FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT ELEANOR SHARPSTON

fremsat den 14. februar 2008 [1]

1. I denne sag har Bundesfinanzhof, Tyskland, spurgt Domstolen, om det er foreneligt med artikel 43 EF og 56 EF, at et tysk selskab med indtægter fra erhvervsmæssig virksomhed ikke ved opgørelsen af fortjenesten kan fratrække underskud fra et fast driftssted i en anden medlemsstat, fordi indtægter fra faste driftssteder i henhold til den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke er undergivet tysk beskatning.

Hovedsagens baggrund

2. I henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Tyskland og Luxembourg (herefter »dobbeltbeskatningsoverenskomsten«) [2] beskattes overskud optjent af et i én stat beliggende fast driftssted tilhørende et selskab, der er hjemmehørende i den anden stat, i den første stat. Når selskabet er hjemmehørende i Tyskland, skal indkomst, der er skattepligtig i Luxembourg, udelukkes fra selskabets skattepligtige indkomst i Tyskland. Bundesfinanzhof har anført, at den har fortolket denne bestemmelse således, at underskud pådraget såvel som overskud optjent af et fast driftssted i Luxembourg undtages fra det tyske selskabs skattepligtige indkomst. Jeg skal henvise til den således fortolkede dobbeltbeskatningsoverenskomst som »den anfægtede foranstaltning«.

3. Lidl Belgium GmbH & Co. KG (herefter »Lidl«), der har hjemsted i Tyskland, driver sin erhvervsmæssige virksomhed gennem bl.a. et fast driftssted, der er beliggende i Luxembourg. I 1999, der er det omtvistede regnskabsår, havde Lidl et underskud fra dette faste driftssted på 163 382 DEM (83 536 EUR), som selskabet oprindeligt fradrog ved opgørelsen af dets samlede indkomst.

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Overenskomst mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Storhertugdømmet Luxembourg til undgåelse af dobbeltbeskatning og til fastsættelse af bestemmelser om gensidig administrativ bistand for så vidt angår indkomst- og formueskatter og for så vidt angår erhvervsskat og skat af fast ejendom, undertegnet i Luxembourg den 23.8.1958 (BGBl 1959 II, s. 1270).

Finanzamt (skatteforvaltningen) nægtede at godkende dette fradrag. Sagen blev forelagt Bundesfinanzhof, der har forelagt ovennævnte spørgsmål for Domstolen.

4. Lidl, den finske, den franske, den tyske, den græske, den nederlandske og den svenske regering samt Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen indgav skriftlige indlæg, og alle undtagen Det Forenede Kongerige, men desuden Finanzamt, var repræsenteret under retsmødet.

Analyse

5. Alle, der har afgivet indlæg, er enige om, at artikel 43 EF (etableringsfriheden) er den relevante bestemmelse, således at artikel 56 EF (de frie kapitalbevægelser) (i henhold til Domstolens faste praksis) er irrelevant [3]. Jeg er enig.

6. Jeg er også enig med Lidl og Kommissionen i, at det umiddelbart forekommer at være uforeneligt med artikel 43 EF, at et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, med indtægter fra erhvervsmæssig virksomhed ikke ved opgørelsen af fortjenesten kan fratrække underskud fra et fast driftssted i en anden medlemsstat, fordi indtægter fra faste driftssteder i henhold til den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke er undergivet beskatning i den første medlemsstat.

7. Selv om Frankrig, Tyskland, Nederlandene og Sverige har gjort gældende, at der ikke foreligger nogen tilsidesættelse af artikel 43 EF, kan jeg ikke dele denne opfattelse. Et tysk selskab, der har et fast driftssted i Luxembourg, som har lidt et underskud, behandles klart mindre fordelagtigt end et tysk selskab med et indenlandsk fast driftssted, der har lidt et underskud: I det sidste tilfælde medregnes underskuddet ved opgørelsen af selskabets overskud, i det første tilfælde medregnes det ikke. Dette er tilstrækkeligt til, at artikel 43 EF finder anvendelse [4]. Spørgsmålet for Domstolen er, om den anfægtede foranstaltning ikke alligevel kan begrundes, og særligt (i) om de begrundelser, Domstolen anerkendte i Marks & Spencer-dommen [5] i forbindelse med fradrag for underskud pådraget af datterselskaber, finder

3 — Den franske regering har en variation af dette tema, idet den blot har gjort gældende, at analysen og begrundelsen under alle omstændigheder er den samme i begge tilfælde.

4 — Hvis der er behov for retspraksis, kan den findes i dom af 14.12.2000, sag C-141/99, AMID, Sml. I, s. 11619, præmis 21-23, og af 6.12.2007, sag C-298/05, Columbus Container Services, Sml. I, s. 10451, præmis 53.

5 — Dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Sml. I, s. 10837.

anvendelse i forbindelse med fradrag for underskud pådraget af et fast driftssted, og (ii) om den anfægtede foranstaltning i givet fald er forholdsmæssig.

8. I Marks & Spencer-dommen anerkendte Domstolen, at national lovgivning, der udelukkede, at et hjemmehørende selskab havde mulighed for at fradrage underskud, der var pådraget af et datterselskab, som havde hjemsted i en anden medlemsstat, i sit skattepligtige overskud, mens den tillod fradrag af underskud, der var pådraget af et hjemmehørende datterselskab, udgjorde en restriktion for etableringsfriheden, som var i strid med artikel 43 EF og 48 EF. Domstolen gik imidlertid videre til at udtale, at restriktionen var begrundet i (i) formålet om at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen, (ii) risikoen for dobbelt fradrag for underskud og (iii) risikoen for skatteunddragelse, forudsat naturligvis, at den ikke gik ud over, hvad der var nødvendigt for at nå disse mål.

9. Lidl, Tyskland og Kommissionen har gjort gældende [6], at disse begrundelser ikke finder anvendelse på lovgivning, der begrænser fradraget for underskud pådraget af et fast driftssted. Finland, Frankrig, Grækenland, Nederlandene (subsidiært) og Det Forenede Kongerige har i det væsentlige gjort gældende, at et fast driftssteds situation er analog med situationen for udenlandske datterselskaber, hvorfor der ikke er nogen grund til at sondre i forhold til Marks & Spencer-dommen.

10. I Marks & Spencer-sagen indledte Domstolen sine betragtninger vedrørende de tre begrundelser med at udtale, at for at vurdere, om begrænsning af koncernlempelsen til kun at gælde for underskud pådraget af hjemmehørende selskaber var begrundet, »skal konsekvenserne af en ubetinget udstrækning af en fordel som [koncernlempelsen] undersøges« [7]. Det var på denne baggrund, at Domstolen undersøgte og (med to forbehold, der afspejler behovet for proportionalitet) anerkendte de tre begrundelser, som Det Forenede Kongerige og de andre medlemsstater, der havde afgivet indlæg, havde fremført. Jeg kan ikke se nogen grund til at ikke at anvende den samme fremgangsmåde ved vurderingen af, om en foranstaltning, der begrænser fradraget for underskud pådraget af et hjemmehørende selskabs faste driftssted til kun at gælde for underskud pådraget af selskabets hjemmehørende faste driftssteder, er forenelig med traktaten. Ud fra selskabets synsvinkel er muligheden for via koncernlempelse at fradrage et udenlandsk datterselskabs underskud åbenbart analog med muligheden for at fradrage et udenlandsk fast driftssteds underskud. Formålet med denne lempelsesordning er således at undgå

6 — I det mindste i forbindelse med visse argumenter.

7 — Præmis 40 og 41.

at straffe de virksomheder, som i stedet for at oprette filialer beslutter at drive deres erhverv ved at oprette datterselskaber [8].

11. Om en eller flere [9] af disse tre begrundelser kan finde anvendelse i en given situation vedrørende et fast driftssted i stedet for et datterselskab, er et andet spørgsmål.

12. Med hensyn til den første begrundelse forekommer det mig, at opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne kunne betyde, at økonomisk virksomhed i et fast driftssted i en medlemsstat tilhørende et selskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, kun bør underlægges denne første stats skatteregler med hensyn til såvel overskud som underskud [10]. Den medlemsstat, der var berørt i Marks & Spencer-sagen (Det Forenede Kongerige), gjorde ikke krav på ret til at beskatte udenlandske datterselskaber af hjemmehørende selskaber. I den foreliggende sag ville den berørte medlemsstat, hvis der ikke havde foreligget en dobbeltbeskatningsoverenskomst, have ret til at beskatte et udenlandsk fast driftssted, men har givet afkald på denne ret ved at fritage overskud fra et sådant driftssted for beskatning. Virkningen er den samme. Som Domstolen udtalte i Marks & Spencer-dommen, vil det »bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i alvorlig fare, hvis selskaberne gives mulighed for at vælge, om der skal tages hensyn til deres underskud i deres etableringsmedlemsstat eller i en anden medlemsstat, idet beskatningsgrundlaget ville blive forhøjet i den første stat og nedsat i den anden med de overførte underskud« [11]. Tilsvarende ville det i den foreliggende sag medføre en tilsidesættelse af den symmetri mellem beskatning og fradrag, der er aftalt mellem Tyskland og Luxembourg, og som er afspejlet i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, hvis Tyskland indrømmede fradrag for underskud pådraget af et luxembourgsk fast driftssted af et tysk selskab, når det har givet afkald på sin ret til at beskatte overskud optjent af et sådant fast driftssted.

13. Hvad angår den anden begrundelse udtalte Domstolen i Marks & Spencer-dommen, at medlemsstaterne skal kunne hindre risikoen for dobbelt fradrag for underskud, at denne risiko opstår, hvis koncernlempelse udstrækkes til underskud pådraget af ikke-hjemmehørende datterselskaber, og at risikoen kan undgås ved en regel, der udelukker lempelse for disse underskud [12].

14. Igen kan jeg ikke se, hvorfor dette princip ikke skulle finde anvendelse i en sag

8 — Jf. point 16 i generaladvokat Poiares Maduros forslag til afgørelse i Marks & Spencer-sagen.

9 — Spørgsmålet, om de tre begrundelser skal undersøges kumulativt, undersøges nedenfor.

10 — Marks & Spencer-dommen, præmis 45.

11 — Præmis 46.

12 — Præmis 47 og 48.

som den foreliggende. Det er åbenbart, at der er mulighed for, at det samme underskud kan anvendes to gange. Om noget er denne risiko større i forbindelse med underskud pådraget af et fast driftssted, der forbliver i aktivt, end i forbindelse med underskud pådraget af datterselskaber, der (som i Mark & Spencer-sagen) er blevet solgt til tredjeparter eller er ophørt med at drive virksomhed. Hvis underskud kunne fradrages i den medlemsstat, hvor selskabet var hjemmehørende, ville der i det første tilfælde være risiko for, at de ville blive gjort gældende på ny i den medlemsstat, hvor det faste driftssted var beliggende, når det faste driftssted begyndte at give overskud, uden at den medlemsstat, hvor selskabet er hjemmehørende, ville kunne genbeskatte det opnåede overskud. Det fremgår således af Lidls repræsentants besvarelse af et spørgsmål stillet af den refererende dommer under retsforhandlingen i denne sag, at det underskud, der gav anledning til forelæggelsen, nu er blevet modregnet i overskud opnået i Luxembourg [13]. Som Domstolen udtalte i Marks & Spencer-dommen, skal medlemsstater kunne håndtere risikoen for dobbelt fradrag for underskud, og denne risiko kan undgås ved en regel, der udelukker lempelse for disse underskud [14].

15. Med hensyn til den tredje begrundelse vedrørende risikoen for skatteunddragelse har Domstolen i Marks & Spencer-dommen udtalt, at muligheden for at overføre underskud pådraget af et ikke-hjemmehørende datterselskab til et hjemmehørende moderselskab indebærer en risiko for, at overførslerne af underskud bliver organiseret inden for en koncern af selskaber i retning mod de selskaber, der har hjemsted i de medlemsstater, der anvender den højeste skattesats, og hvor skatteværdien af underskuddene derfor er størst. I modsætning til situationen for datterselskaber, hvor det kunne tænkes, at overførsel af underskud vil være systematisk tilrettelagt inden for en koncern, og at disse underskud vil være rettet mod de koncernselskaber, der er hjemmehørende i medlemsstater med de højeste skattesatser [15], er der i tilfælde af faste driftssteder åbenbart ingen mulighed for »forum shopping«, hvis et selskab i en medlemsstat kan fradrage underskud pådraget af et fast driftssted i en anden medlemsstat. Det forholder sig således, fordi foranstaltninger, der giver mulighed for overførsel af underskud fra et fast driftssted i modsætning til et datterselskab, således som Kommissionen har gjort gældende, hverken er nødvendige eller teoretisk mulige: Underskud pådraget af et fast driftssted er underskud i det skattepligtige »moderselskab«. Underskud pådraget af indenlandske faste driftssteder kan således umiddelbart og straks fradrages. Den eneste forskel mellem denne indenlandske situation og det foreliggende tilfælde vedrører fordelingen af beskatningskompetencen: Hvis det faste driftssted er hjemmehørende i en anden medlemsstat, med hvilken der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst som den, der er tvist om i den foreliggende sag, vil denne stat have eksklusiv kompetence til at beskatte det pågældende faste driftssteds indkomst. Dette berører ikke den

13 — Da underskuddet blev pådraget i 1999 og først kunne anvendes i Luxembourg i 2003, var Lidl stadig ufordelagtigt stillet ved selskabets manglende mulighed for på et tidligere tidspunkt at fradrage underskuddet i selskabets overskud i Tyskland. Likviditetsspørgsmålet undersøges nærmere nedenfor i forbindelse med spørgsmålet om proportionalitet.

14 — Præmis 47 og 48.

15 — Selv om det skal bemærkes, at det ikke af de faktiske omstændigheder i Marks & Spencer-sagen, der alene vedrørte vertikal overførsel opad af underskud fra datterselskab til moderselskab, fremgår, at skatteunddragelse ved sådan »underskudssmugling« var relevant.

omstændighed, at et underskud tilflyder det skattepligtige selskab, hvorved det direkte nedbringer dets skattepligtige indkomst i den stat, hvor selskabet er hjemmehørende. Den anden stats beskatningskompetence skaber blot en anden tilknytningsfaktor for det samme underskud og derfor en mulighed for dobbelt fradrag. I tilfælde som det foreliggende forekommer det mig derfor, at den tredje begrundelse i Marks & Spencer-dommen ikke tilføjer noget nyt i forhold til den første og den anden begrundelse.

16. Jeg er derfor i forskelligt omfang enig med Finland, Frankrig, Tyskland, Grækenland, Nederlandene, Sverige, Det Forenede Kongerige og Kommissionen i, at national lovgivning, der begrænser et selskabs mulighed for at fradrage underskud pådraget af et fast driftssted i en anden medlemsstat, kan være begrundet for det første i nødvendigheden af at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem de forskellige berørte medlemsstater og for det andet i risikoen for dobbelt fradrag for underskud.

17. Bundesfinanzhof har i forelæggelseskendelsen anført, at den er i tvivl om, hvorvidt Domstolen anser de tre begrundelser i Marks & Spencer-dommen for at være kumulative, således at alle tre skal foreligge.

18. Domstolen henviste ganske vist i Marks & Spencer-dommen til de »tre forhold som helhed«, hvilket støtter dette synspunkt. I N-dommen udtalte Domstolen imidlertid, at »opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne er et lovligt formål«, uden at henvise til andre begrundelser [16]. I AA-dommen anerkendte Domstolen, at en medlemsstats lovgivning, der var til hinder for, at et datterselskab, der var hjemmehørende i denne medlemsstat, kunne fradrage et økonomisk bidrag ydet til dets moderselskab i sin skattepligtige indkomst, medmindre moderselskabet havde hjemsted i samme medlemsstat, i princippet kunne begrundes i to af de tre begrundelser, der er nævnt i Marks & Spencer-dommen, nemlig den første og den tredje [17]. Og i Amurta-dommen gik Domstolen, efter at den havde udtalt, at den første og den anden begrundelse i Marks & Spencer-dommen ikke var blevet påberåbt, alligevel videre til at undersøge (og forkaste) et argument, der var baseret på nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne [18]. Det fremgår derfor, at de tre begrundelser ikke nødvendigvis alle skal finde anvendelse i en given sag. Efter min opfattelse kunne den

16 — Dom af 7.9.2006, sag C-470/04, Sml. I, s. 7409, præmis 42.

17 — Dom af 18.7.2007, sag C-231/05, Sml. I, s. 6373, præmis 51-60.

18 — Dom af 8.11.2007, sag C-379/05, Sml. I, s. 9569, præmis 57-59.

lovgivning, der er tvist om i den foreliggende sag, i princippet begrundes under henvisning til den første og den anden begrundelse i Marks & Spencer-dommen, nemlig formålet om at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og risikoen for dobbelt fradrag for underskud.

19. For at være begrundet skal en restriktiv foranstaltning desuden overholde proportionalitetsprincippet, således at den skal være egnet til at nå de tilstræbte mål, og den ikke må være mere vidtgående end nødvendigt for at nå disse mål.

20. I den foreliggende sag er der intet, der indikerer, at den anfægtede foranstaltning ikke er egnet til at nå de ovennævnte mål. Jeg kan derimod ikke anerkende, at den ikke er mere vidtgående end nødvendigt for at nå dem, eller med andre ord at det ville have været muligt at nå det samme resultat med mindre restriktive foranstaltninger.

21. Domstolen har udtalt, at når nationale retsforskrifter fuldstændig udelukker grænseoverskridende transaktioner fra national behandling, er det særlig vigtigt, at proportionalitetsprincippet overholdes [19]. I en sådan situation, hvor den omtvistede nationale lovgivning pr. definition er meget restriktiv, er det så meget desto mere vigtigt nøje at overveje, om lovgivningens mål kunne nås med mindre restriktive foranstaltninger.

22. I den foreliggende sag er den anfægtede foranstaltning til hinder for, at et selskab fradrager underskud pådraget af et fast driftssted i en anden medlemsstat i sit overskud. Virkningen er, at et selskab under visse omstændigheder bliver beskattet af mere end sit samlede overskud. Dette forekommer mig at være en åbenbart uforholdsmæssig måde at nå målet om at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen og undgå risikoen for dobbelt fradrag for underskud.

23. Det er desuden åbenbart, at mindre restriktive foranstaltninger er mulige. Det er ubestridt, at tysk lovgivning [20] før 1999 udtrykkeligt bestemte, at et selskab kunne fradrage underskud pådraget af et fast driftssted i en anden medlemsstat, for så vidt som det oversteg det overskud, der var optjent i det faste driftssted, og således at der toges

19 — Dom af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2229, præmis 28.

20 — § 2a, stk. 3, i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat) 1997 (BGBl. 1997 I, s. 821).

hensyn til fradraget i efterfølgende år, hvori det faste driftssted optjente et overskud.

24. En sådan regel, der giver mulighed for fradrag af underskud samtidig med, at den foreskriver genbeskatning af underskudsfradrag i fremtidige skatteår med overskud, ville åbenbart være en mindre restriktiv måde at undgå risikoen for dobbelt fradrag for underskud end en regel, der helt udelukker fradrag for sådanne underskud. Selv om en fradrags- og genbeskatningsregel indebærer en tab af symmetri og således ikke helt når målet om en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen, er denne asymmetri kun midlertidig, når det faste driftssted efterfølgende giver overskud. Der kunne desuden foreskrives automatisk genbeskatning af beløb, der tidligere er blevet fradraget, hvis genbeskatningen endnu ikke har fundet sted efter f.eks. fem år, eller hvis det faste driftssted er ophørt med at eksistere i den form [21].

25. En sådan fradrags- og genbeskatningsregel er ubestrideligt mindre restriktiv for den skattepligtige persons grundlæggende etableringsret end et direkte forbud mod fradrag i et selskabs overskud for underskud pådraget af et fast driftssted i en anden medlemsstat. Det er samtidig stadig egnet til at nå målet om at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen og om at hindre risikoen for dobbelt fradrag for underskud. Det afspejler efter min opfattelse således klart bedre behovet for proportionalitet end den løsning, der er valgt af Domstolen i Marks & Spencer-dommen.

26. Domstolen udtalte selv i Marks & Spencer-dommen, at den restriktive foranstaltning (lovgivning om koncernlempelse, der ikke fandt anvendelse på udenlandske datterselskaber) gik ud over, hvad der var nødvendigt for at nå det væsentlige i de forfulgte mål i en situation, hvor mulighederne for at tage hensyn til underskuddene i datterselskabets hjemstat er blevet udtømt [22]. Det kan derfor (selv om dommen er meget kortfattet på dette punkt) forudsættes, at Domstolen fandt, at den restriktive foranstaltning under andre omstændigheder ville have været passende.

27. Det skal imidlertid holdes in mente, at Marks & Spencer-sagen vedrørte underskud pådraget af datterselskaber, der var blevet afviklet eller solgt. Der var således

21 — Som foreslået i Kommissionens forslag til Rådets direktiv om regler for virksomhedernes medregning af underskud i deres faste driftssteder og i datterselskaber i andre medlemsstater (KOM(90) 595 endelig), 24.1.1991 (EFT C 53, s. 30), jf. artikel 5-8 og begrundelsen.

22 — Præmis 55. Domstolen fastsatte en dobbelttest: udtømning af muligheden for at tage hensyn til underskuddene med hensyn til det pågældende og tidligere skatteår, og ingen »mulighed for at tage hensyn til det udenlandske datterselskabs underskud i dettes hjemstat i forbindelse med senere skatteår«.

ingen mulighed (i det mindste i det første tilfælde) for i fremtiden at genvinde eventuel indrømmet fradrag for underskud [23]. Under disse omstændigheder er det måske forståeligt, at Domstolen afgrænsede sin besvarelse, som den gjorde, og undlod at fuldende sin analyse med i detaljer at undersøge, om likviditetstabet ved at skulle fremføre underskud i stedet for at anvende dem straks, ikke var en for restriktiv måde at nå det forfulgte mål.

28. I tilfælde som det foreliggende, som derimod vedrører et vedvarende fast driftssted, kan det ikke argumenteres, at muligheden for at fremføre underskud i det faste driftssteds stat er en acceptabel erstatning for at indrømme fradrag i den stat, hvori selskabet er hjemmehørende. Selv når et underskud, der er fremført, efterfølgende modregnes, vil selskabet i mellemtiden pr. definition have lidt et likviditetstab.

29. Domstolen er opmærksom på likviditetens betydning for virksomheder. Den har gentagne gange fastslået, at udelukkelse af en likviditetsfordel i en grænseoverskridende situation, hvor den er til stede i en tilsvarende indenlandsk situation, er en restriktion for etableringsfriheden [24]. Den var således meget klar på dette punkt i Marks & Spencer-dommen. Heri udtalte den, at ved at fremskynde udligningen af underskud i underskudsgivende selskaber, idet de umiddelbart kan modregnes i overskud i andre af koncernens selskaber, giver den pågældende koncernlempelse koncernen en likviditetsmæssig fordel. Udelukkelse af en sådan fordel med hensyn til underskud pådraget af et datterselskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, kunne hindre moderselskabet i at udøve sin etableringsfrihed, idet det afskrækkes fra at oprette datterselskaber i andre medlemsstater. Udelukkelsen udgjorde således en hindring for etableringsfriheden [25].

30. Denne udtalelse kom i forbindelse med det (analytisk set forudgående) spørgsmål, om den manglende mulighed for at fradrage grænseoverskridende underskud var en restriktion i strid med artikel 43 EF. Det forekommer unormalt, at Domstolen, efter at den klart havde anerkendt den potentielle betydning af at nægte en likviditetsfordel og (korrekt) havde anset det for en umiddelbar overtrædelse af artikel 43 EF, ikke også udtrykkeligt undersøgte, om nægtelsen af en likviditetsfordel, der var en uundgåelig

23 — Generaladvokat Kokott var af den opfattelse i hendes forslag til afgørelse i AA-sagen, der er nævnt ovenfor i fodnote 16, at Domstolens afgørelse vedrørende proportionaliteten i Marks & Spencer-sagen skyldtes sagens ekstraordinære faktiske omstændigheder (punkt 70 og 71). Jeg er enig.

24 — Jf. f.eks. dom af 8.3.2001, forenede sager C-397/98 og C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., Sml. I, s. 1727, præmis 44, 54 og 76, og af 21.11.2002, sag C-436/00, X og Y, Sml. I, s. 10829, præmis 36-38, kendelse af 8.6.2004, sag C-268/03, De Baeck, Sml. I, s. 5961, præmis 24, dom af 12.12.2006, sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Sml. I, s. 11753, præmis 96, 97, 153 og 154, og af 29.3.2007, sag C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Sml. I, s. 2647, præmis 29.

25 — Præmis 32-34.

konsekvens, når restriktionen var umiddelbart begrundet, var uforholdsmæssig.

31. Tyskland, Sverige og Det Forenede Kongerige har argumenteret for, at betydelige praktiske vanskeligheder er til hinder for at indføre et system, der giver mulighed for fradrag for underskud kombineret med genbeskatning af fradraget. Som anført ovenfor fremgår det, at tysk lovgivning tidligere foreskrev et sådant system. Lidl og Kommissionen har således uden at blive modsagt gjort gældende, at lovgivning med i det væsentlige dette indhold var gældende i Tyskland fra 1969 [26], til den blev ophævet i 1999 [27]. Der er endvidere i henhold til en nylig meddelelse fra Kommissionen [28] på nuværende tidspunkt fem medlemsstater, der giver adgang til fradrag for underskud i faste driftssteder, der er beliggende i en anden medlemsstat, selv om overskud er fritaget i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det er på denne baggrund vanskeligt at tage et argument om, at betydelige praktiske vanskeligheder er til hinder for et sådant system, alvorligt [29]. Under alle omstændigheder kan praktiske vanskeligheder ikke begrunde en tilsidesættelse af en traktatsikret frihedsrettighed [30].

32. Jeg er derfor enig med Lidl, den finske regering og Kommissionen i, at den nationale lovgivning er mere vidtgående end nødvendigt for at nå målene om at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og risikoen for dobbelt fradrag for underskud.

33. Endelig har Tyskland (mere) subsidiært gjort gældende, at Domstolen, hvis den skulle finde, at etableringsfriheden er blevet tilsidesat, skulle begrænse dommens tidsmæssige virkninger.

34. Det fremgår klart af Domstolens praksis, at de økonomiske følger, som en præjudiciel dom kan få for en medlemsstat, ikke

26 — § 2 i Gesetz über steuerliche Massnahmen bei Auslandinvestitionen der deutschen Wirtschaft (lov om skattemæssige foranstaltninger ved tyske virksomheders investeringer i udlandet) af 18.8.1969 (BGBl. 1969 I, s. 1211, på s. 1214).

27 — Ved Steuerentlastungsgesetz (lov om skattefradrag) 1999/2000/2002 af 24.3.1999 (BGBl. 1999 I, s. 402).

28 — Meddelelse fra Kommissionen til Rådet, Europa-Parlamentet og Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg — Den skattemæssige behandling af underskud i grænseoverskridende situationer (KOM(2006) 824 endelig, 19.12.2006), jf. punkt 2, stk. 2, litra b), nr. 2.

29 — Det bemærkes, at Rådets direktiv 77/799/EØF af 19.12.1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter og afgiftsbelastning af forsikringspræmier (EFT L 366, s. 15) giver en medlemsstat mulighed for at anmode en anden medlemsstats kompetente myndighed om alle oplysninger, der gør det muligt for den at foretage en korrekt ansættelse af selskabsskat.

30 — Dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 29, hvori der henvises til punkt 30 i generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse: »Når det er blevet fastslået, at det mål, der forfølges, kan nås med andre midler, udelukker proportionalitetsprincippet, at rent administrative vanskeligheder kan hævdes at være absolutte hensyn, som kan berettige en forskelsbehandling, der, i det omfang den er i strid med ovennævnte friheder, kun kan legitimeres med særdeles tungtvejende argumenter.« jf. også dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, nævnt ovenfor i fodnote 24, præmis 155-157.

i sig selv kan begrunde en begrænsning af dommens tidsmæssige virkninger, og at en sådan begrænsning kun vil blive fastsat under meget bestemte omstændigheder, nemlig hvor (a) der ellers er risiko for alvorlige økonomiske følger, navnlig fordi der var stiftet mange retsforhold i god tro i henhold til de pågældende retsforskrifter, som blev anset for at være lovligt i kraft, og (b) det fremgår, at såvel borgerne som de nationale myndigheder var blevet tilskyndet til at følge en adfærd, som ikke var i overensstemmelse med fællesskabsretten, på grund af en objektiv og betydelig usikkerhed vedrørende fællesskabsforskrifternes rækkevidde, en usikkerhed, som de øvrige medlemsstater eller Kommissionen eventuelt selv havde bidraget til med den af dem fulgte adfærd [31].

35. I den foreliggende sag er jeg enig med Lidl i, at den anden af disse kumulative betingelser ikke er opfyldt. Jeg kan ikke anerkende, at Tyskland, når det har ophævet sin tidligere lovgivning og således i realiteten har genindført den anfægtede foranstaltning, med rimelighed kan beskrives som værende blevet tilskyndet til at ophæve denne lovgivning på grund af en objektiv og betydelig usikkerhed vedrørende rækkevidden af artikel 43 EF. I 1999 havde Domstolen allerede fastslået, at national lovgivning, som i det væsentlige udelukker koncernlempelse, når flertallet af datterselskaberne er hjemmehørende i andre medlemsstater, var i strid med artikel 43 EF [32], og at friheden for selskaber, der udøver deres etableringsfrihed, til at vælge, om de vil gøre dette gennem et datterselskab eller en filial (fast driftssted), ikke må begrænses af diskriminerende skattebestemmelser [33]. Forslaget til Rådets direktiv om regler for virksomhedernes medregning af underskud i deres faste driftssteder og i datterselskaber i andre medlemsstater [34], der blev fremlagt i 1991, gør Kommissionens holdning klar: National lovgivning, som ikke giver virksomhederne mulighed for at medregne underskud i deres faste driftssteder og i datterselskaber i andre medlemsstater, er uforenelig med det indre marked [35].

36. Jeg er derfor ikke overbevist om, at der i den foreliggende sag er nogen begrundelse for at begrænse afgørelsens tidsmæssige virkninger.

31 — Jf. senest dom af 18.1.2007, sag C-313/05, Brzeziński, Sml. I, s. 513, præmis 57 og 58.

32 — Dom af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695.

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

34 — Nævnt ovenfor i fodnote 20.

35 — Jf. første betragtning i præamblen og punkt 1 i begrundelsen.

Forslag til afgørelse

37. I lyset af det anførte foreslår jeg, at Domstolen besvarer det af Bundesfinanzhof forelagte spørgsmål således:

»Det er uforeneligt med artikel 43 EF, at en medlemsstat udelukker et selskab fra ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst at fratrække underskud fra et fast driftssted i en anden medlemsstat, fordi indtægter fra faste driftssteder i henhold til den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke er undergivet beskatning i den første medlemsstat.«