Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

17. december 2015*

»Præjudiciel forelæggelse — skattelovgivning — selskabsskat — etableringsfrihed — ikke-hjemmehørende fast driftssted — forebyggelse af dobbeltbeskatning ved at fritage det ikke-hjemmehørende faste driftssteds indtægter for skat — hensyntagen til tab fra et sådant fast driftssted — medregning af tab, der tidligere er blevet fradraget, ved afhændelse af et ikke-hjemmehørende driftssted — endelige tab«

I sag C-388/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht Köln (skatteretten i Köln, Tyskland) ved afgørelse af 19. februar 2014, indgået til Domstolen den 14. august 2014, i sagen:

Timac Agro Deutschland GmbH

mod

Finanzamt Sankt Augustin,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af formanden for Anden Afdeling, M. Ilešič, som fungerende formand for Tredje Afdeling, og dommerne C. Toader, A. Rosas, E. Jarašiūnas og C.G. Fernlund (refererende dommer),

generaladvokat: M. Wathelet

justitssekretær: fuldmægtig K. Malacek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 1. juli 2015,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Finanzamt Sankt Augustin ved U. Strake og H. Brandenberg, som befuldmægtigede

— den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede

— den franske regering ved D. Colas, J.-S. Pilczer og S. Ghiandoni, som befuldmægtigede

— den østrigske regering ved C. Pesendorfer, E. Lachmayer, A. Wild og M. Klamert, som befuldmægtigede

* Processprog: tysk.

— Det Forenede Kongeriges regering ved J. Kraehling, som befuldmægtiget, bistået af barristers S. Ford og N. Saunders

— Europa-Kommissionen ved W. Roels og M. Wasmeier, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 3. september 2015,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse angår fortolkningen af artikel 49 TEUF.

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Timac Agro Deutschland GmbH (herefter »Timac Agro«), som er et tysk kapitalselskab, og Finanzamt Sankt Augustin (skattekontoret i Sankt Augustin) vedrørende dels sidstnævntes medregning af tidligere fradragne tab vedrørende skatteårene 1997 og 1998 opstået ved dette selskabs ikke-hjemmehørende faste driftssted i forbindelse med afhændelsen af dette driftssted til et ikke-hjemmehørende søsterselskab, dels skattekontoret i Sankt Augustins afslag på at medtage tab fra skatteår fra og med 1999 opstået i nævnte driftssted som følge af denne afhændelse.

Retsforskrifter

Tysk ret

3 § 2a, stk. 3, første til fjerde punktum, i lov om indkomstskat (Einkommensteuergesetz, herefter »EStG«) i den affattelse, der var gældende for skatteårene 1997 og 1998, bestemmer:

»Såfremt indtægter fra erhvervsvirksomhed, der oppebæres af en ubegrænset skattepligtig fra et fast driftssted, der er beliggende i en udenlandsk stat i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst, er fritaget for indkomstskat, skal tab, der fremkommer i overensstemmelse med indenlandske skattebestemmelser vedrørende denne indkomst, efter anmodning fra den skattepligtige fradrages ved den samlede indkomstopgørelse under forudsætning af, at det af den skattepligtige kunne have været anvendt til udligning eller fradrag, såfremt indkomsten ikke havde været fritaget for indkomstskat, og såfremt tabet overstiger den positive indkomst fra erhvervsvirksomhed fra andre driftssteder, der er beliggende i denne udenlandske stat, og som er fritaget i henhold til denne overenskomst. Såfremt dette ikke indebærer, at tabet modregnes, kan det fradrages, når betingelserne i § 10d er opfyldt. Der skal på ny tages hensyn til det i henhold til første og andet punktum fradragne tab ved den samlede resultatopgørelse i det omhandlede skatteår, når den fortjeneste, der i et af de efterfølgende skatteår oppebæres fra erhvervsmæssig virksomhed fra driftssteder, som er beliggende i samme udenlandske stat, sammenlagt er positiv, for så vidt som den positive indkomst fritages i henhold til denne overenskomst. Tredje punktum finder ikke anvendelse, såfremt den skattepligtige person beviser, at han i henhold til de bestemmelser, som er fastsat i den udenlandske stat, og som gælder for ham, generelt ikke kan fradrage tab i et andet år end det år, hvori tabet opstod.«

4 EStG's § 52, stk. 3, tredje og femte punktum, i den affattelse, der var gældende i 2005, har følgende ordlyd:

»§ 2a, stk. 3, tredje, femte og sjette punktum, i den affattelse, der blev offentliggjort den 16. april 1997 (BGBl I, s. 821), finder fortsat anvendelse på skatteårene 1999-2008, når der forekommer en positiv indkomst som omhandlet i § 2a, stk. 3, tredje punktum, eller når et fast driftssted, der er beliggende i

en udenlandsk stat som omhandlet i § 2a, stk. 4, som affattet i det femte punktum, omdannes til et kapitalselskab, afhændes eller lukkes. [...] § 2a, stk. 4, finder anvendelse på følgende betingelser for skatteårene 1999-2008:

»4. Hvis et fast forretningssted, der er beliggende i en udenlandsk stat

1) omdannes til et kapitalselskab eller

2) afhændes mod vederlag eller vederlagsfrit eller

3) lukkes [...], medregnes ud fra en analog anvendelse af stk. 3, tredje punktum, det tab, der er fradraget i henhold til stk. 3, første og andet punktum, på ny i den samlede indkomstopgørelse i det skatteår, hvor omdannelsen, afhændelsen eller lukningen sker, for så vidt som det pågældende tab ikke på ny er blevet medregnet i medfør af stk. 3, tredje punktum, og heller ikke skal medregnes.««

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne

5 Artikel 4, stk. 1, i den dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er indgået den 4. oktober 1954 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Republikken Østrig om indkomst- og formueskatter samt erhvervsskat og ejendomsskat (BGBl. 1955 II, s. 749), som ændret ved overenskomsten af 8. juli 1992 (BGBl. 1994 II, s. 122), bestemmer:

»Oppebærer en person med bopæl i en af de kontraherende stater i egenskab af virksomhedsleder eller medejer indkomst af en erhvervsvirksomhed, hvis virke udstrækker sig til den anden stats område, har den anden stat kun beskatningsretten med hensyn til denne indkomst, for så vidt som den kan henføres til et dér beliggende fast driftssted for foretagendet.«

6 Artikel 7, stk. 1, i overenskomsten af 24. august 2000 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Republikken Østrig til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter (BGBl. 2000 II, s. 734, herefter »den tysk-østrigske overenskomst«) fastsætter:

»Fortjeneste, som oppebæres af et foretagende i en kontraherende stat, kan kun beskattes i denne stat, medmindre foretagendet driver erhvervsvirksomhed i den anden kontraherende stat gennem et dér beliggende fast driftssted. Hvis foretagendet driver førnævnte erhvervsvirksomhed, kan foretagendets fortjeneste beskattes i den anden stat, men kun den del deraf, som kan henføres til dette faste driftssted.«

7 Artikel 23, stk. 1, første punktum, i den tysk-østrigske overenskomst har følgende ordlyd:

»For så vidt angår en person, der er hjemmehørende i Forbundsrepublikken Tyskland, bestemmes beskatningen efter følgende regler:

a) Med forbehold af litra b) skal der fra grundlaget for tysk skat undtages indkomst fra Republikken Østrig og i Republikken Østrig beliggende formuegoder, som i henhold til denne overenskomst kan beskattes i Republikken Østrig.«

8 Artikel 12, litra b), i protokollen til denne dobbeltbeskatningsoverenskomst fastsætter med hensyn til konventionens artikel 24:

»Når personer, der er hjemmehørende i Tyskland, fra og med regnskabsåret 1990 (1989/1990) lider tab i faste driftssteder i Østrig, tages der hensyn til tab, der er lidt indtil regnskabsåret 1997 (1996/1997) i henhold til bestemmelserne i EStG § 2a, stk. 3. Fra og med skatteåret 1994 foretages der ikke

medregning i henhold til [denne lovs] § 2a, stk. 3, tredje punktum. Såfremt den fastsatte skattemæssige fordel ifølge disse bestemmelser ikke længere kan foretages i Forbundsrepublikken Tyskland på grund af en ved dom endelig afgjort retstvist, og idet proceduren for skatteansættelse ikke længere kan genoptages på grund af forældelse, kan der tages hensyn til tabet i Republikken Østrig i form af tabsfradrag. De tab, der er lidt fra og med regnskabsåret 1998 (1997/1998), skal tages i betragtning på grundlag af gensidighed i den stat, hvor det faste driftssted er beliggende. De nævnte bestemmelser finder kun anvendelse, såfremt de ikke indebærer en dobbelt hensyntagen til tab.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9 Timac Agro er et tysk kapitalselskab, der hører til en fransk koncern. Timac Agro har siden 1997 haft et fast driftssted i Østrig. Den 31. august 2005 blev dette driftssted afhændet mod vederlag til et selskab, der var etableret i Østrig, og som hører til samme selskabskoncern som Timac Agro.

10 Der opstod efterfølgende et spørgsmål om, hvorledes tab, som var opstået hos dette ikke-hjemmehørende faste driftssted, skulle behandles, fordi driftsstedet i perioden fra 1997 til 2005 havde lidt tab i samtlige skatteår, med undtagelse af 2000 og 2005.

11 Timac Agros skattegrundlag blev efter en skattekontrol ændret for 1997-2004. Dels blev det tab, som det faste driftssted i Østrig havde lidt, og som oprindeligt var blevet fradraget i Timac Agros indtægter i 1997 og 1998, på ny medregnet i selskabets skattepligtige resultat for 2005. Dels blev hensyntagen til det tab, som det nævnte faste driftssted havde lidt, nægtet i forbindelse med beregningen af skattegrundlaget for Timac Agro for så vidt angik 1999-2004.

12 Da Timac Agro ikke var enig i disse ændringer, anlagde selskabet sag ved Finanzgericht Köln (skatteretten i Köln). Timac Agro anførte til støtte for søgsmålet, at såvel medregningen af det tab, der var lidt hos dets i Østrig beliggende faste driftssted i 1997 og 1998, som den manglende mulighed for at fradrage dette driftssteds tab for 1997-2004 var uforeneligt med etableringsfriheden.

13 Hvad angår den omhandlede medregning af tab har den forelæggende ret anført, at Domstolen endnu ikke har besvaret spørgsmålet om, hvorvidt det er foreneligt med EU-retten at foretage en sådan medregning på ny efter afhændelsen af et ikke-hjemmehørende fast driftssted.

14 Den forelæggende ret har anført, at selv om de faktiske omstændigheder, der gav anledning til dom Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588), ganske vist er delvist sammenlignelige med omstændighederne i den sag, som den er blevet forelagt, var spørgsmålet i denne sag, om et ikke-hjemmehørende fast driftssteds tab kunne medregnes i beskatningsgrundlaget i et omfang svarende til driftsstedets fortjeneste. I hovedsagen er tabet derimod blevet medregnet på ny som følge af afhændelsen af det ikke-hjemmehørende faste driftssted, uden at der foreligger nogen form for forbindelse med dette driftssteds fortjeneste.

15 Såfremt Domstolen måtte fastslå, at de af den nævnte dom udledte principper også bør finde anvendelse i et tilfælde som i hovedsagen, ønsker den forelæggende ret oplyst, om de principper vedrørende endelige tab, som Domstolen har opstillet i præmis 55 og 56 i dom Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), finder anvendelse på de tab fra skatteårene 1997 og 1998, der er medregnet på ny og derfor ikke længere tages i betragtning i Tyskland.

16 Hvad angår nægtelsen af at tage hensyn til det tab, som det i Østrig beliggende faste driftssted led i skatteårene 1999-2004, har den forelæggende ret anført, at det følger af bestemmelserne i den tysk-østrigske overenskomst, at Republikken Østrig havde enekompetence til at beskatte den indkomst, som driftsstedet oppebar. Ordningen i henhold til denne dobbeltbeskatningsoverenskomst omfatter ikke alene fortjeneste, men også tab. Timac Agro kan derfor kun gives medhold i søgsmålet, såfremt den nævnte overenskomst udgør en tilsidesættelse af etableringsfriheden.

17 Den forelæggende ret ønsker ligeledes oplyst, om der i den sag, som den er forelagt, forekommer endelige tab som omhandlet i de principper, der er opstillet i præmis 55 og 56 i dom Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Den forelæggende ret har anført, at den ikke hidtil har formået at fastlægge de kriterier, der kan gøre det muligt at bestemme, i hvilke situationer disse principper finder anvendelse.

18 Finanzgericht Köln (skatteretten i Köln) har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 49 TEUF fortolkes således, at den er til hinder for en bestemmelse som EStG's § 52, stk. 3, såfremt årsagen til medregningen af et beløb svarende til tab, der er opstået for et udenlandsk fast driftssted, og som tidligere er taget i betragtning med henblik på at nedsætte beskatningsgrundlaget, ikke er, at der er opnået en fortjeneste, men at dette faste driftssted er solgt til et andet kapitalselskab, som hører til samme koncern som sælgeren?

2) Skal artikel 49 TEUF fortolkes således, at den er til hinder for en bestemmelse som artikel 23, stk. 1, litra a), i den tysk-østrigske overenskomst, ifølge hvilken indkomst fra Østrig ikke indgår i beregningsgrundlaget for den tyske skat, hvis den kan beskattes i Østrig, såfremt tab, som er opstået i et tysk kapitalselskabs faste driftssted i Østrig, ikke længere kan tages i betragtning i Østrig, fordi det faste driftssted sælges til et østrigsk kapitalselskab, som hører til samme koncern som det tyske kapitalselskab?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

19 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats skatteordning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter tab, som et hjemmehørende selskab tidligere har fradraget for et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat, i tilfælde, hvor selskabet afhænder det faste driftssted til et ikke-hjemmehørende selskab fra samme koncern som førstnævnte selskab, medregnes på ny i det afhændende selskabs skattepligtige resultat, når den indkomst, der er oppebåret af et sådant fast driftssted, i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst er fritaget for beskatning i den medlemsstat, hvor det selskab, som dette driftssted tilhører, har sit hjemsted.

20 Det skal bemærkes, at etableringsfriheden omfatter en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Den Europæiske Union, til at udøve virksomhed i den pågældende medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur (dom Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis).

21 Selv om EUF-traktatens bestemmelser om etableringsfriheden skal sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, er de samtidig til hinder for, at oprindelsesmedlemsstaten lægger hindringer i vejen for, at et selskab, som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, etablerer sig i en anden medlemsstat, navnlig gennem et fast driftssted (dom Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis).

22 Etableringsfriheden vanskeliggøres, hvis et hjemmehørende selskab, der har et datterselskab eller et fast driftssted i en anden medlemsstat, undergives en skattemæssig forskelsbehandling i henhold til en medlemsstats skatteordning, der stiller det pågældende selskab ringere i forhold til et hjemmehørende selskab med et fast driftssted eller et datterselskab i den førstnævnte medlemsstat (dom Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

23 For så vidt angår medregning af tab i et ikke-hjemmehørende fast driftssted ved opgørelse af resultatet og ansættelse af den skattepligtige indkomst for det selskab, som driftsstedet tilhører, har Domstolen allerede fastslået, at en sådan medregning udgør en skattemæssig fordel (dom Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

24 Det følger endvidere af Domstolens praksis, at en medregning på ny af sådanne tab, som kun finder anvendelse i tilfælde af afhændelse af et ikke-hjemmehørende fast driftssted, fører til, at et selskab, der har et fast driftssted i en anden medlemsstat end den, hvori den har sit hjemsted, fratages en sådan fordel i forhold til det selskab, der har et fast driftssted i samme medlemsstat, og derfor udgør en ufordelagtig behandling (jf. i denne retning dom Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 21).

25 Det fremgår ligeledes af denne retspraksis, at denne ufordelagtige behandling vil kunne afholde et hjemmehørende selskab fra at udøve sin virksomhed gennem et fast driftssted i en anden medlemsstat end den, hvori det har sit hjemsted, og følgelig udgør en hindring, som i princippet er forbudt i henhold til traktatens bestemmelser om etableringsfrihed (dom Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 22).

26 En sådan hindring kun kan være tilladt, hvis den vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, eller er begrundet i et tvingende alment hensyn (dom Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

27 Hvad angår sammenligneligheden mellem situationerne skal det bemærkes, at med hensyn til de foranstaltninger, der er truffet i en medlemsstat med henblik på at forhindre eller formindske dobbeltbeskatning af et hjemmehørende selskabs fortjeneste, befinder de faste driftssteder, der er beliggende i en anden end den nævnte medlemsstat, sig i princippet ikke i en situation, der er sammenlignelig med situationen for hjemmehørende faste driftssteder (dom Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

28 Ved imidlertid at indrømme fradrag for tab i et fast driftssted i Østrig har Forbundsrepublikken Tyskland indrømmet en skattefordel til det hjemmehørende selskab, som dette faste driftssted tilhørte, på samme måde, som hvis dette faste driftssted havde været beliggende i Tyskland, og har derfor ligestillet sidstnævnte med hjemmehørende faste driftssteder for så vidt angår fradrag for tab (jf. i denne retning domme Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, præmis 35, og Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 24). Under disse omstændigheder er situationen for et hjemmehørende selskab med et fast driftssted i Østrig derfor sammenlignelig med situationen for et hjemmehørende selskab med et fast driftssted i Tyskland.

29 Hindringen kan derfor kun begrundes i tvingende almene hensyn. Endvidere kræves det, såfremt dette er tilfældet, at hindringen er egnet til at sikre gennemførelsen af det mål, som den forfølger, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (dom Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

30 Forbundsrepublikken Tyskland har anført, at indtægter fra et fast driftssted i Østrig, såvel dem, der opnået i den periode, hvor det faste driftssted tilhørte et selskab i Tyskland, som dem, der er opnået på tidspunktet for afhændelsen af driftsstedet, er fritaget for beskatning i Tyskland, og at kompetencen til at beskatte disse indtægter i overensstemmelse med den tysk-østrigske overenskomst tilkommer Republikken Østrig.

31 Medlemsstaten har præciseret, at den i hovedsagen omhandlede medregning på ny svarer til beløbet af det tidligere fradragne tab. En sådan medregning udgør således en skattemæssig udligning af det hjemmehørende selskabs fortjeneste, som ikke er blevet beskattet tidligere.

32 Den i hovedsagen omhandlede skatteordning har endvidere til formål at undgå, at de skattepligtige kan omgå medregningsordningen ved at fastsætte salgspriserne lavere end markedsprisen eller ved andre arrangementer, og hindre a posteriori-skatteopkrævning.

33 Forbundsrepublikken Tyskland er af den opfattelse, at den i hovedsagen omhandlede skatteordning følgelig er begrundet ud fra tvingende almene hensyn bestående i såvel behovet for at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne som sammenhængen i en national skatteordning og at forebygge skatteunddragelse.

34 Hvad først og fremmest angår hensynet til at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne bemærkes, at det drejer sig om et lovligt formål, der er anerkendt af Domstolen, og som kan gøre det nødvendigt, at man på den økonomiske virksomhed i et selskab, der har hjemsted i en af de nævnte medlemsstater, kun anvender denne stats skatteregler med hensyn til såvel fortjeneste som tab (dom K, C-322/11, EU:C:2013:716, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

35 Som Domstolen allerede har fremhævet, er dette formål bl.a. møntet på at sikre symmetrien mellem kompetencen til at beskatte fortjeneste og muligheden for at fradrage tab i særdeleshed for at undgå, at skatteyderen frit vælger den medlemsstat, hvori en sådan fortjeneste eller et sådant tab skal gøres gældende (dom K, C-322/11, EU:C:2013:716, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).

36 I hovedsagen ville Forbundsrepublikken Tyskland, såfremt den tysk-østrigske overenskomst ikke fandt anvendelse, have ret til at beskatte indtægter fra et fast driftssted i Østrig, der tilhører et selskab i Tyskland.

37 Anvendelsen af denne overenskomst har imidlertid ført til, at Forbundsrepublikken Tyskland ikke har udøvet nogen kompetence til at beskatte disse indtægter. At fratage Forbundsrepublikken Tyskland beføjelsen til på ny at medregne tab, der tidligere er blevet fradraget for det faste driftssted i Østrig, i det hjemmehørende selskabs skattepligtige resultat i tilfælde af afhændelse af dette driftssted, ville følgelig medføre, at dette selskab frit ville kunne vælge den medlemsstat, hvori det vil fradrage disse tab (jf. i denne retning dom Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 34).

38 Under disse omstændigheder gør den i hovedsagen omhandlede medregning det muligt at sikre symmetrien mellem kompetencen til at beskatte indtægter og muligheden for at fradrage tab og derfor at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem de pågældende medlemsstater.

39 Hvad dernæst angår den begrundelse, der er støttet på hensynet til at sikre sammenhængen i en national skatteordning, skal det bemærkes, at dette ligeledes er et lovligt formål, der er anerkendt af Domstolen. For at der kan gives medhold i dette anbringende skal det være godtgjort, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning, idet den direkte karakter af denne sammenhæng desuden skal vurderes under hensyn til det formål, der forfølges med den pågældende lovgivning (dom K, C-322/11, EU:C:2013:716, præmis 65 og 66).

40 I forbindelse med den medregning af det tidligere fradragne tab, som et fast driftssted har lidt, har Domstolen præciseret, at medregningen af dette tab ikke kan adskilles fra den forudgående hensyntagen til dette tab. Domstolen har således fastslået, at denne medregning for så vidt angår et selskab med et fast driftssted i en anden medlemsstat end den, hvori selskabet er etableret, med hensyn til hvilket selskabets hjemstedsmedlemsstat ikke har nogen beskatningsret, er udtryk for en logisk symmetri. Der var således en direkte personel og materiel sammenhæng mellem disse to led i en sådan beskatningsmekanisme, idet medregningen udgjorde et uadskilleligt modstykke til det tidligere indrømmede fradrag (jf. i denne retning dom Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, præmis 42).

41 Det er tilstrækkeligt at bemærke, at eftersom Forbundsrepublikken Tyskland i hovedsagen ikke udøver nogen ret til beskatning af de indtægter, der oppebæres af et fast driftssted i Østrig, afspejler medregningen af de pågældende tab i det skattepligtige resultat i det hjemmehørende selskab, som dette driftssted tilhører, en logisk symmetri og udgør et uadskilleligt modstykke til det tidligere indrømmede fradrag. En skatteordning som den i hovedsagen omhandlede er derfor ligeledes begrundet i hensynet til at sikre sammenhængen i den tyske skatteordning.

42 Hvad endelig angår målet om at forebygge skatteunddragelse skal det bemærkes, at der er tale om et formål, der er egnet til at begrunde en restriktion for etableringsfriheden, som er sikret ved traktaten. For at der kan gives medhold i et anbringende med denne begrundelse, skal det specifikke formål med en sådan restriktion ifølge Domstolens praksis være at hindre adfærd, der består i at oprette rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, med henblik på at undgå den normalt skyldige skat af fortjeneste, der oparbejdes ved virksomhed på det nationale område (dom K, C-322/11, EU:C:2013:716, præmis 61 og den deri nævnte retspraksis).

43 Hvad angår denne begrundelses relevans i forhold til de i hovedsagen omhandlede omstændigheder skal det antages, at der er en risiko for, at en koncern organiserer sine aktiviteter således, at den i sin skattepligtige indkomst i Tyskland foretager et fradrag for tabet fra et tabsgivende fast driftssted i Østrig, for derefter, når dette driftssted er blevet rentabelt, at flytte driftsstedets aktiviteter til et andet selskab i koncernen, som er skattepligtigt i en anden medlemsstat.

44 Ved at medregne de således fradragne tab i det skattepligtige resultat i det afhændende selskab, der er etableret i Tyskland, i tilfælde af afhændelse af det i Østrig beliggende faste driftssted, er den omhandlede skatteordning således egnet til at forebygge den praksis, der har til formål at undgå den normalt skyldige skat af fortjeneste, der oparbejdes ved virksomhed på det tyske område.

45 Henset til disse omstændigheder skal det konstateres, at en skatteordning som den i hovedsagen omhandlede kan begrundes i tvingende almene hensyn som det at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Republikken Østrig såvel som sammenhængen i den tyske skatteordning og at forebygge skatteunddragelse.

46 Det skal ikke desto mindre endvidere undersøges, om en sådan ordning ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål.

47 Det skal indledningsvis bemærkes, at de krav, der er forbundet med den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen og med sammenhængen i skattesystemet, er sammenfaldende (dom National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 80). Endvidere er formålene om at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og om forebyggelse af skatteunddragelse forbundne (dom Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, præmis 62 og den deri nævnte retspraksis).

48 Hvad angår den i hovedsagen omhandlede skatteordnings forholdsmæssighed bemærkes, at formålet med den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen er at sikre symmetrien mellem kompetencen til at beskatte fortjeneste og muligheden for at fradrage tab. Behovet for at sikre denne symmetri kræver, at de for et fast driftssted fradragne tab udlignes af beskatningen af den fortjeneste, som dette faste driftssted har opnået under den omhandlede medlemsstats beskatningskompetence, dvs. såvel de overskud, der er opnået under hele den periode, hvor nævnte driftssted var afhængigt af det hjemmehørende selskab, som de overskud, der er opnået på tidspunktet for afhændelsen af samme driftssted (dom Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 32 og 33).

49 En sådan udligning er endvidere egnet til at sikre sammenhængen i skattesystemet, eftersom udligningen er det uadskillelige modstykke til den forudgående hensyntagen til dette tab (jf. i denne retning dom Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, præmis 54).

50 Det skal endvidere konstateres, at udligningen ligeledes kan forebygge skatteunddragelse, idet den fjerner risikoen for adfærd, der har til formål at undgå den normalt skyldige skat i hjemstedsstaten for det selskab, som det faste driftssted tilhører.

51 I hovedsagen er det ubestridt, at hvad angår indtægter fra et fast driftssted i Østrig, der tilhører et selskab, der er etableret i Tyskland, såvel dem, der er opnået forud for afhændelsen af dette driftssted, som dem, der opnås på tidspunktet for afhændelsen, er skattefritagne i Tyskland. Det følger heraf, at tab, der tidligere er blevet fradraget for det afhændede driftssted, ikke kan udlignes ved beskatningen af driftsstedets indtægter. Medregning af sådanne tab i det afhændende selskabs skattepligtige resultat er derfor en foranstaltning, der står i forhold til de tilsigtede mål, dvs. at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen og af sammenhængen i en national skatteordning samt at forebygge skatteunddragelse.

52 Med henblik på at besvare den forelæggende rets spørgsmål vedrørende principperne om endelige tab, der er nævnt i præmis 55 og 56 i dom Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), skal det endelig præciseres, at konstatereingen hvad angår forholdsmæssigheden af den i hovedsagen omhandlede medregning imidlertid ikke betyder, at det afhændende selskabs hjemstedsmedlemsstat ikke skal overholde de principper, der er opstillet i disse præmisser, idet medregningen ikke har indvirkning på kvalificeringen af det pågældende tab.

53 Når det afhændende selskab godtgør, at det medregnede tab er et endeligt tab som omhandlet i præmis 55 i dom Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), er det i strid med artikel 49 TEUF at udelukke dette selskabs mulighed for at fradrage de tab, der er pådraget af et ikke-hjemmehørende driftssted, i sin skattepligtige fortjeneste i sin hjemstedsmedlemsstat (dom Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, C-172/13, EU:C:2015:50, præmis 27).

54 Hvad angår den endelige karakter af et tab skal det for det første bemærkes, at det ikke kan følge af den omstændighed, at den medlemsstat, hvor det faste driftssted er beliggende, udelukker enhver mulighed for fremførsel af tab (dom Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, C-172/13, EU:C:2015:50, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

55 For det andet kan denne karakter kun fastslås, hvis det faste driftssted ikke længere oppebærer indtægter i den medlemsstat, hvor det er beliggende, idet der gælder, at så længe dette fortsætter med at oppebære indtægter, selv minimale, eksisterer muligheden for, at de lidte tab endnu kan modregnes i fremtidig fortjeneste i denne medlemsstat, enten af driftsstedet selv eller af en tredjepart (dom Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, C-172/13, EU:C:2015:50, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

56 Hvad angår det i hovedsagen omhandlede tab har Republikken Østrig anført, at mulighederne for at tage hensyn til dette tab ikke er blevet udnyttet fuldt ud i Østrig.

57 Det påhviler imidlertid den forelæggende ret at afgøre, hvorvidt Timac Agro faktisk har godtgjort, at det pågældende tab har en endelig karakter.

58 På baggrund af samtlige ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en medlemsstats skatteordning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter tab, som et hjemmehørende selskab tidligere har fradraget for et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat, i tilfælde, hvor selskabet afhænder det faste driftssted til et ikke-hjemmehørende selskab fra samme koncern som førstnævnte selskab, medregnes på ny i det afhændende selskabs skattepligtige resultat, når den indkomst, der er oppebåret af et sådant fast driftssted, i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst er fritaget for beskatning i den medlemsstat, hvor det selskab, som dette driftssted tilhører, har sit hjemsted.

Det andet spørgsmål

59 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at der som følge af en ændring i den tyske skatteordning fra og med skatteåret 1999, modsat skatteårene 1997 og 1998, i Tyskland ikke længere tages hensyn til tab i et ikke-hjemmehørende fast driftssted i tilfælde, hvor den medlemsstat, hvori driftsstedet er beliggende, har enekompetencen til at beskatte dets resultater.

60 Det fremgår ligeledes af forelæggelseskendelsen, at Republikken Østrig er tillagt denne kompetence i henhold til den tysk-østrigske overenskomst.

61 Det må derfor antages, at den forelæggende ret med det andet spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats skatteordning som den i hovedsagen omhandlede, der i tilfælde, hvor et hjemmehørende selskab afhænder et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat, til et ikke-hjemmehørende selskab fra samme koncern som førstnævnte selskab, udelukker det hjemmehørende selskabs mulighed for at tage hensyn til det afhændede driftssteds tab i sit beskatningsgrundlag, når enekompetencen til at beskatte driftsstedets resultater i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst tilkommer den medlemsstat, hvori det er beliggende.

62 I denne forbindelse bemærkes for det første, at en skatteordning, der giver mulighed for at tage hensyn til tab i et fast driftssted på den pågældende medlemsstats område ved opgørelsen af resultatet og den skattepligtige indkomst for et hjemmehørende selskab, som det faste driftssted tilhører, udgør en skattemæssig fordel, og for det andet, at den omstændighed at nægte denne fordel, når tabet hidrører fra et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat end den, hvori dette selskab er etableret, kan afholde et hjemmehørende selskab fra at udøve sin virksomhed gennem et fast driftssted i en anden medlemsstat og derfor udgør en restriktion, der i princippet er forbudt i henhold til traktatens bestemmelser om etableringsfrihed (jf. i denne retning dom Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 23-26).

63 I overensstemmelse med den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 26, kan en sådan hindring kun være tilladt, hvis den vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, eller er begrundet i et tvingende alment hensyn.

64 For så vidt angår sammenligneligheden mellem situationerne gælder, at med hensyn til de foranstaltninger, der er truffet i en medlemsstat med henblik på at forhindre eller formindske dobbeltbeskatning af et hjemmehørende selskabs overskud, befinder et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat, sig, således som det er anført i nærværende doms præmis 27, i princippet ikke i en situation, der er sammenlignelig med situationen for et hjemmehørende fast driftssted.

65 I nærværende sag må det fastslås, at eftersom Forbundsrepublikken Tyskland ikke udøver nogen kompetence til at beskatte et sådant fast driftssteds resultater, idet fradrag af dets tab ikke længere var tilladt i Tyskland, er situationen for et fast driftssted i Østrig med hensyn til de foranstaltninger, som Forbundsrepublikken har truffet med henblik på at forhindre eller formindske dobbeltbeskatning af et hjemmehørende selskabs overskud, ikke sammenlignelig med situationen for et fast driftssted i Tyskland (jf. i denne retning dom Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

66 Under disse omstændigheder skal det andet spørgsmål besvares med, at artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en medlemsstats skatteordning som den i hovedsagen omhandlede, der i tilfælde, hvor et hjemmehørende selskab afhænder et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat, til et ikke-hjemmehørende selskab fra samme koncern som førstnævnte selskab,

udelukker det hjemmehørende selskabs mulighed for at tage hensyn til det afhændede driftssteds tab i sit beskatningsgrundlag, når enekompetencen til at beskatte driftsstedets resultater i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst tilkommer den medlemsstat, hvori det er beliggende.

Sagens omkostninger

67 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

1) Artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en medlemsstats skatteordning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter tab, som et hjemmehørende selskab tidligere har fradraget for et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat, i tilfælde, hvor selskabet afhænder det faste driftssted til et ikke-hjemmehørende selskab fra samme koncern som førstnævnte selskab, medregnes på ny i det afhændende selskabs skattepligtige resultat, når den indkomst, der er oppebåret af et sådant fast driftssted, i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst er fritaget for beskatning i den medlemsstat, hvor det selskab, som dette driftssted tilhører, har sit hjemsted.

2) Artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en medlemsstats skatteordning som den i hovedsagen omhandlede, der i tilfælde, hvor et hjemmehørende selskab afhænder et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat, til et ikke-hjemmehørende selskab fra samme koncern som førstnævnte selskab, udelukker det hjemmehørende selskabs mulighed for at tage hensyn til det afhændede driftssteds tab i sit beskatningsgrundlag, når enekompetencen til at beskatte driftsstedets resultater i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst tilkommer den medlemsstat, hvori det er beliggende.

Underskrifter