Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 19. april 2012 [1]

Sag C-18/11

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
mod
Philips Electronics UK Ltd

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber (Det Forenede Kongerige))

»Etableringsfrihed — national skattelovgivning — selskabsskat — koncernlempelse — udelukkelse af overførsel af tab, som et hjemmehørende fast driftssted tilhørende et ikke-hjemmehørende selskab har lidt, til et hjemmehørende selskab, som det er forbundet med i et konsortium«

I – Indledning

1. Det er tredje gang, skattereglerne for koncernlempelse (»group relief«) i Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland behandles ved Domstolen. Denne ordning gør det muligt at overføre tab mellem forskellige selskaber inden for en koncern eller et konsortium. Således kan tab flyttes derhen, hvor det bedst kan »bruges« ud fra et skattemæssigt synspunkt. Koncernen eller konsortiet skal dermed rent faktisk behandles skattemæssigt som én enkelt virksomhed.

2. Det er også tredje gang, at det ved Domstolen drejer sig om spørgsmålet om, hvorvidt udelukkelsen af bestemte skattepligtige selskaber fra denne ordning er forenelig med etableringsfriheden. Domstolen har på dette område allerede beskæftiget sig med udelukkelsen af udenlandske datterselskaber [2] samt af indenlandske holdingselskaber, der for størstedelen administrerer udenlandske datterselskaber [3].

3. Den foreliggende sag drejer sig om et konsortium med deltagelse af britiske og nederlandske selskaber. Den filial af et nederlandsk selskab, der er beliggende i Det Forenede Kongerige, vil overføre sine tab til et britisk selskab. Det britiske skattevæsen vil ikke tillade dette, da tabet ganske vist er opstået i Det Forenede Kongerige, men også kan gøres gældende i skattemæssig henseende på selskabets nederlandske hjemsted.

II – Retlige rammer

4. I Det Forenede Kongerige opkræves en selskabsskat. For de her omtvistede år 2001-2004 reguleres den i Income and Corporation Taxes Act 1988 (herefter »ICTA«).

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837.

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

5. Selskaber hjemmehørende i Det Forenede Kongerige skal svare selskabsskat for deres samlede overskud. Selskaber med hjemsted uden for Det Forenede Kongerige skal kun svare selskabsskat, i det omfang et i Det Forenede Kongerige hjemmehørende fast driftssted opnår overskud.

6. Dette svarer til den dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er indgået mellem Det Forenede Kongerige og Kongeriget Nederlandene, som i uddrag bestemmer i sin artikel 7:

»(1) Fortjeneste indvundet af et foretagende i en kontraherende stat kan kun beskattes i denne stat, medmindre foretagendet driver erhvervsvirksomhed i den anden kontraherende stat gennem et der beliggende fast driftssted. Såfremt foretagendet driver en sådan virksomhed, kan dets fortjeneste beskattes i den anden stat, men dog kun for så vidt angår den del deraf, som kan henføres til dette faste driftssted.«

7. Tab, der opstår i Det Forenede Kongerige, kan både af indenlandske selskaber og af udenlandske selskabers driftssteder overføres til tidligere eller senere skatteperioder.

8. Desuden fastsætter ICTA's section 402(1) regler for overførsel af tab mellem forskellige skattepligtige selskaber ved hjælp af den såkaldte koncernlempelse:

»(1) Med forbehold af dette kapitel og section 492(8) kan lempelse for driftstab og andre beløb, der kan føre til lempelse i selskabsskatten, i de i subsection 2 og 3 nævnte tilfælde afgives af et selskab (»det afgivende selskab«) og kan, når ansøgning herom fremsættes af et andet selskab (»det anmodende selskab«), tildeles dette selskab som lempelse i selskabsskatten, den såkaldte »koncernlempelse«.«

9. En koncernlempelse kan, afhængigt af forholdet mellem det afgivende selskab og det anmodende selskab, gøres gældende enten ved at rejse et koncernkrav eller et konsortiumkrav.

10. I tilfælde af, at det afgivende selskab ikke er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, indeholder section 403D følgende særregler for koncernlempelsen:

(1) Tab og andre beløb for et givent regnskabsår kan i henhold til dette kapitel alene overføres af et selskab, der ikke har hjemsted i Det Forenede Kongerige, i form af koncernlempelse, for så vidt som

a) det kan henføres til de af selskabets aktiviteter, der har genereret indkomst og gevinster i denne periode, som er eller (hvis der var nogen) ville blive medtaget i beregningen af selskabets overskud, for hvilket der skal svares selskabsskat i denne periode

b) det ikke kan henføres til virksomhedens aktiviteter, som er fritaget for selskabsskat i denne periode i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, og

c) ingen del af

(i) tabet eller andet beløb, eller

(ii) et beløb, der er medtaget ved beregningen heraf,

svarer til eller indgår i noget beløb, som med henblik på udenlandsk skat (i enhver periode) kan fradrages eller på anden måde modregnes i selskabets eller en anden persons overskud, der ikke kan henføres til Det Forenede Kongerige.

[...]

(3) I denne section betyder »overskud, der ikke kan henføres til Det Forenede Kongerige«, i forbindelse med enhver person, beløb, som

a) med henblik på udenlandsk skat anses for at være det beløb fra overskuddet, indkomsten eller gevinsten, af hvilken personen (efter eventuelle fradrag) opkræves udenlandsk stat, og

b) ikke er beløb, der svarer til eller indgår i det samlede overskud (for denne eller en anden person) i enhver regnskabsperiode,

eller beløb, der er medtaget ved beregningen af sådanne beløb.

[…]

(9) I denne section betyder »udenlandsk skat« enhver skat, der skal betales i henhold til lovgivningen i et område uden for Det Forenede Kongerige, som

a) opkræves af indkomst og modsvarer Det Forenede Kongeriges indkomstskat, eller

b) opkræves af indkomst og/eller skattepligtige gevinster, og som modsvarer Det Forenede Kongeriges selskabsskat

[…]«

III – Faktiske omstændigheder og præjudicielle spørgsmål

11. Genstanden i hovedsagen er den selskabsskat, som Philips Electronics UK Ltd (herefter »det skattepligtige selskab«) skylder i Det Forenede Kongerige for årene 2001-2004.

12. Vedrørende disse år anmodede det skattepligtige selskab, som er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, i sine selvangivelser om forskellige konsortiumlempelser, sidste gang den 9. juli 2009. Formålet var at overføre et andet selskabs tab på i alt ca. 64 mio. GBP til det skattepligtige selskab og derved fratrække det fra beregningsgrundlaget for dettes selskabsskat. Tabene var opstået hos en i Det Forenede Kongerige hjemmehørende filial af det nederlandske selskab LG Philips Displays Netherlands BV (herefter »LG.PD Netherlands«).

13. LG.PD Netherlands er del af en koncern, som er et konsortium bestående af et nederlandsk og et sydkoreansk selskab. Det nederlandske selskab er moderselskab til det skattepligtige selskab. I hovedsagen må det lægges til grund, at denne forbindelse mellem LG.PD Netherlands og det skattepligtige selskab i princippet berettiger til en koncernlempelse [4].

14. Overførslen af det tab, LG.PD Netherlands' filial i Det Forenede Kongerige har lidt, til det skattepligtige selskab blev aftalt af de to i en aftale, der fastsætter et vederlag til LG.PD Netherlands. Den 27. januar 2006 blev der indledt insolvensbehandling af LG.PD Netherlands' formue.

15. I hovedsagen er det omstridt, om skattevæsenet i Det Forenede Kongerige kan nægte koncernlempelsen med den begrundelse, at der i princippet er taget hensyn til de tab, der skulle overføres, i den nederlandske beskatning af LG.PD Netherlands, og dermed er betingelsen i ICTA's section 403D(1)(c) ikke opfyldt. Det skattepligtige selskab er her af den opfattelse, at denne bestemmelse strider mod etableringsfriheden.

4 — Ifølge ICTA's section 406(2) er forbindelsen ganske vist ikke tilstrækkelig, da ingen af konsortiets selskaber er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige. Underinstansen i hovedsagen anser imidlertid denne bestemmelse for uanvendelig, da den udgør en forbudt begrænsning af etableringsfriheden. Denne konstatering er ikke længere omstridt i hovedsagen – idet der ikke er iværksat nogen appel til prøvelse heraf.

16. På denne baggrund har Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber, forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Når en medlemsstat (såsom Det Forenede Kongerige) i sit beskatningsgrundlag medtager overskud og tab for et selskab, der er stiftet i og er skattemæssigt hjemmehørende i en anden medlemsstat (såsom Nederlandene), for så vidt som overskuddet kan henføres til virksomhed, som det nederlandske selskab udøver i Det Forenede Kongerige gennem et fast driftssted i denne medlemsstat, udgør det da en begrænsning af den frihed, som en statsborger i en medlemsstat har til at etablere sig i Det Forenede Kongerige i henhold til artikel 49 TEUF (tidligere artikel 43 EF), at Det Forenede Kongerige hindrer overførsel af tab, der i Det Forenede Kongerige er lidt af et udenlandsk selskabs faste driftssted i denne medlemsstat, til et britisk selskab gennem koncernlempelse, når en del af dette tab eller et beløb, der tages i betragtning ved beregningen heraf, »svarer til eller indgår i ethvert beløb, som ved beskatning i udlandet (i enhver periode) kan fradrages eller på anden måde modregnes i selskabets eller en anden persons overskud, der ikke kan henføres til Det Forenede Kongerige«, dvs. kun at tillade overførsel af et tab, der er opstået i Det Forenede Kongerige, i tilfælde af et fast driftssted i denne medlemsstat, når det er åbenbart, at der på det tidspunkt, hvor kravet fremsættes, ikke kan foretages fradrag eller modregning i nogen stat uden for Det Forenede Kongerige (herunder en anden medlemsstat (såsom Nederlandene)), og hvor det ikke er tilstrækkeligt, at der faktisk ikke er fremsat krav om fradrag uden for Det Forenede Kongerige, og under omstændigheder, hvor der ikke findes en tilsvarende bestemmelse, der finder anvendelse på overførsel af tab, der er opstået i Det Forenede Kongerige, for et selskab med hjemsted i denne medlemsstat?

2) I bekræftende fald, er denne begrænsning da begrundet:

   a) blot på grundlag af behovet for at hindre dobbelt anvendelse af tab

   b) blot på grundlag af behovet for at bevare en ligelig fordeling af skattekompetencen imellem medlemsstaterne, eller

   c) på grundlag af behovet for at bevare en ligelig fordeling af skattekompetencen mellem medlemsstaterne, sammenholdt med behovet for at hindre dobbelt anvendelse af tab?

3) I bekræftende fald, er begrænsningen da forholdsmæssig i forhold til en sådan begrundelse eller sådanne begrundelser?

4) Hvis der ikke findes begrundede begrænsninger af det nederlandske selskabs rettigheder, eller for så vidt som der ikke findes en forholdsmæssig begrundelse, kræver EU-retten da, at Det Forenede Kongerige skal stille et retsmiddel til rådighed for det britiske selskab, såsom retten til at kræve koncernlempelse ved beskatning af overskuddet?«

17. Under sagen for Domstolen har det skattepligtige selskab, den danske regering, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen indgivet skriftlige indlæg og deltaget i den mundtlige forhandling.

IV – Retlig vurdering

18. Spørgsmålene fra den forelæggende ret drejer sig om fortolkningen af etableringsfriheden. Til grund for min undersøgelse om dette punkt lægger jeg artikel 43 EF, da artikel 49 TEUF ikke kan anvendes på omstændighederne i hovedsagen[5]. Derudover vil jeg opfatte spørgsmålene fra den forelæggende ret således, at de refererer til anvendelsen af artikel 48 EF, der ligestiller bestemte selskaber med de i artikel 43 EF anførte fysiske personer.

5 — Artikel 49 TEUF trådte i kraft den 1.12.2009. Anmodningerne om den koncernlempelse, der er omtvistet i hovedsagen, gjaldt imidlertid perioden fra den 1.7.2001 til den 31.12.2004, og den sidste af disse anmodninger blev indgivet den 9.7.2009.

19. Spørgsmålene om fortolkning af netop etableringsfriheden er berettigede. Etableringsfriheden er den relevante grundlæggende frihed i den foreliggende sag. Domstolen har allerede fastslået, at det henhører under det materielle anvendelsesområde for artikel 43 EF, når et selskab opretter og besidder et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat [6]. Her drejer det sig om et nederlandsk selskab og retten til at overføre tab fra en filial, som det driver i Det Forenede Kongerige. En sådan filial henhører i skattemæssig henseende under begrebet fast driftssted [7].

20. I det følgende skal det afklares, om etableringsfriheden er til hinder for en begrænsning af et udenlandsk selskabs ret til at overføre tab fra sit indenlandske driftssted (i form af en filial).

A – *Det første spørgsmål: begrænsning af etableringsfriheden*

21. Svarende til spørgsmålene vil jeg først undersøge, om en regel som ICTA's section 403D(1)(c) begrænser etableringsfriheden. Ifølge denne bestemmelse er det ikke muligt ved hjælp af koncernlempelse at overføre et indenlandsk tab, som et udenlandsk selskabs driftssted har lidt, når tabene kan modregnes i det dér opnåede overskud med henblik på udenlandsk skat.

22. Ifølge fast retspraksis henhører direkte skatter ganske vist under medlemsstaternes kompetence, dog skal de udøve deres kompetence under overholdelse af EU-retten [8]. På denne baggrund skal det betones, at medlemsstaterne i henhold til EU-retten i princippet ikke er forpligtede til inden for deres selskabsskatteret at fastsætte nogen koncernlempelse for tab som den, Det Forenede Kongerige giver ret til i den foreliggende sag. Udformningen af skattesystemet henhører under den enkelte medlemsstats kompetence [9]. Hvis en medlemsstat fastsætter en sådan ret, skal den dog udformes i overensstemmelse med de grundlæggende friheder i EU-retten, her især med etableringsfriheden.

23. Selskaber er sikret etableringsfrihed ved artikel 43 EF og 48 EF. Af indholdet af disse bestemmelser har Domstolen sammenfattende udledt, at selskaber med hjemsted i en medlemsstat inden for Fællesskabet har ret til at udøve virksomhed i en anden medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur [10].

24. Da artikel 43, stk. 1, andet punktum, EF desuden udtrykkeligt giver erhvervsdrivende mulighed for frit at vælge, under hvilken juridisk form de vil udøve virksomhed i en anden medlemsstat, må dette frie valg i værtsmedlemsstaten ikke begrænses af diskriminerende skattebestemmelser [11]. Friheden til at vælge den mest hensigtsmæssige retsform for udøvelse af virksomhed i en anden medlemsstat har således til formål at gøre det muligt for selskaber, der har deres hjemsted i en medlemsstat, at åbne en filial i en anden medlemsstat for dér at udøve deres virksomhed på samme betingelser som dem, der gælder for datterselskaber [12].

25. Denne retspraksis betyder således, at udenlandske selskaber har ret til at drive erhverv i værtsmedlemsstaten på samme betingelser som indenlandske selskaber. Desuden må værtsmedlemsstaten ikke henvise til, at det udenlandske selskab kan forhindre en eventuel negativ forskelsbehandling ved at vælge en anden retsform for sin virksomhed i værtsmedlemsstaten, f.eks. et datterselskab i stedet for en filial [13].

6 — Dom af 15.5.2008, sag C-414/06, Lidl Belgium, Sml. I, s. 3601, præmis 15.

7 — Jf. artikel 5, stk. 1, litra b), i Kommissionens forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag af 3.10.2011, KOM/2011/0121 endelig/2.

8 — Dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 21, og af 8.12.2011, sag C-157/10, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, Sml. I, s. 13023, præmis 28.

9 — Jf. dom af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, præmis 23.

10 — Jf. bl.a. dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 18, af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 35, af 25.2.2010, sag C-337/08, X Holding, Sml. I, s. 1215, præmis 17, og af 26.10.2010, sag C-97/09, Schmelz, Sml. I, s. 10465, præmis 36.

11 — Jf. bl.a. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 22, og dom af 18.7.2007, sag C-231/05, Oy AA, Sml. I, s. 6373, præmis 40, samt kendelse af 4.6.2009, forenede sager C-439/07 og C-499/07, KBC Bank og Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, Sml. I, s. 4409, præmis 77.

12 — Dom af 23.2.2006, sag C-253/03, CLT-UFA, Sml. I, s. 1831, præmis 15.

13 — Jf. Oy AA-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 40.

1. Negativ forskelsbehandling

26. I den foreliggende sag kan der fastslås en forskelsbehandling mellem indenlandske og udenlandske selskaber ved udøvelsen af deres erhvervsmæssige virksomhed i Det Forenede Kongerige.

27. Det Forenede Kongeriges regering har selv gjort gældende, at skattereglerne for koncernlempelse behandler indenlandske selskaber og udenlandske selskaber med fast driftssted i Det Forenede Kongerige forskelligt. De særskilte betingelser i ICTA's section 403D(1) gælder udelukkende for selskaber, der er hjemmehørende i udlandet.

28. Til disse betingelser hører i henhold til litra c) i denne bestemmelse, at udenlandske selskaber kun kan overføre tab, som et i Det Forenede Kongerige hjemmehørende driftssted har lidt, såfremt disse tab ikke kan anvendes i forbindelse med en udenlandsk skat. For selskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, gælder en sådan betingelse ikke.

29. På grund af den forskellige behandling opstår der i hvert fald to ulemper for udenlandske selskaber. For det første bliver det vanskeligere for dem at danne et konsortium med selskaber i Det Forenede Kongerige. De sidstnævnte vil på grund af den eventuelt manglende mulighed for at overføre tab fra udenlandske selskabers faste driftssteder, som er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, foretrække at gøre forretninger i et konsortium med indenlandske selskaber, som ikke er underlagt disse begrænsninger. For det andet er der forbundet umiddelbare ulemper for et udenlandsk selskab med, at det nægtes selskabet at overføre tab. Det udenlandske selskab fratages – som i den foreliggende sag – muligheden for at opnå en godtgørelse herfor af det selskab, der har gavn af tabsoverførslen.

30. Som allerede forklaret, fremgår det desuden af retspraksis, at værtsmedlemsstaten ikke kan henvise til, at udenlandske selskaber kan undgå ulemper ved at drive deres erhvervsvirksomhed i værtsmedlemsstaten i form af et datterselskab i stedet for en filial. Således ville overførslen af tab, som et datterselskab til LG.PD Netherlands har lidt i Det Forenede Kongerige, ikke være underlagt nogen begrænsninger. Der er dog fri adgang for udenlandske selskaber til at udøve deres etableringsret i Det Forenede Kongerige gennem en filial eller et datterselskab.

2. Objektiv sammenlignelighed

31. Det Forenede Kongeriges regering har heroverfor gjort gældende, at et indenlandsk selskab og et udenlandsk selskab med en i Det Forenede Kongerige hjemmehørende filial ikke befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation i skattemæssig henseende. Mens et indenlandsk selskabs samlede indkomst bliver beskattet, er dette ved et udenlandsk selskab kun tilfældet med hensyn til dettes indenlandske faste driftssteds indtægter.

32. Det er korrekt, at en forskelsbehandling ifølge fast retspraksis kun kan bestå i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at der anvendes samme bestemmelser på forskellige situationer [14]. Derfor er en forskellig behandling forenelig med traktatens bestemmelser om etableringsfrihed, når den vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige med hinanden. Den objektive sammenlignelighed skal her vurderes under hensyntagen til, hvilket formål der forfølges med de omhandlede nationale bestemmelser [15].

14 — Dom af 1.12.2011, sag C-253/09, Kommissionen mod Ungarn, Sml. I, s. 1239, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis.

15 — X Holding-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 20 og 22.

33. Efter fast retspraksis er situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende ganske vist som udgangspunkt ikke sammenlignelig med hensyn til direkte skatter [16]. Domstolen har imidlertid allerede i Marks & Spencer-dommen fastslået, at det skal undersøges i hver enkelt konkret situation, om begrænsningen af en skattefordel til at gælde for hjemmehørende skatteydere er begrundet i relevante objektive forhold [17]. Derfor foreligger der en begrænsning, når situationen for de forskellige kategorier af skattepligtige selskaber ikke adskiller sig objektivt i forhold til den omhandlede skat på en sådan måde, at det kan begrunde, at de behandles forskelligt [18].

34. Således har Domstolen allerede adskillige gange fastslået, at et i landet hjemmehørende selskab og et ikke-hjemmehørende selskab, som handler i indlandet gennem et fast driftssted, kan befinde sig i en sammenlignelig situation med hensyn til den indenlandske beskatning af dem [19].

35. I dommen i sagen Royal Bank om Skotland fastslog Domstolen, at sådanne selskaber befandt sig i en objektivt sammenlignelig situation, da beregningsgrundlaget for selskabsskatten for begge selskaber blev etableret på samme måde. På denne baggrund var det uden betydning for Domstolen, at selskaber hjemmehørende i medlemsstaten beskattedes på grundlag af deres globale indkomst, mens ikke-hjemmehørende selskaber kun beskattedes på grundlag af den i indlandet opnåede indkomst [20]. Sådanne forskelle med hensyn til medlemsstaternes beskatningskompetence, således som de er fremført af Det Forenede Kongeriges regering, har derfor ingen betydning for situationernes objektive sammenlignelighed, men højst i forbindelse med undersøgelsen af begrundelserne [21].

36. I Saint-Gobain ZN-dommen fastslog Domstolen desuden, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber befandt sig i en sammenlignelig situation, især fordi den forskellige behandling af dem først skete i forbindelse med de omtvistede skattefordele [22]. Underinstansen i den foreliggende hovedsag fastslog herom, at indenlandske selskaber og udenlandske selskabers faste driftssteder, som er beliggende i indlandet, behandles fuldstændig ens med hensyn til selskabsskat hvad angår de i Det Forenede Kongerige opnåede overskud og underskud, dog med undtagelse af den her omstridte koncernlempelse [23].

37. En begrænsning af etableringsfriheden kan derfor ikke afvises med den begrundelse, at et indenlandsk selskab og et udenlandsk selskab med en i Det Forenede Kongerige hjemmehørende filial ikke befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation i skattemæssig henseende. De udenlandske selskaber har således hvad angår deres faste driftssteder navnlig ret til at overføre tab til tidligere eller senere skatteperioder ligesom de indenlandske selskaber. Det Forenede Kongeriges lovgivning anser åbenbart deres situationer med hensyn til tab for principielt sammenlignelige.

3. Foreløbig konklusion

38. Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at de særlige betingelser, som ICTA's section 403D(1)(c) opstiller for koncernlempelse med hensyn til selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat end Det Forenede Kongerige, udgør en begrænsning af etableringsfriheden.

16 — Schumacker-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 31, og dom af 22.12.2008, sag C-282/07, Truck Center, Sml. I, s. 10767, præmis 38.

17 — Jf. Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 37 og 38.

18 — Jf. med hensyn til den frie udveksling af tjenesteydelser dom af 17.11.2009, sag C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri, Sml. I, s. 10821, præmis 35.

19 — Første gang i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 20.

20 — Dom af 29.4.1999, sag C-311/97, Royal Bank of Scotland, Sml. I, s. 2651, præmis 27-29.

21 — Jf. også X Holding-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 38.

22 — Dommen nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 49.

23 — First-tier tribunal, afgørelse af 27.7.2009, [2009] UKFTT 226(TC), punkt 21.

B – *Det andet spørgsmål: begrundelsen for begrænsningen*

39. Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om der er en begrundelse for begrænsningen af etableringsfriheden. I henhold til retspraksis er en begrænsning af etableringsfriheden tilladt, hvis den er begrundet i tvingende almene hensyn [24]. Den forelæggende ret anfører her som mulige grunde den ligelige fordeling af skattekompetencen mellem medlemsstaterne, risikoen for en dobbelt anvendelse af tab samt en kombination af begge dele.

40. Når der spørges således, skyldes det, at der åbenbart stadig består en usikkerhed med hensyn til fortolkningen af Marks & Spencer-dommen. I denne havde Domstolen som begrundelser anført den ligelige fordeling af skattekompetencen mellem medlemsstaterne, risikoen for dobbelt anvendelse af underskud samt risikoen for skatteunddragelse og inddraget alle tre forhold for at begrunde en begrænsning af etableringsfriheden [25].

41. Allerede i mit forslag til afgørelse i Oy AA-sagen har jeg redegjort for, at det centrale i disse tre elementer er opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen [26]. Domstolen har i dommen i samme sag også fastslået, at de to elementer: sikring af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og forebyggelse af skatteunddragelse kan anvendes som begrundelse [27]. Senere godkendte den i Lidl Belgium-dommen også en begrundelse, der udelukkende byggede på fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og risikoen for dobbelt anvendelse af underskud [28].

42. Heraf ses tydeligt: Det afgørende for en begrundelse er i den sidste ende, at det formål, der forfølges med den nationale ordning, er at sikre fordelingen af beskatningskompetencen. Formålene om at forhindre dobbelt anvendelse af underskud og skatteunddragelse har på denne baggrund ingen selvstændig betydning, men har kun betydning, i det omfang de tjener til at sikre fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne [29]. Tilsvarende undersøgte og godkendte Domstolen for nylig i dommen i sagen National Grid Indus blot denne begrundelse i sig selv, dvs. uden at inddrage synsvinklerne dobbelt anvendelse af underskud eller skatteunddragelse [30].

43. Denne konklusion er af særlig betydning i den foreliggende sag. Som jeg nemlig vil påvise i det følgende, kan opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen ikke begrunde den foreliggende begrænsning af etableringsfriheden, selv om den har til formål at forhindre dobbelt anvendelse af underskud.

1. Fordeling af beskatningskompetencen

44. Det er fast retspraksis for Domstolen at anerkende opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne som begrundelse [31].

45. Fordelingen af medlemsstaternes beskatningsbeføjelser hører under disses kompetence. På sit nuværende udviklingstrin foreskriver EU-retten i princippet ingen generelle kriterier for fordelingen mellem medlemsstaterne af deres beskatningskompetence [32]. Medlemsstaterne har normalt afgrænset deres beføjelser i overensstemmelse med international skattepraksis på en sådan måde, at en stat har

24 — Dom af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 47, af 27.11.2008, sag C-418/07, Papillon, Sml. I, s. 8947, præmis 33, og af 13.10.2011, sag C-9/11, Waypoint Aviation, Sml. I, s. 9697, præmis 27.

25 — Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 51.

26 — Forslag til afgørelse af 12.9.2006, sag C-231/05, Oy AA, Sml. 2007 I, s. 6373, punkt 48.

27 — Oy AA-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 60.

28 — Lidl Belgium-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 42.

29 — Jf. mit forslag til afgørelse af 10.9.2009, sag C-311/08, SGI, Sml. 2010 I, s. 487, punkt 59.

30 — Dom af 29.11.2011, sag C-371/10, National Grid Indus, Sml. I, s. 12273, præmis 45-49; jf. herom allerede dom af 7.9.2006, sag C-470/04, N, Sml. I, s. 7409, præmis 42.

31 — Jf. bl.a. Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 45, Lidl Belgium-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 31, og dommen i sagen National Grid Indus, nævnt ovenfor i fodnote 30, præmis 45.

32 — Jf. dom af 16.7.2009, sag C-128/08, Damseaux, Sml. I, s. 6823, præmis 30 og 33 og den deri nævnte retspraksis.

skattekompetence både med hensyn til indenlandske selskabers globale indkomst og med hensyn til indkomst erhvervet af udenlandske selskabers faste driftssteder i indlandet. Den heraf følgende dobbeltbeskatning af de faste driftssteders indkomst undgås normalt ved, at et selskabs hjemstat fritager denne indkomst for beskatning eller modregner den skat, der er pålignet i den anden stat, i den skat, der opkræves ved beskatningen af selskabet [33].

46. På baggrund af denne internationale beskatningspraksis har medlemsstaterne med henblik på at overholde fordelingen af deres beskatningskompetence ret til at træffe foranstaltninger for at sikre udøvelsen af deres beskatningskompetence vedrørende virksomhed, der udøves på deres område [34].

47. I den foreliggende sag er beskatningskompetencen fastlagt i overensstemmelse med den fremstillede internationale beskatningspraksis. I henhold til artikel 7 i den britisk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst har Det Forenede Kongerige beskatningskompetence både med hensyn til indenlandske selskabers indkomst og med hensyn til indkomst erhvervet af udenlandske selskabers faste driftssteder i indlandet.

48. Dermed rejser der sig nu det spørgsmål, om denne beskatningskompetence hos Det Forenede Kongerige bliver indskrænket, når tab, som er lidt af et fast driftssted, der er hjemmehørende i indlandet og tilhører et udenlandsk selskab (LG.PD Netherlands), kan fratrækkes beregningsgrundlaget for selskabsskatten for et indenlandsk selskab (det skattepligtige selskab), selv om disse tab i princippet også er fradragsberettigede i Nederlandene.

49. Efter min opfattelse er dette ikke tilfældet. Det Forenede Kongeriges beskatningskompetence med hensyn til det skattepligtige selskabs indkomst indskrænkes ikke af overførslen af tabene. Der skal nemlig kun overføres tab, der ligeledes er opstået inden for rammerne af Det Forenede Kongeriges beskatningskompetence. Alle de transaktioner, det drejer sig om i den foreliggende sag, er underlagt Det Forenede Kongeriges beskatningskompetence: Indenlandske tab, som et indenlandsk skattesubjekt (LG.PD Netherlands med hensyn til dets faste driftssted i Det Forenede Kongerige) har lidt, skal modregnes i indenlandske overskud hos et andet indenlandsk skattesubjekt (det skattepligtige selskab).

50. Til sikring af Det Forenede Kongeriges beskatningskompetence er det uden betydning, om der også i Nederlandene kan tages hensyn til de tab, der skal overføres. Det har nemlig ingen indflydelse på Det Forenede Kongeriges beskatningskompetence, om der tages hensyn til dem dér. Denne beføjelse kan kun indskrænkes ved, at der tages hensyn til tab, som er opstået inden for rammerne af en anden medlemsstats enebeskatningskompetence. Sådanne tab ville nemlig forringe Det Forenede Kongeriges skatteprovenu, selv om overskud fra virksomheden ikke kan beskattes.

51. Tilsvarende har Domstolen næsten udelukkende undersøgt spørgsmålet om forhindring af dobbelt fradrag af tab i de tilfælde, hvor en medlemsstat nægtede at tage hensyn til tab, der var opstået i en anden medlemsstat [35]. Da det en enkelt gang indtil nu drejede sig om indenlandske tab, afviste Domstolen i Papillon-dommen at henvise til formålet om at forhindre dobbelt fradrag af tab med den begrundelse, at det drejede sig om hensyntagen til tab, som var bogført i én og samme medlemsstat [36].

52. I den foreliggende sag er overskud, som er opnået ved indenlandsk virksomhed hos LG.PD Netherlands' faste driftssted, underlagt Det Forenede Kongeriges beskatningskompetence. Det Forenede Kongerige kan derfor ikke nægte at tage hensyn til tabene ved denne virksomhed ved at henvise til opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen. Denne begrundelse skal nemlig

33 — Jf. generaladvokat Geelhoeds forslag til afgørelse af 23.2.2006, sag C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Sml. 2006 I, s. 11673, punkt 49-51.

34 — Jf. dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, nævnt ovenfor i fodnote 24, præmis 56, dom af 29.3.2007, sag C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Sml. I, s. 2647, præmis 42, Oy AA-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 54, dom af 4.12.2008, sag C-330/07, Jobra, Sml. I, s. 9099, præmis 33, og dommen i sagen National Grid Indus, nævnt ovenfor i fodnote 30, præmis 46.

35 — Jf. Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, Oy AA-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, og Lidl Belgium-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6.

36 — Papillon-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 24, præmis 39.

kun – som Domstolen har udtrykt i Lidl Belgium-dommen – sikre symmetrien mellem kompetencen til at beskatte overskud og muligheden for at fradrage underskud [37]. Eller som Det Forenede Kongeriges regering selv har udtrykt det i Marks & Spencer-sagen: Overskud og underskud er to sider af samme sag [38].

53. Dette modsiges heller ikke af Det Forenede Kongeriges allerede nævnte argument, ifølge hvilket et indenlandsk selskab og et udenlandsk selskabs filial ikke befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation i skattemæssig henseende, et argument, jeg endnu en gang vil undersøge her.

54. Ganske vist fastslog Domstolen i X Holding-dommen vedrørende begrundelsen for fordelingen af beskatningskompetencen, at et selskabs faste driftssteder i en anden medlemsstat og dets datterselskaber, der er beliggende i en anden medlemsstat, set ud fra selskabets oprindelsesstats synspunkt ikke befinder sig i en sammenlignelig situation. Mens datterselskabet nemlig er fuldt skattepligtigt i den anden medlemsstat, forbliver et fast driftssted i princippet delvist underlagt oprindelsesmedlemsstatens beskatningskompetence [39].

55. Som jeg imidlertid allerede har redegjort for i mit forslag til afgørelse i X Holding-sagen, har oprindelsesmedlemsstaten og værtsmedlemsstaten forskellige forpligtelser med hensyn til fordelingen af beskatningskompetencen [40]. Oprindelsesmedlemsstaten har ret til at behandle et indenlandsk selskabs udenlandske faste driftssteder og datterselskaber forskelligt. Hvad angår de udenlandske faste driftssteder tilkommer der den nemlig en – normalt sekundær – beskatningsret, mens dette ikke gælder i forbindelse med udenlandske datterselskaber.

56. Ved værtsmedlemsstaten forholder dette sig anderledes. Den har i reglen beskatningsret vedrørende begge etableringsformer. Derfor skal værtsmedlemsstaten også behandle begge disse etableringsformer for et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat ens ved opkrævningen af skat [41].

57. Af disse grunde kan Det Forenede Kongerige som værtsmedlemsstat ikke påberåbe sig begrundelsen om at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen, i det omfang det under bestemte betingelser nægter at give filialer, der er hjemmehørende i indlandet, koncernlempelse i modsætning til indenlandske selskaber.

2. Dobbelt anvendelse af tab

58. Tilbage står at undersøge, om formålet med at forhindre en dobbelt anvendelse af tab kan udgøre en selvstændig begrundelse.

59. Ifølge konstateringerne i hovedsagen kan LG.PD Netherlands i den nederlandske skatteprocedure selv eller inden for rammerne af en skattemæssig enhed i hvert fald delvis gøre et tab gældende, som er opstået hos dets faste driftssted, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige. Som allerede X Holding-sagen har vist, kan de tab, som udenlandske faste driftssteder tilhørende et i Nederlandene hjemmehørende selskab lider, føre til en forbigående reduktion af den skat, selskabet betaler dér [42]. Der består således i den foreliggende sag en risiko for en – i det mindste midlertidig – dobbelt anvendelse af tab i Det Forenede Kongerige og i Nederlandene.

37 — Lidl Belgium-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 33.

38 — Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 43.

39 — X Holding-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 38.

40 — Forslag til afgørelse af 19.11.2009, sag C-337/08, X Holding, Sml. 2010 I, s. 1215, punkt 51-62.

41 — Forslaget til afgørelse i X Holding-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 40, punkt 62.

42 — Jf. X Holding-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 35, og mit forslag til afgørelse i sagen X Holding, nævnt ovenfor i fodnote 40, punkt 39.

60. I Lidl Belgium-dommen har Domstolen ganske vist anerkendt, at det er foreneligt med etableringsfriheden, at et selskab ikke kan fratrække underskud fra et fast driftssted i en anden medlemsstat, i det omfang det er bestemt i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, at selskabets indkomst beskattes i den anden medlemsstat, og at der dér også kan tages hensyn til underskud i senere skatteperioder. Hvis den medlemsstat, i hvilken det faste driftssted ligger, tager hensyn til både overskud og underskud i skattemæssig henseende, kan selskabets medlemsstat derfor skattemæssigt ignorere et sådant fast driftssteds underskud. Kongeriget Nederlandene udøver følgelig ikke de beføjelser, som tilkommer det ud fra denne retspraksis.

61. På den anden side strider en sådan anvendelse af tab, som et udenlandsk fast driftssted har lidt, heller ikke mod etableringsfriheden [43]. Det står således medlemsstaterne frit for ved beskatningen af deres indenlandske selskaber at tage hensyn til udenlandske faste driftssteders tab, men de har normalt ikke pligt til at gøre det i henhold til EU-retten [44].

62. Hvis den medlemsstat, i hvilken selskabet har sit hjemsted, alligevel tager hensyn til det udenlandske faste driftssteds tab, resulterer dette i en – i det mindste midlertidig – dobbelt anvendelse af et udenlandsk fast driftssteds tab. I et sådant tilfælde er det dog vanskeligt at se, hvorfor den medlemsstat, i hvilken det faste driftssted ligger, skulle være beføjet til at udelukke hensyntagen til et tab med den begrundelse, at der allerede tages hensyn hertil i den medlemsstat, hvor selskabet har sit hjemsted. Beskatningskompetencen hos den medlemsstat, i hvilken det faste driftssted befinder sig, berøres nemlig, som vi har set, ikke af dette. Dens skatteprovenu forbliver uændret uafhængigt af, om der også i selskabets hjemstedsstat tages hensyn til tab fra faste driftssteder.

63. Desuden kan den nuværende internationale afgrænsning af beskatningsretten ligefrem kræve en dobbelt anvendelse af tab. Det er altid tilfældet, når der også af to forskellige stater i skattemæssig henseende tages hensyn til indkomsten. Hvis dobbeltbeskatningen af et udenlandsk fast driftssteds indkomst opvejes af en modregningsprocedure i selskabets hjemstedsstat, beskattes dets indkomster både i den stat, i hvilken det faste driftssted ligger, og tillige i selskabets hjemstedsstat. Den dobbelte anvendelse af tab er i disse tilfælde en logisk følge af den dobbelte beskatning af en indtægtskilde.

64. På denne baggrund kan det ikke være noget mål i sig selv at forhindre den dobbelte anvendelse af tab. Set ud fra synsvinklen »forhindring af dobbelt anvendelse af tab«, som det hidtil har været anvendt i retspraksis, drejer det sig udelukkende om spørgsmålet om, hvorvidt en medlemsstat inden for rammerne af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen har ret til ikke at tage hensyn til et tab med henblik på beskatning af sine skattepligtige selskaber. Denne berettigelse kan opstå, ved at der tages hensyn til tabet i en anden medlemsstat, hvis beskatningskompetence også omfatter beskatningen af overskud fra den pågældende virksomhed. Det er denne anden medlemsstat, tabet hører under, da den beskatter det tilsvarende overskud. En hensyntagen i en yderligere medlemsstat, som ikke beskatter overskuddet, ville i så fald være »dobbelt«.

65. I den forbindelse skal Det Forenede Kongerige ikke tage »dobbelt« hensyn, men kun »én gang« til tab fra det faste driftssted, hvis overskud det beskatter. Det er også det, Det Forenede Kongeriges lovgivning i princippet fastsætter, idet tab fra det faste driftssted kan overføres til tidligere eller senere skatteperioder.

66. Af denne grund er skattereglerne i Det Forenede Kongerige – selv hvis man ville anerkende forhindringen af en dobbelt anvendelse af tab som en selvstændig begrundelse – i hvert fald ikke egnet til at forhindre en sådan anvendelse. Domstolen har nemlig allerede henvist til, at en national lovgivning kun er egnet til at sikre gennemførelsen af det påberåbte formål, hvis den reelt opfylder hensynet om at nå målet på en sammenhængende og systematisk måde [45].

43 — Jf. dom af 23.10.2008, sag C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Sml. I, s. 8061.

44 — Jf. mit forslag til afgørelse i X Holding-sagem, nævnt ovenfor i fodnote 40, punkt 50.

45 — Dom af 10.3.2009, sag C-169/07, Hartlauer, Sml. I, s. 1721, præmis 55, og – med hensyn til fri udveksling af tjenesteydelser – af 8.7.2010, forenede sager C-447/08 og C-448/08, Sjöberg, Sml. I, s. 6921, præmis 40.

67. Dette er åbenbart ikke tilfældet i Det Forenede Kongerige hvad angår dobbelt anvendelse af tab, som udenlandske selskabers faste driftssteder, der er hjemmehørende i indlandet, har lidt. Betingelsen i ICTA's section 403D(1)(c) gælder kun for koncernlempelse. Faste driftssteder, der ligger i Det Forenede Kongerige, kan imidlertid overføre tab til tidligere eller senere skatteperioder over flere år uafhængigt af, om der også tages hensyn til sådanne tab i selskabets hjemstat. Skattereglerne om fradrag for tab forfølger dermed samlet set ikke på nogen sammenhængende måde formålet om at forhindre dobbelt anvendelse af tab.

3. Foreløbig konklusion

68. Det andet spørgsmål skal derfor besvares således, at begrænsningen ikke kan begrundes med opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen, heller ikke sammenholdt med behovet for at hindre dobbelt anvendelse af tab. Den kan heller ikke begrundes alene med, at dobbelt anvendelse af tab skal forhindres, da dette ikke udgør nogen selvstændig begrundelse.

C – *Tredje spørgsmål: proportionaliteten i begrænsningen*

69. Såfremt Domstolen alligevel skulle komme til den opfattelse, at forhindringen af dobbelt anvendelse af tab udgør en selvstændig begrundelse, og at den omstridte ordning derudover er egnet til at nå dette mål, ville det i den foreliggende sag alligevel være udelukket at bruge begrænsningen som begrundelse.

70. Selv hvis der foreligger en begrundelse, må begrænsningen af etableringsfriheden ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt med henblik på at nå dette mål [46].

71. Det skal fremhæves, at undersøgelsen af nødvendigheden af den her omstridte ordning i den foreliggende sag ikke kan tage udgangspunkt i kriterierne i Marks & Spencer-dommen, således som det er blevet diskuteret af nogle af procesdeltagerne. Denne sag refererer nemlig til en situation, hvor en national ordning har til formål at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen. Det er imidlertid netop ikke formålet med den foreliggende omstridte ordning, som det allerede er blevet forklaret. Hvis man skulle anerkende en selvstændig begrundelse for denne ordning, gående ud på at forhindre dobbelt anvendelse af tab, må kriterierne for nødvendigheden af en sådan ordning netop passe til denne begrundelse.

72. På denne baggrund er jeg af den opfattelse, at reglen i ICTA's section 403D(1)(c) i flere henseender går ud over, hvad der er nødvendigt med henblik på at forhindre en dobbelt anvendelse af tab.

73. For det første er overførsel af tab i henhold til denne ordning allerede udelukket, når blot en del af det pågældende tab kan modregnes ved beskatning i udlandet. Tages der i en anden medlemsstat hensyn til blot en del af det i Det Forenede Kongerige opståede tab, nægtes det at overføre tabet for den øvrige del, selv om der for denne del ikke er nogen grund til at frygte dobbelt anvendelse af tab.

74. For det andet skelner ordningen ikke mellem, hvorledes der tages hensyn til tab ved beskatning i udlandet: varigt eller kun midlertidigt. Hvis den anden medlemsstat kun midlertidigt tager hensyn til tab fra et udenlandsk fast driftssted tilhørende et selskab i denne stat, idet den igen udligner denne hensyntagen, hvis det faste driftssted senere får overskud [47], kan den udenlandske anvendelse af tab siden hen bortfalde. I et sådant tilfælde giver Det Forenede Kongeriges selskabsskatteret efter de her foreliggende oplysninger ikke nogen efterfølgende mulighed for koncernlempelse.

46 — Jf. bl.a. dom af 31.3.1993, sag C-19/92, Kraus, Sml. I, s. 1663, præmis 32, og af 11.3.2004, sag C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, Sml. I, s. 2409, præmis 49, samt dommen i sagen National Grid Indus, nævnt ovenfor i fodnote 30, præmis 42.

47 — Jf. om denne geninddrivelsesordning i Nederlandene mit forslag til afgørelse i X Holding-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 40, punkt 39 og 48.

75. For det tredje går det efter min opfattelse ud over det nødvendige, når koncernlempelsen i henhold til ICTA's section 403D(1)(c) allerede udelukkes, blot der eksisterer en mulighed for, at der »i enhver periode« kan tages hensyn til tabet i en anden stat. Denne mulighed kan end ikke udelukkes, når det pågældende udenlandske selskab – som i den foreliggende sag – er taget under insolvensbehandling. Det kan således f.eks. forekomme, at tab henføres til tidligere perioder, eller at insolvensbehandlingen fører til, at virksomheden videreføres.

76. På grundlag af alle disse restriktioner forekommer reglen i ICTA's section 403D(1)(c) mig i det væsentlige at tage sigte på kun at tillade koncernlempelse, når der i det udenlandske selskabs medlemsstat *generelt* ikke er fastsat noget vedrørende hensyntagen til tab hidrørende fra det britiske faste driftssted. Situationen i det konkrete tilfælde er derimod næsten irrelevant.

77. Under alle omstændigheder må svaret på det tredje spørgsmål blive, at ordningen samlet set går ud over, hvad der er nødvendigt for at forhindre dobbelt anvendelse af tab.

D – *Fjerde spørgsmål: retlige følger af et forbud mod begrænsning*

78. Med sit fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret endelig oplyst, hvilken betydning en tilsidesættelse af etableringsretten ville have for hovedsagen. Da en regel som den, der er fastsat i ICTA's section 403D(1)(c), tilsidesætter etableringsfriheden [48], skal dette spørgsmål besvares.

79. Baggrunden for dette spørgsmål er, at det i den foreliggende sag kun er LG.PD Netherlands, der har gjort brug af etableringsfriheden i henhold til artikel 43 EF og 48 EF. Derimod sker der ikke nogen begrænsning i etableringsfriheden for det skattepligtige selskab, som i hovedsagen har gjort en ret til koncernlempelse gældende. Det lider derimod under, at etableringsfriheden for dets kontrahent, hvis tab det ønsker at overtage mod et vederlag, er begrænset på grund af skattereglerne i Det Forenede Kongerige. Kan det skattepligtige selskab alligevel have gavn af forbuddet i artikel 43 EF i hovedsagen?

80. Det Forenede Kongeriges regering har i den forbindelse gjort gældende, at etableringsfriheden udgør en individuel rettighed. Endvidere har den anført den faste retspraksis, ifølge hvilken processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som EU-retten medfører for borgerne, ikke må være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret (ækvivalensprincippet), og de må heller ikke i praksis gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Unionens retsorden (effektivitetsprincippet) [49]. Hvilken virkning overholdelsen af disse principper har for hovedsagen, skal den nationale ret undersøge.

81. Efter min opfattelse er den anførte retspraksis på forhånd ikke relevant i den foreliggende sag, da den kun vedrører processuelle regler for påberåbelse af EU-retlige rettigheder. For hovedsagen er det imidlertid afgørende, om det materielretlige indhold af etableringsfriheden strækker sig så vidt, at også det skattepligtige selskab i hovedsagen beskyttes af artikel 43 EF. Dette skal derfor undersøges i det følgende:

82. Artikel 43 EF har direkte virkning [50]. Den nationale ret skal derfor undlade at anvende enhver bestemmelse i national lov, i det omfang den strider mod denne bestemmelse [51].

83. Artikel 43, stk. 1, første punktum, EF forbyder restriktioner for den frie etableringsret. Det er i den foreliggende sag ikke nødvendigt at afklare, om dette forbud gælder en ren individuel ret, eller om det har et objektivt normativt indhold, som er uafhængigt af den person, der udøver sin etableringsret i henhold til denne bestemmelse. Domstolen har nemlig adskillige gange i forbindelse med forskellige grundlæggende friheder fremhævet, at også andre personer end den, der er direkte berettiget hertil af de grundlæggende friheder, skal kunne have gavn heraf, hvis den grundlæggende frihed ellers ikke kan få fuld virkning [52].

48 — Jf. ovenfor under A, B og C.

49 — Dom af 8.9.2011, sag C-177/10, Rosado Santana, Sml. I, s. 7907, præmis 89 og den deri nævnte retspraksis.

50 — Dom af 13.4.2010, sag C-91/08, Wall, Sml. I, s. 2815, præmis 68.

51 — Jf. bl.a. dom af 9.3.1978, sag 106/77, Simmenthal, Sml. s. 629, og af 8.9.2010, sag C-409/06, Winner Wetten, Sml. I, s. 8015, præmis 55.

52 — Jf. dom af 7.7.1992, sag C-370/90, Singh, Sml. I, s. 4265, præmis 23, af 7.5.1998, sag C-350/96, Clean Car Autoservice, Sml. I, s. 2521, præmis 20, og af 11.1.2007, sag C-208/05, ITC, Sml. I, s. 181, præmis 26; i samme retning dom af 12.4.1994, sag C-1/93, Halliburton Services, Sml. I, s. 1137, præmis 20.

84. I den foreliggende sag er det efter min opfattelse åbenlyst, at etableringsfriheden kun kan få fuld virkning, hvis også det skattepligtige selskab i hovedsagen kan påberåbe sig den nationale bestemmelses tilsidesættelse af etableringsfriheden.

85. De foreliggende restriktioner for overførsel af tab er forbudt i henhold til artikel 43 EF. Som vi har set, består begrænsning af LG.PD Netherlands' etableringsfrihed i, at dets kontrahent – her det skattepligtige selskab – nægtes en fordel, og at det derved selv lider skade[53]. LG.PD Netherlands' etableringsfrihed kan derfor kun sikres ved, at dets kontrahent er sikret denne fordel. Det er dog kun det anmodende selskab – her det skattepligtige selskab – der kan gøre fordelen ved en overførsel af tab, nemlig nedsættelsen af skatteberegningsgrundlaget for dette selskab, gældende under beskatningsproceduren.

86. Derimod kan den fulde virkning af etableringsfriheden ikke sikres ved, at LG.PD Netherlands, som i den foreliggende sag har udøvet sin etableringsret, eventuelt kan kræve skadeserstatning, således som Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende. For det første ville den dermed forbundne belastning stadig udgøre en indskrænkning af LG.PD Netherlands' etableringsfrihed. For det andet ville man ikke derved kunne rydde den ulempe af vejen, der er en følge af, at selskaber i Det Forenede Kongerige på grund af den manglende mulighed for overførsel af tab eventuelt slet ikke ønsker at danne et konsortium med deltagelse af LG.PD Netherlands.

87. En anden fortolkning ville i øvrigt gøre det muligt for medlemsstaterne at vedtage diskriminerende regler i indirekte form. Således ville det være muligt kun at pålægge kontrahenterne til et selskab, der gør brug af sin etableringsfrihed, sanktioner. Ganske vist ville det udenlandske selskab eventuelt kunne rejse erstatningskrav mod den pågældende medlemsstat. Det ville dog i mange tilfælde være vanskeligt at dokumentere et tab, når kontrahenterne allerede på grund af sanktionen ville afstå fra at indgå forretningsforbindelser med det udenlandske selskab.

88. For at sikre etableringsfriheden skal den direkte virkning af artikel 43 EF og 48 EF derfor også udstrækkes til at gælde en kontrahent, i hvert fald når det er ulemperne for denne, der er årsag til en begrænsning af etableringsfriheden.

89. På denne baggrund er det irrelevant, at det skattepligtige selskab i hovedsagen ikke selv udøver sin etableringsret. Artikel 43 EF og 48 EF kræver også i den foreliggende hovedsag, at man undlader at anvende den omstridte bestemmelse i ICTA's section 403D(1)(c).

V – Forslag til afgørelse

90. Ud fra det ovenstående foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål fra Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber, således:

»1) Det udgør en begrænsning af den etableringsfrihed, der er sikret i henhold til artikel 43 EF og 48 EF, når en medlemsstat forbyder overførsel af tab, der er lidt i denne medlemsstat af et udenlandsk selskabs i denne medlemsstat beliggende faste driftssted, til et i denne stat hjemmehørende selskab gennem koncernlempelse, i det omfang en del af dette tab ved beskatning i udlandet i enhver beskatningsperiode kan fradrages eller på anden måde modregnes i selskabets eller en anden persons udenlandske overskud.

2) Disse begrænsninger kan hverken begrundes med opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, med forhindring af dobbelt anvendelse af tab eller med en kombination af begge disse formål.

3) I en situation som den i hovedsagen foreliggende er en medlemsstat forpligtet til også til fordel for en skattepligtig person, der anmoder om en koncernlempelse, at undlade at anvende en bestemmelse, der strider mod artikel 43 EF og 48 EF.«

53 — Jf. ovenfor, punkt 29.