Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. WATHELET
fremsat den 3. september 2015 [1]

Sag C-388/14

Timac Agro Deutschland GmbH
mod
Finanzamt Sankt Augustin

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht Köln (Tyskland))

»Etableringsfrihed — artikel 49 TEUF — fradrag i et selskabs fortjeneste af tab, der er opstået for selskabets driftssted, som er etableret i en anden medlemsstat — en medlemsstats lovgivning, hvorefter et sådant tab medregnes i forbindelse med overdragelsen af det pågældende driftssted«

1. Anmodningen om præjudiciel afgørelse angår fortolkningen af artikel 49 TEUF. Den vedrører nærmere bestemt et emne, som Domstolen allerede gentagne gange har behandlet siden dom Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), nemlig spørgsmålet, om en virksomhed, der er etableret i én medlemsstat, kan fradrage tab, der er opstået for et fast driftssted, som denne virksomhed driver i en anden medlemsstat.

I – **Retsforskrifter**

A – *EU-retten*

2. Artikel 49 TEUF beskytter den frie etableringsret for statsborgere fra Den Europæiske Unions medlemsstater. I denne artikel fastsættes følgende:

»[D]er [er] forbud mod restriktioner, som hindrer statsborgere i en medlemsstat i frit at etablere sig på en anden medlemsstats område. Dette forbud omfatter også hindringer for, at statsborgere i en medlemsstat, bosat på en medlemsstats område, opretter agenturer, filialer eller datterselskaber.

Med forbehold af bestemmelserne i kapitlet vedrørende kapitalen indebærer etableringsfriheden adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder, herunder navnlig selskaber i den i artikel 54 anførte betydning, på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere.«

1 — Originalsprog: fransk.

B – *Tysk ret*

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

»[1]. Såfremt indkomst fra erhvervsvirksomhed, der oppebæres af en ubegrænset skattepligtig fra et fast driftssted, der er beliggende i en udenlandsk stat i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst, er fritaget for indkomstskat, skal tab, der fremkommer i overensstemmelse med indenlandske skattebestemmelser vedrørende denne indkomst, efter anmodning fra den skattepligtige fradrages ved den samlede indkomstopgørelse under forudsætning af, at det af den skattepligtige kunne have været anvendt til udligning eller fradrag, såfremt indkomsten ikke havde været fritaget for indkomstskat, og såfremt tabet overstiger den positive indkomst fra erhvervsvirksomhed fra andre driftssteder, der er beliggende i denne udenlandske stat, og som er fritaget i henhold til denne overenskomst. [2.] Såfremt dette ikke indebærer, at tabet modregnes, kan det fradrages, når betingelserne i § 10d er opfyldt. [3.] Der skal på ny tages hensyn til det i henhold til første og andet punktum fradragne beløb ved den samlede indkomstopgørelse i det omhandlede skatteår, når den fortjeneste, der i et af de efterfølgende skatteår oppebæres fra erhvervsmæssig virksomhed fra driftssteder, som er beliggende i samme udenlandske stat, sammenlagt er positiv, for så vidt som den positive indkomst fritages i henhold til denne overenskomst. [4.] Tredje punktum finder ikke anvendelse, såfremt den skattepligtige person beviser, at han i henhold til de bestemmelser, som er fastsat i den udenlandske stat, og som gælder for ham, generelt ikke kan fradrage tab i et andet år end det år, hvori tabet opstod.«

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

»§ 2a, stk. 3, tredje, femte og sjette punktum, i den affattelse, der blev offentliggjort den 16. april 1997 (BGBl I, s. 821) finder fortsat anvendelse på skatteårene 1999 til 2008, når der forekommer en positiv indkomst som omhandlet i § 2a, stk. 3, tredje punktum, eller når et fast driftssted, der er beliggende i en udenlandsk stat som omhandlet i § 2a, stk. 4, som affattet i det femte punktum, omdannes til et kapitalselskab, overdrages eller lukkes. [...] § 2a, stk. 4, finder anvendelse på følgende betingelser for skatteårene 1999 til 2008:

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

1. omdannes til et kapitalselskab eller

2. overdrages mod vederlag eller vederlagsfrit eller

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

C – *Dobbeltbeskatningsoverenskomster*

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

»Hvis en person, der er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, oppebærer indkomst i sin egenskab af virksomhedsleder eller medejer af en industri- eller handelsvirksomhed, hvis aktiviteter udstrækker sig til den anden kontraherende stats område, har denne anden stat kun beskatningsretten med hensyn til denne indkomstskat, i det omfang den oppebæres af et fast driftssted, der er beliggende på dennes område.«

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

»Fortjeneste oppebåret af en virksomhed i en kontraherende stat kan kun beskattes i denne stat, medmindre virksomheden driver erhvervsvirksomhed i den anden kontraherende stat gennem et dér beliggende fast driftssted. Såfremt virksomheden udfører sådanne aktiviteter, kan dets fortjeneste beskattes i den anden stat, men kun for så vidt angår den del deraf, som kan henføres til dette faste driftssted.«

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

»Skatten for de personer, der har bopæl i Forbundsrepublikken Tyskland, beregnes på følgende måde:

a) Med forbehold af litra b) medregnes indkomst, der oppebæres i Republikken Østrig, og formuegoder, der befinder sig i Republikken Østrig, og som i henhold til denne overenskomst skal beskattes i Republikken Østrig, ikke i det tyske skattegrundlag« [2].

II – **De faktiske omstændigheder i hovedsagen**

8. Timac Agro Deutschland (herefter »Timac Agro«) er et tysk kapitalselskab, der hører til en fransk koncern. Timac Agro har siden 1997 haft et fast driftssted i Østrig. Den 31. august 2005 blev det faste driftssted i Østrig overdraget mod vederlag til et selskab, der var etableret i Østrig, og som hører til samme selskabskoncern som Timac Agro. Overdragelsesaftalen vedrørte navnlig løsøre og fast ejendom. Kundekredsen blev overdraget til en pris af 1 EUR, da kunderne i forvejen var kunder hos det erhvervende søsterselskab.

9. Der opstod efterfølgende et spørgsmål om, hvorledes tab, som var opstået hos dette ikke-hjemmehørende faste driftssted, skulle behandles, fordi det nævnte faste driftssted i Østrig i perioden fra 1997 til 2005 havde lidt tab i samtlige skatteår, med undtagelse af årene 2000 og 2005, og fordi Timac Agro havde fradraget disse tab i Tyskland.

2 — Artikel 23, stk. 1, litra b), er ikke relevant for behandlingen af de præjudicielle spørgsmål, som den forelæggende ret har stillet. Det bemærkes i øvrigt, at den forelæggende ret ikke har henvist til denne bestemmelse i forelæggelsesafgørelsen, og at de parter, der har afgivet skriftlige indlæg, heller ikke har henvist til denne bestemmelse.

10. Timac Agros skattegrundlag blev efter en skattekontrol ændret for årene 1997 til 2004. Dels blev det tab, som det faste driftssted i Østrig havde lidt, og som oprindeligt var blevet fradraget i Timac Agros indkomst i årene 1997 og 1998, på ny medregnet i selskabets skattepligtige overskud for 2005. Dels blev det afslået at tage hensyn til det tab, som det nævnte faste driftssted havde lidt, i forbindelse med beregningen af skattegrundlaget for Timac Agro for så vidt angik årene 1999 til 2004.

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

12. Hvad angår den omhandlede medregning har den forelæggende ret anført, at Domstolen endnu ikke har besvaret spørgsmålet om, hvorvidt det er foreneligt med EU-retten på ny at medregne tab, der er opstået i forbindelse med overdragelsen af et ikke-hjemmehørende fast driftssted.

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

14. Såfremt Domstolen måtte fastslå, at principperne i dom Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) også skal finde anvendelse i det foreliggende tilfælde, ønsker den forelæggende ret følgelig oplyst, om de principper vedrørende endeligt underskud, som Domstolen har opstillet i præmis 55 og 56 i dom Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) (herefter »Marks & Spencer-undtagelsen«)[3], finder anvendelse på de tab i regnskabsårene 1997 og 1998, der er medregnet på ny, og derfor ikke længere tages i betragtning i Tyskland.

15. Hvad angår den manglende hensyntagen til det tab, som det faste driftssted i Østrig har oparbejdet i regnskabsårene 1999 til 2004, har den forelæggende ret anført, at det følger af bestemmelserne i den tysk-østrigske overenskomst, at Republikken Østrig havde enekompetence til at beskatte den indkomst, som det faste driftssted i Republikken Østrig oppebar. Ordningen i henhold til denne dobbeltbeskatningsoverenskomst omfatter således ikke kun fortjeneste, men også tab. Timac Agro kan derfor kun gives medhold i søgsmålet, såfremt den nævnte overenskomst udgør en tilsidesættelse af etableringsfriheden.

16. Den forelæggende ret ønsker endvidere oplyst, om det endelige tab i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i forbindelse med Marks & Spencer-undtagelsen, skal tages i betragtning for denne periode. Den forelæggende ret har anført, at den ikke hidtil har formået at fastlægge de kriterier, der kan gøre det muligt at bestemme, i hvilke situationer Marks & Spencer-undtagelsen finder anvendelse.

17. Finanzgericht Köln har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen en præjudiciel anmodning.

3 — I denne dom (præmis 55 og 56) fastslog Domstolen i det væsentlige, at en restriktiv foranstaltning vedrørende fradrag for underskud, der er opstået i et udenlandsk datterselskab, kunne være uforholdsmæssigt i den situation, hvor det ikke-hjemmehørende datterselskab havde udtømt alle de muligheder for at tage hensyn til underskuddene, der eksisterede i dets hjemstat, hvilket det tilkom moderselskabet at godtgøre.

III – **Anmodningen om præjudiciel afgørelse og retsforhandlingerne ved Domstolen**

18. Ved afgørelse af 19. februar 2014 indgået til Domstolen den 14. august 2014 har Finanzgericht Köln besluttet at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål i medfør af artikel 267 TEUF:

»1) Skal artikel 49 TEUF [...] fortolkes således, at den er til hinder for en bestemmelse som § 52, stk. 3, i [EStG], hvis årsagen til medregningen af et beløb svarende til tab, der er opstået for et [ikke-hjemmehørende] fast driftssted, som tidligere er taget i betragtning med henblik på [at nedsætte et moderselskabs beskatningsgrundlag], er, at dette faste driftssted er solgt til et andet kapitalselskab, som hører til samme koncern som sælgeren, og ikke at opnå en fortjeneste?

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

19. Finanzamt Sankt Augustin, den tyske, den franske og den østrigske regering samt Det Forenede Kongeriges regering og Europa-Kommissionen har afgivet skriftlige indlæg.

20. Alle de parter, der har afgivet skriftlige indlæg, har bortset fra et mere nuanceret svar fra Kommissionen og Det Forenede Kongerige, der ikke har behandlet det første spørgsmål i deres skriftlige indlæg, foreslået, at de præjudicielle spørgsmål besvares benægtende [4].

21. Disse parter afgav endvidere mundtlige indlæg under retsmødet, der blev afholdt den 1. juli 2015.

IV – **Analyse**

A – *Det forudgående krav om situationernes sammenlignelighed*

1. Direkte beskatning og EU-retten

22. Selv om den direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve kompetencen under overholdelse af EU-retten [5] og nærmere bestemt traktatens bestemmelser om den frie bevægelighed, der er fastsat i artikel 49 TEUF, idet denne bestemmelse er den centrale bestemmelse i den foreliggende sag.

4 — Kommissionen har anført, at medregningen af tab, der tidligere er taget i betragtning, i et tilfælde, hvor et ikke-hjemmehørende fast driftssted overdrages, i princippet kan begrundes i tvingende almene hensyn, der er forbundet med en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og med forebyggelsen af skatteunddragelse. Kommissionen er imidlertid af den opfattelse, at en sådan foranstaltning kun vil være forholdsmæssig, såfremt der alene sker medregning af den fortjeneste, der er opnået i dette driftssted, herunder den eventulle »skjulte« fortjeneste, der på overdragelsestidspunktet indgår i prisen for overdragelsen af driftsstedet. Såfremt der måtte herske tvivl om transaktionens værdi, forhindrer EU-retten ikke moderselskabets hjemstat i at undersøge, om prisen for overdragelsen er i overensstemmelse med armslængdekriteriet.

5 — Jf. blandt en række eksempler domme Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 21), Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 29), Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, præmis 36), Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, præmis 18), FIM Santander Top 25 Euro Fi (C-338/11 – C-347/11, EU:C:2012:286, præmis 14) og Blanco og Fabretti (C-344/13 og C-367/13, EU:C:2014:2311, præmis 24).

23. Det fremgår af Domstolens faste praksis, at denne frihed vanskeliggøres, hvis et selskab, der er hjemmehørende i én medlemsstat og har et fast driftssted i en anden medlemsstat, undergives en skattemæssig forskelsbehandling i henhold til en medlemsstats lovgivning, der stiller det pågældende selskab ringere i forhold til et hjemmehørende selskab, der har et fast driftssted i domicilstaten [6].

24. I denne forbindelse udgør en bestemmelse, der giver mulighed for at tage hensyn til underskud i et fast driftssted ved opgørelsen af resultatet og beregning af selskabets skattepligtige indkomst, en skattemæssig fordel [7]. »Opnåelsen eller afvisningen af en sådan fordel for et fast driftssted i en anden medlemsstat end den, hvori nævnte selskab har hjemsted, kan således påvirke etableringsfriheden« [8].

25. Den omstændighed, at kun de faste driftssteder, der er beliggende i en anden medlemsstat, ikke indrømmes en sådan fordel, udgør en ufordelagtig skattemæssig behandling, idet dette kan afholde et selskab, der er beliggende i en af Unionens medlemsstater fra at udøve sine aktiviteter gennem et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat. For at en sådan forskelsbehandling udgør en restriktion, der er forbudt ifølge Domstolens praksis, skal situationerne imidlertid være objektivt sammenlignelige [9].

26. Medmindre en sådan forskelsbehandling er begrundet i tvingende almene hensyn [10], er den med andre ord kun forenelig med traktatens bestemmelser om etableringsfriheden, hvis den vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige [11].

2. Kravet om objektiv sammenlignelighed

a) Kriterierne

27. Selv om kravet om, at rent nationale og grænseoverskridende situationer skal være objektivt sammenlignelige for i medfør af udøvelsen af den frie bevægelighed at pålægge en sanktion for den forskellige skattemæssige behandling af ikke-hjemmehørende og hjemmehørende (i det foreliggende tilfælde mellem et selskab, der er etableret i Tyskland og har et fast driftssted i Østrig, og et andet selskab, der er etableret i Tyskland og har et fast driftssted på samme område), kan give anledning til en opfattelse om, at der nærmere foreligger en forskelsbehandling fremfor blot en hindring eller restriktion, udgør dette krav endvidere en fast del af Domstolens praksis vedrørende forholdet mellem traktatens bestemmelser om de store friheder og de nationale direkte beskatningssystemer [12].

6 — Jf. i denne retning dom Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

7 — Jf. i denne retning domme Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 23), Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, præmis 32) og Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 20).

8 — Dom Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, præmis 32).

9 — Jf. i denne retning domme Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, præmis 46), Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, præmis 17), A (C-123/11, EU:C:2013:84, præmis 33) og Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 23).

10 — Jf. i denne retning dom Felixstowe Dock and Railway Company m.fl. (C-80/12, EU:C:2014:200, præmis 25).

11 — Det bemærkes, at Domstolen i dom SCA Group Holding m.fl. (C-39/13 – C-41/13, EU:C:2014:1758) i modsætning til den traditionelle tilgang undersøgte, om situationerne var sammenlignelige som et led i undersøgelsen af, om den konstaterede restriktion måtte anses for begrundet.

12 — Når Domstolen i stadig højere grad tøver med at tale om forskelsbehandling og samtidig fastholder kravet om, at situationerne skal være sammenlignelige, kan dette skyldes et ønske om at bevare muligheden for at undersøge, om der foreligger begrundelser i form af tvingende almene hensyn, og ikke blot de begrundelser, der udtømmende er opregnet i traktaten. De eneste begrundelser for forskelsbehandling, der kan accepteres i henhold til traktaten, med undtagelse af den frie varebevægelighed (der ikke er genstand for den foreliggende sag), er hensynet til den offentlige orden, den offentlige sikkerhed og den offentlige sundhed. Sådanne hensyn kan kun vanskeligt gøres gældende på området for direkte beskatning. Domstolen har imidlertid i sin praksis fastslået, at disse hensyn er de eneste, der kan begrunde forskelsbehandling, hvorved den i sagens natur har udelukket de begrundelser, der udgøres af tvingende almene hensyn. Det bemærkes imidlertid, at Domstolen nogle få gange har modsagt sig selv på dette punkt. I dom Svensson og Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379) forfulgte Domstolen imidlertid denne argumentation, efter at den udtrykkeligt havde fastslået, at den konstaterede forskelsbehandling ikke kunne begrundes i tvingende almene hensyn, idet den undersøgte, om argumentet om sammenhængen på skatteområdet kunne tiltrædes eller ikke. Selv om Domstolen i sidste ende ikke tog dette argument til følge, burde den af rent principielle grunde ikke have undersøgt dette argument, fordi denne begrundelse ikke udtrykkeligt er foreskrevet i traktaten.

28. Det er i de fleste tilfælde i Domstolens praksis blevet fastslået, at hjemmehørendes og ikke-hjemmehørendes skattemæssige situation er objektivt sammenlignelige [13], idet sammenligneligheden vurderes under hensyntagen til, hvilket formål der forfølges med de omhandlede nationale skattebestemmelser [14].

29. Det er imidlertid vigtigt at sikre, at analysen ikke begrænses til kun at angå formålet med den omhandlede foranstaltning, da dette kan medføre en risiko for, at der anlægges et fordrejet syn på den samlede skattemæssige situation for den, som bestemmelsen er rettet til.

30. Hvis det anerkendes, at en foranstaltning, der giver en skattepligtig mulighed for at fradrage det underskud, der er opstået i dennes faste driftssteder, formentlig har til formål at nedbringe skattegrundlaget for den pågældende skattepligtige, og at der foretages en teoretisk analyse af denne foranstaltning, vil situationen for et selskab – i forhold til et hjemmehørende driftssted og situationen for et selskab i forhold til et ikke-hjemmehørende driftssted – altid være sammenlignelige. I begge tilfælde ønsker selskaberne at udnytte fradraget for at nedbringe beskatningsgrundlaget [15].

31. Endelig, og som generaladvokat Jääskinen for nylig har forklaret i sit forslag til afgørelse i Miljoen m.fl. (C-10/14, C-14/14 og C-17/14, EU:C:2015:429), er det afgørende forhold for en sammenligning af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtiges situationer »*ikke* den pågældende lovgivnings *formål*, […] *men snarere* den omstændighed, at en medlemsstats lovgivning ikke må indføre en forskelsbehandling, der *i praksis indebærer et højere skattetryk* for ikke-hjemmehørende, og som således kan bevirke, at disse afholdes fra at gøre brug af den nævnte frihed« [16].

32. Denne fremgangsmåde gør det nødvendigt at foretage en forudgående undersøgelse af, om den pågældende medlemsstat (i det foreliggende tilfælde den stat, hvor det hovedselskab er hjemmehørende, som anmoder om fradrag for tab, der er opstået i dets faste driftssted, der er etableret i en anden medlemsstat), har beskatningskompetencen for den pågældende indkomst.

b) Anvendelse

33. Det bemærkes generelt, at de tilfælde, hvor Domstolen har fastslået, at den manglende objektive sammenlignelighed mellem situationen for henholdsvis hjemmehørende og ikke-hjemmehørende kunne bringe en skattemæssig forskelsbehandling i overensstemmelse med den frie bevægelighed, forekommer meget sjældent [17].

13 — Hvad angår faste driftssteder i udlandet fastslog Domstolen f.eks. i dom X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), at »[f]orholdene for et hjemmehørende moderselskab, der ønsker at udgøre en skattemæssig enhed med sit hjemmehørende datterselskab, og forholdene for et hjemmehørende moderselskab, der ønsker at udgøre en skattemæssig enhed med sit ikke-hjemmehørende datterselskab, [...] således – med hensyn til formålet med en beskatningsordning som den i hovedsagen omhandlede – [er] objektivt sammenlignelige, idet de begge søger at opnå fordelene ved denne ordning, som navnlig er, at de kan konsolidere overskud og underskud hos moderselskabet for de selskaber, der indgår i den skattemæssige enhed, samt at transaktioner foretaget inden for koncernen bevarer en skattemæssig neutral karakter« (præmis 24).

14 — Jf. i denne retning domme X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 22), Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, præmis 17), A (C-123/11, EU:C:2013:84, præmis 33) og Felixstowe Dock and Railway Company m.fl. (C-80/12, EU:C:2014:200, præmis 25).

15 — Generaladvokat Kokott har tidligere i sit forslag til afgørelse A (C-123/11, EU:C:2012:488) med føje bemærket, at »[h]vis [...] det [er] tilstrækkeligt, at hjemmehørende skattepligtige i begge tilfælde ønsker at udnytte fordelen ved en skattemæssig ordning, har undersøgelsen af denne betingelse kun formel karakter, da den under alle omstændigheder [...] vil være opfyldt« (punkt 40).

16 — Punkt 55. Generaladvokat Jääskinen anførte endvidere i sit forslag til afgørelse det synspunkt, at situationen skal betragtes i sin »helhed«, idet han bemærkede, at »der [...] snarere, i analysen, [skal] *tages hensyn til den samlede beskatning* af [den pågældende] indkomst« (punkt 62, min fremhævelse).

17 — Jeg kan som eksempel nævne et tilfælde, hvor situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i forhold til skattebestemmelser, der vedrørte de fordele, som var knyttet til den skattepligtiges personlige og familiemæssige situation, i princippet ikke var sammenlignelig (bortset fra de tilfælde, hvor den ikke-hjemmehørende ikke har nogen væsentlig indkomst i hjemstaten). Jf. dom Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) og senest dom Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406). Jf. ligeledes domme Blanckaert (C-512/03, EU:C:2005:516) og Schulz-Delzers og Schulz (C-240/10, EU:C:2011:591).

34. Hvad angår det problem, der er rejst i den foreliggende sag, dvs. om et selskab, der er etableret i en medlemsstat, kan fradrage tab, der er opstået i et fast driftssted, som selskabet driver i en anden medlemsstat, vil jeg opsummere Domstolens praksis på følgende måde.

35. Domstolen har gentagne gange i de sager, der vedrører denne problemstilling, efter at have konstateret, at den situation, som et hjemmehørende selskab i en medlemsstat, der råder over et fast driftssted i en anden medlemsstat, befinder sig i, og den situation, som et ikke-hjemmehørende selskab i en medlemsstat, der råder over et fast driftssted i samme medlemsstat, befinder sig i, er objektivt sammenlignelige, fastslået, at der foreligger en restriktion for etableringsfriheden. Domstolen har foretaget denne konstatering enten udtrykkeligt [18] eller stiltiende [19].

36. Domstolen har endvidere fastslået, at der var tale om sammenlignelige situationer i de tilfælde, hvor en medlemsstat havde besluttet at beskatte overskuddet i det faste driftssted, der var beliggende i andre medlemsstater. I disse tilfælde ansås medlemsstaterne nemlig for at have »ligestillet [de nævnte driftssteder] med hjemmehørende faste driftssteder« [20].

37. Situationerne for henholdsvis hjemmehørende og ikke-hjemmehørende er imidlertid ikke sammenlignelige i forhold til en medlemsstats beskatningsordning, hvis denne medlemsstat ikke har kompetencen eller ikke har udøvet kompetencen til at beskatte de ikke-hjemmehørende.

38. Det er ligeledes dette krav, der ligger til grund for den formodning, som Domstolen opstillede i dom Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), hvoraf fremgår, at »*med hensyn til de foranstaltninger, der er truffet i en medlemsstat med henblik på at forhindre eller formindske dobbeltbeskatning af et hjemmehørende selskabs overskud*, befinder de faste driftssteder, der er beliggende i en anden medlemsstat [...], sig [...] ikke i en situation, der er sammenlignelig med situationen for hjemmehørende faste driftssteder« [21].

39. Denne tilgang er ikke ny. I dom Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773) havde Domstolen allerede fastslået, at individuelle aktionærer i et moderselskab, der ikke var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, ikke kunne indrømmes den samme skattegodtgørelse som de individuelle aktionærer i et selskab, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, på det udbytte, der var blevet udloddet af datterselskaber, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, idet der ikke var opkrævet nogen form for skat af dette udgående udbytte i Det Forenede Kongerige. Domstolen præciserede i dommen, at det ville forholde sig anderledes, hvis Det Forenede Kongerige i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller en ensidig afgørelse havde bevaret retten til at indkomstbeskatte udgående udbytte i Det Forenede Kongerige.

18 — Jf. bl.a. domme Philips UK (C-18/11, EU:C:2012:532, præmis 19), A (C-123/11, EU:C:2013:84, præmis 35) og Felixstowe Dock and Railway Company m.fl. (C-80/12, EU:C:2014:200, præmis 26).

19 — Jf. domme Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 33 og 34), Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 25 og 26) og Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, præmis 35-39).

20 — Dom Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 24). Jf. ligeledes i denne retning dom Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), hvori Domstolen fastslog, at »[i] det øjeblik en medlemsstat ensidigt eller gennem indgåelse af overenskomster gør ikke blot de hjemmehørende aktionærer, men også de ikke-hjemmehørende aktionærer indkomstskattepligtige af det udbytte, de modtager fra et hjemmehørende selskab, nærmer de ikke-hjemmehørende aktionærers situation sig [...] hjemmehørende aktionærers situation« (præmis 68).

21 — Præmis 24. Min fremhævelse.

40. På baggrund af disse betragtninger fastslog Domstolen, at artikel 49 TEUF og 63 TEUF »ikke er til hinder for, at en medlemsstat i forbindelse med udlodning af udbytte fra et selskab, der er hjemmehørende i denne stat, indrømmer de selskaber, der modtager det nævnte udbytte, og som ligeledes er hjemmehørende i denne stat, en skattegodtgørelse svarende til den del af skatten, som det udloddende selskab har betalt af udbyttet, men ikke indrømmer en sådan skattegodtgørelse til modtagende selskaber, som er hjemmehørende i en anden medlemsstat, og som ikke er skattepligtige af udbyttet i den førstnævnte stat« [22].

41. Det må konkluderes, at det kun er, når forskelsbehandlingen vedrører sammenlignelige situationer, at det kan fastslås, at der foreligger en restriktion for etableringsfriheden, der i givet fald kun kan anses for forenelig med traktaten, såfremt den er begrundet i et tvingende alment hensyn.

B – *Anvendelse på den foreliggende sag*

1. Nødvendigheden af at sondre mellem to perioder for anvendelsen af den omhandlede tyske lovgivning

42. Før beskatningsåret 1999 var det muligt at fratrække det tab, som var opstået for et fast driftssted, der var beliggende i en anden medlemsstat, i hele den indkomst, der blev oppebåret af de virksomheder, som var etableret i Tyskland. Tabet blev i princippet medregnet på ny i to tilfælde, nemlig når det faste driftssted, der var etableret i udlandet, opnåede en fortjeneste (og i givet fald for et beløb svarende til den pågældende fortjeneste), eller når det nævnte faste driftssted blev omdannet, overdraget eller lukket. EStG's § 2a, stk. 3, første punktum, blev imidlertid ophævet ved EStG's § 52, stk. 3, fra og med regnskabsåret 1999, hvorefter det ikke længere var muligt at fradrage det nævnte tab.

43. Denne lovændring forklarer baggrunden for de to præjudicielle spørgsmål, som den forelæggende ret har forelagt, idet spørgsmålene ikke vedrører den samme lovgivning.

2. Det første præjudicielle spørgsmål

44. Den forelæggende ret ønsker med det første spørgsmål oplyst, om artikel 49 TEUF er til hinder for en bestemmelse som EStG's § 52, stk. 3, der giver mulighed for på ny at medregne tab, der er opstået for et ikke-hjemmehørende driftssted, og som tidligere er taget i betragtning med henblik på at nedsætte beskatningsgrundlaget for det hjemmehørende hovedselskab, når driftsstedet overdrages til et andet kapitalselskab, som hører til samme koncern som det overdragende og ligeledes ikke-hjemmehørende selskab, og ikke med henblik på at opnå fortjeneste.

45. Som den forelæggende ret selv har anført, er det ikke første gang, at Domstolen forelægges spørgsmål om denne skatteordning.

22 — Dom Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, præmis 74). For en nyere sag, hvor Domstolen fastslog, at der forelå objektivt forskellige situationer som følge af, at en medlemsstat ved indgåelsen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst havde givet afkald på at udøve sin beskatningskompetence på udbytte, der var udloddet af selskaber, som var hjemmehørende i en anden medlemsstat, jf. dom Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, præmis 80-82).

a) Hvorvidt der foreligger en restriktion

46. I dom Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) fandt Domstolen, at denne ordning udgjorde en restriktion for etableringsfriheden, men fastslog, at medregningen af underskud, som i den konkrete sag skete i forbindelse med, at overskuddet opstod hos det faste driftssted, der var etableret i udlandet, og som lå til grund for det nævnte underskud, og ikke i forbindelse med overdragelsen af dette driftssted, var begrundet i hensynet til at sikre sammenhængen i det tyske skattesystem [23]. Foranstaltningen blev i øvrigt anset for egnet til at nå målet og for at stå i rimeligt forhold hertil [24].

47. Før Domstolen konkluderede, at der forelå en restriktion, anerkendte den indirekte, at der var tale om sammenlignelige situationer, idet den fastslog, at Forbundsrepublikken Tyskland ved at anerkende, at hovedselskabet kunne opnå fradrag for det underskud, der var opstået hos dets faste driftssted, som var beliggende i Østrig, havde »indrømmet en skattefordel til det hjemmehørende selskab, som det faste driftssted i Østrig tilhørte, på samme måde, som hvis det faste driftssted havde været beliggende i Tyskland« [25].

48. Domstolen fastslog endvidere, at den tyske skatteordning ved at medregne underskud fra det faste driftssted i Østrig i beskatningsgrundlaget for det selskab, som det tilhørte, havde fjernet denne skattefordel og »[underlagt] hjemmehørende selskaber med faste driftssteder i Østrig en mindre gunstig skattemæssig behandling end hjemmehørende selskaber, der har faste driftssteder i Tyskland« [26].

49. Denne konklusion gjorde det nødvendigt at undersøge, om der eventuelt forelå tvingende almene hensyn, der kunne begrunde en restriktion i etableringsfriheden [27].

b) Hvorvidt der foreligger en begrundelse

50. Domstolen fastslog for det første i dom Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588), at medregningen af overskud, der var opstået hos et fast driftssted, der var etableret i udlandet, og som lå til grund for det nævnte underskud, var begrundet i hensynet til at sikre sammenhængen i det tyske skattesystem [28]. Der var endvidere tale om en foranstaltning, som blev anset for egnet til at nå målet og for at stå i rimeligt forhold hertil [29].

51. Domstolen fastslog således, at »den medregning af underskuddet, der er foreskrevet i den i hovedsagen omhandlede tyske skattelovgivning, ikke kan adskilles fra den forudgående hensyntagen til dette underskud. Denne medregning for så vidt angår et selskab med et fast driftssted i en anden medlemsstat, med hensyn til hvilket selskabets hjemstedsstat ikke har nogen beskatningsret, er […] udtryk for en logisk symmetri. Der var således en direkte personel og materiel sammenhæng mellem disse to led i den i hovedsagen omhandlede beskatningsmekanisme, idet medregningen udgjorde det logiske modstykke til det tidligere indrømmede fradrag« [30].

52. Det bemærkes, at den samme logiske symmetri gør sig gældende, når der er tale om overdragelse af et fast driftssted, der er beliggende i udlandet.

23 — Præmis 43.

24 — Ibidem (præmis 44 og 45).

25 — Ibidem (præmis 35).

26 — Dom Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, præmis 37).

27 — Ibidem (præmis 40). Jf. ligeledes i denne retning domme Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 35) og A (C-123/11, EU:C:2013:84, præmis 33).

28 — Præmis 43.

29 — Ibidem (præmis 44 og 45).

30 — Dom Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, præmis 42).

53. Domstolen fastslog i øvrigt i dom Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588), at »[d]en vurdering, hvorefter den restriktion, der følger af nævnte beskatningsordning, kan begrundes i hensynet til at sikre sammenhængen heri, […] heller ikke [kan] drages i tvivl med henvisning til det forhold, […] at det selskab, som ejede det faste driftssted, har solgt det, og at det faste driftssteds overskud og tab, så længe det bestod, sammenlagt gav et negativt resultat« [31]. »[M]edregningen af det faste driftssteds underskud i hovedselskabets fortjeneste [er nemlig] det uadskillelige og logiske modstykke til den forudgående hensyntagen til dette underskud« [32].

54. For det andet, selv om det ikke kræves, at der foreligger flere begrundelser samtidig for, at en restriktion for etableringsfriheden ikke er forenelig med traktaten [33], er det min opfattelse, at selv om formålet med den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen, som Domstolen gentog i dom Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), er »at sikre symmetrien mellem kompetencen til at beskatte overskud og muligheden for at fradrage underskud« [34], kan dette formål også påberåbes som begrundelse for at medregne tab som fastsat i den tyske lovgivning i det tilfælde, hvor der sker overdragelse af et fast driftssted [35].

55. Såfremt en medlemsstat (Forbundsrepublikken Tyskland i den foreliggende sag) »blev frataget muligheden for at genbeskatte de således fratrukne underskud i det afhændende [tyske] selskabs skattepligtige indkomst, alt imens medlemsstaten skulle anses for at have mistet beføjelsen til at beskatte eventuelle fremtidige overskud, ville en sådan konstruktion kunstigt udhule beskatningsgrundlaget og dermed påvirke den fordeling af beskatningskompetencen, som følger af den [tysk-østrigske] konvention« [36].

56. Som Domstolen forklarede i dom Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), kræver »behovet for at sikre denne symmetri […], at de for et fast driftssted fratrukne underskud modsvares af beskatningen af de overskud, som dette faste driftssted har opnået under den omhandlede medlemsstats beskatningskompetence, dvs. *såvel de overskud, der er opnået under hele den periode, hvor nævnte driftssted var afhængigt af det hjemmehørende selskab, som de overskud, der er opnået på tidspunktet for afhændelsen af samme driftssted*« [37].

57. I modsætning til, hvad der gjaldt i den danske lovgivning, der gav anledning til dom Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), er den eventuelle fortjeneste, der i det foreliggende tilfælde er opnået i forbindelse med overdragelsen af et fast driftssted i Østrig, ikke skattepligtig i Tyskland. Det er derfor logisk på ny at medregne det tab, der tidligere er taget i betragtning i forbindelse med denne overdragelse.

58. Domstolen har endvidere fastslået, at formålet med den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstater bringes i fare, hvis de skattepligtige »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« [38]. Efter min opfattelse er det samme imidlertid tilfældet, når et skattepligtigt selskab, der har mulighed for at medregne overskud, der er opstået i dets

31 — Præmis 53.

32 — Ibidem (præmis 54).

33 — Dom Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 40).

34 — Præmis 32 og den deri nævnte retspraksis.

35 — De krav, der er forbundet med sammenhængen i skattesystemet og med den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen, er nemlig sammenfaldende (jf. i denne retning dom National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 80).

36 — Dom Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 30). Denne sag vedrørte Kongeriget Danmark.

37 — Præmis 33. Min fremhævelse.

38 — Dom Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 46).

ikke-hjemmehørende driftssted, svarende til det tidligere fratrukne tab, fuldstændig frit kan beslutte prisen for overdragelsen af driftsstedet og således fratage en medlemsstat muligheden for at udøve sin kompetence med hensyn til at medregne dette driftssteds fremtidige overskud i dets skattepligtige indkomst.

59. Endelig vil jeg for det tredje henvise til formålet om at forebygge skatteunddragelse, der, som Domstolen har fastslået, er forbundet med formålet om en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen [39].

60. »Adfærd, der består i at oprette rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, med henblik på at undgå den normalt skyldige skat af overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område, kan gøre indgreb i medlemsstaternes ret til at udøve deres beskatningskompetence med hensyn til sådan virksomhed og bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i fare« [40].

61. Sammenholdt med den vanskelighed, der består i at fastsætte værdien af et koncernbidrag, når der henses til armslængdeprincippet, som skal finde anvendelse under disse omstændigheder, synes overdragelse inden for samme koncern af et fast driftssted, der er etableret i udlandet, efter at der er sket fradrag af tab, at svare til den ovenfor beskrevne situation.

62. En lovgivning som den i hovedsagen omhandlede forekommer mig følgelig begrundet i hensynet til sammenhængen i det relevante skattesystem, idet dette tvingende almene hensyn i givet fald forbindes med hensynet til en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen og forebyggelsen af skatteunddragelse.

c) Om forholdsmæssigheden og hvorvidt Marks & Spencer-undtagelsen finder anvendelse

63. Det står tilbage at undersøge forholdsmæssigheden af den omhandlede lovgivning.

64. Når en medlemsstat ikke har mulighed for at beskatte den eventuelle fortjeneste, der måtte opstå i forbindelse med overdragelsen af det ikke-hjemmehørende faste driftssted, der ligger til grund for tabet, forekommer en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede mig ikke blot at være egnet til at nå de tilsigtede formål, men også at stå i et rimeligt forhold hertil.

39 — Dom Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, præmis 62).

40 — Ibidem. De tvingende almene hensyn, der anerkendes som begrundelse for nationale lovgivninger, der ikke giver mulighed for at tage hensyn til tab, der vedrører virksomhed, som udøves i udlandet, når denne virksomhed ikke i sig selv beskattes, foreligger i virkeligheden langt oftere og kombineres på forskellige måder i Domstolens praksis. I det forslag til afgørelse, som generaladvokat Kokott fremsatte i sag Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-172/13, EU:C:2014:2321), foretog generaladvokaten en gennemgang. Ifølge generaladvokat Kokott »[betegner] Domstolen dette som »bevarelse af sammenhængen i en beskatningsordning« [jf. dom K, C-322/11, EU:C:2013:716, præmis 64-71], »opretholdelse af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne« [jf. domme Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 45, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 31, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 28, A, C-123/11, EU:C:2013:84, præmis 42, K, C-322/11, EU:C:2013:716, præmis 55, og Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 32], »sikring af symmetrien mellem beskatning af overskud og fradrag af underskud« [jf. domme National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 58, og Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis], udelukkelse af muligheden for »dobbelt fradrag for underskud« [jf. domme Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 47 og 48], Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 35 og 36, og A, C-123/11, EU:C:2013:84, præmis 44] eller udelukkelse af »skatteflugt« [jf. domme Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 49, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 35 og 36, og A, C-123/11, EU:C:2013:84, præmis 45]. Jf. ligeledes domme National Grid Indus [C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 80, og K, C-322/11, EU:C:2013:716, præmis 72], hvorefter der i hvert fald delvist er identitet mellem begrundelserne for skattemæssig sammenhæng og fordelingen af beskatningskompetencen. Denne retspraksis bekræftes yderligere af Domstolens betragtninger vedrørende situationernes objektive sammenlignelighed, der som anført […] tillægger den omstændighed, om en medlemsstat beskatter en udenlandsk virksomhed eller ej, væsentlig betydning« (præmis 31).

65. Det er korrekt, at Domstolen i dom Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) fastslog, at den pågældende restriktive foranstaltning var uforholdsmæssig. Domstolen fastslog i denne dom, at der var sket tilsidesættelse af etableringsfriheden, idet et ikke-hjemmehørende datterselskab havde udtømt mulighederne for at tage hensyn til de underskud, der eksisterede i dets hjemstat, og at der ikke var mulighed for dér at tage hensyn til dets underskud i fremtiden [41]. I denne undtagelsessituation skulle det hjemmehørende moderselskab derfor have mulighed for at fradrage underskud, der var pådraget af et ikke-hjemmehørende datterselskab, i den indkomst, der blev beskattet i dets hjemstat.

66. Den forelæggende ret har udtrykt betænkeligheder ved at anvende denne undtagelse som en begrundelse for en restriktion i etableringsfriheden, hvilket Domstolen konsekvent har gjort siden dom Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). De vanskeligheder, der er forbundet med at anvende denne undtagelse, bekræftes af de seneste standpunkter, som visse generaladvokater har indtaget vedrørende dette punkt [42], af antallet af bidrag i retslitteraturen, der omhandler dette emne [43], og af de skriftelige indlæg, der er afgivet af forskellige medlemsstater og Kommissionen i den foreliggende sag. Domstolen har imidlertid for nylig udtrykkeligt bekræftet, at undtagelsen finder anvendelse [44].

67. Det må under alle omstændigheder bemærkes, at Republikken Østrigs intervention har gjort det muligt at fjerne enhver tvivl om, hvorvidt der eventuelt forelå et endeligt tab. Det i hovedsagen omhandlede tab er ikke endeligt [45], og det er derfor ikke fornødent at foretage en nærmere undersøgelse af, om det er muligt at anvende den nævnte undtagelse.

68. De sagsakter, der er fremsendt til Domstolen, indeholder endvidere ingen oplysninger, der viser, at den skattepligtige har ført bevis for det modsatte, hvilket det dog tilkommer den forelæggende ret at bedømme.

3. Det andet præjudicielle spørgsmål

69. Den forelæggende ret ønsker med det andet spørgsmål oplyst, om artikel 49 TEUF er til hinder for en bestemmelse som artikel 23, stk. 1, litra a), i den tysk-østrigske overenskomst, der indebærer, at indkomst, der oppebæres og beskattes i Østrig, ikke tages i betragtning i det tyske beskatningsgrundlag i det tilfælde, hvor det tab, der er opstået i et tysk kapitalselskabs driftssted i Østrig, ikke længere tages i betragtning i Østrig, fordi driftsstedet er blevet overdraget til et østrigsk kapitalselskab, der hører til den samme tyske kapitalselskabskoncern.

70. Jeg er enig med den franske regering, der i sit skriftlige indlæg og under retsmødet den 1. juli 2015 har anført, at dette spørgsmål er baseret på den fejlagtige antagelse, at tab, der er opstået i det i hovedsagen sagsøgende selskabs driftssted i Østrig, ikke længere kan tages i betragtning i Østrig, fordi dette driftssted er blevet overdraget til et østrigsk kapitalselskab.

41 — Præmis 55.

42 — Jf. vedrørende dette punkt generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse A (C-123/11, EU:C:2012:488, punkt 47-54) og Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-172/13, EU:C:2014:2321, punkt 49-53) samt generaladvokat Mengozzis forslag til afgørelse K (C-322/11, EU:C:2013:183, punkt 63-89).

43 — For en nylig gennemgang af de vanskeligheder, der er forbundet med Marks & Spencer-undtagelsen, i lyset af udviklingen i Domstolens praksis inden for de sidste ti år, jf. M. Lang, »Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line?«, *European Taxation*, december 2014, s. 530-540. For et forsøg på at fastlægge en definition af begrebet endeligt tab på baggrund af Domstolens seneste praksis, jf. bl.a. D. Pezella, »Final Losses under EU Tax Law: Proposal for a Better Approach«, *European Taxation*, februar/marts 2014, s. 71-79.

44 — Jf. dom Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-172/13, EU:C:2015:50, præmis 33-36).

45 — Det fremgår af den østrigske regerings skriftlige indlæg, at det tab, der var akkumuleret i det faste driftssted i Østrig indtil 2005, i princippet kunne værdiansættes og fremføres. Det fremførte tab kunne således fratrækkes i en eventuel merværdi, der måtte opstå i forbindelse med et salg, idet restbeløbet i princippet ville bestå i en tidsubegrænset periode i form af Timac Agros fremførte tab. Det fremførte tab kunne således anvendes på et senere tidspunkt, såfremt sagsøgeren i hovedsagen måtte genoptage sin virksomhed i Østrig (punkt 44 i den østrigske regerings skriftlige indlæg). Tabet kunne ligeledes overføres til det modtagende kapitalselskab, såfremt der blev skabt »skatteneutralitet« for det faste driftssted (punkt 46 i den østrigske regerings skriftlige indlæg).

71. Det fremgår nemlig uomtvisteligt af de oplysninger, som den østrigske regering har fremsat inden for rammerne af sit skriftlige indlæg, at de i hovedsagen omhandlede tab ikke var endelige.

72. Under disse omstændigheder skal det andet spørgsmål forstås således, at det hermed ønskes oplyst, om artikel 49 TEUF er til hinder for en medlemsstats skatteordning såsom den i hovedsagen omhandlede, der i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som fritager den indkomst, der oppebæres af faste driftssteder i en anden medlemsstat, som deltager i overenskomsten, fra beskatning, er til hinder for, at der tages hensyn til det tab, der opstår for de samme driftssteder.

a) Principalt: manglende objektiv sammenlignelighed af situationerne og fravær af en restriktion

73. I henhold til artikel 7, stk. 1, og artikel 23, stk. 1, i den tysk-østrigske overenskomst og til forskel for den situation, der gjorde sig gældende for skatteårene indtil 1999, har Forbundsrepublikken Tyskland ved en lovændring givet afkald på den beskatningskompetence, der tidligere blev udøvet vedrørende tab, der opstod i forbindelse med »indkomst fra erhvervsvirksomhed, der oppebæres […] i en udenlandsk stat[, og som er fritaget for indkomstskat] i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst« [46].

74. Da der ikke kan foreligge en skattefordel, hvis der ikke består en beskatningskompetence [47], forekommer et selskab som Timac Agro derfor ikke at befinde sig i en situation, der kan sammenlignes med situationen for et selskab, der er etableret i Tyskland, og som har et fast driftssted i denne medlemsstat.

75. Når der henses til den fordeling af beskatningskompetencen, der er fastsat i den tysk-østrigske overenskomst, har jeg i øvrigt vanskeligt ved at se, hvilke tiltag Forbundsrepublikken Tyskland kan iværksætte for at nå formålet om at give fradrag for tab, der ifølge den tyske regering består i *midlertidigt* at indrømme en likviditetsfordel. Såfremt det eventuelt fremtidige overskud, der måtte opstå i det driftssted, som ligger til grund for tabet, når dette driftssted er etableret i Østrig, ikke beskattes, kan situationerne ikke anses for sammenlignelige.

76. Da der ikke foreligger objektivt sammenlignelige situationer, kan en lovgivning såsom den omhandlede ikke udgøre en restriktion for etableringsfriheden [48].

b) Subsidiært: hvorvidt der foreligger en begrundelse

77. Såfremt Domstolen imidlertid måtte fastslå, at situationerne er sammenlignelige, og at der foreligger en restriktion, er det min opfattelse, at restriktionen er begrundet.

78. Domstolen er nemlig tidligere blevet anmodet om at tage stilling til en generel udelukkelsesmekanisme for underskud i dom Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278). Den forelæggende ret ønskede i denne sag oplyst, om artikel 49 TEUF var til hinder for en national beskatningsordning, der udelukkede muligheden for, at et hjemmehørende selskab ved opgørelsen af resultatet og den skattepligtige indkomst gjorde underskud gældende, der i en anden medlemsstat var lidt af et fast driftssted, som tilhørte selskabet, når beskatningsordningen indrømmede en sådan mulighed for underskud, der var lidt af et hjemmehørende fast driftssted.

46 — EStG's § 2a, stk. 3, første punktum, i den affattelse, der fandt anvendelse på skatteårene 1997 og 1998.

47 — Dette følger af det princip, der er opstillet i præmis 24 i dom Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), og som tidligere er blevet anvendt i dom Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773).

48 — Forskelsbehandlingen følger reelt af »[medlemsstaternes] kompetence til med henblik på at undgå dobbeltbeskatning at fastlægge kriterierne for deres respektive beskatningsbeføjelser« (dom Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, præmis 30), idet fordelingen af denne beføjelse nødvendigvis sker inden udøvelsen af beskatningskompetencen.

79. Domstolen fastslog imidlertid i denne dom, at de tvingende almene hensyn, der bestod i dels nødvendigheden af at sikre fordelingen af beskatningskompetencen mellem de berørte medlemsstater, dels nødvendigheden af at forebygge risikoen for dobbelt hensyntagen til underskud, var begrundet [49].

80. Domstolen fastslog endvidere, at denne form for skatteordning var egnet til at sikre gennemførelsen af de nævnte formål [50], der blev anset for forholdsmæssige [51], idet det pågældende selskab ikke havde godtgjort, at dets ikke-hjemmehørende datterselskab havde udtømt alle de muligheder for at tage hensyn til de underskud, der var lidt i den medlemsstat, hvori det var beliggende, med hensyn til det pågældende skatteår samt med hensyn til tidligere skatteår, og hvor der ikke var mulighed for at tage hensyn til det udenlandske datterselskabs underskud i denne stat i forbindelse med senere skatteår [52].

81. Domstolen konkluderede, at »[a]rtikel [49 TEUF] ikke [er] til hinder for, at et selskab, der er etableret i en medlemsstat, ikke kan fradrage underskud vedrørende et fast driftssted, der tilhører selskabet, og som er beliggende i en anden medlemsstat, i sit beskatningsgrundlag, i det omfang dette driftssteds indkomst i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst beskattes i sidstnævnte medlemsstat, hvor der kan tages hensyn til nævnte underskud i forbindelse med det faste driftssteds indkomst i senere skatteår« [53].

82. Det bemærkes, at samtlige de elementer, der førte til denne konklusion, også optræder i forbindelse med den i hovedsagen omhandlede ordning, og at Domstolen derfor bør give den samme besvarelse.

V – **Forslag til afgørelse**

83. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare de af Finanzgericht Köln forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»1) Artikel 49 TEUF er ikke til hinder for en national beskatningsordning, hvorefter der kan tages hensyn til det tab, der er lidt af et fast driftssted i en anden medlemsstat end den, hvori det selskab, det tilhører, har hjemsted, med henblik på beregningen af selskabets indkomstskat, men hvorefter tabet senere på ny skal medregnes, når driftsstedet overdrages til et andet kapitalselskab, der hører til den samme koncern som det overdragende selskab.

2) Artikel 49 TEUF er ikke til hinder for en national beskatningsordning, der ikke giver et hjemmehørende selskab mulighed for at fradrage det tab, der er opstået i et fast driftssted, som selskabet har i en anden medlemsstat, i selskabets beskatningsgrundlag, når det faste driftssteds indkomst i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst er skattefritaget i den første medlemsstat og beskattes i den anden medlemsstat.«

49 — Dom Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 30-37).

50 — Ibidem (præmis 43).

51 — Ibidem (præmis 53).

52 — Der er som nævnt tale om de betingelser, der er opstillet i præmis 55 og 56 i dom Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

53 — Dom Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 54 og domskonklusionen).