... I - 2490

C — Förslag till avgörande ..... I - 2491

A — Bakgrund

1. Comité du Contentieux du Conseil d'État, Storhertigdömet Luxemburg, har i detta mål begärt att EG-domstolen skall meddela ett förhandsavgörande på området för direkta skatter. Frågan har uppkommit i samband med beskattningen av en filial med fast driftsställe i Luxemburg (Singer) till ett aktiebolag bildat enligt fransk rätt med säte i Frankrike (Futura) (nedan kallade sökandena).

2. Vinsten i filialen skall beskattas i Luxemburg. Den beräknas på grundval av en fördelning av den samlade inkomsten enligt bokföringen, som fullgjorts i Frankrike, där

* Originalspråk: tyska.

Futura också har sitt säte. Denna fördelning skall göras på grundval av varje enskild verksamhets omsättning. Föremålet för tvisten vid den nationella domstolen är beskattningen av filialen för år 1986. För detta år fastställdes vinsten till 4 390 000 LUF, vilket gav upphov till en inkomstskatt (impôt des collectivités) om 1 808 680 LUF.

3. Futura och Singer avsåg att göra avdrag för de förluster som filialen haft sedan år 1981 (alltså de föregående fem åren) från vinsten för år 1986. Förlusterna uppgick till mer än 23 miljoner LUF. Skattemyndigheten fastställde dock i detta hänseende att "i fråga om filialer med fast driftsställe är det endast en förlust som är att hänföra till den egna verksamheten, såsom den framgår av bokföring som fullgjorts särskilt för dess verksamhet, som kan överföras, eftersom en förlust som beräknats på grundval av en fördelning inte kan överföras". Förlustavdraget kan endast göras om förlusterna fastställs på grundval av vederbörlig bokföring samt då räkenskapsmaterialet förvarats i Luxemburg. Detta beslut fastställdes i juli 1993 av skattedirektören.

4. Enligt artikel 157 andra stycket i inkomstskattelagen i Storhertigdömet Luxemburg [1] är bestämmelserna om förlustavdrag (som regleras i artikel 109 första stycket 4) för skattskyldiga som inte har hemvist i landet tillämpliga under förutsättning att förlusterna har ett ekonomiskt samband med de inhemska inkomsterna och att bokföringen fullgjorts inom landet. (Denna bestämmelse gäller från inkomståret 1986.)

5. I artikel 109 första stycket 4 föreskrivs en möjlighet att dra av förluster från föregående år såvitt villkoren i artikel 114 är uppfyllda.

6. I artikel 114 andra stycket 2 föreskrivs slutligen att det är möjligt att göra förlustavdrag om företaget kan uppvisa vederbörlig bokföring för den tidsperiod då förlusterna uppstått.

7. Skattedirektören hänförde sig i sitt beslut av den 14 juli 1993, genom vilket skattemyndighetens beslut fastslogs, dessutom till dubbelbeskattningsavtalet mellan Luxemburg och Frankrike. [2] I artikel 21.2 andra stycket i avtalet föreskrivs att en skattskyldig med hemvist i Frankrike, som har en filial med fast driftsställe i Luxemburg, skall omfattas av bestämmelserna om förlustavdrag vid

1 — Loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (*Memorial* A 1967, s. 1228) i dess lydelse enligt artikel 157 i lagen om ändring av den 4 december 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).

beskattning av filialen under samma förutsättningar som gäller för skattskyldiga med hemvist i Luxemburg.

8. Skattemyndigheten har i målet vid den nationella domstolen anfört att varje luxemburgskt företag för det år som förlusten uppstod måste visa att vederbörlig bokföring fullgjorts och att räkenskapsmaterialet bevarats i Luxemburg. Samma förutsättningar gäller för filialen med fast driftsställe i Luxemburg. Skattemyndigheten har därtill åberopat artikel 4 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Frankrike och Luxemburg, varav framgår att filialens nettovinst skall beskattas och att bestämmelserna om fördelning uteslutande är tillämpliga då det saknas vederbörlig bokföring av vilken det klart och tydligt framgår hur stora vinster som är att hänföra till varje företag.

9. I artikel 4.2 i dubbelbeskattningsavtalet föreskrivs att då ett företag har ett fast driftsställe i en av de två avtalsslutande staterna kan var och en av dessa endast beskatta den inkomst som härrör från den verksamhet som utövas vid de fasta driftsställena inom dess territorium.

10. I artikel 4 föreskrivs att de behöriga myndigheterna i de båda avtalsslutande staterna i förekommande fall får samarbeta för att fastställa regler för fördelning i de fall då det inte finns någon vederbörlig bokföring av vilken det klart framgår vilka vinster som skall hänföras till de fasta driftsställen som är belägna inom respektive stats territorium.

11. Sökandena anser att det utgör diskriminering av skattskyldiga som saknar hemvist i Luxemburg att dessa inte tillåts göra förlustavdrag om de inte har en vederbörlig bokföring som fullgjorts i Luxemburg. Den tolkning av skattebestämmelserna som gjorts av skattemyndigheten är inte förenlig med artikel 52 i EG-fördraget.

12. Artikel 52 är den första artikeln i kapitel 2 i tredje delen, avdelning III i fördraget. Där regleras etableringsrätten. I artikeln föreskrivs följande:

"Inom ramen för nedanstående bestämmelser skall inskränkningar för medborgare i en annan medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium gradvis avvecklas under övergångstiden. Denna gradvisa avveckling skall även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat, som är etablerade i någon medlemsstat, att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

Etableringsfriheten skall innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 58 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital."

13. I artikel 58 föreskrivs följande:

"Bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen skall vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel likställas med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna.

Med 'bolag' förstås bolag enligt civil- eller handelslagstiftning, inbegripet kooperativa sammanslutningar samt andra offentligrättsliga eller privaträttsliga juridiska personer, med undantag av sådana som inte drivs i vinstsyfte."

14. Sökandena har därtill gjort gällande att artikel 52 uttryckligen ger näringsidkare möjlighet att fritt välja i vilken rättslig form de vill bedriva sin verksamhet i en annan medlemsstat. Denna valfrihet får enligt domstolens rättspraxis inte inskränkas genom diskriminerande skatterättsliga bestämmelser.

15. Då den nationella domstolen ansåg att det var erforderligt att pröva om de ovan angivna skatterättsliga bestämmelserna är förenliga med gemenskapsrätten, har den i en begäran om förhandsavgörande ställt följande fråga till domstolen:

"Är bestämmelserna i artikel 157 i lagen om inkomstskatt och, om det är nödvändigt, artiklarna 4 och 24.2 andra stycket i dubbelbeskattningsavtalet mellan Frankrike och Luxemburg förenliga med bestämmelserna i artikel 52 i EEG-fördraget, när det, för tillämpning av bestämmelserna om överföring av förluster för skattskyldiga som inte har hemvist i Luxemburg men som har en stadigvarande verksamhet där, uppställs som krav att förlusterna har samband med inkomster inom landet och att bokföringen i vederbörlig ordning fullgörs och räkenskapsmaterialet bevaras inom landet?"

B — Bedömning

I — *Huruvida tolkningsfrågan kan prövas i sak*

16. Beträffande denna fråga har Storhertigdömet Luxemburgs regering i sin inlaga anfört att Comité du Contentieux du Conseil d'État du Luxembourg skall ses som en del av det statliga rättssystemet och därför har rätt att enligt artikel 177 i EG-fördraget inge en begäran om förhandsavgörande till EG-domstolen.

17. Den franska regeringen anser emellertid att det finns problem i fråga om möjligheten att pröva frågan i sak. Enligt den franska regeringen innehåller tolkningsfrågan inte tillräckligt med uppgifter om de bestämmelser om förlustavdrag som är tillämpliga på luxemburgska företag. På grund av detta är det inte möjligt att jämställa situationen för filialen Singer, som saknar hemvist i Luxemburg, med den situation som ett företag befinner sig i som har hemvist i Luxemburg. Inte heller har den nationella domstolen lämnat några, eller åtminstone inte tillräckligt många, uppgifter vad beträffar de faktiska och rättsliga omständigheterna i målet vid den nationella domstolen. Exempelvis framgår det inte av vilken natur och vilket ursprung filialens inkomster är. Inte heller framgår det något om beskattningsunderlaget avseende filialens inkomster i Luxemburg, och det saknas närmare uppgifter om såväl förlustavdraget som de krav, i fråga om bokföring, som ställs på företag med hemvist i landet.

18. Frankrike har i detta sammanhang hänvisat till domstolens rättspraxis, enligt vilken det endast är möjligt för domstolen att ge ett ändamålsenligt svar beträffande tolkningen av gemenskapsrätten om domstolen förfogar över tillräckligt med uppgifter om de rättsliga och faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen. [3] Dessa uppgifter skall dessutom göra det möjligt för medlemsstaternas regeringar att yttra sig i målet. [4]

19. De uppgifter som lämnats i förevarande begäran om förhandsavgörande är enligt den franska regeringen inte tillräckliga för att det skall vara möjligt att avgöra huruvida den nationella lagstiftningen är förenlig med gemenskapsrätten. Den återger endast i korthet sökandenas och svarandens argument. Dessutom anser den franska regeringen att tolkningsfrågan inte kan prövas i sak.

20. Vid den muntliga förhandlingen betonade såväl sökandena som den luxemburgska regeringen att de ansåg att begäran om förhandsavgörande var fullständig och gjorde det möjligt för medlemsstaterna att ta ställning till frågan. Den luxemburgska regeringen hänvisade i detta avseende till Förenade kungarikets yttrande, av vilket det

3 — Dom av den 16 juli 1992 i mål C-83/91, Meilicke (Rec. 1992, s. I-4871), punkt 26, och beslut av den 23 mars 1995 i mål C-458/93, Saddik (REG 1995, s. I-511), punkt 12.

4 — Beslut i mål C-458/93 (ovan fotnot 3), punkt 13.

framgick att begäran om förhandsavgörande innehöll tillräckligt med uppgifter för att en medlemsstat om den önskade skulle kunna göra gällande sin inställning till problemet.

II — *Den luxemburgska inkomstskattelagens förenlighet med artiklarna 52 och 58 i EG-fördraget*

21. Det finns enligt min mening skäl att ansluta sig till denna ståndpunkt. De uppgifter om de bakomliggande omständigheterna i målet vid den nationella domstolen som den domstolen framlagt för EG-domstolen är tillräckliga för att tolkningsfrågan skall kunna besvaras. Det framgår att det rör sig om förluster som en filial med fast driftsställe i Luxemburg haft, för vilka avdrag inte kan göras om vederbörlig bokföring inte fullgjorts i Luxemburg. Vilken sorts inkomster — och kanske även förluster — som filialen haft, och varför de uppstått, är inte avgörande för svaret på frågan.

22. Även de uppgifter i begäran om förhandsavgörande som rör den luxemburgska skattelagstiftningen får anses vara tillräckliga. Den omständigheten att den nationella domstolen citerar den luxemburgska skattemyndigheten, då den fastställer att såväl luxemburgska företag som filialer med fast driftsställe där för det år som förlusterna uppstått måste visa att de fullgjort vederbörlig bokföring och bevarat räkenskapsmaterialet i Luxemburg, gör det möjligt att förstå under vilka förutsättningar luxemburgska företag kan göra förlustavdrag.

23. Tolkningsfrågan rör området för inkomstskatt och därmed området för direkta skatter. Dessa faller inom medlemsstaternas behörighet. Enligt domstolens fasta rättspraxis skall medlemsstaterna dock utöva sina befogenheter inom detta område med hänsyn till gemenskapsrätten och således undvika varje öppen eller dold form av diskriminering på grund av nationalitet. [5] Av dessa skäl kan alltså artikel 52 i EG-fördraget undersökas med avseende på huruvida en reglering som den i detta mål omstridda artikel 157 i den luxemburgska inkomstskattelagen är förenlig med gemenskapsrätten.

24. För att undersöka om det föreligger en eventuell diskriminering vid inkomstbeskattningen är det nödvändigt att än en gång studera de enskilda bestämmelserna. I artikel 114 andra stycket 2 föreskrivs att det är möjligt att göra förlustavdrag då det föreligger vederbörlig bokföring som fullgjorts under den tidsperiod som förlusten uppkommit. Denna bestämmelse gäller för luxemburgska företag. Enligt artikel 157 andra stycket skall samma bestämmelse även tillämpas på före-

5 — Dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkt 21, av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx (REG 1995, s. I-2493), punkt 16, och av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher (REG 1996, s. I-3089), punkt 36.

tag som inte har hemvist i Luxemburg, såvitt deras förluster har ett ekonomiskt samband med deras inhemska inkomster och bokföringen fullgjorts inom landet. Denna bestämmelse tolkades av den luxemburgska skattemyndigheten sålunda, att skattskyldiga som saknar hemvist i Luxemburg måste kunna visa att de fullgjort vederbörlig bokföring i Luxemburg och att räkenskapsmaterialet alltjämt bevaras där. Enligt vad den luxemburgska regeringen uppgav under förhandlingen är vederbörlig bokföring sådan bokföring som fullgjorts enligt bestämmelserna i Storhertigdömet Luxemburg.

25. Enligt nämnda bestämmelser gäller tre villkor för att skattskyldiga som saknar hemvist i Luxemburg skall kunna göra förlustavdrag:

1) Förlusten måste ha ekonomiskt samband med inhemska inkomster.

2) Det måste föreligga vederbörlig bokföring i Luxemburg.

3) Räkenskapsmaterialet måste bevaras i Luxemburg.

26. För de utländska bolag som har filialer med fast driftsställe i Luxemburg innebär detta att de måste kunna visa upp en särskild bokföring, som fullgjorts enligt luxemburgska bestämmelser, samt att räkenskapsmaterialet bevaras i Luxemburg.

1) *Ekonomiskt samband mellan förluster och inhemska inkomster*

27. Vad beträffar den första förutsättningen, nämligen ett ekonomiskt samband mellan förlusterna och de inhemska inkomsterna, ifrågasätter ingen av parterna att ett sådant villkor är förenligt med gemenskapsrätten. Såsom kommissionen har anfört i sitt skriftliga yttrande, står sådana föreskrifter i samklang med territorialitetsprincipen inom skatteområdet. Det framgår av dubbelbeskattningsavtalet mellan Frankrike och Luxemburg att endast sådana förluster kan överföras i Luxemburg som har samband med inkomster som uppstått i Luxemburg. [6]

28. Det finns enligt min mening skäl att godta detta villkor. Långt mer problematisk är dock frågan om huruvida den andra och den tredje förutsättningen är förenlig med artikel 52 i EG-fördraget.

6 — Artikel 4.2 i dubbelbeskattningsavtalet.

2) *Skyldigheten att fullgöra vederbörlig bokföring i Luxemburg och att bevara räkenskapsmaterialet där*

29. Kommissionen och Luxemburg påpekade vid förhandlingen att den andra och den tredje förutsättningen som anges i frågan avser hur en skattskyldig kan, respektive skall, visa att de förluster ha påstår sig ha också verkligen har samband med inhemska inkomster. Enligt kommissionen och sökandena diskrimineras därigenom utländska bolag som har filialer med fast driftsställe i Luxemburg.

a) Diskriminering av bolag som saknar hemvist i Luxemburg

30. Sökandena har i detta sammanhang gjort gällande att en särskild bokföring för filialen ger upphov till ökade verksamhetskostnader — kostnader som en filial inte vill, respektive kan, bära. I detta sammanhang har sökandena också påpekat att en filial inte är ett självständigt rättssubjekt enligt luxemburgsk rätt, inte heller då den särbehandlas i skatterättsligt hänseende. Skälet till att upprätta en filial är just att kostnaderna är lägre. Genom att kräva att en särskild bokföring fullgörs höjs kostnaderna för den verksamhetsform vars själva syfte är att vara så gynnsam som möjligt i kostnadshänseende.

31. Denna situation förändras inte av att det beträffande förlustavdrag är fråga om en skatterättslig förmån, vilken fordrar att företaget ökar sina ansträngningar, i detta fall tar på sig ökade kostnader. Enligt sökandena föreligger en diskriminering gentemot bolag med hemvist i Luxemburg, samt gentemot utländska bolag som etablerar ett dotterbolag i Luxemburg och sedan inrättar flera filialer i landet. Dessa luxemburgska bolag kan göra gällande ett förlustavdrag, medan det enligt sökandena inte är möjligt då bolaget har sitt säte i Frankrike.

32. Enligt Storhertigdömet Luxemburg innebär bestämmelserna om förlustavdrag för bolag som saknar hemvist i landet ingen diskriminering. Det rör sig helt enkelt om att förpliktelser som åligger luxemburgska bolag på samma sätt tillämpas på utländska bolags filialer.

33. Inte heller Förenade kungariket anser att det i föreliggande fall är fråga om någon diskriminering. Förenade kungariket anger först och främst att den första förutsättningen — som redan beskrivits ovan — inte kan anses vara diskriminerande. Detta är ostridigt i målet. Vad beträffar den andra och den tredje

förutsättningen har Förenade kungariket fastslagit att det där rör sig om bevismöjligheterna beträffande sambandet med inhemska inkomster, varvid de luxemburgska bolagen inte behandlas annorlunda än de utländska bolagens filialer.

34. I själva verket framträder vid första anblicken inte någon särbehandling av utländska *filialer*. Emellertid föreskrivs i lagen ytterligare villkor endast för *bolag* som saknar hemvist i landet, nämligen att det skall finnas ett ekonomiskt samband mellan förlusterna och de inhemska inkomsterna, samt att bokföringen skall fullgöras och räkenskapsmaterialet bevaras i Luxemburg. Dessa skyldigheter åligger inte luxemburgska bolag. För dem är det självklart att de fullgör bokföring enligt de luxemburgska bestämmelserna och att räkenskapsmaterialet bevaras i landet. För ett luxemburgskt bolag utgör det inget ytterligare åliggande att fullgöra bokföringen vid företagets säte i enlighet med där gällande föreskrifter. För ett utländskt bolags filial innebär det emellertid att denna måste upprätta en andra bokföring som är skild från företagets säte, oavsett om filialen är ett självständigt rättssubjekt eller inte. Även om filialen ålägges samma skyldighet som ett luxemburgskt bolag skall det erinras om att det här är fråga om beskattning av ett bolag som saknar hemvist i Luxemburg och som har sitt säte i Frankrike. Detta bolag förorsakas ökade kostnader då det tvingas uppvisa en andra bokföring på den ort där filialen är belägen. Det innebär att ett utländskt bolag kan göra gällande förlustavdrag för sin filial i Luxemburg endast om det godtar de ökade kostnaderna och fullgör särskild bokföring i Luxemburg. Ett luxemburgskt bolag måste emellertid, precis som sökandena hävdat, inte fullgöra någon särskild bokföring för sin luxemburgska filial.

35. Av detta skäl kan de argument som framförts av Förenade kungariket och Storhertigdömet Luxemburg inte godtas, då dessa har hävdat att det inte föreligger någon diskriminering mellan utländska bolags filialer och luxemburgska bolag. Kravet på särskild bokföring förorsakar filialen, och därmed skattskyldiga som, i likhet med bolaget med säte i Frankrike, saknar hemvist i landet, ökade verksamhetskostnader.

36. Mot detta kan — som Luxemburg gör — inte göras gällande att kraven avseende bokföring inte vore annorlunda om Futura hade bildat ett dotterbolag i Luxemburg. I artikel 52 anges olika former för verksamhet i en annan medlemsstat. Där omnämns uttryckligen även filialer, vilka således omfattas av skyddet i artikel 52. Dessa är inga dotterbolag med säte i Luxemburg utan bedriver tvärtom en verksamhet med mycket lägre kostnader. Rätten att etablera en filial i en annan medlemsstat skulle emellertid begränsas om sådana filialer ålades ökade kostnader. Som kommissionen och sökandena med rätta har anfört skulle då också rätten att fritt välja mellan olika verksamhetsformer begränsas

genom olika skatterättsliga regleringar, vilket inte är tillåtet enligt domstolens rättspraxis. [7]

37. Härefter skall det undersökas om de bolag som har säte i utlandet särbehandlas på grund av nationalitet. Som domstolen fastslog i mål 270/83 skall ett bolags säte jämställas med fysiska personers nationalitet, och tjänar liksom nationaliteten till att fastställa vilken stats rättsordning en person omfattas av. [8] Av den i målet omtvistade luxemburgska regleringen framgår inget om särbehandling på grund av nationalitet. Det kriterium som används där är en persons, respektive ett bolags, hemvist. För bolagen betyder detta att det avgörande är var de har sitt säte. Detta innebär å andra sidan att de särbehandlas på grund av sitt säte, det vill säga på grund av sin nationalitet. Även kommissionen anser att det här rör sig om indirekt diskriminering på grund av nationalitet.

38. Såsom domstolen vidare fastslog i mål 270/83 skall det ändå inte helt uteslutas att det under bestämda förutsättningar kan vara motiverat med en skillnad grundad på bolags säte, eller en fysisk persons hemvist, inom ett område som skatterätten. [9] Det gjordes i målet Schumacker och, i senaste rättspraxis, i målet Asscher en prövning av huruvida personer med och utan hemvist i ett land befann sig i en jämförbar situation, och om det därmed vore möjligt att utöva diskriminering, eller om deras situation inte är jämförbar, med påföljd att särbehandling kan vara motiverad. [10] Härutöver fastställde domstolen i det ovan nämnda målet 270/83 följande: "Då det förhåller sig så, att bolag med säte i Frankrike och filialer och agenturer till bolag med säte i utlandet, belägna i Frankrike, enligt det omtvistade skattesystemet beskattas enligt samma nivåer, kan det däri inte föreskrivas att dessa skall behandlas olika i fråga om skatterättsliga förmåner, såsom exempelvis en skattelättnad, utan att det blir fråga om diskriminering. När de två etableringsformerna behandlas lika i inkomstskattemässigt hänseende har det i fransk lagstiftning därmed erkänts att det med hänsyn till mer detaljerade regler och villkoren för nämnda beskattning inte föreligger någon objektiv skillnad mellan situationerna för de båda etableringsformerna, som kan utgöra grund för särbehandling." [11]

39. Inte heller i förevarande fall framgår det att luxemburgska företag och filialerna behandlas olika. Då de således i inkomstskattehänseende behandlas lika av den luxemburgska lagstiftaren, är det inte möjligt att förutsätta att de i fråga om skattelättnader,

7 — Dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike (Rec. 1986, s. 273), punkt 22.

8 — Mål 270/83 (ovan fotnot 7), punkt 18.

9 — Punkt 19.

10 — Mål C-279/93 (ovan fotnot 5), punkt 31—38, och mål C-107/94 (ovan fotnot 5), punkt 41—49.

11 — Mål 270/83 (ovan fotnot 7), punkt 20.

såsom förlustavdraget, skulle befinna sig i en annan situation. Det rör sig här inte heller om att beakta personliga omständigheter som, såsom i fallet Asscher, eventuellt endast kan beaktas av en annan stat, nämligen hemviststaten, [12] utan enbart om vinster och förluster som uppkommit i *en* stat (Luxemburg).

40. Det föreligger således en diskriminering i strid med etableringsfriheten, då det fordras att utländska bolags filialer skall fullgöra bokföring i Luxemburg (vilket innebär att den skall upprättas enligt luxemburgska bestämmelser och endast för filialen) samt att räkenskapsmaterialet skall bevaras inom landet.

b) Lagstiftningens grunder

41. Denna särbehandling skulle dock kunna vara befogad. Vid prövningen av grunderna för denna är det lämpligt att granska det andra och det tredje villkoret var för sig.

12 — Mål C-107/94 (ovan fotnot 5), punkterna 44, 48 och följande punkter.

aa) Kravet att bokföringen skall fullgöras i landet

42. I detta hänseende har Storhertigdömet Luxemburgs regering och Förenade kungarikets regering gjort gällande att det endast är av en vederbörlig bokföring som det framgår exakt vilka förluster som har samband med inkomster i landet. Förenade kungariket har i sammanhanget hänvisat till bestämmelserna i OECD:s modellavtal och kommentaren till denna. Enligt dessa är de fördragsslutande parterna alls inte skyldiga att fordra att de skattskyldiga fullgör en separat bokföring, men av kommentaren framgår emellertid att detta är den mest exakta och tillförlitliga formen för att fastställa förluster. Då medlemsstaterna har ett visst utrymme för att bestämma vilka metoder de skall tillämpa för fastställande av förluster kan en stat inte förvägras att välja den bästa och mest exakta metoden.

43. Enligt Luxemburgs och Förenade kungarikets mening är en effektiv skattekontroll endast möjlig då förlusterna framgår av en vederbörlig bokföring.

44. Kommissionen har inte bestritt att en medlemsstat inte har rätt att som villkor för förlustavdrag kräva redovisning av exakta sifferuppgifter som framgår av en bokföring. Enligt dess mening är det emellertid oproportionerligt att på denna grund fordra att

separat bokföring fullgörs i Luxemburg. Vad beträffar kravet på en vederbörlig, det vill säga enligt luxemburgska bestämmelser fullgjord bokföring, har kommissionen med rätta påpekat att det här inte är fråga om hur bokföring skall fullgöras utan endast om hur exakta sifferuppgifter rörande de luxemburgska förlusterna skall bestämmas. Därvid är det inte självklart att en bokföring som fullgjorts enligt bestämmelserna i en annan medlemsstat är mindre exakt eller rent av felaktig. Detta i än mindre grad då reglerna om årsredovisning för vissa former av bolag i mellantiden har harmoniserats i tillräcklig mån och bolagens årsbokslut följaktligen mycket väl kan jämföras, [13] vilket kommissionen anfört i sitt svaromål. Varför skulle alltså sifferuppgifter som framgår av bokföring som fullgjorts i en annan medlemsstat där bolaget har sitt säte — i detta fall i Paris — inte anses innehålla tillräcklig information för att beskattning skall kunna ske i Luxemburg?

45. Storhertigdömet Luxemburg har därtill gjort gällande att endast en vederbörlig bokföring kan förmodas innehålla exakta och korrekta sifferuppgifter. Detta påstående innehåller emellertid ingenting som tyder på att det skulle vara befogat att fordra att utländska bolag fullgör en separat bokföring för sina filialer i Luxemburg.

13 — Rådets fjärde direktiv av den 25 juli 1978, grundat på artikel 54.3 i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag (EGT L 222, s. 11).

46. Kommissionen har med rätta hävdat att det är fullständigt tillräckligt att det föreligger en bokföring där bolaget har sitt säte, av vilken storleken på förlusterna i Luxemburg framgår.

47. Inte heller enligt OECD:s modellavtal fordras uttryckligen en separat bokföring. I kommentaren till modellavtalet anges endast att exakta sifferuppgifter rörande vinster och förluster endast kan framgå av en vederbörlig bokföring och att denna metod därför skall användas i normalfallet. Därmed inte sagt att denna bokföring ovillkorligen måste fullgöras på den ort där filialen är belägen, eller om det är tillräckligt att de ifrågavarande siffrorna kan hämtas ur den bokföring som fullgjorts där företaget har sitt säte, vilken är fullgjord såväl för företaget som för dess filial. För övrigt skall det påpekas att OECD:s modellavtal inte kan ge något definitivt gemenskapsrättsligt svar på förevarande fråga.

48. Förenade kungariket har åberopat kommentaren till OECD:s modellavtal och anfört att det för ett välskött företag är självklart att fullgöra separat bokföring för filialerna, för att få uppgifter om huruvida dessa filialer går med vinst. Därtill skall det sägas att det heller inte framgår av de grunder som anförts av Förenade kungariket att kravet på fullgörande av en separat bokföring där filialen är belägen skulle vara befogat. De sifferuppgifter som ger besked om en filials ränta-

bilitet kan också hämtas ur den bokföring som fullgörs där företaget har sitt säte.

49. Vid den muntliga förhandlingen beskrev kommissionen mycket överskådligt vad bokföring över huvud taget är och vad dess syfte är. Storhertigdömet Luxemburgs regering räknade upp allt som bokföring omfattar: materialet utgörs bland annat av fakturor till kunder, som ger upplysning om intäkter, samt fakturor hänförliga till filialen, av vilka utgifterna, exempelvis hyran, framgår. Kommissionen har påpekat att i varje företag registreras utgifter och intäkter dagligen, och motsvarande verifikationer sparas. Den filial som inte kan uppvisa någon egen bokföring förmedlar följaktligen dessa sifferuppgifter till företagets säte, där de införs i den gemensamma bokföringen. Det förefaller inte finnas något som talar för att motsvarande tal vid beskattning av filialen i Luxemburg inte skulle framgå av den bokföring som fullgjorts där företaget har sitt säte.

50. Som den luxemburgska regeringen på fråga vid den muntliga förhandlingen bekräftade fullgör inte heller luxemburgska filialer till ett luxemburgskt bolag någon särskild bokföring, utan det förs endast ett register, vilket — enligt kommissionen — även förs beträffande utländska företag. Detta innebär att det även i detta fall endast finns en gemensam bokföring där bolaget har sitt säte — i förevarande fall i Luxemburg. Det är inte heller i detta fall nödvändigt att fullgöra en separat bokföring för filialen för att erhålla exakta sifferuppgifter beträffande filialens förluster.

51. Av detta skäl är det för att på ett exakt sätt fastställa en filials förluster inte nödvändigt att fullgöra en separat bokföring. Tvärtom är det tillräckligt med en gemensam bokföring. Denna måste heller inte fullgöras enligt luxemburgska bestämmelser. Att skattemyndigheten uppställer en sådan skyldighet är oproportionerligt.

52. Sökandena har därtill gjort gällande att det finns ett mindre ingripande sätt att fastställa filialens förluster, nämligen kostnadsfördelningen. Denna möjlighet kan inte förvägras utländska filialer, i synnerhet då det även är möjligt att beskatta en skattskyldig på grundval av en kostnadsfördelning. Härvid anges på skattedeklarationsblanketten att det är möjligt att välja mellan kostnadsfördelning och bokföring. Det anges inte där att de båda möjligheterna inte skulle vara likvärdiga. Framför allt anges inte på blanketten för utländska skattskyldiga att det inte är möjligt att tillämpa förfarandet med kostnadsfördelning som underlag för förlustavdrag. För övrigt föreskrivs i Luxemburg även inom området för kommunal företagsbeskattning möjligheten att göra en kostnadsfördelning.

53. Såväl Storhertigdömet Luxemburg som Förenade kungariket har anfört att de tal som framkommer genom en kostnadsfördelning inte är tillräckligt exakta för att det skall vara möjligt att entydigt kunna fastställa de förluster som uppkommit i samband med intäkter i Luxemburg. Enligt Luxemburgs mening kan en skattelättnad såsom förlustavdraget inte beräknas på grundval av så inexakta sifferuppgifter som dem som följer av en kostnadsfördelning. Den kostnadsfördelning som görs inom området för företagsbeskattning respektive beskattning av filialer sker i fall då företagen inte avger någon skattedeklaration och är då den enda möjligheten att beskatta företagen.

54. Det finns skäl att ansluta sig till denna uppfattning. En kostnadsfördelning, såsom den som företagits för beskattning av filialen i föreliggande fall, är en fördelning av intäkterna på grundval av omsättningen för de enskilda filialerna. De värden som uppkommer därav kan följaktligen inte vara annat än uppskattningar eller ungefärliga värden. Därav följer inte nödvändigtvis att det inte är möjligt att fastställa förlusterna på grundval av en kostnadsfördelning. Förutsättningen för detta är att den beskattande staten beaktar den omständigheten att denna metod är inexakt, vilket kan vara till dess fördel men också till dess nackdel. Å andra sidan måste en medlemsstat ha rätt att bevilja förlustavdrag endast i de fall då företaget respektive filialen kan uppvisa exakta sifferuppgifter beträffande förlusterna, för så vitt dessa förutsättningar gäller lika för luxemburgska företag och filialer från andra medlemsstater. Detta innebär att så länge det inte sker någon diskriminering av utländska företag eller uppkommer någon begränsning av etableringsfriheten ankommer det på medlemsstaten att välja enligt vilken metod förlusterna skall fastställas.

55. Som redan visats ovan utgör kravet på exakta sifferuppgifter för fastställandet av förluster inte någon diskriminering, eftersom dessa exakta sifferuppgifter även kan hämtas ur den gemensamma bokföring som fullgörs där företaget har sitt säte. Detta förfarande är följaktligen ett ändamålsenligt och mindre ingripande medel för att fastställa förlusterna. Endast kravet på en särskild, vederbörlig bokföring som fullgörs där filialen har sitt säte (här Luxemburg) leder till diskriminering av verksamheter som saknar hemvist i landet, vilket med beaktande av att det föreligger ett mindre ingripande medel inte är proportionerligt och därför inte befogat.

56. Av vad som anförts följer att Luxemburg har rätt att bevilja ett förlustavdrag enbart då företaget anger förlusterna med exakta sifferuppgifter. Det föreligger ingen skyldighet att bevilja ett förlustavdrag på grundval av en kostnadsfördelning, varför denna möjlighet inte behöver undersökas vidare. Denna ståndpunkt delas slutligen av kommissionen, enligt vad som framgår av dess yttrande vid den muntliga förhandlingen.

57. Att Storhertigdömet Luxemburg inom området för kommunal företagsbeskattning föreskriver möjligheten att göra en kostnadsfördelning ändrar inte att staten inom området för inkomstbeskattning har rätt att neka ett förlustavdrag på grundval av en kostnadsfördelning, då dessa båda skatteformer — som den luxemburgska regeringen har anfört — inte är jämförbara, även om kostnadsfördelningen inom området för företagsbeskattning kan påverka storleken på de skatter som skall erläggas. Hur denna kostnadsfördelning utförs inom området för företagsbeskattning behöver emellertid inte undersökas närmare här.

58. Vad beträffar beskattningen av en filial på grundval av en kostnadsfördelning kan — liksom Storhertigdömet Luxemburg med rätta har anfört — staten inte helt avstå från beskattning då den skattskyldige inte avger någon skattedeklaration. I detta fall *är det nödvändigt* att tillgripa förfarandet med kostnadsfördelning.

59. Huruvida det i förevarande fall eventuellt skall medges en kostnadsfördelning, eftersom blanketten för skattedeklaration — enligt vad sökandena påstått — är felaktigt formulerad, är en fråga som det ankommer på den nationella domstolen att i förekommande fall pröva. Svaret på denna fråga omfattas inte av svaret på tolkningsfrågan, som rör förhållandet mellan artikel 157 i den luxemburgska inkomstskattelagen och artikel 52 i EG-fördraget.

60. Därmed skall fastslås att Luxemburg inte har någon skyldighet att bevilja ett förlustavdrag på grundval av en kostnadsfördelning. Vidare har staten rätt att fordra att exakta sifferuppgifter anges för att denna skattelättnad skall beviljas. Kravet på en separat, vederbörlig bokföring som fullgörs där filialen har sitt säte (här alltså i Luxemburg) är emellertid inte befogat, eftersom det är oproportionerligt.

bb) Kravet att det separata räkenskapsmaterialet bevaras inom landet

61. Detta krav skall endast prövas i den mån det innebär att det är nödvändigt att förvara verifikationerna rörande förlusterna i Luxemburg, respektive för det fall domstolen inte skulle följa mitt resonemang beträffande det första kravet, vilket resulterar i att frågan om nödvändigheten av att en separat bokföring förs och räkenskapsmaterialet bevaras i Luxemburg besvaras nekande.

62. Den luxemburgska regeringen har åberopat en effektiv skattekontroll som skäl för de angivna kraven. Endast om alla verifikationer bevaras och bokföringen fullgörs inom landet, och de luxemburgska skattemyndigheterna därigenom när som helst och utan förvarning kan få tillgång till dem, är en effektiv skattekontroll möjlig.

63. Kommissionen beskrev å sin sida vid den muntliga förhandlingen på ett mycket åskådligt sätt varför ett sådant krav med en effektiv skattekontroll som syfte inte kan upprätthållas. Vid en filial, som inte är en självständig juridisk person, finns verifikationer som inte rör enbart filialen utan även bolaget i Frankrike. Om det skulle fordras att alla verifikationer, såsom exempelvis räkningar, som rör filialen skulle bevaras även i Luxemburg, skulle det i vissa fall innebära att det blev nödvändigt att dela respektive kopiera räkningar. Detta skulle emellertid innebära att något originaldokument inte längre fanns tillgängligt i Luxemburg respektive Frankrike och att bevisvärdet av dessa dokument därför i sin tur minskade. Som den luxemburgska regeringen anförde då den tillfrågades är detta inte nödvändigt beträffande luxemburgska filialer och bolag. Även i detta fall är det nödvändigt att bevara alla dokument där bolaget har sitt säte och endast införa dem i ett register där filialen har sitt säte.

64. Kommissionen har därtill påpekat att det först och främst åligger filialen att ställa de dokument som fordras för beskattning respektive förlustavdrag till förfogande. Om den inte gör detta kan något förlustavdrag inte beviljas.

65. Vad nu beträffar problemet med en effektiv skattekontroll har kommissionen därtill hänvisat till direktivet om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område [14], enligt vilket de luxemburgska skattemyndigheterna kan be de franska skattemyndigheterna om hjälp i fråga om uppgifter som de behöver för att fastställa inkomstskatt. [15] Domstolen har hittills vid åtskilliga tillfällen fastslagit att vissa skatterättsliga bestämmelser inte längre kan anses vara befogade sedan möjligheten till ömsesidigt bistånd införts genom direktiv 77/799/EEG.

66. Detta var fallet exempelvis i målet Halliburton Services. Där gjorde den nederländska regeringen gällande att den behöriga skattemyndigheten inte kunde pröva om de rättsliga formerna för juridiska personer i andra medlemsstater var jämförbara med de rättsliga formerna för aktiebolag och bolag med begränsat ansvar i den mening som avses i nationell rätt. Domstolen fastslog att uppgift om kriterierna för bolagsformer i de andra medlemsstaterna kunde införskaffas med hjälp av det system som föreskrivs i direktiv 77/799. [16]

67. I målet Schumacker fastslog domstolen att det inte finns några administrativa hinder mot att man i den stat där en verksamhet utövas tar i beaktande en utomlands bosatts

14 — Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 (EGT L 336, s. 15).

15 — Artikel 1.1 i direktivet.

16 — Dom av den 12 april 1994 i mål C-1/93, Halliburton Services (Rec. 1994, s. I-1137), punkt 21 och följande punkter.

personliga förhållanden och familjesituation, eftersom det genom direktiv 77/799 finns möjligheter att erhålla nödvändig information som är jämförbar med de möjligheter som finns mellan olika skattemyndigheter på nationell nivå. [17]

68. Luxemburg har här gjort gällande att direktiv 77/799 inte är av hjälp i förevarande fall. Därvid utgår Luxemburg från att Futura fullgör en separat bokföring för filialen i Luxemburg, vilken bevaras i Paris i stället för i Luxemburg. I detta fall anser den luxemburgska regeringen det vara tveksamt om denna bokföring kan kontrolleras i Frankrike genom franska skattemyndigheter, då det är fråga om skatterättsliga skyldigheter som inte omfattas av den franska skattelagstiftningen. Enligt direktivet är det endast möjligt för den stat som ombeds tillhandahålla upplysningar att utöva de befogenheter den har enligt den egna skattelagstiftningen. På dessa grunder anser Luxemburg att det är tveksamt om en fransk skattemyndighet kan kontrollera en bokföring som inte omfattas av fransk skattelagstiftning.

69. Beträffande denna fråga skall sägas att det i artikel 1.1 i direktivet fastslås att medlemsstaternas behöriga myndigheter skall utbyta all information som kan möjliggöra en riktig beskattning av inkomst och kapital. Visserligen regleras begränsningarna för informationsutbytet i artikel 8, men de skall inte fastslås så snävt som den luxemburgska regeringen gör. I artikel 8.1 i direktivet föreskrivs att en medlemsstat inte har någon förpliktelse att låta genomföra efterforskningar eller att tillhandahålla information, om den medlemsstat som skulle tillhandahålla uppgifterna vore förhindrad av sin lagstiftning eller sin administrativa praxis att utföra efterforskningarna eller att insamla eller använda uppgifterna för sina egna ändamål. Denna regel är en skyddsbestämmelse som skall förhindra att det skydd som en skattskyldig tillförsäkras inom landet inte urholkas genom att en utländsk skattemyndighet söker erhålla upplysningar som innebär att den skattskyldiges rättigheter i detta land åsidosätts. Detta innebär emellertid inte på något sätt att franska skattemyndigheter endast kan lämna ut sådana uppgifter som rör skyldigheter i fransk skattelagstiftning. Om så vore fallet skulle direktivet berövas en del av sin verkan.

70. Inte ens i det fall ett sådant samarbete inte kan fordras, eftersom det skulle innebära att skyddsbestämmelser i den stat som ombeds lämna upplysningar åsidosätts, är detta tillräckligt för att motivera att ett yrkat förlustavdrag avslås. Som domstolen fastslog i målen Bachmann och kommissionen mot Belgien hindrar ingenting att de berörda skattemyndigheterna fordrar att de berörda skall inge de bevis myndigheterna anser vara vederbörliga och att de i förekommande fall

17 — Mål C-279/93 (ovan fotnot 5), punkt 43 och följande punkter.

vägrar bevilja förlustavdrag om bevisning inte inges. [18]

71. För det fall en begäran om upplysningar skulle strida mot en fransk skyddsbestämmelse skall det först och främst förutsättas att det är till gagn för sökandena att den begärda informationen, som skyddas i Frankrike, inte lämnas ut. Det blir då en fråga för det utländska bolaget att göra en avvägning av om det skall bortse från det skydd det tillförsäkras i Frankrike och lämna ut uppgifterna för att kunna framställa yrkande om förlustavdrag. Gör bolaget inte det, kan ett förlustavdrag inte beviljas.

72. På dessa grunder framstår även kravet på att bokföringen skall fullgöras och räkenskapsmaterialet bevaras i Luxemburg som oproportionerligt, och den diskriminering som följer därav kan därför inte anses vara befogad.

73. Avslutningsvis skall därför fastslås att artikel 52 i EG-fördraget skall tolkas så, att den regel i den luxemburgska inkomstskattelagen som uppställer som förutsättning för förlustavdrag att räkenskapsmaterial ständigt bevaras i Luxemburg inte är förenligt med gemenskapsrätten.

III — *Huruvida bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalet är förenliga med artikel 52 i EG-fördraget*

74. Dubbelbeskattningsavtalet får, såsom en del av nationell rätt, precis som andra nationella bestämmelser inte strida mot de krav som uppställs i EG-rätten.

75. Den nationella domstolen har nämnt artiklarna 4 och 24.2 andra stycket i dubbelbeskattningsavtalet mellan Frankrike och Luxemburg. I artikel 4 fastställs att de båda avtalsslutande parterna endast kan beskatta inkomster som härrör från verksamhet som bedrivs inom deras respektive territorium. Detta är ett uttryck för territorialitetsprincipen som, vilket framgår ovan, inte heller vad beträffar förlustavdraget strider mot gemenskapsrätten.

76. Vad beträffar artikel 24 förefaller mig snarare artikel 21.2 i dubbelbeskattningsavtalet vara tillämplig. Den innehåller nämligen bestämmelsen att, då en skattskyldig med hemvist i Frankrike har en filial i Luxem-

18 — Dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (Rec. 1992, s. I-249), punkt 18—20, och av den 28 januari 1992 i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien (Rec. 1992, s. I-305), punkt 11—13.

burg, vid beskattningen av denna filial samma bestämmelser rörande förluster skall tillämpas som gäller för skattskyldiga med hemvist i Luxemburg. Denna bestämmelse hänvisar helt enkelt till medlemsstatens skattelagstiftning, enligt vilken det fordras att bolag med hemvist i staten skall fullgöra vederbörlig bokföring. Att utsträcka detta krav till att omfatta filialer till bolag med hemvist utanför staten är under alla omständigheter — som visats ovan — inte förenligt med gemenskapsrätten.

C — Förslag till avgörande

77. Av ovan anförda skäl föreslår jag domstolen att besvara tolkningsfrågan på följande sätt:

Artikel 52 i EG-fördraget skall tolkas så, att en bestämmelse som artikel 157 i den luxemburgska inkomstskattelagen samt de bestämmelser i dubbelbeskattningsavtalet som hänvisar till nationell rätt inte är förenliga med gemenskapsrätten i den mån de i fråga om skattskyldiga som saknar hemvist i staten och som har en filial i Luxemburg gör tillämpningen av bestämmelserna om förlustavdrag beroende av förutsättningen att bokföringen fullgörs och räkenskapsmaterialet bevaras inom landet.