Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 17 december 2015*

”Begäran om förhandsavgörande — Skattelagstiftning — Bolagsskatt — Etableringsfrihet — Fast driftställe i utlandet — Förhindrande av dubbelbeskattning genom undantag från skatteplikt för inkomster från det fasta driftstället i utlandet — Beaktande av underskott som genererats i ett sådant fast driftställe — Återföring av underskott som tidigare dragits av för den händelse att driftstället i utlandet överlåts — Definitiva förluster”

I mål C-388/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Köln (skattedomstolen i Köln, Tyskland) genom beslut av den 19 februari 2014, som inkom till domstolen den 14 augusti 2014, i målet

Timac Agro Deutschland GmbH

mot

Finanzamt Sankt Augustin,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av ordföranden på andra avdelningen, tillika tillförordnad ordförande på tredje avdelningen, M. Ilešič, samt domarna C. Toader, A. Rosas, E. Jarašiūnas och C.G. Fernlund (referent),

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 1 juli 2015,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Finanzamt Sankt Augustin, genom U. Strake och H. Brandenberg, båda i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,

— Frankrikes regering, genom D. Colas, J.-S. Pilczer och S. Ghiandoni, samtliga i egenskap av ombud,

— Österrikes regering, genom C. Pesendorfer, E. Lachmayer, A. Wild och M. Klamert, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: tyska.

— Förenade kungarikets regering, genom J. Kraehling, i egenskap av ombud, biträdd av S. Ford och N. Saunders, barristers,

— Europeiska kommissionen, genom W. Roels och M. Wasmeier, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 3 september 2015 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 49 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Timac Agro Deutschland GmbH (nedan kallat Timac Agro), ett aktiebolag som bildats enligt tysk rätt, och Finanzamt Sankt Augustin (skattekontoret i Sankt Augustin). Målet rör dels skattekontorets återföring av tidigare avdragna underskott för räkenskapsåren 1997 och 1998, härrörande från ett fast driftställe i utlandet som tillhörde detta bolag, vid tidpunkten för överlåtelsen av detta driftställe till ett utländskt systerbolag, dels skattekontorets beslut att i samband med denna överlåtelse inte beakta underskotten härrörande från nämnda driftställe för räkenskapsåren från och med år 1999.

Tillämpliga bestämmelser

Tysk rätt

3 2a § punkt 3 första till fjärde meningen i den tyska inkomstskattelagen (Einkommensteuergesetz) (nedan kallad EStG), i den version som var tillämplig på räkenskapsåren 1997 och 1998, har följande lydelse:

”Om rörelseresultatet för ett i en utländsk stat beläget driftställe är befriat från inkomstskatt med stöd av ett avtal för att undvika dubbelbeskattning, ska på yrkande av den skattskyldiga personen underskott av rörelse för det driftstället som följer av bestämmelserna i den nationella skattelagstiftningen, och som den skattskyldiga personen skulle ha rätt att kvitta eller dra av för det fall att rörelseresultatet inte vore befriat från inkomstskatt, vid fastställandet av det totala resultatet dras av till den del som det överstiger det överskott av rörelse från andra i samma utländska stat belägna driftställen som enligt nämnda avtal är skattebefriat. I den mån som underskottet inte har kvittats på ovan angivet sätt, ska underskottsavdrag medges om villkoren enligt 10d § är uppfyllda. Om det enligt nämnda avtal skattebefriade rörelseresultatet för de i denna utländska stat belägna fasta driftställena under ett senare räkenskapsår sammantaget uppvisar ett överskott, ska underskott som har dragits av med stöd av första och andra meningen återföras till det sammanlagda resultatet för det räkenskapsåret. Tredje meningen ska inte tillämpas om den skattskyldiga personen visar att de bestämmelser i den utländska staten som gäller för honom eller henne allmänt inte medger att avdrag för underskott görs under andra räkenskapsår än det räkenskapsår då underskottet uppkom.”

4 52 § punkt 3 tredje och femte meningen EStG, i den version som var tillämplig 2005, har följande lydelse:

”2a § punkt 3 tredje, femte och sjätte meningen i den version som offentliggjordes den 16 april 1997 (BGBl I, s. 821) ska tillämpas på räkenskapsåren 1999–2008 om det uppkommer ett positivt resultat i den mening som avses i 2a § punkt 3 tredje meningen eller om ett fast driftställe i en utländsk stat i den mening som avses i 2a § punkt 4 femte meningen omvandlas till aktiebolag, överlåts eller avvecklas. ... 2a § punkt 4 ska tillämpas i följande version på räkenskapsåren 1999–2008:

’4. Om ett fast driftställe beläget i en utländsk stat

1. omvandlas till aktiebolag eller

2. överlåts mot eller utan vederlag, eller

3. avvecklas …, ska, genom analog tillämpning av punkt 3 tredje meningen, underskott som har dragits av med stöd av punkt 3 första och andra meningen återföras till det sammanlagda resultatet för det räkenskapsår under vilket omvandlingen, överlåtelsen eller avvecklingen äger rum, i den mån som nämnda underskott inte har återförts med stöd av punkt 3 tredje meningen eller ännu inte ska återföras.’”

Avtalen för undvikande av dubbelbeskattning

5 I artikel 4.1 i det avtal för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet samt skatt på inkomst av rörelse och fastighetsskatt som ingicks mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Österrike den 4 oktober 1954 (BGBl. II, s. 749), i dess lydelse enligt avtalet av den 8 juli 1992 (BGBl. 1994 II, s. 122), anges följande.

”Om en person som är bosatt i en av de avtalsslutande staterna förvärvar inkomst i egenskap av företagare eller bolagsman i ett industri- eller handelsföretag vars verksamhet sträcker sig till den andra avtalsslutande statens territorium, tillfaller beskattningsrätten avseende dessa inkomster denna andra stat endast om inkomsterna förvärvats från ett fast driftställe som är beläget inom dess territorium.”

6 Artikel 7.1 i det avtal för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet som ingicks mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Österrike den 24 augusti 2000 (BGBl. 2000 II, s. 734) (nedan kallat det tysk–österrikiska avtalet) innehåller följande bestämmelse:

”Ett företag med hemvist i någon av staterna ska beskattas endast i den staten såvida företaget inte bedriver verksamhet i den andra staten från ett fast driftsställe som är beläget där. Om företaget bedriver verksamhet genom ett fast driftsställe i den andra staten kan företagets överskott beskattas i sistnämnda stat, dock endast i den utsträckning det är hänförligt till det fasta driftsstället.”

7 Artikel 23.1 första meningen i det tysk–österrikiska avtalet har följande lydelse:

”Skatten för personer bosatta i Förbundsrepubliken Tyskland ska beräknas på följande sätt:

a) Med förbehåll för punkt b nedan ska från beskattningsunderlaget för tysk skatt undantas inkomster härrörande från Republiken Österrike och tillgångar belägna i Republiken Österrike vilka med stöd av förevarande avtal ska beskattas i Republiken Österrike.”

8 I artikel 12 b i protokollet till detta dubbelbeskattningsavtal föreskrivs följande med avseende på artikel 24 i nämnda avtal:

”Om personer med hemvist i Tyskland från och med räkenskapsåret 1990 (1989/1990) redovisar underskott i driftställen belägna i Österrike ska, i enlighet med bestämmelserna i 2a § tredje stycket EStG, hänsyn tas till de underskott som uppkommit till och med räkenskapsåret 1997 (1996/1997). Från och med taxeringsåret 1994 tas inte någon hänsyn till belopp som initialt dragits av i enlighet med 2a § tredje stycket tredje meningen [EStG]. Kan en föreskriven skattemässig fördel inte erhållas i Tyskland i enlighet med dessa bestämmelser, på grund av att beskattningen är definitiv och på grund av att det inte är möjligt att återuppta förfarandet eftersom fristen för skattens fastställande har löpt ut, får Österrike ta sådan hänsyn i form av ett underskottsavdrag. Underskott som redovisas från och med räkenskapsåret 1998 (1997/1998) ska i enlighet med reciprocitetsprincipen beaktas i den stat där driftstället är beläget. Ovannämnda regler är endast tillämpliga i den mån de inte medför att avdrag för samma underskott medges två gånger.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9 Timac Agro är ett aktiebolag som har bildats enligt tysk rätt och tillhör en fransk koncern. Bolaget hade, sedan år 1997, ett fast driftställe i Österrike. Den 31 augusti 2005 överläts det fasta driftstället i Österrike mot vederlag till ett österrikiskt bolag tillhörande samma koncern som Timac Agro.

10 Därmed uppkom frågan hur underskotten i detta fasta driftställe i utlandet skulle behandlas, eftersom nämnda driftställe gått med förlust varje räkenskapsår under perioden 1997–2005, med undantag för åren 2000 och 2005.

11 Efter en skatterevision korrigerades Timac Agros beskattningsunderlag för åren 1997–2004. Detta innebar för det första att de underskott i det fasta driftstället i Österrike som tidigare hade dragits av från Timac Agros resultat för åren 1997 och 1998 återfördes till bolagets beskattningsbara inkomst för 2005. För det andra beslutades att det fasta driftställets underskott inte skulle beaktas vid beräkningen av Timac Agros beskattningsunderlag för åren 1999–2004.

12 Timac Agro väckte talan vid Finanzgericht Köln (skattedomstolen i Köln) och bestred dessa korrigeringar. Till stöd för talan anförde Timac Agro att såväl beslutet att återföra dess österrikiska fasta driftställes underskott från åren 1997 och 1998 som beslutet att inte medge avdrag för detta driftställes underskott för åren 1999–2004 strider mot etableringsfriheten.

13 När det gäller den aktuella återföringen anser den hänskjutande domstolen att EU-domstolen ännu inte har avgjort frågan huruvida en återföring av underskott efter överlåtelse av ett fast driftställe i utlandet är förenlig med unionsrätten.

14 Enligt nämnda domstol är de faktiska omständigheterna i domen Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) förvisso delvis jämförbara med dem som är för handen i det mål som är anhängigt vid den, men det rörde sig i det förstnämnda målet endast om återföring av det utländska fasta driftställets underskott upp till en nivå motsvarande samma driftställes överskott. I förevarande mål har däremot återföringen av underskott utlösts av en överlåtelse av det utländska fasta driftstället, utan att det finns någon koppling till detta driftställes eventuella överskott.

15 För det fall EU-domstolen skulle finna att de principer som kom till uttryck i nämnda dom ska tillämpas även i ett sådant fall som det förevarande, önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida de principer rörande definitiva förluster som domstolen slog fast i punkterna 55 och 56 i domen i målet Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) kan tillämpas på de underskott från räkenskapsåren 1997 och 1998 som efter att ha återförts till beskattning inte längre beaktas i Tyskland.

16 När det gäller beslutet att inte beakta det österrikiska fasta driftställets underskott för räkenskapsåren 1999–2004 har den hänskjutande domstolen påpekat att Republiken Österrike enligt bestämmelserna i det tysk–österrikiska avtalet hade exklusiv behörighet att beskatta detta österrikiska fasta driftställes inkomster. Den ordning som införts genom detta avtal för att undvika dubbelbeskattning omfattar således inte endast överskott utan även underskott. Timac Agros talan kan således endast bifallas om detta avtal strider mot etableringsfriheten.

17 Den hänskjutande domstolen frågar sig även om det i det mål den har att pröva föreligger definitiva förluster i den mening som avses i de principer som slogs fast i punkterna 55 och 56 i domen Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Härvid har den hänskjutande domstolen framhållit att den ännu inte har lyckats utröna vilka kriterier som ska vara uppfyllda för att dessa principer ska vara tillämpliga.

18 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Köln (skattedomstolen i Köln) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen,

”1. Ska artikel 49 FEUF tolkas så, att den utgör hinder för en sådan bestämmelse som 52 § punkt 3 EStG, i den mån som återföringen av ett utländskt driftställes underskott, vilka tidigare har beaktats i syfte att minska beskattningsunderlaget, inte sker på grund av att driftstället har uppvisat överskott utan på grund av att driftstället har överlåtits till ett annat aktiebolag tillhörande samma koncern som överlåtaren?

2. Ska artikel 49 FEUF tolkas så, att den utgör hinder för en sådan bestämmelse som artikel 23.1 a i det tysk–österrikiska avtalet, enligt vilken inkomster som härrör från Österrike och ska beskattas i Österrike undantas från beskattningsunderlaget för tysk skatt i fall där underskott i ett österrikiskt driftställe tillhörande ett tysk aktiebolag inte längre kan beaktas i Österrike på grund av att driftstället har överlåtits till ett österrikiskt aktiebolag tillhörande samma koncern som det tyska aktiebolaget?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

19 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en sådan nationell skattelagstiftning i en medlemsstat som den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken, i de fall då ett inhemskt bolag överlåter ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat till ett utländskt bolag ingående i samma koncern som det första bolaget, de underskott härrörande från det överlåtna driftstället som tidigare dragits av ska återföras till det överlåtande bolagets beskattningsbara inkomst när, i enlighet med ett dubbelbeskattningsavtal, inkomsterna från ett sådant fast driftställe undantas från beskattning i den medlemsstat i vilken det bolag till vilket driftstället hörde har sitt säte.

20 Domstolen erinrar i detta avseende om att etableringsfriheten inbegriper en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt stadgeenliga säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom Europeiska unionen, att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (dom Nordea Bank Danmark C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 17 och där angiven rättspraxis).

21 Även om EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet syftar till att säkerställa nationell behandling i den mottagande medlemsstaten utgör de samtidigt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att, i synnerhet genom ett fast driftställe, etablera sig i en annan medlemsstat (dom Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 18 och där angiven rättspraxis).

22 Etableringsfriheten hindras om skattelagstiftningen i en medlemsstat innebär att ett bolag med hemvist i landet som innehar ett dotterbolag eller ett fast driftställe i en annan medlemsstat är föremål för en skattemässig behandling som är mindre förmånlig än den skattemässiga behandling som gäller för bolag med hemvist i landet som innehar ett fast driftställe eller ett dotterbolag i förstnämnda medlemsstat (dom Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

23 Vad gäller beaktandet av underskott i ett utländskt fast driftställe vid fastställandet av resultatet och beräkningen av den beskattningsbara inkomsten i huvudbolaget har domstolen redan slagit fast att detta beaktande utgör en skattemässig fördel (dom Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

24 Det framgår vidare av domstolens praxis att ett krav på återföring av sådana underskott, som endast gäller vid avyttring av fasta driftställen i utlandet, medför att ett bolag som har ett fast driftställe i en annan medlemsstat än den i vilket det har sitt säte nekas denna fördel i förhållande till ett bolag som har ett fast driftställe i samma medlemsstat som sätet, och således utgör en oförmånlig behandling (se, för ett liknande resonemang, dom Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 21).

25 Av denna rättspraxis framgår dessutom att denna oförmånliga behandling kan avhålla ett inhemskt bolag från att bedriva sin verksamhet via ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat än den i vilken den har sitt säte och därför utgör en inskränkning som i princip är otillåten enligt fördragets bestämmelser om etableringsfrihet. (se, för ett liknande resonemang, dom Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 22).

26 En sådan inskränkning kan tillåtas endast om den tar sikte på situationer som inte är objektivt jämförbara eller om den kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (dom Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

27 För frågan om situationerna är jämförbara ska det påpekas att fasta driftställen som är belägna i en annan medlemsstat än den berörda medlemsstaten i princip inte befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för fasta driftställen som är belägna i den sistnämnda medlemsstaten, när det gäller de bestämmelser som denna medlemsstat föreskriver i syfte att undanröja eller lindra dubbelbeskattning av det inhemska bolagets inkomster (dom Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 24).

28 Emellertid har Förbundsrepubliken Tyskland genom att medge avdrag för ett fast driftställe beläget i Österrike beviljat en skattemässig fördel till det inhemska bolaget, till vilket det fasta driftstället hör, på samma sätt som om detta fasta driftställe hade varit beläget i Tyskland, och följaktligen likställt detta driftställe med fasta driftställen belägna i Tyskland när det gäller avdrag för underskott (se, för ett liknande resonemang, dom Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, punkt 35, och dom Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 24). Mot denna bakgrund är således situationen för ett inhemskt bolag som innehar ett fast driftställe i Österrike jämförbar med den för ett inhemskt bolag som innehar ett fast driftställe i Tyskland.

29 För att inskränkningen ska kunna motiveras krävs således att det föreligger tvingande skäl av allmänintresse. Det krävs också att inskränkningen ska vara ägnad att säkerställa att det eftersträvade ändamålet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål (dom Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

30 Förbundsrepubliken Tyskland har understrukit att de inkomster som genereras i ett fast driftställe beläget i Österrike, såväl de som uppkommit under den tid det fasta driftstället hörde till ett bolag med säte i Tyskland som de som uppkommit vid tidpunkten för överlåtelsen av detta driftställe, är undantagna från beskattning i Tyskland, eftersom det är Republiken Österrike som har rätt att beskatta dessa inkomster enligt det tysk-österrikiska avtalet.

31 Medlemsstaten har angett att den återföring som är aktuell i det nationella målet motsvarar underskott som har dragits av i ett tidigare skede. En sådan återföring utgör således den skattemässiga kompensationen för den del av det inhemska bolagets överskott som inte har beskattats tidigare.

32 Vidare syftar den skattelagstiftning som är aktuell i det nationella målet till att förhindra att skattskyldiga kringgår ordningen med återföring genom försäljningspriser som sätts lägre än marknadspriset eller genom andra arrangemang och hindrar att skatten uppbärs i efterhand.

33 Förbundsrepubliken Tyskland anser att den skattelagstiftning som är aktuell i det nationella målet således kan motiveras av såväl det tvingande skäl av allmänintresse som rör behovet att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna som de som rör det nationella skattesystemets inre sammanhang och förhindrandet av skatteflykt.

34 Vad först gäller behovet att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna erinrar domstolen om att detta utgör ett av domstolen erkänt legitimt ändamål som kan göra det nödvändigt att, på den ekonomiska verksamhet som bedrivs av bolag med hemvist i någon av medlemsstaterna i fråga, enbart tillämpa skattebestämmelserna i den staten på såväl överskott som underskott (dom K, C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

35 Som domstolen redan har påpekat, syftar detta ändamål bland annat till ett säkerställande av symmetrin mellan rätten att beskatta överskott och möjligheten att dra av underskott, särskilt i syfte att förhindra att den skattskyldige fritt kan välja i vilken medlemsstat sådana över- eller underskott ska göras gällande (dom K, C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 51 och där angiven rättspraxis).

36 I det nationella målet skulle i avsaknad av det tysk-österrikiska avtalet Förbundsrepubliken Tyskland ha rätt att beskatta de inkomster som genererats i ett fast driftställe beläget i Österrike som hör till ett bolag med hemvist i Tyskland.

37 Emellertid medför tillämpningen av detta avtal att Förbundsrepubliken Tyskland inte har utövat någon beskattningsrätt avseende dessa inkomster. Att frånta Förbundsrepubliken Tyskland möjligheten att till det inhemska bolagets beskattningsbara inkomster återföra de underskott härrörande från driftstället i Österrike vilka tidigare dragits av, om detta driftställe överlåts, skulle således innebära att detta bolag fritt kan välja den medlemsstat där det gör sådana underskott gällande (se, för ett liknande resonemang, dom Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 34).

38 Under dessa förhållanden möjliggör den återföring som är aktuell i det nationella målet ett säkerställande av symmetrin mellan rätten att beskatta inkomst och möjligheten att dra av underskott, och följaktligen att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan de berörda medlemsstaterna.

39 Vad därefter gäller motiveringen som bygger på nödvändigheten av att säkerställa det nationella skattesystemets inre sammanhang erinrar domstolen om att detta utgör ett av domstolen erkänt legitimt ändamål. För att ett argument grundat på en sådan motivering ska kunna godtas krävs att det finns ett direkt samband mellan den berörda skattefördelen och kompensationen, i form av ett visst skatteuttag, för denna fördel, varvid bedömningen av huruvida detta samband är direkt ska göras utifrån ändamålet med den ifrågavarande lagstiftningen (dom K, C-322/11, EU:C:2013:716, punkterna 65 och 66).

40 Domstolen har angående återföring av tidigare avdragna underskott från ett fast driftställe utomlands angett att denna återföring av underskott måste ses tillsammans med det faktum att de beaktats i ett tidigare skede. Således har domstolen funnit att denna återföring återspeglar en logisk symmetri när det gäller ett bolag som har ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat än den där den har sitt säte, över vilket detta bolags hemviststat inte har någon beskattningsrätt. Det finns alltså ett direkt, personligt och materiellt samband mellan de två beståndsdelarna i en sådan skattemekanism, eftersom nämnda återföring utgör ett oskiljaktigt komplement till det tidigare medgivna avdraget (se, för ett liknande resonemang, dom Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, punkt 42).

41 Vad gäller det nationella målet räcker det att konstatera att eftersom Förbundsrepubliken Tyskland inte utövar någon beskattningsrätt avseende de inkomster som genererats i ett fast driftställe beläget i Österrike återspeglar återföringen av de aktuella underskotten till de beskattningsbara inkomsterna för det bolag till vilket detta fasta driftställe hörde en logisk symmetri och utgör ett oskiljaktigt komplement till det tidigare medgivna avdraget. En skattelagstiftning som den i det nationella målet är följaktligen även motiverad av behovet av att säkerställa det tyska skattesystemets inre sammanhang.

42 Vad slutligen gäller målsättningen att förhindra skatteflykt påpekar domstolen att det rör sig om en målsättning som kan motivera en inskränkning av den i fördraget garanterade fria etableringsrätten. För att ett argument baserat på denna motivering ska kunna godtas krävs enligt domstolens praxis att det specifika ändamålet med en sådan inskränkning måste vara att hindra beteenden som består i att iscensätta rent konstlade upplägg utan förankring i den ekonomiska verkligheten, vilka arrangeras i syfte att undvika skatt som normalt ska betalas på den vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet (dom K, C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 61 och där angiven rättspraxis).

43 Angående hur relevant denna motivering är vad avser sådana omständigheter som dem i det nationella målet konstaterar domstolen att det finns risk för att en koncern organiserar sin verksamhet på så sätt att den från sin skattpliktiga inkomst i Tyskland drar av underskott i ett fast driftställe med förlustbringande verksamhet beläget i Österrike för att därefter, när det fasta driftstället redovisar överskott, överföra verksamheten i detta till ett annat bolag i samma koncern som är skattskyldigt i en annan medlemsstat.

44 Genom att underskott som dragits av återförs till den beskattningsbara inkomsten för det överlåtande bolaget med säte i Tyskland för det fall det fasta driftstället beläget i Österrike överlåts är således den lagstiftning som avses i det nationella målet ägnad att förebygga beteenden som har till syfte att undvika skatt som normalt skulle ha erlagts på vinst som genererats i verksamhet som bedrivs i Tyskland.

45 Mot denna bakgrund konstaterar domstolen att en sådan skattelagstiftning som den i det nationella målet kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse utifrån behovet att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Österrike, att säkerställa det tyska skattesystemets inre sammanhang och att hindra skatteflykt.

46 Det ska emellertid prövas huruvida en sådan lagstiftning går utöver vad som krävs för att uppnå dessa ändamål.

47 Det ska inledningsvis erinras om att kraven avseende den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten sammanfaller med kraven avseende skattesystemets inre sammanhang (dom National Grid Indus, C-371/10, EU:C.2011:785, punkt 80). Dessutom finns det en koppling mellan målsättningarna att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och att förhindra skatteflykt (dom Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 62 och där angiven rättspraxis).

48 Vad gäller huruvida den skattelagstiftning som är aktuell i det nationella målet är proportionerlig erinrar domstolen om att syftet med den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten är att värna symmetrin mellan rätten att beskatta överskott och möjligheten att dra av underskott. Behovet av att värna denna symmetri kräver att avdragna underskott hänförliga till ett fast driftställe kan kompenseras genom beskattning av överskott i detta driftställe som omfattas av den berörda medlemsstatens beskattningsrätt, alltså både de som redovisats under hela den period då det fasta driftstället innehades av bolaget med hemvist i landet och de som uppstår vid tidpunkten för avyttringen av nämnda driftställe (dom Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkterna 32 och 33).

49 En sådan kompensation är vidare ägnad att säkerställa skattesystemets inre sammanhang eftersom denna kompensation är ett oskiljaktigt komplement till det tidigare beaktandet av underskotten (se, för ett liknande resonemang, dom Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, punkt 54).

50 Det kan dessutom konstateras att denna kompensation även kan förebygga skatteflykt eftersom den avvärjer risken för beteenden som har till syfte att undvika skatt som normalt skulle ha erlagts i hemviststaten för det bolag till vilket det fasta driftstället hör.

51 I det nationella målet är det utrett att de inkomster som genererats i ett fast driftställe i Österrike tillhörande ett bolag med hemvist i Tyskland, såväl de som uppkommit före överlåtelsen av detta driftställe som de som uppkommit vid tidpunkten för denna överlåtelse, är undantagna från beskattning i Tyskland. Följaktligen kan de underskott hänförliga till det överlåtna fasta driftstället som tidigare dragits av inte kompenseras genom beskattning av detta driftsställes inkomster. Återföringen av sådana underskott till den beskattningsbara inkomsten för det överlåtande bolaget är således en proportionell åtgärd i förhållande till de eftersträvade ändamålen, det vill säga säkerställandet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang och förhindradet av skatteflykt.

52 För att slutligen besvara den hänskjutande domstolens frågeställning vad gäller de principer angående definitiva förluster som slogs fast i punkterna 55 och 56 i domen Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) ska det förtydligas att fastställandet, med avseende på att den återföring som är aktuell i det nationella målet är proportionerlig, inte innebär att det överlåtande bolagets hemviststat kan underlåta att iaktta de principer som anges i nämnda punkter, eftersom nämnda återföring inte påverkar kvalificeringen av det aktuella underskottet.

53 Om det inhemska överlåtande bolaget visar att de underskott som återförts är definitiva förluster i den mening som avses i punkt 55 i domen Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) strider det mot artikel 49 FEUF att inte tillåta detta bolag att från sin skattepliktiga inkomst i hemviststaten dra av de underskott som uppstått i ett fast driftställe i utlandet (dom Kommissionen/Förenade kungariket, C-172/13, EU:C:2015:50, punkt 27).

54 Angående förlusters definitiva karaktär ska det för det första erinras om att den omständigheten att den medlemsstat i vilken det fasta driftstället är beläget inte tillåter överföring av underskott till efterföljande år inte kan medföra att förluster blir definitiva (dom Kommissionen/Förenade kungariket, C-172/13, EU:C:2015:50, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

55 För det andra kan nämnda definitiva karaktär endast fastställas om det fasta driftstället inte längre har några inkomster i den medlemsstat där det är beläget. Så länge som det fasta driftstället fortsätter att ha inkomster, även om de är minimala, kvarstår nämligen möjligheten att de underskott som uppkommit kan kvittas mot framtida överskott i denna medlemsstat som genererats antingen av det fasta driftstället eller av tredjeman (dom Kommissionen/Förenade kungariket, C-172/13, EU:C:2015:50, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

56 Vad gäller de underskott som är aktuella i det nationella målet har Republiken Österrike angett att alla möjligheter att beakta dessa underskott inte har uttömts i Österrike.

57 Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att avgöra huruvida Timac Agro faktiskt har visat att de aktuella underskotten var definitiva.

58 Av det anförda följer att den första frågan ska besvaras enligt följande. Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en skattelagstiftning i en medlemsstat, som den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken, i de fall då ett inhemskt bolag överlåter ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat till ett utländskt bolag ingående i samma koncern som det första bolaget, de underskott från det överlåtna driftstället som tidigare dragits av ska återföras till det överlåtande bolagets beskattningsbara inkomst, när inkomsterna från ett sådant fast driftställe i enlighet med ett dubbelbeskattningsavtal undantas från beskattning i den medlemsstat i vilken det bolag till vilket driftstället hörde har sitt säte.

Den andra frågan

59 Av beslutet om hänskjutande framgår att efter en ändring av den tyska skattelagstiftningen beaktas, till skillnad från räkenskapsåren 1997 och 1998, från och med räkenskapsåret 1999 i Tyskland inte längre underskott härrörande från ett fast driftställe i utlandet, i de fall den medlemsstat i vilken driftstället är beläget har exklusiv behörighet att beskatta överskotten från driftstället.

60 Det framgår även av beslutet om hänskjutande att det enligt det tysk-österrikiska avtalet är Republiken Österrike som har denna behörighet.

61 Den hänskjutande domstolen får således anses ha ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en skattelagstiftning i en medlemsstat, som den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken det i de fall då ett inhemskt bolag överlåter ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat till ett utländskt bolag ingående i samma koncern som det första bolaget, inte är tillåtet för det inhemska bolaget att beakta underskott härrörande från det överlåtna driftstället vid beräkningen av beskattningsunderlaget, när, i enlighet med ett dubbelbeskattningsavtal, det är den medlemsstat i vilken det fasta driftstället är beläget som har exklusiv behörighet att beskatta dessa inkomster.

62 Domstolen erinrar härvidlag om att en skattelagstiftning som medger att underskott i ett fast driftställe beläget i den berörda medlemsstaten beaktas vid fastställandet av resultatet och beräkningen av den beskattningsbara inkomsten i det inhemska bolag till vilket detta driftställe hör utgör en skattemässig fördel. Att inte bevilja denna fördel när underskotten härrör från ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat än den i vilken bolaget har sitt säte kan avhålla ett inhemskt bolag från att bedriva sin verksamhet via ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat, och utgör följaktligen en inskränkning som i princip är otillåten enligt fördragets bestämmelser om etableringsfrihet (se, för ett liknande resonemang, dom Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punkterna 23–26)

63 Enligt den rättspraxis som har redovisats ovan i punkt 26 i denna dom kan en sådan inskränkning endast tillåtas om den tar sikte på situationer som inte är objektivt jämförbara eller om den kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse.

64 Såsom har påpekats i punkt 27 i denna dom gäller för frågan huruvida situationerna är jämförbara att ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat än den medlemsstat i vilken huvudbolaget är beläget i princip inte befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för ett fast driftställe som är beläget i samma medlemsstat som huvudbolaget, när det gäller de bestämmelser som sistnämnda medlemsstat föreskriver i syfte att undanröja eller lindra dubbelbeskattning av det inhemska bolagets inkomster.

65 I förevarande fall kan det konstateras att då Förbundsrepubliken Tyskland inte utövar någon beskattningsrätt avseende inkomsterna från ett sådant fast driftställe, och det inte längre är tillåtet att dra av underskott från ett sådant driftställe i Tyskland, är situationen för ett fast driftställe beläget i Österrike inte jämförbar med den som gäller för ett fast driftställe beläget i Tyskland vad gäller de bestämmelser som Förbundsrepubliken Tyskland föreskriver i syfte att undanröja eller lindra dubbelbeskattning av det inhemska bolagets inkomster (se, för ett liknande resonemang, dom Nordea Bank C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

66 Mot denna bakgrund ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en skattelagstiftning i en medlemsstat, som den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken det, i de fall då ett inhemskt bolag överlåter ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat till ett utländskt bolag ingående i samma koncern som det första bolaget, inte är tillåtet för det inhemska bolaget att beakta underskott från det överlåtna driftstället vid beräkningen av beskattningsunderlaget, när det i enlighet med ett dubbelbeskattningsavtal är den medlemsstat i vilken det fasta driftstället är beläget som har exklusiv behörighet att beskatta dessa inkomster.

Rättegångskostnader

67 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) **Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en skattelagstiftning i en medlemsstat, som den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken, i de fall då ett inhemskt bolag överlåter ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat till ett utländskt bolag ingående i samma koncern som det första bolaget, de underskott från det överlåtna driftstället som tidigare dragits av ska återföras till det överlåtande bolagets beskattningsbara inkomst, när inkomsterna från ett sådant fast driftställe i enlighet med ett dubbelbeskattningsavtal undantas från beskattning i den medlemsstat i vilken det bolag till vilket driftstället hörde har sitt säte.**

2) **Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en skattelagstiftning i en medlemsstat, som den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken det, i de fall då ett inhemskt bolag överlåter ett fast driftställe i en annan medlemsstat till ett utländskt bolag ingående i samma koncern som det första bolaget, inte är tillåtet för det inhemska bolaget att beakta underskott från det överlåtna driftstället vid beräkningen av beskattningsunderlaget, när det i enlighet med ett dubbelbeskattningsavtal är den medlemsstat i vilken det fasta driftstället är beläget som har exklusiv behörighet att beskatta dessa inkomster.**

Underskrifter