FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT ELEANOR SHARPSTON

föredraget den 14 februari 2008 [1]

1. I förevarande mål har Bundesfinanzhof (federal skattedomstol), Tyskland, begärt att domstolen skall klargöra huruvida det är förenligt med artiklarna 43 EG och 56 EG att ett tyskt bolag med inkomst av industriell eller kommersiell verksamhet inte har rätt att vid beräkningen av vinsten dra av förluster som har uppkommit i ett fast driftställe i en annan medlemsstat, på grund av att motsvarande inkomst i ett sådant fast driftställe enligt det tillämpliga dubbelbeskattningsavtalet inte är skattepliktig i Tyskland.

Bakgrunden till målet vid den nationella domstolen

2. Enligt det avtal för att undvika dubbelbeskattning som ingåtts mellan Tyskland och Luxemburg (nedan kallat skatteavtalet) [2] skall vinst som uppkommit i ett fast driftställe som är beläget i en stat och som innehas av ett bolag med hemvist i en annan stat beskattas i förstnämnda stat. Om ett bolag har hemvist i Tyskland skall inkomst som skall beskattas i Luxemburg undantas från bolagets skattepliktiga inkomst i Tyskland. Bundesfinanzhof säger sig ha tolkat denna bestämmelse så, att hela den förlust respektive vinst som ett fast driftställe i Luxemburg redovisar undantas från det tyska bolagets skattepliktiga inkomst. Jag kommer i fortsättningen att för det sålunda tolkade skatteavtalet använda beteckningen ”den omstridda åtgärden”.

3. Lidl Belgium GmbH & Co. KG (nedan kallat Lidl), med hemvist i Tyskland, drev verksamhet bland annat via ett fast driftställe beläget i Luxemburg. År 1999, som är det räkenskapsår som nu är i fråga, redovisade Lidl en förlust från driftstället uppgående till 163 382 DEM (85 536 EUR), som det ursprungligen drog av vid beräkningen av sin totala inkomst. Finanzamt (skattemyn-

1 — Originalspråk: engelska.

2 — Avtal mellan Storhertigdömet Luxemburg och Förbundsrepubliken Tyskland för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet och beträffande närings- och fastighetsskatt, samt för att lämna ömsesidig handräckning vid beskattning, undertecknat i Luxemburg den 23 augusti 1958 (BGBl. 1959 II, s. 1270).

digheten) beslutade att inte medge avdraget. Taxeringsbeslutet överklagades till Bundesfinanzhof, som har hänskjutit ovan angivna fråga till EG-domstolen.

4. Skriftliga yttranden har avgetts av Lidl, den finska, den franska, den tyska, den grekiska, den nederländska och den svenska regeringen, samt av Förenade kungarikets regering och av kommissionen. Med undantag av Förenade kungariket var samtliga dessa, liksom även Finanzamt, närvarande vid förhandlingen.

Bedömning

5. Alla de som har yttrat sig i målet är överens om att artikel 43 EG (etableringsfrihet) utgör den relevanta bestämmelsen och att (med utgångspunkt i domstolens fasta rättspraxis) artikel 56 EG (fri rörlighet för kapital) inte är tillämplig i målet. [3] Jag delar denna uppfattning.

6. Jag instämmer också med Lidl och kommissionen i att det *prima facie* strider mot artikel 43 EG att ett bolag med hemvist i en medlemsstat inte har rätt att vid beräkningen av sin vinst dra av förluster som har uppkommit i ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat på grund av att motsvarande inkomst i ett sådant fast driftställe enligt det tillämpliga dubbelbeskattningsavtalet inte är skattepliktig i förstnämnda medlemsstat.

7. Även om Frankrike, Tyskland, Nederländerna och Sverige har hävdat att artikel 43 EG inte har åsidosatts, kan jag inte dela den uppfattningen. Det är uppenbart att ett tyskt bolag med ett fast driftställe i Luxemburg som redovisar en förlust behandlas mindre förmånligt än ett tyskt bolag med ett inhemskt fast driftställe som redovisar en förlust. I det senare fallet beaktas förlusten vid beräkningen av bolagets resultat, medan så inte sker i det förra fallet. Detta räcker för att artikel 43 EG skall bli tillämplig. [4] Frågan som domstolen har att avgöra är huruvida den omstridda åtgärden likväl kan rättfärdigas och i synnerhet i) huruvida de grunder för rättfärdigande som domstolen godtog i domen i målet Marks and Spencer [5] när det gäller avdrag för förluster i *dotterbolag*

3 — Den franska regeringen har en variation på detta tema som helt enkelt innebär att analysen och skälen under alla förhållanden är desamma i båda fallen.

4 — Om det krävs stöd för detta, se dom av den 14 december 2000 i mål C-141/99, AMID (REG 2000, s. I-11619), punkterna 21–23, och av den 6 december 2007 i mål C-298/05, Columbus Container Services BVBA (REG 2007, s. I-10451), punkt 53.

5 — Dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer (REG 2005, s. I-10837).

kan tillämpas även på avdrag för förluster i *fasta driftställen* och ii), om detta är fallet, huruvida den omstridda åtgärden är proportionerlig.

8. I domen i målet Marks & Spencer fann domstolen att en nationell lagstiftning enligt vilken ett bolag med hemvist i landet inte hade rätt att från sin skattepliktiga vinst dra av förluster i ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat, medan förluster i ett inhemskt dotterbolag var avdragsgilla för moderbolaget, utgjorde en inskränkning i etableringsfriheten i strid med artiklarna 43 EG och 48 EG. Domstolen slog emellertid fast att inskränkningen kunde rättfärdigas med hänvisning till i) målet att bevara fördelningen av beskattningsrätten, ii) faran att förluster utnyttjas två gånger, och iii) risken för skatteflykt, allt naturligtvis under förutsättning att inskränkningen inte gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå dessa mål.

9. Lidl, Tyskland och kommissionen har hävdat [6] att dessa grunder för rättfärdigande inte kan tillämpas på lagstiftning som innebär att avdragsrätten för förluster i ett fast driftställe begränsas. Finland, Frankrike, Grekland, Nederländerna (alternativt) och Förenade kungariket har i huvudsak hävdat att situationen för fasta driftställen är jämförbar med situationen för utländska dotterbolag. Det saknas följaktligen skäl att göra åtskillnad i förhållande till domen i målet Marks & Spencer.

10. I det målet inledde domstolen sin diskussion avseende de tre grunderna för rättfärdigande med konstaterandet att, för att bedöma huruvida en begränsning av koncernavdrag till att endast avse förluster som uppkommit i inhemska bolag var motiverad, ”följderna [måste] undersökas av en ovillkorlig utvidgning av tillämpningsområdet för [en sådan förmån som koncernavdraget]”. [7] Det var i det sammanhanget som domstolen bedömde, och godtog (med förbehåll för två villkor som betingades av kravet på proportionalitet), de tre grunderna för rättfärdigande som Förenade kungariket och de övriga medlemsstater som yttrat sig hade åberopat. Jag ser ingen anledning att inte anta samma synsätt vid bedömningen av huruvida en åtgärd, enligt vilken avdragsrätten för förluster i ett inhemskt bolags fasta driftställen begränsas till att avse förluster som uppkommer i dess inhemska fasta driftställen, är förenlig med fördraget. Ur bolagets synvinkel är möjligheten att dra av förluster i ett utländskt dotterbolag via koncernavdrag helt klart jämförbar med möjligheten att dra av förluster i ett utländskt fast driftställe. Syftet med koncernavdrag är att bolag som i

6 — Åtminstone i samband med vissa argument.

7 — Punkterna 40 och 41.

stället för att etablera filialer bestämmer sig för att utvidga sina verksamheter genom att bilda dotterbolag inte skall straffas för detta. [8]

11. Huruvida någon eller samtliga [9] av de tre grunderna för rättfärdigande är tillämpliga i en viss situation som avser ett fast driftställe i stället för ett dotterbolag är en annan fråga.

12. När det gäller den första grunden för rättfärdigande framstår det för mig som om bevarande av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan innebära att den ekonomiska verksamheten i det fasta driftstället i en medlemsstat som ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat bedriver endast borde omfattas av skattebestämmelserna i den första staten, för såväl vinster som förluster. [10] Den medlemsstat som berördes i målet Marks & Spencer (Förenade kungariket) gjorde inte anspråk på rätten att beskatta inhemska bolags utländska dotterbolag. I förevarande fall skulle den berörda medlemsstaten i avsaknad av skatteavtalet ha rätt att beskatta ett gränsöverskridande fast driftställe men den har avstått från den rätten genom att den undantar vinster från ett sådant driftställe från skatteplikt. Verkan blir densamma. Som domstolen slog fast i domen i målet Marks & Spencer gäller att ”[o]m bolagen gavs en valmöjlighet beträffande var deras förluster skall beaktas – antingen i den medlemsstat där de hör hemma eller i en annan medlemsstat – skulle den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna allvarligt äventyras, eftersom beskattningsunderlaget skulle öka i den förstnämnda staten och minska i den sistnämnda i den mån som motsvarar de överförda förlusterna”. [11] I förevarande fall skulle det även bryta den symmetri mellan beskattning och lättnader som Tyskland och Luxemburg har avtalat om, och som återspeglas i skatteavtalet, om Tyskland skulle medge avdrag för förluster i ett fast driftställe i Luxemburg som innehas av ett tyskt bolag, samtidigt som det har avsagt sig rätten att beskatta vinster i ett sådant fast driftställe.

13. När det gäller den andra grunden för rättfärdigande slog domstolen i sin dom i målet Marks & Spencer fast att medlemsstaterna måste kunna avvärja faran att förluster utnyttjas två gånger, samt att en fara för sådant dubbelt utnyttjande föreligger om koncernavdraget utsträcks till att omfatta förluster i dotterbolag som saknar hemvist i landet, samt att nämnda fara undviks genom en bestämmelse enligt vilken sådana förluster inte är avdragsgilla. [12]

14. Inte heller här kan jag se varför denna princip inte skulle vara tillämplig i ett fall

8 — Se punkt 16 i generaladvokaten Poiares Maduros förslag till avgörande i målet Marks & Spencer.

9 — Frågan huruvida de tre grunderna för rättfärdigande måste tillämpas kumulativt behandlas nedan.

10 — Domen i målet Marks & Spencer, punkt 45.

11 — Punkt 46.

12 — Punkterna 47 och 48.

som det förevarande. Det finns onekligen utrymme för att en och samma förlust utnyttjas två gånger. Denna risk är snarare större i samband med förluster i ett fast driftställe som fortsätter att bedriva verksamhet än när det (såsom i fallet Marks & Spencer) rör sig om förluster i dotterbolag som sålts till tredje man eller som upphört med sin verksamhet. I förstnämnda fall finns det, givet att förlusterna kunde utnyttjas i den medlemsstat där bolaget hade hemvist, en risk att yrkande om förlustavdrag skulle kunna framföras ännu en gång i den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget, när det fasta driftstället väl börjar redovisa vinst, utan att den medlemsstat där bolaget hade hemvist kunde återföra den uppnådda fördelen till beskattning. Av svaret från Lidls ombud på en fråga av referenten vid förhandlingen i förevarande mål framgår nämligen att den förlust som föranlett begäran om förhandsavgörande nu har kvittats mot vinst som redovisats i Luxemburg. [13] Som domstolen konstaterade i domen i målet Marks & Spencer måste medlemsstaterna kunna bemöta risken att förluster utnyttjas två gånger, och denna risk undanröjs genom en bestämmelse som innebär att avdrag inte medges för sådana förluster. [14]

15. Vad gäller den tredje grunden för rättfärdigande, som avser risken för skatteflykt, slog domstolen fast i domen i målet Marks & Spencer att möjligheten att överföra förluster från ett dotterbolag som saknar hemvist i landet till ett moderbolag med hemvist i landet medför en risk att överföringen av förluster organiseras på ett sådant sätt inom en bolagskoncern att den riktas till bolag med hemvist i de medlemsstater som tillämpar de högsta skattesatserna och i vilka värdet på förlusterna ur skattesynpunkt följaktligen är högst. I motsats till situationen för dotterbolag, där det är möjligt att överföringen av förluster organiseras systematiskt inom bolagskoncerner och förluster uteslutande styrs till de bolag inom koncernen som har hemvist i de medlemsstater som har de högsta skattesatserna, [15] saknas det i fallet med fasta driftställen uppenbart utrymme för ”jurisdiction shopping”, om ett bolag i en medlemsstat får dra av förluster i ett fast driftställe i en annan medlemsstat. Så är fallet på grund av att åtgärder som medger överföring av förluster från ett fast driftställe, i motsats till vad som gäller för dotterbolag, varken är nödvändiga eller teoretiskt möjliga, något som kommissionen påpekat. Förluster i ett fast driftställe utgör förluster i det skattskyldiga ”moderbolaget”. Förluster i inhemska fasta driftställen kan följaktligen dras av direkt och omedelbart. Den enda skillnaden mellan denna inhemska situation och förevarande fall består i fördelningen av beskattningsrätten. Om det fasta driftstället är beläget i en annan medlemsstat med vilken det ingåtts ett sådant dubbelbeskattningsavtal som det som är i fråga i förevarande fall, kommer denna stat att ha exklusiv rätt att beskatta inkomsten i det ifrågavarande fasta driftstället. Detta påverkar inte det faktum att en förlust hänförs till det skattskyldiga bolaget, vilket direkt minskar dess skattepliktiga inkomst i dess hemviststat. Den andra

13 — Eftersom förlusten uppstod år 1999 men inte kunde utnyttjas i Luxemburg förrän år 2003 förfördelades Lidl likafullt eftersom det inte var möjligt att kvitta förlusten mot vinst i Tyskland i ett tidigare skede. Frågan om likviditet belyses nedan i samband med frågan om proportionalitet.

14 — Punkterna 47 och 48.

15 — Även om det kan noteras att skatteflykt genom sådan ”handel med förluster” inte tycks ha varit relevant för omständigheterna i målet Marks & Spencer, som uteslutande rörde vertikalt uppåtgående överföringar av dotterbolags förluster till moderbolag.

statens beskattningsrätt skapar endast en andra anknytningsfaktor för samma förlust och därmed också potentialen för dubbla avdrag. I ett sådant mål som det förevarande framstår det därför för mig som om den tredje grunden för rättfärdigande i domen i målet Marks & Spencer inte tillför något till den första och den andra grunden för rättfärdigande.

16. Jag instämmer därför med Finland, Frankrike, Tyskland, Grekland, Nederländerna, Sverige, Förenade kungariket och kommissionen att nationell lagstiftning som innebär en inskränkning av möjligheterna för ett bolag att dra av förluster i ett fast driftställe i en annan medlemsstat kan rättfärdigas av, för det första, behovet av att bevara en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan de olika berörda medlemsstaterna och, för det andra, risken att förluster kan komma att beaktas två gånger.

17. Bundesfinanzhof har i sin begäran om förhandsavgörande noterat att det är osäkert huruvida domstolen avsåg att de tre grunderna för rättfärdigande i domen i målet Marks & Spencer skall vara kumulativa och att, därför, samtliga dessa tre måste vara för handen.

18. Domstolen hänvisade visserligen i domen i målet Marks & Spencer till ”samtliga dessa tre berättigandegrunder”, vilket stöder detta synsätt. I domen i målet N slog domstolen emellertid fast att ”säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna är ett legitimt syfte”, utan hänvisning till några andra grunder. [16] I domen i målet Oy AA godtog domstolen att en lagstiftning i en medlemsstat, som innebär ett förbud för ett dotterbolag med hemvist i den medlemsstaten att från sin skattepliktiga inkomst dra av ett koncernbidrag som det lämnat till sitt moderbolag såvida inte moderbolaget har hemvist i samma medlemsstat, i princip kunde rättfärdigas med stöd av två av de tre i domen i målet Marks & Spencer angivna grunderna, nämligen den första och den tredje. [17] I domen i målet Amurta gick domstolen, efter att ha konstaterat att den andra och den tredje grunden för rättfärdigande i domen i målet Marks & Spencer inte hade åberopats, ändock vidare till att bedöma (och avfärda) ett argument baserat på behovet av att säkerställa en väl avvägd föredelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. [18] Det förefaller därmed inte som om samtliga tre grunder för rättfärdigande nödvändigtvis måste föreligga i ett visst fall. Enligt min mening kan den lagstift-

16 — Dom av den 7 september 2006 i mål C-470/04, N (REG 2006, s. I-7409), punkt 42.

17 — Dom av den 18 juli 2007 i mål C-231/05, Oy AA (REG 2007, s. I-6373), punkterna 51–60.

18 — Dom av den 8 november 2007 i mål C-379/05, Amurta (REG 2007, s. I-9569), punkterna 57–59.

ning som är i fråga i förevarande fall i princip rättfärdigas med hänvisning till den första och den andra grunden för rättfärdigande i domen i målet Marks & Spencer, nämligen målet att bevara en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten och målet att undvika faran att förluster utnyttjas två gånger.

19. För att en inskränkande åtgärd skall vara motiverad krävs dessutom att den är förenlig med proportionalitetsprincipen i den meningen att den måste vara ägnad att säkerställa uppnåendet av de mål som eftersträvas med den och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.

20. I förevarande mål finns det ingenting som tyder på att den omstridda åtgärden inte skulle vara ägnad att säkerställa uppnåendet av ovannämnda mål. Däremot kan jag inte godta att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen, eller med andra ord att det inte skulle ha varit möjligt att uppnå samma resultat med mindre ingripande åtgärder.

21. Domstolen har slagit fast att det är särskilt viktigt att proportionalitetsprincipen iakttas när nationella bestämmelser helt utesluter gränsöverskridande transaktioner från den nationella behandlingen. [19] I en sådan situation, där de nationella bestämmelser som är i fråga per definition innebär en allvarlig inskränkning, är det ännu viktigare att noga överväga huruvida målet med bestämmelserna skulle kunna uppnås med mindre inskränkande åtgärder.

22. I förevarande mål innebär den omstridda åtgärden att ett bolag inte får kvitta förluster som uppkommit i ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat mot sin vinst. Resultatet blir att ett bolag under vissa förhållanden kommer att beskattas för mer än sitt totala nettoresultat. För mig framstår detta som ett uppenbart oproportionerligt sätt att uppnå målen att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten och undvika faran att förluster utnyttjas två gånger.

23. Det står vidare klart att mindre inskränkande åtgärder är möjliga. Det är ostridigt att tysk lagstiftning före år 1999 [20] uttryckligen medgav bolag avdragsrätt för förlust som uppkommit i ett fast driftställe i en annan medlemsstat, i den mån förlusten översteg vinsterna i det fasta driftstället och förutsatt

19 — Dom av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike (REG 2004, s. I-2229), punkt 28.

20 — Punkt 2a.3 Einkommensteuergesetz (inkomstskattelag) 1997 (BGBl. 1997 I, s. 821).

att avdraget återfördes till beskattning under påföljande år när det fasta driftstället redovisade vinst.

24. En sådan bestämmelse, enligt vilken förlustavdraget förenas med krav på återföring under kommande vinstperioder, utgör helt klart en mindre inskränkande metod för att undvika risken för att förluster utnyttjas två gånger än en bestämmelse enligt vilken sådant avdrag är helt uteslutet. Även om ett avdrags- och återföringssystem innebär bristande symmetri och att målet med den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten därmed inte uppnås i alla delar, är denna asymmetri endast tillfällig för det fall det fasta driftstället i ett senare skede redovisar vinst. Vidare kan åtgärder vidtas för en automatisk återföring av tidigare avdragna belopp om återföring ännu inte skett efter förslagsvis fem år, eller om det fasta driftstället upphör att existera i denna form. [21]

25. Ett sådant avdrags- och återföringssystem är onekligen mindre inskränkande för den skattskyldiges grundläggande etableringsrätt än ett totalt förbud mot att förluster som uppkommit i ett fast driftställe i en annan medlemsstat dras av från vinsten i ett bolag. Systemet är samtidigt ägnat att uppnå målen att bevara en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten och att undvika faran för att förluster utnyttjas två gånger. Enligt min mening återspeglar detta system därmed mycket bättre proportionalitetsbehovet än den lösning som domstolen valde i domen i målet Marks & Spencer.

26. Domstolen slog i domen i målet Marks & Spencer fast att den inskränkande åtgärden (lagstiftning om koncernavdrag som inte omfattar utländska dotterbolag) gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå det huvudsakliga syfte som eftersträvades när möjligheterna för att förlusterna skulle beaktas i dotterbolagets hemviststat hade uttömts. [22] Det kan därför antas (även om domen är extremt kortfattad i denna fråga) att domstolen fann att den inskränkande åtgärden skulle ha varit proportionerlig under andra omständigheter.

27. Man får emellertid inte glömma att målet Marks & Spencer rörde förluster i dotterbolag som hade lagts ned eller sålts. Det fanns följaktligen inte någon möjlighet

21 — Som föreslogs i kommissionens förslag till rådsdirektiv för arrangemang som medger att företag kan beakta förluster i sina fasta driftställen och dotterbolag i andra medlemsstater, KOM(90) 595 slutlig av den 24 januari 1991 (EGT C 53, 1991, s. 30): se artiklarna 5–8 och motiveringen.

22 — Punkt 55. Domstolen använder ett dubbelt test: uttömmande av möjligheten till avdrag för förluster för innevarande och tidigare beskattningsår, och ”[ingen] möjlighet att förlusterna i det utländska dotterbolaget skulle kunna utnyttjas i dess hemviststat för framtida beskattningsår”.

(åtminstone i det förra fallet) att i framtiden återföra ett medgivet skatteavdrag. [23] Under dessa förhållanden är det kanske förståeligt att domstolen utformade sitt svar på det sätt den gjorde, och därmed underlät att slutföra sin analys med en detaljerad undersökning av huruvida den nackdel som ur likviditetssynpunkt följer av att förluster måste föras framåt i tiden i stället för att utnyttjas direkt, inte var ett alltför inskränkande sätt för att uppnå de eftersträvade målen.

28. I fall som det förevarande, som gäller ett fast driftställe med pågående verksamhet, kan det däremot inte hävdas att möjligheten att föra förlusterna framåt i tiden i den stat där det fasta driftstället är beläget är ett godtagbart substitut för en avdragsrätt i bolagets hemviststat. Även om en förlust som förs framåt i tiden kan kvittas vid ett senare tillfälle kommer bolaget under den tid som förflyter däremellan per definition att ha utsatts för en nackdel ur likviditetssynpunkt.

29. Domstolen är väl medveten om betydelsen av likviditet för företag. Den har vid upprepade tillfällen slagit fast att nekandet av en likviditetsfördel i en situation som avser gränsöverskridande förhållanden, när en sådan fördel medges i en motsvarande situation som rör inhemska förhållanden, utgör en inskränkning av etableringsfriheten. [24] Detta klargjordes mycket tydligt i domen i målet Marks & Spencer. Domstolen förklarade där uttryckligen att det ifrågavarande koncernavdraget medförde en likviditetsfördel för koncernen genom att koncernavdraget innebar ett tidigare utnyttjande av förluster i bolag som dras med underskott genom att förlusterna omedelbart kan kvittas mot vinster i andra koncernbolag. Att neka en sådan fördel avseende förluster som uppkommit i ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat kunde utgöra ett hinder för moderbolaget att utöva sin etableringsfrihet genom att det avhålls från att bilda dotterbolag i andra stater. Det utgjorde därmed en inskränkning i etableringsfriheten. [25]

30. Detta konstaterande gjordes i samband med (den analytiskt sett föregående) frågan huruvida frånvaron av avdragsrätt för gränsöverskridande förluster utgjorde en inskränkning i strid med artikel 43 EG. Det framstår som haltande att domstolen, efter att klart ha godtagit den potentiella betydelsen av en nekad likviditetsfördel och (helt riktigt) kategoriserat denna som ett *prima facie* åsidosättande av artikel 43 EG, inte också uttryckligen undersökte huruvida

23 — Generaladvokaten Kokott fann i sitt förslag till avgörande i målet Oy AA (ovan fotnot 16) att domstolens konstaterande avseende proportionalitet i domen i målet Marks & Spencer huvudsakligen berodde på de exceptionella omständigheterna i det målet (punkterna 70 och 71). Jag instämmer.

24 — Se exempelvis dom av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft (REG 2001, s. I-1727), punkterna 44, 54 och 76, av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y (REG 2002, s. I-10829), punkterna 36–38, av den 8 juni 2004 i mål C-268/03, De Baeck (REG 2004, s. I-5961), punkt 24, av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation (REG 2006, s. I-11753), punkterna 96, 97, 153 och 154, och av den 29 mars 2007 i mål C-347/04, Rewe Zentralfinanz (REG 2007, s. I-2647), punkt 29.

25 — Punkterna 32–34.

nekandet av likviditetsfördelen, som var en oundviklig följd, var oproportionerlig när inskränkningen *prima facie* var motiverad.

31. Tyskland, Sverige och Förenade kungariket har hävdat att införandet av ett system där avdrag medges för förluster samtidigt som avdragen senare återförs till beskattning är förenat med betydande praktiska svårigheter. Som påpekats ovan framgår emellertid att ett sådant system tidigare föreskrevs i tysk lagstiftning. Lidl och kommissionen har utan att bli motsagda på den punkten hävdat att lagstiftning med i huvudsak samma innehåll gällde i Tyskland från år 1969 [26] till dess att den upphävdes år 1999. [27] Enligt ett nyligen avgivet meddelande från kommissionen [28] medger vidare fem medlemsstater för närvarande avdrag för förluster i fasta driftställen belägna i andra medlemsstater, trots att vinster undantas från skatteplikt enligt dubbelbeskattningsavtal. Mot denna bakgrund kan svårligen något avseende fästas vid argumentet att betydande praktiska svårigheter skulle stå i vägen för ett sådant system. [29] Praktiska svårigheter kan hursomhelst inte rättfärdiga ett åsidosättande av en frihet enligt fördraget. [30]

32. Jag instämmer följaktligen med Lidl, den finska regeringen och kommissionen i att den nationella lagstiftningen går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten och att undvika faran att förluster utnyttjas två gånger.

33. Slutligen har Tyskland anfört (ytterligare) ett alternativt yrkande som innebär att domstolen, för det fall den skulle finna att etableringsfriheten har åsidosatts, skall begränsa domens rättsverkningar i tiden.

34. Det framgår klart av domstolens rättspraxis att de eventuella ekonomiska följderna för en medlemsstat av en dom i ett mål om

26 — 2 § i Gesetz über steuerliche Massnahmen bei Auslandinvestitionen der deutschen Wirtschaft (lag om skattemässiga åtgärder vid utländska investeringar i tyskt näringsliv) av den 18 augusti 1969 (BGBl. 1969 I, s. 1211 och 1214).

27 — Genom Steuerentlastungsgesetz (lag om skattelättnad) 1999/2000/2002 av den 24 mars 1999 (BGBl. 1999 I, s. 402).

28 — Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om skattemässig behandling av förluster i gränsöverskridande situationer (KOM(2006) 824 slutlig, 19 december 2006); se punkt 2.2.b.2.

29 — Det kan noteras att rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om direkt beskattning och skatter på försäkringspremier (EGT L 336, 1977, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64), ger en medlemsstat rätt att från en annan medlemsstats behöriga myndigheter begära ut all den information som krävs för fastställandet av en korrekt bolagsbeskattning.

30 — Domen i målet kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 19), punkt 29, med hänvisning till punkt 30 i generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomers förslag till avgörande, där följande konstateras: ”Har det väl visats att det eftersträvade ändamålet kan nås med andra medel följer det av proportionalitetsprincipen att uteslutande administrativa svårigheter aldrig kan utgöra tvingande skäl för en diskriminerande behandling som, då den motverkar nämnda friheter, fordrar tungt vägande argument för att kunna tillåtas.” Se även domen i målet Test Claimants in the FII Group Litigation (ovan fotnot 23), punkterna 155–157.

förhandsavgörande inte i sig motiverar en begränsning av domens rättsverkningar i tiden och att en sådan begränsning bara tillämpas under väldigt speciella omständigheter, nämligen när det a) föreligger fara för allvarliga ekonomiska återverkningar, som i synnerhet beror på det stora antal rättsförhållanden som i god tro har upprättats på grundval av de bestämmelser som har antagits vara gällande, och b) det framgår att både enskilda och nationella myndigheter har förmåtts att handla på ett sätt som strider mot gemenskapsbestämmelserna på grund av att det har förelegat en objektiv och betydande osäkerhet beträffande de gemenskapsrättsliga bestämmelsernas räckvidd, en osäkerhet till vilken andra medlemsstaters eller kommissionens beteenden kan ha bidragit. [31]

35. Jag instämmer i förevarande mål med Lidl i det att det andra av dessa kumulativa villkor inte är uppfyllt. Jag kan inte godta att Tyskland, när det upphävde den tidigare lagstiftningen och därmed de facto återinförde den omstridda åtgärden, rimligen kan beskrivas som att det förmåddes att göra så på grund av en objektiv och betydande osäkerhet beträffande räckvidden av artikel 43 EG. År 1999 hade domstolen redan slagit fast att nationell lagstiftning som i huvudsak innebar att koncernavdrag nekas när merparten av dotterbolagen hade hemvist i andra medlemsstater stred mot artikel 43 EG [32] och att företagens frihet att vid utövandet av etableringsrätten välja om etableringen skall ske i form av ett dotterbolag eller en filial (fast driftställe) inte får begränsas av diskriminerande skattelagstiftning. [33] Vidare klargörs kommissionens uppfattning omkring det år 1991 framlagda förslaget till ett rådsdirektiv för arrangemang som medger att företag kan beakta förluster i sina fasta driftställen och dotterbolag i andra medlemsstater [34]: nationell lagstiftning som inte medger att företag beaktar förluster i sina i andra medlemsstater belägna fasta driftställen är oförenlig med den inre marknaden. [35]

36. Jag är därför inte övertygad om att det i förevarande fall finns något skäl att begränsa domens rättsverkningar i tiden.

31 — Se senast domen av den 18 januari 2007 i mål C-313/05, Brzeziński (REG 2007, s. I-513), punkterna 57 och 58.

32 — Dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI (REG 1998, s. I-4695).

33 — Dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike (REG 1986, s. 273; svensk specialutgåva, volym 8, s. 389), punkt 22.

34 — Ovan fotnot 21.

35 — Se första skälet och punkt 1 i motiveringen.

Förslag till avgörande

37. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att domstolen skall besvara den av Bundesfinanzhof hänskjutna frågan på följande sätt:

Det är inte förenligt med artikel 43 EG att en medlemsstat nekar ett bolag att vid beräkningen av dess beskattningsbara vinst dra av förluster som har uppkommit i ett fast driftställe i en annan medlemsstat på grund av att motsvarande inkomst i ett sådant fast driftställe enligt det tillämpliga dubbelbeskattningsavtalet inte är skattepliktig i förstnämnda medlemsstat.