Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MELCHIOR WATHELET
föredraget den 3 september 2015 [1]

Mål C-388/14

Timac Agro Deutschland GmbH
mot
Finanzamt Sankt Augustin

(begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht Köln (Tyskland))

”Etableringsfrihet — Artikel 49 FEUF — Möjlighet att från ett bolags överskott dra av underskott i dess driftställe i en annan medlemsstat — Skattelagstiftning i en medlemsstat enligt vilken sådana förluster ska återföras om driftstället överlåts”

1. Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 49 FEUF. Närmare bestämt rör den en fråga som domstolen redan har behandlat vid flera tillfällen sedan den meddelade dom i målet Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), nämligen möjligheten för ett företag i en medlemsstat att göra avdrag för underskott i sina fasta driftställen i andra medlemsstater.

I – **Tillämpliga bestämmelser**

A – *Unionsrätt*

2. Artikel 49 FEUF garanterar etableringsfriheten för medborgarna i Europeiska unionens medlemsstater. Där stadgas följande:

”… inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium [ska] förbjudas. Detta förbud ska även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

Etableringsfriheten ska innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 54 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital.”

1 — Originalspråk: franska.

B – *Tysk rätt*

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

”[1.] Om rörelseresultatet för ett i en utländsk stat beläget driftställe är befriat från inkomstskatt med stöd av ett avtal för att undvika dubbelbeskattning, ska på yrkande av den beskattningsbara personen underskott av rörelse för det driftstället som följer av bestämmelserna i den nationella skattelagstiftningen, och som den beskattningsbara personen skulle ha rätt att kvitta eller dra av för det fall att rörelseresultatet inte vore befriat från inkomstskatt, vid fastställandet av det totala resultatet dras av till den del som det överstiger det överskott av rörelse från andra i samma utländska stat belägna driftställen som enligt nämnda avtal är skattebefriat. [2.] I den mån som underskottet inte har kvittats på ovan angivet sätt, ska underskottsavdrag medges om villkoren enligt 10d § är uppfyllda. [3.]Om det enligt nämnda avtal skattebefriade rörelseresultatet för de i denna utländska stat belägna fasta driftställena under ett senare beskattningsår sammantaget uppvisar ett överskott, ska underskott som har dragits av med stöd av första och andra meningen återföras till det sammanlagda resultatet för det beskattningsåret. [4.] Tredje meningen ska inte tillämpas om den beskattningsbara personen visar att de bestämmelser i den utländska staten som gäller för honom eller henne allmänt inte medger att avdrag för underskott görs under andra beskattningsår än det beskattningsår då underskottet uppkom.”

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

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

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

1. omvandlas till kapitalassociation eller

2. överlåts, mot vederlag eller utan vederlag, eller

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

C – *Avtal för att undvika dubbelbeskattning*

5. Det avtal för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet samt skatt på inkomst av rörelse och fastighetsskatt som ingicks mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Österrike den 4 oktober 1954 (BGBl. 1955 II, s. 749) (nedan kallat 1954 års tysk–österrikiska avtal), i dess lydelse enligt avtalet av den 8 juli 1992 (BGBl. 1994 II, s. 122), innehåller följande bestämmelse:

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

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

”Inkomst som ett företag i en avtalsslutande stat förvärvar beskattas endast i denna stat, såvida inte företaget bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från ett där beläget fast driftställe. Om företaget bedriver rörelse på detta sätt, får företagets inkomst beskattas i den andra staten, men endast så stor del av denna som är hänförlig till nämnda fasta driftställe.”

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

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

a) Med förbehåll för punkt b nedan ska från beskattningsunderlaget för tysk skatt undantas inkomster härrörande från Republiken Österrike och tillgångar belägna i Republiken Österrike vilka med stöd av förevarande avtal ska beskattas i Republiken Österrike.” [2]

II – **De faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen**

8. Timac Agro Deutschland (nedan kallat Timac Agro) är en kapitalassociation som har inrättats enligt tysk rätt och tillhör en fransk koncern. Från 1997 hade Timac Agro ett fast driftställe i Österrike. Den 31 augusti 2005 överläts det fasta driftstället i Österrike mot vederlag till ett österrikiskt bolag tillhörande samma koncern som Timac Agro. Överlåtelseavtalet avsåg i synnerhet den lösa och den fasta egendomen; kundkretsen överläts för 1 euro eftersom de aktuella kunderna redan var kunder till det förvärvande systerbolaget.

9. I samband med detta aktualiserades frågan hur underskotten i detta fasta driftställe i Österrike skulle behandlas. Mellan åren 1997 och 2005 hade nämligen driftstället uppvisat underskott varje beskattningsår utom 2000 och 2005, och Timac Agro hade gjort avdrag för dessa underskott i Tyskland.

2 — Artikel 23.1 b saknar relevans för prövningen av tolkningsfrågorna från Finanzgericht Köln, som dessutom inte har hänvisat till den bestämmelsen i sitt beslut. Inte heller de parter som har inkommit med skriftliga yttranden har hänvisat till nämnda bestämmelse.

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

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

12. När det gäller den aktuella återföringen anser Finanzgericht Köln att domstolen ännu inte har avgjort frågan huruvida en återföring av underskott efter överlåtelse av fast driftställe i utlandet är förenlig med unionsrätten.

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

14. Om domstolen skulle finna att de principer som ligger till grund för domen i målet Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) ska tillämpas även i förevarande fall, önskar Finanzgericht Köln därför vinna klarhet i huruvida de principer rörande definitiva förluster som domstolen slog fast i punkterna 55 och 56 i domen i målet Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) (nedan kallade Marks & Spencer-undantaget)[3] kan tillämpas på de underskott från beskattningsåren 1997 och 1998 som efter att ha återförts inte längre beaktas i Tyskland.

15. När det gäller beslutet att inte beakta det österrikiska fasta driftställets underskott för beskattningsåren 1999–2004 har Finanzgericht Köln påpekat att Republiken Österrike enligt bestämmelserna i det tysk–österrikiska avtalet hade ensamrätt att beskatta detta österrikiska fasta driftställes inkomster. Den ordning som införs genom detta avtal för att undvika dubbelbeskattning omfattar således inte endast överskott utan även underskott. Därför kan Timac Agros talan enligt Finanzgericht Kölns uppfattning inte bifallas annat än om detta avtal strider mot etableringsfriheten.

16. Finanzgericht Köln önskar också vinna klarhet i huruvida definitiva förluster i den mening som avses i Marks & Spencer-undantaget ska beaktas för den aktuella perioden. Härvid har Finanzgericht Köln framhållit sina svårigheter att utröna vilka kriterier som ska vara uppfyllda för att detta undantag ska vara tillämpligt.

17. Mot bakgrund av ovanstående beslutade Finanzgericht Köln att vilandeförklara målet och begära förhandsavgörande från domstolen.

3 — I domen i målet Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkterna 55 och 56) fann domstolen väsentligen att en inskränkande åtgärd i fråga om möjligheterna att göra avdrag för utländska dotterbolags underskott kan vara oproportionerlig i en situation där ett dotterbolag med hemvist i utlandet har uttömt de möjligheter att beakta underskott som erbjuds i dess hemviststat, varvid det ankommer på moderbolaget att styrka att så är fallet.

III – **Begäran om förhandsavgörande och förfarandet vid domstolen**

18. Genom beslut av den 19 februari 2014, som inkom till domstolen den 14 augusti 2014, beslutade Finanzgericht Köln att med stöd av artikel 267 FEUF ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

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

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

19. Skriftliga yttranden har ingetts av Finanzamt Sankt Augustin, den tyska, den franska och den österrikiska regeringen, Förenade kungarikets regering och Europeiska kommissionen.

20. Med undantag av kommissionen, som lämnade ett mer nyanserat svar, och Förenade kungariket, som inte tog upp den första frågan i sitt skriftliga yttrande, anser samtliga dessa parter som har inkommit med skriftliga yttranden att de båda tolkningsfrågorna ska besvaras nekande. [4]

21. Dessa parter yttrade sig dessutom alla vid den muntliga förhandlingen den 1 juli 2015.

IV – **Bedömning**

A – *Det grundläggande kravet på jämförbarhet mellan situationer*

1. Direkt beskattning och unionsrätten

22. Direkt beskattning är förvisso ett område som omfattas av medlemsstaternas behörighet, men dessa ska utöva sin behörighet under iakttagande av unionsrätten [5] och i synnerhet fördragets bestämmelser om fri rörlighet, varvid den etableringsfrihet som stadfästs i artikel 49 FEUF är den centrala i förevarande mål.

4 — Principiellt anser kommissionen att det vid överlåtelse av ett fast driftställe i utlandet kan vara motiverat att återföra tidigare godkända underskott med hänvisning till tvingande skäl av allmänintresse, nämligen att beskattningsrätten ska fördelas på ett välavvägt sätt medlemsstaterna emellan och att skatteflykt ska förhindras. Kommissionen menar emellertid att en sådan åtgärd är proportionerlig endast om återföringen begränsas till beloppet för de överskott som driftstället har uppvisat, inbegripet eventuella överskott som ”döljer sig” i köpeskillingen vid överlåtelsetidpunkten. I fall där det råder tvivel om en transaktions värde, hindrar unionsrätten enligt kommissionens uppfattning inte den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande från att kontrollera att köpeskillingen uppfyller kriteriet om affärsmässiga grunder.

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

23. Av domstolens fasta praxis framgår att hinder för etableringsfriheten föreligger om lagstiftningen i en medlemsstat innebär att bolag med hemvist i den medlemsstaten är föremål för en mindre förmånlig skattemässig behandling om de har ett fast driftställe i en annan medlemsstat än om de har ett fast driftställe i samma medlemsstat. [6]

24. En bestämmelse som medger att ett fast driftställes underskott beaktas vid fastställandet av resultatet och beräkningen av den beskattningsbara inkomsten för det bolag som driftstället tillhör utgör i detta sammanhang en skattemässig fördel. [7] ”Huruvida en sådan fördel beviljas eller nekas för ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat än den där nämnda bolag har sitt hemvist, måste följaktligen anses utgöra en omständighet som kan påverka etableringsfriheten.” [8]

25. Om det är endast med avseende på fasta driftställen belägna i andra medlemsstater som denna fördel inte är tillämplig, utgör detta en mindre förmånlig skattemässig behandling eftersom det kan avhålla ett bolag i en medlemsstat från att bedriva sin verksamhet från ett fast driftställe i en annan medlemsstat. För att en sådan skillnad i behandling ska utgöra en sådan inskränkning som är förbjuden enligt artikel 49 FEUF, krävs det emellertid enligt domstolens praxis att de berörda situationerna är objektivt jämförbara. [9]

26. Såvida en sådan skillnad i behandling inte är motiverad med hänvisning till tvingande skäl av allmänintresse, [10] är den med andra ord inte förenlig med fördragets bestämmelser om etableringsfriheten annat än om den avser situationer som inte är objektivt jämförbara [11].

2. Kravet på objektiv jämförbarhet

a) Kriterier

27. Kravet på att en rent nationell situation och en gränsöverskridande situation ska vara objektivt jämförbara för att en skillnad i skattemässig behandling mellan personer med respektive utan hemvist i en medlemsstat (i det aktuella fallet mellan ett tyskt bolag med ett fast driftställe i Österrike och ett annat tyskt bolag med ett fast driftställe i Tyskland) ska kunna ifrågasättas med hänvisning till den fria rörligheten kanske leder tankarna till diskriminering snarare än enbart till hinder eller inskränkningar. Icke desto mindre återkommer detta krav ständigt i domstolens praxis kring förhållandet mellan fördragets bestämmelser om de fyra friheterna och nationell direkt beskattning. [12]

6 — Se, för ett liknande resonemang, dom Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

7 — Se, för ett liknande resonemang, dom Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 23), dom Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punkt 32) och dom Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 20).

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

9 — Se, för ett liknande resonemang, dom Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punkt 46), dom Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, punkt 17), dom A (C-123/11, EU:C:2013:84, punkt 33) och dom Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 23).

10 — Se, för ett liknande resonemang, dom Felixstowe Dock and Railway Company m.fl. (C-80/12, EU:C:2014:200, punkt 25).

11 — Det bör noteras att domstolen i dom SCA Group Holding m.fl. (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758), till skillnad från det traditionella tillvägagångssättet, prövade huruvida situationerna var jämförbara vid prövningen av huruvida den redan fastställda inskränkningen kunde vara motiverad (punkterna 28–31 och punkt 52).

12 — Domstolen har blivit allt mindre benägen att tala om diskriminering men ändå behållit kravet på att situationerna ska vara jämförbara. Orsaken till detta kan vara att domstolen vill slå vakt om sin frihet att, vid bedömningen av huruvida skillnader i behandling är motiverade, beakta inte endast de skäl som uttömmande räknas upp i fördraget utan även tvingande skäl av allmänintresse. De enda skäl till diskriminering som godtas enligt fördraget (utom för den fria rörligheten för varor, vilken inte är i fråga här) rör nämligen allmän ordning, allmän säkerhet och folkhälsa. Sådana skäl kan svårligen anföras när det gäller direkt beskattning, men domstolen har i sin praxis låtit förstå att dessa är de enda tillåtna skälen till diskriminering och därigenom uteslutit tvingande skäl av allmänintresse. Noteras kan dock att domstolen vid några tillfällen har sagt emot sig själv på denna punkt. I domen i målet Svensson och Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379) uteslöt domstolen exempelvis först uttryckligen att den konstaterade diskrimineringen skulle kunna vara motiverad med hänvisning till tvingande skäl av allmänintresse, men den fortsatte därefter sitt resonemang med att undersöka huruvida det fanns anledning att godta det argument som avsåg skattesystemets inre sammanhang. Domstolen avvisade visserligen till sist detta argument, men principiellt sett borde domstolen inte ens ha prövat argumentet eftersom det aktuella skälet inte uttryckligen anges i fördraget.

28. I domstolens praxis har de skattemässiga situationerna för personer med respektive utan hemvist i en medlemsstat oftast befunnits vara objektivt jämförbara. [13] Härvid ska det noteras att jämförbarheten ska bedömas med beaktande av det ändamål som eftersträvas med de aktuella nationella skattebestämmelserna. [14]

29. Det är emellertid viktigt att se till att bedömningen inte inskränks till att uteslutande avse ändamålet med den aktuella åtgärden, eftersom det då föreligger risk för att man får en skev bild av den övergripande skattemässiga situationen för dem som omfattas av bestämmelsen.

30. Om man godtar att syftet med en åtgärd som låter beskattningsbara personer dra av underskott som har uppstått i deras fasta driftställen troligtvis är att minska beskattningsunderlaget för dessa personer, och om man bedömer denna åtgärd fristående från sitt sammanhang, kommer slutsatsen alltid att bli att situationen för ett bolag i förhållande till dess inhemska driftställe är jämförbar med situationen för ett bolag i förhållande till dess utländska driftställe. Båda bolagen önskar ju komma i åtnjutande av avdragsrätten i syfte att minska sitt beskattningsunderlag. [15]

31. Det avgörande vid en jämförelse av situationen för beskattningsbara personer med respektive utan hemvist i ett visst land på tal om eventuella enligt fördraget förbjudna inskränkningar är i stället, som generaladvokaten Jääskinen nyligen förklarade i sitt förslag till avgörande i de förenade målen Miljoen m.fl. (C-10/14, C-14/14 och C-17/14, EU:C:2015:429), ”*inte direkt syftet* med den aktuella lagstiftningen … *utan snarare* det förhållandet att en medlemsstats lagstiftning inte kan införa en skillnad i behandling som *i praktiken får till följd* att en *tyngre skattebörda* i slutändan åligger personer utan hemvist i landet och som således avhåller dem från att utnyttja denna fria rörlighet”. [16]

32. Denna metod innebär att det först ska undersökas huruvida den ifrågavarande medlemsstaten (i det aktuella fallet den medlemsstat som är hemvist för det huvudbolag som har ansökt om att få göra avdrag för de underskott som har uppkommit i dess fasta driftställe i en annan medlemsstat) har rätt att beskatta de berörda inkomsterna.

b) Tillämpning

33. Rent allmänt är det ytterst sällan som domstolen har kommit fram till att avsaknaden av objektiv jämförbarhet mellan situationen för personer med hemvist i en medlemsstat och situationen för personer utan hemvist i den medlemsstaten medför att en skillnad i skattemässig behandling är helt och hållet förenlig med någon av de fyra friheterna. [17]

13 — När det gäller fasta driftställen i utlandet har domstolen exempelvis funnit, i domen i målet X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), att ”[s]ituationen för ett moderbolag med hemvist i landet som önskar bilda en enda skattemässig enhet med ett dotterbolag som också det har hemvist i landet är dock – med hänsyn till det ändamål som eftersträvas med en sådan beskattningsmetod som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen – objektivt jämförbar med situationen för ett moderbolag med hemvist i landet som önskar bilda en enda skattemässig enhet med ett dotterbolag som saknar hemvist i landet, såvitt de i båda situationerna söker komma i åtnjutande av de förmåner som beskattningssystemet ger, vilket bland annat gör det möjligt att på moderbolagsnivå konsolidera de över- och underskott som bolagen i den enda skattemässiga enheten redovisar och se till att transaktionerna inom bolagsgruppen förblir skattemässigt neutrala” (punkt 24).

14 — Se, för ett liknande resonemang, dom X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 22), dom Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, punkt 17), dom A (C-123/11, EU:C:2013:84, punkt 33) och dom Felixstowe Dock and Railway Company m.fl. (C-80/12, EU:C:2014:200, punkt 25).

15 — Generaladvokaten Kokott har redan tidigare framfört en relevant synpunkt på denna fråga i sitt förslag till avgörande i målet A (C-123/11, EU:C:2012:488), nämligen att ”[o]m det … är tillräckligt att skattskyldiga personer med hemvist i landet i båda fallen önskar åtnjuta fördelen enligt en skatterättslig bestämmelse, blir denna prövning endast formell, eftersom [det villkoret] i alla fall … är uppfyllt” (punkt 40).

16 — Punkt 55. I sitt förslag till avgörande argumenterar generaladvokaten Jääskinen också för att situationen ska betraktas i sin helhet, varvid han anser att bedömningen ska omfatta ”*den samlade beskattningen* avseende [de ifrågavarande] intäkter[na]” (punkt 62). Mina kursiveringar.

17 — Bland de fall där så har skett vill jag framhålla dem som rör den principiella avsaknaden av jämförbarhet mellan situationen för personer med hemvist i en medlemsstat och personer utan hemvist i denna när det gäller skattebestämmelser rörande förmåner i samband med den skattskyldiges personliga situation och familjesituation (utom när personen utan hemvist i den aktuella medlemsstaten saknar betydande inkomster i sin hemviststat). Se dom Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) och, för en tillämpning från senare tid, dom Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406). Se även dom Blanckaert (C-512/03, EU:C:2005:516) och dom Schulz-Delzers och Schulz (C-240/10, EU:C:2011:591).

34. Såvitt gäller det här aktuella problemet, nämligen möjligheten för ett bolag i en medlemsstat att göra avdrag för underskott i ett fast driftställe som bolaget har i en annan medlemsstat, skulle jag sammanfatta domstolens praxis enligt följande.

35. I mål rörande detta tema har domstolen genomgående kommit fram till att det har förelegat en inskränkning av etableringsfriheten. Denna slutsats har föregåtts av konstaterandet att situationen för ett bolag med hemvist i en medlemsstat och ett fast driftställe i en annan medlemsstat var jämförbar med situationen för ett bolag med hemvist i en medlemsstat och ett fast driftställe i samma medlemsstat. Detta konstaterande har ibland varit uttryckligt [18] och ibland underförstått. [19]

36. Domstolen har också funnit situationerna jämförbara i fall där en medlemsstat hade beslutat att beskatta överskott i fasta driftställen belägna i andra medlemsstater. Då har domstolen nämligen ansett att medlemsstaten hade ”likställ[t] … dessa driftställen med fasta driftställen belägna i [det egna landet]”. [20]

37. Däremot är situationerna för personer med respektive utan hemvist inte jämförbara såvitt avser en medlemsstats skattesystem om denna medlemsstat saknar rätt att beskatta personer utan hemvist i landet eller inte utövar denna rätt.

38. Detta krav förklarar den presumtion som domstolen gav uttryck för i domen i målet Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), där det anges att ”fasta driftställen som är belägna i en annan medlemsstat … inte befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för fasta driftställen som är belägna i landet, *när det gäller de bestämmelser som en medlemsstat föreskriver i syfte att undanröja eller lindra dubbelbeskattning av det inhemska bolagets inkomster*”. [21]

39. Detta är inte någon ny tanke. Redan i domen i målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773) slog domstolen fast att enskilda aktieägare i ett dotterbolag utan hemvist i Förenade kungariket inte hade rätt till samma skattetillgodohavande som enskilda aktieägare i ett dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket när det gällde utdelning från dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket, om det inte hade tagits ut någon brittisk skatt på denna utdelning till utlandet. I domen förtydligade domstolen också att dess slutsats skulle ha blivit en annan om Förenade kungariket genom ett avtal för att undvika dubbelbeskattning eller ett ensidigt beslut hade behållit rätten att ta ut brittisk inkomstskatt på utdelning som lämnar landet.

40. Mot bakgrund av detta fann domstolen att artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF ”inte utgör hinder för en medlemsstat att vid utdelning från ett bolag med hemvist i denna stat ge de bolag som tar emot denna utdelning och som också har hemvist i denna stat ett skattetillgodohavande som motsvarar den skatt som det utdelande bolaget har erlagt på utdelad vinst, medan i en annan medlemsstat hemmahörande bolag som erhåller utdelning och som inte är skattskyldiga för denna utdelning i förstnämnda stat inte medges något sådant tillgodohavande”. [22]

18 — Se, bland annat, dom Philips (C-18/11, punkt 19), dom A (C-123/11, EU:C:2013:84, punkt 35) och dom Felixtowe (C-80/12, punkt 26).

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

20 — Dom Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 24). Se även, för ett liknande resonemang, dom Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), där domstolen fann att ”[o]m en medlemsstat ensidigt eller via avtal föreskriver att inte bara i landet hemmahörande aktieägare utan även i landet ej hemmahörande aktieägare skall erlägga inkomstskatt på de utdelningar som de erhåller från ett i landet hemmahörande bolag, närmar sig emellertid situationen för dessa i landet ej hemmahörande aktieägare den situation som gäller för i landet hemmahörande sådana” (punkt 68).

21 — Punkt 24. Min kursivering.

22 — Dom Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punkt 74). För ett senare mål, i vilket domstolen slog fast att situationerna var objektivt olika på grund av att en medlemsstat hade avstått från att utöva sin skattemässiga behörighet avseende utdelningar från bolag med hemvist i en annan medlemsstat till följd av att det ingåtts ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, se domen Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, punkterna 80–82).

41. Sammanfattningsvis är det således endast i fall där skillnaden i behandling har befunnits avse objektivt jämförbara situationer som det är möjligt att konstatera att det föreligger en inskränkning av etableringsfriheten. En sådan inskränkning kan då inte förklaras vara förenlig med fördraget annat än om den är motiverad med hänvisning till ett tvingande skäl av allmänintresse.

B – *Tillämpning i förevarande mål*

1. Behovet av att urskilja två tillämpningsperioder för den ifrågavarande tyska lagstiftningen

42. Före beskattningsåret 1999 var det möjligt att från den sammanlagda inkomsten för ett företag i Tyskland dra av underskott som hade uppstått i ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat. I princip fanns det två fall då sådana underskott skulle återföras: om det fasta driftstället i utlandet uppvisade överskott (då skulle återföring ske till ett belopp som motsvarade detta överskott) eller om detta fasta driftställe omvandlades, överläts eller avvecklades. Med verkan från och med beskattningsåret 1999 medförde emellertid 52 § punkt 3 EStG att 2a § punkt 3 första meningen EStG upphävdes och att det inte längre var möjligt att göra avdrag för sådana underskott.

43. Denna lagändring förklarar varför Finanzgericht Köln har ställt två tolkningsfrågor: varje fråga avser var sin lagstiftning.

2. Den första tolkningsfrågan

44. Finanzgericht Köln har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artikel 49 FEUF utgör hinder för en sådan bestämmelse som 52 § punkt 3 EStG, enligt vilken underskott i ett utländskt driftställe, vilka tidigare har beaktats i syfte att minska det inhemska moderbolagets beskattningsunderlag, får återföras, varvid skälet till återföringen inte är att driftstället har uppvisat överskott utan att driftstället har överlåtits till en annan kapitalassociation som tillhör samma koncern som överlåtaren och som också saknar hemvist i landet.

45. Som Finanzgericht Köln själv har noterat, är detta inte första gången som domstolen har uppmanats att yttra sig om denna skattelagstiftning.

a) Huruvida det föreligger en inskränkning

46. I domen i målet Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) kom domstolen nämligen fram till att nämnda skattelagstiftning innebar en inskränkning av etableringsfriheten, även om domstolen också fann att en återföring av underskott – i det målet rörde det sig om återföring i samband med att överskott hade uppkommit i det fasta driftställe i utlandet där de berörda underskotten tidigare hade uppkommit, inte i samband med att driftstället hade överlåtits – var motiverad med hänvisning till behovet av att upprätthålla det tyska skattesystemets inre sammanhang.[23] Domstolen bedömde också att denna åtgärd var väl ägnad att uppnå det målet och stod i proportion till detta.[24]

23 — Punkt 43.

24 — Ibidem (punkterna 44 och 45).

47. Innan domstolen slog fast att det förelåg en inskränkning, hade den implicit dragit slutsatsen att situationerna var jämförbara i och med sitt konstaterande att Förbundsrepubliken Tyskland, genom att låta huvudbolaget göra avdrag för underskott som hade uppkommit i dess fasta driftställe i Österrike, hade ”bevilja[t] … en skattemässig fördel till det [i Tyskland] hemmahörande bolaget, till vilket det i Österrike belägna fasta driftstället hör, på samma sätt som om detta fasta driftställe hade varit beläget i Tyskland”. [25]

48. Därefter fann domstolen att den tyska skattelagstiftningen, genom att underskotten från det fasta driftstället i Österrike återfördes till beskattningsunderlaget för det bolag som driftstället tillhörde, omintetgjorde denna skattemässiga fördel och ”därigenom – för de i landet hemmahörande bolag som har fasta driftställen i Österrike – medförde en skattemässig behandling som var mindre förmånlig än den som gavs i landet hemmahörande bolag med fasta driftställen belägna i Tyskland”. [26]

49. Denna slutsats gjorde det nödvändigt för domstolen att undersöka huruvida det förelåg tvingande skäl av allmänintresse som kunde motivera inskränkningen av etableringsfriheten. [27]

b) Huruvida inskränkningen är motiverad

50. För det första fann domstolen i sin dom i målet Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) att återföringen av underskott vid uppkomst av överskott i det fasta driftställe i utlandet där de berörda underskotten tidigare hade uppkommit var motiverad med hänvisning till behovet av att upprätthålla det tyska skattesystemets inre sammanhang. [28] Dessutom ansåg domstolen att det rörde sig om en åtgärd som var väl ägnad att uppnå det målet och stod i proportion till detta. [29]

51. Domstolen noterade härvid att ”den återföring av underskott som föreskrivs i den tyska skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen måste ses tillsammans med det faktum att de[ssa underskott] beaktats i ett tidigare skede. Denna återföring återspeglar nämligen en logisk symmetri när det gäller ett bolag som har ett fast driftställe beläget i en annan stat över vilket detta bolags hemviststat inte har någon beskattningsrätt …. Det finns alltså ett direkt, personligt och materiellt samband mellan de två beståndsdelarna i den skattemekanism som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, eftersom nämnda återföring utgör den logiska följden av det tidigare medgivna avdraget.” [30]

52. Det måste konstateras att samma logiska symmetri föreligger när det gäller överlåtelse av det utomlands belägna fasta driftstället.

53. Domstolen har för övrigt redan tidigare påpekat, i domen i målet Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588), att ”[b]edömningen att inskränkningen till följd av nämnda skattelagstiftning rättfärdigas av behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang … inte heller [påverkas] av den omständighet[en] … att det bolag till vilket det berörda

25 — Ibidem (punkt 35).

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

27 — Ibidem (punkt 40). Se även, för ett liknande resonemang, dom Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 35) och dom A (C-123/11, EU:C:2013:84, punkt 33).

28 — Punkt 43.

29 — Ibidem (punkterna 44 och 45).

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

fasta driftstället hör har överlåtit detta driftställe och att över- och underskotten som redovisats av nämnda fasta driftställe under hela dess existens netto uppgår till ett underskott”.[31] Härvid noterade domstolen att ”återföringen av det fasta driftställets underskott till resultatet i det bolag till vilket driftstället hör [nämligen utgör] en oskiljbar och logisk följd av att de beaktats i ett tidigare skede”.[32]

54. För det andra behöver det förvisso inte föreligga flera olika skäl som motiverar en inskränkning av etableringsfriheten för att det ska kunna konstateras att denna inskränkning inte är oförenlig med fördraget,[33] men jag anser ändå att även målet om en välavvägd fördelning av beskattningsrätten, vars syfte – som domstolen upprepade i sin dom i målet Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) – är att ”värna symmetrin mellan rätten att beskatta överskott och möjligheten att dra av underskott”,[34] också kan anföras för att motivera den återföring av underskott vid överlåtelse av fast driftställe som föreskrivs i den tyska lagstiftningen.[35]

55. Om en medlemsstat (i förevarande mål Förbundsrepubliken Tyskland) ”förlorar möjligheten att till den beskattningsbara vinsten i det [tyska] avyttrande bolaget återföra de sålunda avdragna underskotten och samtidigt förlorar rätten att beskatta eventuella framtida överskott”, leder detta nämligen till ”en konstlad urholkning av dess beskattningsunderlag vilket också påverkar den fördelning av beskattningsrätten som föreskrivs i det [tysk–österrikiska avtalet]”.[36]

56. Behovet av att värna denna symmetri kräver, som domstolen framhöll i sin dom i målet Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), ”att avdragna underskott hänförliga till ett fast driftställe kan kompenseras genom beskattning av överskott i detta driftställe som omfattas av den berörda medlemsstatens beskattningsrätt, alltså *både de som redovisats under hela den period då det fasta driftstället innehades av bolaget med hemvist i landet och de som uppstår vid tidpunkten för avyttringen av nämnda driftställe*”.[37]

57. Eventuella överskott som i det aktuella fallet skulle kunna uppkomma i samband med överlåtelsen av ett fast driftställe beläget i Österrike kan inte beskattas i Tyskland, till skillnad från vad som gällde enligt den danska lagstiftning som låg till grund för domen i målet Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087). Därför är det logiskt att tidigare beaktade underskott återförs i samband med denna överlåtelse.

58. Domstolen har dessutom påpekat att målet om en välavvägd fördelning av beskattningsrätten medlemsstaterna emellan skulle kunna äventyras om de beskattningsbara personerna ”gavs en valmöjlighet beträffande var deras förluster skall beaktas – antingen i den medlemsstat där de hör hemma eller i en annan medlemsstat …, eftersom beskattningsunderlaget skulle öka i den förstnämnda staten och minska i den sistnämnda i den mån som motsvarar de överförda förlusterna”.[38] Jag anser att detsamma gäller om en beskattningsbar person har möjlighet att återföra överskott från sitt fasta driftställe i utlandet upp till beloppet av tidigare avdragna underskott och det står denne helt fritt att bestämma beloppet och köpeskillingen för överlåtelsen av detta driftställe, varvid en medlemsstat kan fråntas möjligheten att utöva sin befogenhet att återföra det driftställets framtida överskott till den berörda personens beskattningsbara inkomst.

31 — Punkt 53.

32 — Ibidem (punkt 54).

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

34 — Punkt 32 och där angiven rättspraxis.

35 — De krav som måste vara uppfyllda för att skattesystemet ska kännetecknas av ett inre sammanhang sammanfaller delvis med dem som måste vara uppfyllda för att fördelningen av beskattningsrätten ska vara välavvägd (se, för ett liknande resonemang, dom National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 80).

36 — Dom Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 30). Detta mål rörde Danmark.

37 — Punkt 33. Min kursivering.

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

59. För det tredje vill jag avslutningsvis hänvisa till målet att förhindra skatteflykt, vilket som domstolen har påpekat hänger samman med målet att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten. [39]

60. ”Ageranden som består i att skapa fiktiva upplägg, som inte är affärsmässiga, i syfte att undvika den skatt som normalt skulle ha erlagts på vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet kan äventyra medlemsstaternas rätt att utöva sin skattemässiga behörighet när det gäller denna verksamhet och rubba den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.” [40]

61. Med tanke även på svårigheten att värdera koncerninterna överlåtelser mot bakgrund av den affärsmässighetsprincip som ska gälla under de aktuella omständigheterna, skulle en överlåtelse inom en koncern av ett fast driftställe beläget i utlandet, som görs efter det att avdrag har gjorts för detta driftställes underskott, kunna motsvara den ovan beskrivna situationen.

62. En sådan lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet förefaller mig därför kunna motiveras med hänvisning till det berörda skattesystemets inre sammanhang. Till detta tvingande skäl av allmänintresse ska dessutom i förekommande fall läggas de båda tvingande skäl av allmänintresse som rör målet att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten och målet att förhindra skatteflykt.

c) Huruvida lagstiftningen är proportionerlig och huruvida Marks & Spencer-undantaget är tillämpligt

63. Det återstår att bedöma huruvida den ifrågavarande lagstiftningen är proportionerlig.

64. När en medlemsstat helt saknar möjlighet att beskatta ett eventuellt överskott som uppkommer vid överlåtelse av det fasta driftställe i utlandet där underskotten har uppkommit, är en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet enligt min uppfattning inte endast väl ägnad att uppnå de mål som eftersträvas genom denna lagstiftning, utan står också i proportion till dessa mål.

65. Det är riktigt att domstolen i sin dom i målet Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) fann att den inskränkande åtgärd som var i fråga i det målet var oproportionerlig. I nämnda dom slog domstolen fast att det förelåg hinder för etableringsfriheten i en situation där ett utländskt dotterbolag hade uttömt de möjligheter att beakta underskott som erbjöds i dess hemviststat och det dessutom inte fanns någon möjlighet att beakta underskotten i framtiden. [41] I detta undantagsfall ska det inhemska moderbolaget ges möjlighet att dra av ett sådant utländskt dotterbolags underskott från de inkomster som ska beskattas i moderbolagets egen hemviststat.

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

40 — Idem. I själva verket finns det ännu fler tvingande skäl av allmänintresse som domstolen i sin praxis har ansett kunna motivera – var för sig eller i olika kombinationer – en nationell lagstiftning enligt vilken underskott av en verksamhet bedriven i utlandet inte får beaktas om denna verksamhet i sig inte beskattas. I sitt förslag till avgörande i målet kommissionen/Förenade kungariket (C-172/13, EU:C:2014:2321) gjorde generaladvokaten Kokott en genomgång. Enligt henne har domstolen beskrivit skälen till en sådan lagstiftning ”som ’upprätthållande av det inre sammanhanget i ett skattesystem’ (se dom K, C-322/11, EU:C:2013:716, punkterna 64–71), ’säkerställande av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna’ (se dom Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 45), dom Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 31), dom X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 28), dom A (C-123/11, EU:C:2013:84, punkt 42), dom K (C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 55) och dom Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 32)), ’upprätthållande av symmetrin mellan beskattning av vinster och avdrag för förluster’ (se dom National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 58) och dom Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 32 och där angiven rättspraxis)), förhindrande av att ’förluster beaktas två gånger’ (dubbla förlustavdrag) (se dom Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkterna 47 och 48), dom Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punkterna 35 och 36) och dom A (C-123/11, EU:C:2013:84, punkt 44)) eller undvikande av ’skatteundandragande’ (se dom Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 49), dom Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punkterna 35 och 36) och dom A (C-123/11, EU:C:2013:84, punkt 45). Se även dom National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 80) och dom K (C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 72), där det fastslås att rättfärdigandegrunderna avseende det inre sammanhanget i ett skattesystem och fördelningen av beskattningsrätten i vart fall delvis är identiska). Ovannämnda rättspraxis har dessutom bekräftats av domstolens uttalanden om huruvida objektivt jämförbara situationer föreligger, som såsom visats ovan (se ovan [i förslaget till avgörande] punkterna 25–28) tillmäter det förhållandet att en medlemsstat beskattar verksamhet som bedrivs i utlandet eller inte stor betydelse.” (punkt 31).

41 — Punkt 55.

66. Finanzgericht Köln har gett uttryck för skepsis till detta undantag i fråga om när en inskränkning av etableringsrätten ska anses motiverad – ett undantag som genomgående har tillämpats av domstolen sedan den meddelade dom i målet Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Att det rör sig om ett svårtillämpat undantag bekräftas av de ställningstaganden som vissa generaladvokater på senare tid har gjort i frågan, [42] av antalet bidrag till doktrinen som rör detta problem [43] och av de skriftliga yttranden som de olika medlemsstaterna och kommissionen har avgett i förevarande mål. Icke desto mindre har domstolen nyligen uttryckligen bekräftat att undantaget är tillämpligt. [44]

67. Under alla omständigheter ska det konstateras att Republiken Österrike genom sin intervention i målet har gjort det möjligt att skingra alla tvivel rörande den eventuella förekomsten av definitiva förluster. De underskott som är i fråga i det nationella målet utgör inte definitiva förluster [45] och det saknas således skäl att ytterligare pröva frågan huruvida nämnda undantag kan tillämpas.

68. De handlingar som domstolen har tagit del av innehåller inte heller någonting som tyder på att den beskattningsbara personen skulle ha lagt fram bevis för motsatsen, även om detta är en fråga som det ankommer på Finanzgericht Köln att pröva.

3. Den andra tolkningsfrågan

69. Finanzgericht Köln har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida artikel 49 FEUF utgör hinder för en sådan bestämmelse som artikel 23.1 a i det tysk–österrikiska avtalet, enligt vilken inkomster som härrör från Österrike och ska beskattas i Österrike undantas från beskattningsunderlaget för tysk skatt i fall där underskott i ett österrikiskt driftställe tillhörande en tysk kapitalassociation inte längre kan beaktas i Österrike på grund av att driftstället har överlåtits till en österrikisk kapitalassociation tillhörande samma koncern som den tyska kapitalassociationen.

70. Jag ansluter mig härvid till den franska regeringens bedömning, vilken denna framförde såväl i sitt skriftliga yttrande som vid den muntliga förhandlingen den 1 juli 2015, nämligen att tolkningsfrågan bygger på den felaktiga premissen att underskotten i Timac Agros österrikiska driftställe inte längre kan beaktas i Österrike på grund av att driftstället har överlåtits till en österrikisk kapitalassociation.

71. Det framgår i själva verket obestridligen av de uppgifter som den österrikiska regeringen har lämnat i sitt skriftliga yttrande att de underskott som är i fråga i det nationella målet inte utgör definitiva förluster.

72. Under dessa omständigheter kan den andra tolkningsfrågan förstås så, att den avser huruvida artikel 49 FEUF utgör hinder för en sådan skattelagstiftning i en medlemsstat som den som är i fråga i det nationella målet, där det föreligger ett avtal för att undvika dubbelbeskattning enligt vilket inkomster i fasta driftställen belägna i den andra medlemsstat som är part i avtalet undantas från beskattning och där underskott i sådana driftställen med hänvisning till detta inte får beaktas.

42 — Se generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i målet A (C-123/11, EU:C:2012:488, punkterna 47–54) och hennes förslag till avgörande i målet kommissionen/Förenade kungariket (C-172/13, EU:C:2014:2321, punkterna 49–53) samt generaladvokaten Mengozzis förslag till avgörande i målet K (C-322/11, EU:C:2013:183, punkterna 63–89).

43 — För en nyligen publicerad sammanställning av de svårigheter som Marks & Spencer-undantaget innebär mot bakgrund av hur domstolens praxis har utvecklats under de senaste tio åren, se Lang, M., ”Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line?”, *European Taxation*, december 2014, s. 530–540. För ett försök till definition av begreppet definitiv förlust mot bakgrund av domstolens praxis från senare tid, se exempelvis Pezella, D., ”Final Losses under EU Tax Law: Proposal for a Better Approach”, *European Taxation*, februari/mars 2014, s. 71–79.

44 — Se dom kommissionen/Förenade kungariket (C-172/13, EU:C:2015:50, punkterna 33–36).

45 — Enligt den österrikiska regeringens skriftliga yttrande kunde de underskott som det fasta driftstället i Österrike hade ackumulerat fram till 2005 i princip utnyttjas och rullas till senare beskattningsår. Genom sådan rullning skulle underskotten kunna kvittas mot en eventuell realisationsvinst i samband med överlåtelsen, och det eventuella nettot skulle i princip finnas kvar på obestämd tid i egenskap av rullade underskott i Timac Agro och således kunna utnyttjas vid en senare tidpunkt om Timac Agro återupptog sin verksamhet i Österrike (punkt 44 i den österrikiska regeringens skriftliga yttrande). Underskotten skulle också kunna överföras till den förvärvande kapitalassociationen om det fasta driftstället överläts ”skatteneutralt” (punkt 46 i den österrikiska regeringens skriftliga yttrande).

a) I första hand: situationerna är inte objektivt jämförbara och det föreligger ingen inskränkning

73. I överensstämmelse med artiklarna 7.1 och 23.1 i det tysk–österrikiska avtalet – och till skillnad från den situation som rådde under beskattningsåren före 1999 – har Förbundsrepubliken Tyskland genom en lagändring avstått från den beskattningsrätt som denna stat tidigare utövade med avseende på underskott i fråga om ”rörelseresultatet för ett i en utländsk stat beläget driftställe [som] är befriat från inkomstskatt med stöd av ett avtal för att undvika dubbelbeskattning”. [46]

74. Eftersom en skattemässig fördel inte kan föreligga om det inte föreligger någon beskattningsrätt, [47] förefaller mig situationen för ett sådant bolag som Timac Agro inte vara jämförbar med situationen för ett bolag med hemvist i Tyskland och ett fast driftställe i samma medlemsstat.

75. Med tanke på hur beskattningsrätten fördelas enligt det tysk–österrikiska avtalet, kan jag dessutom inte se hur Förbundsrepubliken Tyskland skulle kunna gå till väga för att se till att avdragsrätten för underskott uppnår sitt syfte, vilket enligt den tyska regeringen är att ge en *tillfällig* likviditetsfördel. Avsaknaden av möjlighet att beskatta eventuella framtida överskott i det driftställe där underskotten har uppkommit när detta återfinns på österrikiskt territorium gör att situationerna inte är jämförbara.

76. Att det inte föreligger objektivt jämförbara situationer betyder att en sådan lagstiftning som den som är i fråga inte innebär någon inskränkning av etableringsrätten. [48]

b) I andra hand: det föreligger en inskränkning, som är motiverad

77. För den händelse att domstolen skulle finna att situationerna är jämförbara och att det föreligger en inskränkning, anser jag att denna inskränkning är motiverad.

78. Domstolen har nämligen redan – i sin dom i målet Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278) – haft anledning att se närmare på en ordning med ett allmänt undantag från möjligheten att dra av underskott. I det målet önskade den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida artikel 49 FEUF utgjorde hinder för en nationell skattelagstiftning som uteslöt möjligheten för ett bolag med hemvist i landet att vid fastställandet av dess resultat och beräkningen av dess beskattningsbara inkomst dra av underskott som hade uppkommit i en annan medlemsstat i ett bolaget tillhörigt fast driftställe, samtidigt som nämnda skattelagstiftning medgav avdragsrätt för underskott i ett i landet beläget fast driftställe.

79. I nämnda dom fann domstolen att det förelåg tvingande skäl av allmänintresse som rörde dels behovet av att bevara fördelningen av beskattningsrätten mellan de berörda medlemsstaterna, dels behovet av att undvika risken för att underskott beaktas två gånger. [49]

46 — 2a § punkt 3 första meningen EStG i den version som var tillämplig på beskattningsåren 1997 och 1998.

47 — I enlighet med den princip som domstolen slog fast i punkt 24 i sin dom i målet Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) och tidigare hade tillämpat i sin dom i målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773).

48 — Skillnaden i behandling är i själva verket en följd av medlemsstaternas ”behörighet att fastställa de kriterier, i syfte att avskaffa dubbelbeskattning, enligt vilka deras beskattningsrätt skall fördelas mellan dem” (dom Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punkt 30); fördelningen av beskattningsrätten måste med nödvändighet föregå utövandet därav.

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

80. Domstolen gjorde vidare bedömningen att den aktuella typen av skattelagstiftning var väl ägnad att uppfylla de ovan angivna målen [50] och att den stod i proportion till dessa mål, [51] eftersom det berörda bolaget inte hade kunnat visa vare sig att dess utländska dotterbolag hade uttömt möjligheterna att beakta sina underskott i den egna hemvistmedlemsstaten under det berörda beskattningsåret och tidigare beskattningsår eller att det saknades möjlighet att beakta nämnda dotterbolags underskott i dess hemvistmedlemsstat under framtida beskattningsår. [52]

81. På grundval av detta drog domstolen slutsatsen att ”[a]rtikel [49 FEUF] [inte] utgör … hinder för att ett bolag hemmahörande i en medlemsstat inte från sitt beskattningsunderlag får dra av förluster som är hänförliga till ett bolaget tillhörigt fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat, när inkomsten i detta fasta driftställe, enligt ett avtal för att undvika dubbelbeskattning, ska beskattas i sistnämnda stat och nämnda förluster kan beaktas i den staten inom ramen för beskattningen av inkomsten i detta fasta driftställe under kommande beskattningsår”. [53]

82. Det måste konstateras att samtliga omständigheter som låg till grund för denna slutsats föreligger även när det gäller den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet, varför domstolens svar bör bli detsamma.

V – **Förslag till avgörande**

83. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen ska besvara de tolkningsfrågor som har ställts av Finanzgericht Köln enligt följande:

1) Artikel 49 FEUF utgör inte hinder för en nationell skattelagstiftning enligt vilken underskott i ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat än hemvistmedlemsstaten för det bolag som driftstället tillhör får beaktas men ska återföras vid beräkningen av inkomstskatten för det bolaget när driftstället överlåts till en annan kapitalassociation tillhörande samma koncern som överlåtaren.

2) Artikel 49 FEUF utgör inte hinder för en nationell skattelagstiftning enligt vilken ett bolag med hemvist i medlemsstaten inte från sitt beskattningsunderlag får dra av underskott hänförliga till ett bolaget tillhörigt fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat, när inkomsten i detta fasta driftställe, enligt ett avtal för att undvika dubbelbeskattning, är skattebefriad i den förstnämnda medlemsstaten och ska beskattas i den andra medlemsstaten.

50 — Ibidem (punkt 43).

51 — Ibidem (punkt 53).

52 — Här ska det erinras om att detta är de villkor som domstolen angav i punkterna 55 och 56 i sin dom i målet Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

53 — Dom Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 54 och domslutet).