Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
A. COLLINS
fremsat den 10. marts 2022 [1]

Sag C-538/20

Finanzamt B
mod
W AG,
procesdeltager:
Bundesministerium der Finanzen

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland))

»Præjudiciel forelæggelse – artikel 43 EF og 48 EF – etableringsfrihed – selskabsskat – erhvervsskat – fradrag for underskud i et fast driftssted, der er beliggende i en medlemsstat, og som tilhører et selskab beliggende i en anden medlemsstat – undgåelse af dobbeltbeskatning ved at fritage det ikke-hjemmehørende faste driftssteds indtægter for skat – situationernes sammenlignelighed – begrebet »endelige underskud««

I. Indledning

1. Med den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse fra Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) anmodes Domstolen nærmere bestemt om at afgøre, om et hjemmehørende moderselskab på grundlag af artikel 43 EF, sammenholdt med artikel 48 EF [2], har ret til i sine skattepligtige indtægter at fradrage underskud, der er oparbejdet af dets ikke-hjemmehørende faste driftssted, som har indstillet al virksomhed med den konsekvens, at der ikke længere kan tages hensyn til disse underskud i den medlemsstat, hvor dette ikke-hjemmehørende driftssted er beliggende, når dette ikke-hjemmehørende driftssteds overskud og underskud er fritaget for skat i det hjemmehørende moderselskabs medlemsstat i henhold til en aftale om undgåelse af dobbeltbeskatning.

2. Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem selskabet W, som er hjemmehørende i Tyskland, og de tyske myndigheder vedrørende sidstnævntes afvisning af ved fastlæggelsen af den selskabsskat, som førstnævnte skal betale, og beregningsgrundlaget for

[1] – Originalsprog: engelsk.

[2] – Nu artikel 49 TEUF og 54 TEUF. Det er nødvendigt at henvise til traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab, da Lissabontraktaten på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen endnu ikke var trådt i kraft.

erhvervsskatten for skatteåret 2007 at tage hensyn til de endelige underskud [3], som selskabets filial beliggende i Det Forenede Kongerige oparbejdede. Der opstår nærmere bestemt et spørgsmål om, hvorvidt den løsning, som Domstolen valgte i dommen i sagen Bevola og Jens W. Trock [4] i forhold til spørgsmålet om hjemmehørendes og ikke-hjemmehørendes objektive sammenlignelighed med hensyn til fradragsretten for endelige underskud, kan overføres til den foreliggende sag, hvor det ikke-hjemmehørende driftssteds fritagelse af overskuddene – og parallelt hermed underskuddene – følger af en bilateral aftale om undgåelse af dobbeltbeskatning og ikke, som det var tilfældet i den sag, som gav anledning til førnævnte dom, af en unilateral bestemmelse i national ret.

II. Retsforskrifter

A. Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Tyskland og Det Forenede Kongerige

3. Den 26. november 1964 indgik Forbundsrepublikken Tyskland en overenskomst med Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomst- og formueskatter (herefter »overenskomsten«) [5].

4. Overenskomstens artikel III, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Der skal kun betales skat af overskuddet af et selskabs erhvervsmæssige virksomhed i den stat, hvor selskabet er beliggende, medmindre det driver virksomhed i den anden stat via et dér beliggende fast driftssted. Hvis selskabet udøver erhvervsmæssig virksomhed via et fast driftssted i denne anden stat, kan overskuddet beskattes i denne stat, men kun i det omfang overskuddet kan henføres til dette faste driftssted.«

5. Overenskomstens artikel XVIII, stk. 2, litra a), er affattet således:

»For så vidt angår en person, der er hjemmehørende i Forbundsrepublikken Tyskland, fastsættes skatten på følgende måde:

a) Medmindre bestemmelserne i litra b) finder anvendelse, undtages fra grundlaget for tysk skat indkomst fra kilder i Det Forenede Kongerige og i Det Forenede Kongerige beliggende aktiver, som i henhold til denne overenskomst kan beskattes i Det Forenede Kongerige, forudsat at de i artikel VIII, stk. 1, omhandlede kapitalgevinster alene undtages, hvis de er skattepligtige i Det Forenede Kongerige. Forbundsrepublikken bevarer imidlertid retten til ved sin fastsættelse af skattesatsen at tage hensyn til de således undtagne indtægter og aktiver.

[...]«

[3] – Domstolen præciserede begrebet »endelige underskud« i dom af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), hvor den fastslog, at en national lovgivning, der udelukker, at et hjemmehørende moderselskab har mulighed for at fradrage underskud, der i en anden medlemsstat er pådraget af et datterselskab, der har hjemsted i denne medlemsstat, i sit skattepligtige overskud, når den indrømmer en sådan mulighed for fradrag af underskud, der er pådraget af et hjemmehørende selskab, udgør en hindring for etableringsfriheden, som kan retfærdiggøres af tvingende almene hensyn. I denne dom fastslog Domstolen med hensyn til endelige underskud, at den omhandlede restriktive lovgivning gik ud over, hvad der var nødvendigt for at nå de forfulgte mål. For en mere uddybende redegørelse af begrebet »endelige underskud« henvises der til de nedenstående forklaringer i besvarelsen af det tredje spørgsmål.

[4] – Dom af 12.6.2018 (C-650/16, EU:C:2018:424, præmis 37 og 38).

[5] – Overenskomst af 26.11.1964 mellem Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland og Forbundsrepublikken Tyskland til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomst- og formueskatter, som senest ændret den 23.3.1970, *Bundesgesetzblatt* (BGBl.) 1966 II, s. 358, BGBl. 1967 II, s. 828, og BGBl. 1971 II, s. 45.

B. Tysk ret

6. § 1 i Körperschaftsteuergesetz (lov om selskabsskat, herefter »KStG«)[6] i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, fastsætter:

»1) Ubegrænset selskabsskattepligtige er følgende selskaber, personsammenslutninger og formuer, som har deres ledelse eller hjemsted i indlandet:

1. kapitalselskaber (navnlig europæiske selskaber, aktieselskaber, kommanditaktieselskaber og anpartsselskaber)

[...]

2) Den ubegrænsede selskabsskattepligt omfatter samtlige indtægter.

[...]«

7. KStG's § 8, stk. 2, i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, bestemmer, at alle indtægter, der er erhvervet af en ubegrænset skattepligtig, skal anses for indtægter fra erhvervs- eller forretningsmæssig virksomhed.

8. § 2, stk. 1 og 2, i Gewerbesteuergesetz (lov om erhvervsskat, herefter »GewStG«)[7] i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, har følgende ordlyd:

»(1) [1]Enhver erhvervs- eller forretningsmæssig virksomhed, som udøves i indlandet, pålægges erhvervsskat. [2]Ved erhvervs- eller forretningsmæssig virksomhed forstås industri- eller forretningsvirksomhed som omhandlet i Einkommensteuergesetz [(lov om indkomstskat, herefter »EStG«)]. [3]Erhvervs- eller forretningsmæssig virksomhed skal anses for udøvet i Tyskland, når der med henblik på denne virksomhed opretholdes et fast driftssted på tysk område [...].

(2) [1]Virksomhed, der udøves af kapitalselskaber (navnlig europæiske selskaber, aktieselskaber, kommanditaktieselskaber og anpartsselskaber) [...], ligestilles fuldt ud med en erhvervs- eller forretningsmæssig virksomhed.

[...]«

9. I henhold til GewStG's § 7, første punktum, i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, forstås ved den erhvervs- eller forretningsmæssige virksomheds driftsoverskud det overskud, som opgøres efter EStG's eller KStG's bestemmelser, og som skal lægges til grund for opgørelsen af indkomsten i det tidsrum, skatteansættelsen angår, forhøjet eller nedsat med de i GewStG's §§ 8 og 9 anførte beløb.

III. Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10. W er et aktieselskab, som har sit hovedsæde og stedet for sin ledelse i Tyskland. Selskabet beskæftiger sig med værdipapirhandel. Dets regnskabsår slutter den 30. juni.

6 – BGBl. 2002 I, s. 4144, senest ændret i den i hovedsagen omhandlede periode ved lov af 7.12.2006 (BGBl. 2006 I, s. 2782).

7 – BGBl. 2002 I, s. 4167.

11. I august 2004 åbnede W en filial i Det Forenede Kongerige. Filialen gav intet overskud, og i februar 2007 besluttede W at lukke den. Det fremgår af Det Forenede Kongeriges handelsregister, at nedlukningen af filialens drift blev afsluttet i den første halvdel af 2007.

12. Som følge af lukningen kunne der ikke længere ske fremførsel i Det Forenede Kongerige af de underskud, som filialen oparbejdede i regnskabsårene 2004/2005, 2005/2006 og 2006/2007 (skatteårene 2005, 2006 og 2007). Det Forenede Kongeriges skattemyndigheder meddelte derfor W, at det fra regnskabsåret 2007/2008 inklusive ikke længere var nødvendigt at indgive en selvangivelse for selskabets filial.

13. W gjorde gældende, at der ved beregningen af selskabets skattepligtige indkomst i Tyskland for skatteåret 2007 »af EU-retlige grunde« skulle tages hensyn til dets filials førnævnte underskud som endelige underskud, uanset at filialens indkomst var fritaget for skat i Tyskland i henhold til overenskomsten. Finanzamt B (skatte- og afgiftsmyndighed B, Tyskland) afviste at tage hensyn til disse underskud ved fastsættelsen af den selskabsskat, som W skulle betale, og beregningen af grundlaget for selskabets erhvervsskat for dette skatteår.

14. Ved dom af 4. september 2018 gav Hessiches Finanzgericht (domstolen i skatte og afgiftsretlige sager i Hessen, Tyskland) W medhold i søgsmålet til prøvelse af dette afslag. Finanzamt B har iværksat revisionsanke til prøvelse af denne dom. Bundesministerium der Finanzen (forbundsfinansministeriet, Tyskland) er indtrådt i sagen som støtte for Finanzamt B.

15. Det er den forelæggende rets opfattelse, at appellen kan tages til følge efter tysk ret.

16. Hvad angår beregningen af selskabsskat har den forelæggende ret anført, at selv om W er ubegrænset skattepligtig af sin indkomst i henhold til KStG's § 1, stk. 1, kan de underskud, som dets faste driftssted i Det Forenede Kongerige har oparbejdet, ikke reducere beregningsgrundlaget for denne skat som følge af overenskomstens artikel XVIII, stk. 2, litra a), der udelukker indtægter fra kilder i Det Forenede Kongerige, som kan beskattes i Det Forenede Kongerige, fra beregningsgrundlaget for tysk skat. Den har anført, at selv om det kun er »overskuddet af et selskabs erhvervsmæssige virksomhed«, der udtrykkeligt er nævnt i overenskomstens artikel III, stk. 1, er »negativ indkomst« som følge af overenskomstens artikel XVIII, stk. 2, litra a) – såsom de underskud, som W har gjort gældende – ligeledes udelukket fra beregningsgrundlaget for tysk skat. Denne løsning er i overensstemmelse med den forelæggende rets faste retspraksis og »princippet om symmetri« [8].

17. Hvad angår beregningen af erhvervsskat har den forelæggende ret gjort opmærksom på, at driftsoverskuddet i henhold til GewStG's § 7 opgøres under henvisning til KStG's bestemmelser. Da indkomsten erhvervet af W's filial i Det Forenede Kongerige, herunder dens »negative indkomst«, på grund af overenskomsten er undtaget fra beregningsgrundlaget for den selskabsskat, som W skal betale, er denne filials underskud på samme måde undtaget fra beregningsgrundlaget for W's erhvervsskat.

18. Den forelæggende ret er imidlertid usikker på, om etableringsfriheden i artikel 43 EF og artikel 48 EF kræver, at der skal tages hensyn til de endelige underskud, som W's faste driftssted i Det Forenede Kongerige har oparbejdet, ved beregningen af W's skattepligtige indkomst i Tyskland for skatteåret 2007. Den har konstateret, at der endnu ikke findes et tilstrækkeligt klart svar i Domstolens praksis på spørgsmålet om, hvorvidt der i moderselskabets medlemsstat skal

[8] – Ifølge dette princip er udelukkelsen af muligheden for i Tyskland at tage hensyn til underskud, som et fast driftssted beliggende i Det Forenede Kongerige har oparbejdet, en følge af, at dette driftssteds overskud er skattepligtige i Det Forenede Kongerige.

tages hensyn til endelige underskud, som et ikke-hjemmehørende fast driftssted har oparbejdet i en anden medlemsstat, når en bilateral overenskomst om undgåelse af dobbeltbeskatning fastsætter fritagelsen for det ikke-hjemmehørende faste driftssteds indkomst. Såfremt dette spørgsmål besvares bekræftende, ønsker den forelæggende ret endvidere for det første oplyst, om forpligtelsen til at tage hensyn til endelige underskud også finder anvendelse på beregningen af erhvervsskat, og, for det andet, efter hvilke kriterier underskud skal anses for at være endelige. Den gør sig endvidere overvejelser om, hvordan størrelsen af sådanne endelige underskud skal beregnes.

19. I denne sammenhæng har den forelæggende ret besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 43 [EF] sammenholdt med artikel 48 [EF] (nu artikel 49 [TEUF] sammenholdt med artikel 54 [TEUF]) fortolkes således, at de er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, der forbyder et hjemmehørende selskab i sit skattepligtige overskud at fradrage underskud, der er oparbejdet af et fast driftssted i en anden medlemsstat, når selskabet dels har udtømt alle muligheder for at fradrage disse underskud, som [er fastsat i] lovgivningen i den medlemsstat, i hvilken dette faste driftssted er beliggende, dels ikke længere modtager indtægter fra dette faste driftssted, således at der ikke længere kan tages hensyn til underskuddene i denne medlemsstat (»endelige« underskud), når der for så vidt angår den pågældende lovgivning er tale om fritagelse af overskud og underskud som følge af en bilateralt indgået aftale mellem de to medlemsstater med henblik på undgåelse af dobbeltbeskatning?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende: Skal artikel 43 [EF] sammenholdt med artikel 48 [EF] (nu artikel 49 TEUF sammenholdt med artikel 54 TEUF) fortolkes således, at de også er til hinder for lovgivningen i den tyske Gewerbesteuergesetz (lov om erhvervsskat), hvorefter et hjemmehørende selskab hindres i i det skattepligtige [resultat] af sin erhvervsmæssige virksomhed at fradrage »endelige« underskud af den art, der er nævnt i det første spørgsmål, og som er oparbejdet af et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat?

3) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende: Kan der i tilfælde af lukning af det faste driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat, foreligge »endelige« underskud af den art, der er nævnt i det første spørgsmål, når der er en i det mindste teoretisk mulighed for, at selskabet på ny etablerer et fast driftssted i den pågældende medlemsstat, i hvis overskud de tidligere underskud i givet fald kan modregnes?

4) Såfremt det første og det tredje spørgsmål besvares bekræftende: Kan også sådanne underskud af den art, der er nævnt i det første spørgsmål, og som er oparbejdet af det faste driftssted, udgøre »endelige« underskud, som moderselskabets hjemstedsstat skal tage hensyn til, og som i henhold til lovgivningen i den stat, i hvilken det faste driftssted er beliggende, mindst en gang kan fremføres til et senere skatteår?

5) Såfremt det første og det tredje spørgsmål besvares bekræftende: Er forpligtelsen til at tage hensyn til de grænseoverskridende »endelige« underskud størrelsesmæssigt begrænset af de underskud, som selskabet ville have kunnet gøre gældende i den pågældende stat, hvori det faste driftssted er beliggende, hvis ikke den stat udelukkede hensyntagen til underskuddet?«

20. W, den tyske, den franske og den finske regering samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg.

IV. Bedømmelse

A. Det første spørgsmål

21. Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 43 EF, sammenholdt med artikel 48 EF, er til hinder for en medlemsstats skatteordning, hvorefter et hjemmehørende selskab ikke i sin skattepligtige indkomst ved beregning af den selskabsskat, der skal betales i denne medlemsstat, kan fradrage endelige underskud, som et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat har oparbejdet, når det ikke-hjemmehørende driftssteds overskud og underskud i henhold til en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, som disse to medlemsstater har indgået, er fritaget for beskatning i hjemstaten.

22. Efter at have henvist til Domstolens praksis om endelige overskud i Marks & Spencer-dommen[9], har den forelæggende ret anført, at den i en dom, som den afsagde den 22. februar 2017, anvendte de principper, som Domstolen fastlagde i sin dom i sagen Timac Agro Deutschland[10], og at den som følge heraf ændrede sin tidligere retspraksis, som byggede på Domstolens dom i Lidl Belgium-sagen[11]. Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt den fortsat skal følge sin dom af 22. februar 2017 under hensyntagen til Domstolens dom i sagen Bevola og Jens W. Trock[12], som kan opfattes således, at det heri er fastslået, at et ubegrænset skattepligtigt selskab, som ejer en ikke-hjemmehørende filial, der har oparbejdet endelige underskud, befinder sig i en situation, der er sammenlignelig med den, som et ubegrænset skattepligtigt selskab, hvis hjemmehørende filial har oparbejdet underskud, befinder sig i, herunder i en sag som den foreliggende, hvor begrundelsen for ikke at tage hensyn til de endelige underskud hviler på princippet om symmetri, der følger af en bilateral overenskomst. Imidlertid mener nogle af den tyske retslitteraturs forfattere, hvilket forbundsfinansministeriet er enigt i, at der er en grundlæggende forskel mellem et sådant tilfælde og sagen Bevola og Jens W. Trock, da sidstnævnte vedrørte en unilateral bestemmelse i national ret. Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt reglens retlige oprindelse begrunder en anderledes vurdering af de to situationers objektive sammenlignelighed.

23. Den forelæggende ret har forklaret, at de kontraherende stater med henblik på at nå målet om at undgå dobbeltbeskatning i tilfælde af indkomst fra faste driftssteder i overenskomstens artikel XVIII, stk. 2, litra a), valgte at anvende fritagelsesmetoden, hvormed

9 – Dom af 13.12.2005 (C-446/03, EU:C:2005:763). Jf. fodnote 3 ovenfor.

10 – Dom af 17.12.2015 (C-388/14, EU:C:2015:829). For en mere detaljeret gennemgang af denne dom henvises til mine overvejelser i nærværende forslag til afgørelses punkt 35.

11 – Dom af 15.5.2008 (C-414/06, EU:C:2008:278). Domstolen fastslog, at artikel 43 EF ikke er til hinder for, at et selskab, der er etableret i en medlemsstat, ikke kan fradrage underskud vedrørende et fast driftssted, der tilhører selskabet, og som er beliggende i en anden medlemsstat, i sit beskatningsgrundlag, i det omfang dette driftssteds indkomst i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst beskattes i sidstnævnte medlemsstat, hvor der kan tages hensyn til nævnte underskud i forbindelse med det faste driftssteds indkomst i senere skatteår. Domstolen nåede frem til denne konklusion efter at have fastslået, at den omhandlede skatteordning, som gjorde det muligt at gøre sådanne underskud gældende, når de er lidt af hjemmehørende faste driftssteder, indebar en restriktion for etableringsfriheden, som var begrundet i tvingende almene hensyn.

12 – Dom af 12.6.2018 (C-650/16, EU:C:2018:424). Som det vil blive forklaret nærmere i det foreliggende forslag til afgørelses punkt 42, fastslog Domstolen i denne dom hvad angår endelige tab, der kan henføres til et ikke-hjemmehørende fast driftssted, at situationen for et hjemmehørende selskab, der har et sådant driftssted, ikke er forskellig fra situationen for et hjemmehørende selskab, der har et hjemmehørende fast driftssted, under hensyn til målet om at undgå dobbelt fradrag for underskuddet, uanset at disse to selskaber i princippet ikke befinder sig i en sammenlignelig situation.

beskatningskompetencen i modsætning til modregningsmetoden tildeles den stat, i hvilken det faste driftssted er beliggende, idet hjemstaten giver afkald på enhver beskatningskompetence, som er begrundet i dennes egen suverænitet. Da denne bestemmelse i henhold til princippet om symmetri også omfatter faste driftssteders underskud af fritagelsesmetoden, følger det heraf, at overenskomsten ligeledes har til formål at undgå dobbelt anvendelse af underskud.

24. For selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for EU, omfatter retten til frit at etablere sig retten til at udøve virksomhed i andre medlemsstater via et datterselskab, filial eller et agentur [13].

25. Selv om de EU-retlige bestemmelser om etableringsfriheden ifølge deres ordlyd skal sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, indebærer de samtidig et forbud mod, at oprindelsesmedlemsstaten lægger hindringer i vejen for, at en af dens statsborgere etablerer sig i en anden medlemsstat, eller at et selskab, som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, gør det [14].

26. Disse betragtninger finder også anvendelse, når, som det er tilfældet i den foreliggende sag, et selskab, der er etableret i en medlemsstat, driver virksomhed gennem et fast driftssted i en anden medlemsstat [15].

27. Det skal nævnes, at Domstolen har fastslået, at en bestemmelse, der giver mulighed for at tage hensyn til underskud i et fast driftssted ved opgørelse af resultatet og ansættelse af moderselskabets skattepligtige indkomst, udgør en skattemæssig fordel [16].

28. Den omstændighed, at en sådan skattefordel indrømmes, når underskuddene hidrører fra et fast driftssted, der er beliggende i det hjemmehørende selskabs medlemsstat, men ikke når de hidrører fra et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat, indebærer, at den skattemæssige situation for et hjemmehørende selskab, der har et fast driftssted i en anden medlemsstat, er mindre fordelagtig end den situation, selskabet ville være i, hvis det faste driftssted var beliggende i den samme medlemsstat som selskabet. Denne forskellige behandling kan gøre det mindre attraktivt for et hjemmehørende selskab at udøve sin etableringsfrihed gennem etablering af faste driftssteder i andre medlemsstater og udgør således en hindring for etableringsfriheden [17].

29. Det er ubestrideligt, at der er tale om en sådan forskellig behandling i den foreliggende sag. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at selskaber, der har deres ledelse eller hjemsted i Tyskland, i henhold til KStG's bestemmelser er selskabsskattepligtige af hele deres indkomst. Imidlertid har Det Forenede Kongerige i henhold til overenskomsten og den fritagelsesmetode, som den fastsætter, enekompetencen til at beskatte indkomsten fra indenlandske permanente driftssteder, der således er fritaget for skat i Tyskland [18]. I overensstemmelse med princippet om symmetri er de underskud, som disse permanente driftssteder har oparbejdet, undtaget fra

13 – Dom af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 30).

14 – Dom af 12.6.2018, Bevola og Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, præmis 16 og den deri nævnte retspraksis).

15 – Dom af 15.5.2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 20), og af 12.6.2018, Bevola og Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, præmis 17).

16 – Jf. i denne retning dom af 15.5.2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 23), og af 17.7.2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 20).

17 – Jf. i denne retning dom af 15.5.2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 24-26).

18 – Forbundsrepublikken Tyskland bevarer imidlertid retten til at tage hensyn til denne indkomst ved fastsættelse af den skattesats, der finder anvendelse.

beregningsgrundlaget for den selskabsskat, som deres moderselskab skal betale i Tyskland. Alle parterne er således enige om, at et selskab hjemmehørende i Tyskland i henhold til KStG, sammenholdt med overenskomsten, er forhindret i at fradrage underskud, som dets faste driftssted beliggende i Det Forenede Kongerige har oparbejdet, hvorimod selskabet kan foretage dette fradrag, hvis dets faste driftssted er beliggende i Tyskland.

30. Ifølge fast retspraksis udgør en sådan forskellig behandling imidlertid ikke en hindring for etableringsfriheden, hvis den vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller hvis den er begrundet i tvingende almene hensyn [19].

31. Den usikkerhed, der ligger til grund for den forelæggende rets første spørgsmål vedrører alene kravet om objektiv sammenlignelighed. Den tyske, den franske og den finske regering har i denne henseende gjort gældende, at de omhandlede situationer ikke er sammenlignelige. W og Kommissionen, som i det væsentlige støtter sig på dommen i sagen Bevola og Jens W. Trock, er af den modsatte opfattelse.

32. Det fremgår af Domstolens praksis, at sammenligneligheden af en grænseoverskridende situation med en national situation skal vurderes under hensyntagen til, hvilket formål der forfølges med de omhandlede nationale bestemmelser [20]. I den foreliggende sag har den forelæggende ret, den tyske regering og Kommissionen anført, at overenskomstens artikel XVIII har til formål at forhindre dobbeltbeskatning af overskud og, symmetrisk hermed, dobbelt fradrag for underskud.

33. Det fremgår endvidere af Domstolens praksis, at faste driftssteder, som er beliggende i en anden medlemsstat end den pågældende medlemsstat, i princippet ikke befinder sig i en situation, der er sammenlignelig med situationen for faste driftssteder, som er hjemmehørende i denne medlemsstat med hensyn til de foranstaltninger, som sidstnævnte har truffet med henblik på at forhindre eller formindske dobbeltbeskatning af et hjemmehørende selskabs overskud [21].

34. Som den franske regering på korrekt vis har påpeget, følger det af Domstolens praksis, at det alene forholder sig anderledes i tilfælde, hvor skatteordningen – ved at beskatte ikke-hjemmehørende faste driftsstеders overskud og/eller tillade fradrag for underskud i det hjemmehørende selskab, som de tilhører [22] – i dette selskabs hjemstat ligestiller disse driftssteder med hjemmehørende faste driftssteder [23].

35. I denne forbindelse vil jeg navnlig henvise til Domstolens besvarelse af det andet præjudicielle spørgsmål i dommen i sagen Timac Agro Deutschland [24]. Domstolen fik nærmere bestemt forelagt spørgsmålet, om artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats skatteordning, der i tilfælde, hvor et hjemmehørende selskab afhænder et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat, til et ikke-hjemmehørende selskab fra samme koncern som

[19] – Dom af 12.6.2018, Bevola og Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

[20] – Dom af 12.6.2018, Bevola og Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

[21] – Jf. i denne retning dom af 12.6.2018, Bevola og Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

[22] – Som det fremgår af betragtningerne i punkt 29 ovenfor, er dette ikke tilfældet i den foreliggende sag.

[23] – Jf. i denne retning dom af 17.7.2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 24), og af 17.12.2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, præmis 28). Der kan endvidere henvises til præmis 68 i dom af 12.12.2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), hvor Domstolen fastslog, at »i det øjeblik en medlemsstat ensidigt eller gennem indgåelse af overenskomster gør ikke blot de hjemmehørende aktionærer, men også de ikke-hjemmehørende aktionærer indkomstskattepligtige af det udbytte, de modtager fra et hjemmehørende selskab, nærmer de ikke-hjemmehørende aktionærers situation sig imidlertid hjemmehørende aktionærers situation«.

[24] – Dom af 17.12.2015 (C-388/14, EU:C:2015:829)

førstnævnte selskab, udelukker det hjemmehørende selskabs mulighed for at tage hensyn til det afhændede driftssteds tab i sit beskatningsgrundlag, når enekompetencen til at beskatte driftsstedets resultater i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst [25] tilkommer den medlemsstat, hvori det er beliggende. Domstolen besvarede dette spørgsmål benægtende. I dommens præmis 65 fastslog den, at »eftersom Forbundsrepublikken Tyskland ikke udøver nogen kompetence til at beskatte et [...] fast driftssteds resultater, idet fradrag af dets tab ikke længere var tilladt i Tyskland, er situationen for et [sådant] fast driftssted i Østrig med hensyn til de foranstaltninger, som Forbundsrepublikken Tyskland har truffet med henblik på at forhindre eller formindske dobbeltbeskatning af et hjemmehørende selskabs overskud, ikke sammenlignelig med situationen for et fast driftssted i Tyskland«.

36. Det kan efter min opfattelse udledes af den retspraksis, som er nævnt i de forudgående punkter i dette forslag til afgørelse, at det afgørende forhold for at fastslå, at hjemmehørendes og ikke-hjemmehørendes situationer ikke er objektivt sammenlignelige i forhold til en medlemsstats skatteordning – og navnlig for fradragsretten for underskud – er, at medlemsstaten ikke har kompetencen til at beskatte ikke-hjemmehørende. Der skal i denne henseende henvises til generaladvokat Wathelets forslag til afgørelse i sagen Timac Agro Deutschland [26], hvor han med henvisning til generaladvokat Jääskinens forslag til afgørelse i sagen Miljoen m.fl. [27] anførte, at det afgørende forhold for en sammenligning af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtiges situationer »*ikke* [er] den pågældende lovgivnings *formål*, [...] *men snarere* den omstændighed, at en medlemsstats lovgivning ikke må indføre en forskelsbehandling, der *i praksis indebærer et højere skattetryk* for ikke-hjemmehørende, og som således kan bevirke, at disse afholdes fra at gøre brug af den nævnte frihed«, og at »[d]enne fremgangsmåde gør det nødvendigt at foretage en forudgående undersøgelse af, om den pågældende medlemsstat (i det foreliggende tilfælde den stat, hvor det hovedselskab er hjemmehørende, som anmoder om fradrag for tab, der er opstået i dets faste driftssted, der er etableret i en anden medlemsstat) har beskatningskompetencen for den pågældende indkomst«.

37. Som den tyske regering har påpeget, har Domstolen i sin nyere dom i AURES Holdings-sagen bekræftet den manglende beskatningskompetences afgørende karakter i vurderingen af sammenligneligheden af en grænseoverskridende situation med en intern situation hvad angår fradrag for underskud. Således fastslog Domstolen i denne doms præmis 41, idet den henviste analogt til præmis 65 i dommen i sagen Timac Agro Deutschland [28], at »eftersom værtsmedlemsstaten ikke har nogen beskatningskompetence med hensyn til den skatteperiode, hvor det pågældende underskud opstod, er situationen for et selskab, der har flyttet sit skattemæssige hjemsted til denne medlemsstat, og som dér efterfølgende påberåber sig underskud, der er realiseret tidligere i en anden medlemsstat, ikke [sammenlignelig] med

[25] – I denne sag fastsatte en overenskomst om undgåelse af dobbeltbeskatning mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Republikken Østrig anvendelsen af fritagelsesmetoden.

[26] – Generaladvokat Wathelets forslag til afgørelse Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, punkt 31 og 32; generaladvokatens fremhævelse).

[27] – Generaladvokat Jääskinens forslag til afgørelse Miljoen m.fl. (C-10/14, C-14/14 og C-17/14, EU:C:2015:429, punkt 55).

[28] – Dom af 17.12.2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829)

situationen for et selskab, hvis resultat henhører under den førstnævnte medlemsstats beskatningskompetence under den skatteperiode, hvor sidstnævnte selskab realiserede et underskud« [29].

38. Henset til ovenstående betragtninger er jeg som den tyske, den franske og den finske regering af den opfattelse, at der med hensyn til en skatteordning som den i hovedsagen omhandlede, hvor ikke-hjemmehørende faste driftssteder, der tilhører et selskab, som har sit hovedsæde i en anden medlemsstat, i henhold til en bilateral overenskomst om undgåelse af dobbeltbeskatning ved anvendelse af fritagelsesmetoden omfattes af enebeskatningskompetencen i den medlemsstat, hvor de er beliggende, ikke er tale om, at disse driftssteders situationer er objektivt sammenlignelige med situationen for et sådant selskabs hjemmehørende faste driftssteder.

39. Det følger heraf, at den forskellige behandling af disse to kategorier af faste driftssteder, som beskrevet i punkt 29 ovenfor, ikke udgør en restriktion, som er forbudt i medfør af traktatens bestemmelser om etableringsfriheden.

40. Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt ovenstående konstateringer drages i tvivl i lyset af Domstolens tilgang i dommen i sagen Bevola og Jens W. Trock [30].

41. Efter min opfattelse skal dette spørgsmål besvares benægtende.

42. Sagen Bevola og Jens W. Trock [31] vedrørte dansk lovgivning, der udelukkede muligheden for et hjemmehørende selskab for at fradrage underskud i et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat i sit skattepligtige overskud, selv i tilfælde, hvor der definitivt ikke længere kunne tages hensyn til dette tab i denne anden medlemsstat, medmindre dette hjemmehørende selskab havde valgt en ordning for international sambeskatning, som var undergivet strenge betingelser [32]. Et hjemmehørende selskab ville derimod have haft mulighed for at foretage et sådan fradrag, hvis dets faste driftssted havde været beliggende i Danmark. Domstolen fastslog, at en sådan lovgivning gav anledning til en forskellig behandling af danske selskaber, der havde et fast driftssted i Danmark, og danske selskaber, hvis faste driftssted var beliggende i en anden medlemsstat, hvilket kunne gøre det mindre attraktivt for et dansk selskab at udøve sin etableringsfrihed gennem oprettelsen af faste driftssteder i andre medlemsstater. Med hensyn til situationernes sammenlignelighed fastslog Domstolen efter at have mindet om det i dette forslag til afgørelses punkt 33 anførte princip i præmis 38 i dommen i sagen Bevola og Jens W. Trock, at »[h]vad angår tab, der kan henføres til et ikke-hjemmehørende fast driftssted, der har indstillet al virksomhed, og hvis underskud ikke har kunnet og ikke længere kan fradrages i dets skattepligtige overskud i den medlemsstat, hvor det udøvede sin virksomhed, er situationen for et

[29] – Dom af 27.2.2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, præmis 41, jf. endvidere præmis 45). Ganske vist adskiller denne doms omstændigheder sig fra de i hovedsagen omhandlede. Ikke desto mindre finder det afgørende forhold i form af den manglende beskatningskompetence, som Domstolen anerkendte i denne dom, efter min opfattelse anvendelse på en situation som den i hovedsagen omhandlede. Det skal bemærkes, at generaladvokat Kokott i sit forslag til afgørelse AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, punkt 28 og 30), samtidig med, at hun foreslog at opgive sammenlignelighedskriteriet, endvidere anførte, at »Domstolen ganske vist med hensyn til spørgsmålet om sammenligneligheden [hidtil også har] fokuseret på, om den pågældende medlemsstat udøver en tilsvarende beskatningskompetence«.

[30] – Dom af 12.6.2018, Bevola og Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424).

[31] – Dom af 12.6.2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

[32] – I medfør af KStG's § 8, stk. 2, medregnes til den skattepligtige indkomst ikke indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, jf. dog § 31A, stk. 1. I henhold til sidstnævnte bestemmelse kan det ultimative moderselskab vælge ordningen for international sambeskatning, dvs. beslutte, at alle såvel hjemmehørende som ikke-hjemmehørende selskaber i koncernen, herunder deres faste driftssteder og faste ejendomme, uanset om de er beliggende i eller uden for Danmark, skal være skattepligtige i Danmark.

hjemmehørende selskab, der har et sådant driftssted, imidlertid ikke forskellig fra situationen for et hjemmehørende selskab, der har et hjemmehørende fast driftssted, under hensyn til målet om at undgå dobbelt fradrag for underskuddet« [33].

43. Den løsning, som Domstolen valgte, kan fortolkes således, at den finder anvendelse på alle sager, hvor endelige underskud hidhører fra et ikke-hjemmehørende fast driftssted, uanset om den manglende mulighed for at fradrage disse underskud i moderselskabets hjemstat følger af en unilateral bestemmelse i national ret eller en bilateral overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, og om metoden til at undgå dobbeltbeskatning er modregningsmetoden [34] eller fritagelsesmetoden. Det forekommer mig, at denne fortolkning af dommen i sagen Bevola og Jens W. Trock, som W og Kommissionen har gjort gældende i den foreliggende sag, ville indebære, at Domstolen i væsentligt omfang havde ændret den tilgang, som den havde udviklet i sin tidligere retspraksis.

44. Jeg mener ligesom den tyske, den franske og den finske regering, at Domstolens løsning i præmis 38 i dommen i sagen Bevola og Jens W. Trock [35] er forenelig med den løsning, som den valgte i præmis 65 i sin tidligere dom i sagen Timac Agro Deutschland [36].

45. I sagen Timac Agro Deutschland [37] havde hjemstaten indgået en bilateral aftale om undgåelsen af dobbeltbeskatning, som anvendte fritagelsesmetoden på indkomst fra kildestaten. Den gav derved afkald på sin kompetence til at beskatte faste driftssteder, der er beliggende i kildestaten. I sagen Bevola og Jens W. Trock [38] havde hjemstaten derimod gennem en bestemmelse i national ret ensidigt valgt ikke at beskatte indtægt hidhørende fra ikke-hjemmehørende faste driftssteder, som tilhører hjemmehørende selskaber, selv om den havde kompetence hertil.

46. Det er således kun i den første sag, at hjemstaten kan anses for effektivt og fuldstændigt at have givet afkald på sin kompetence til at beskatte ikke-hjemmehørende driftssteders indtægt. Som forklaret tidligere er dette forhold afgørende for at konstatere, at hjemmehørendes og ikke-hjemmehørendes situationer ikke er objektivt sammenlignelige i forhold til en medlemsstats skatteordning, herunder navnlig i forhold til fradrag af underskud.

47. Det er korrekt, at Domstolen i præmis 39 i dommen i sagen Bevola og Jens W. Trock [39] endvidere bemærkede, at »de omhandlede nationale bestemmelser, som tilsigter at undgå dobbeltbeskatning af overskud og dobbelt fradrag for underskud i et ikke-hjemmehørende fast driftssted, mere generelt tager sigte på at sikre, at beskatningen af et selskab, der har et sådant driftssted, er i overensstemmelse med dets skatteevne«, og at »[s]katteevnen hos et selskab, der har et ikke-hjemmehørende fast driftssted, som har lidt et endeligt tab, [imidlertid er] påvirket på samme måde som skatteevnen hos et selskab, hvis hjemmehørende faste driftssted har lidt et tab«.

33 – Dom af 12.6.2018 (C-650/16, EU:C:2018:424, præmis 38).

34 – Efter modregningsmetoden bevarer begge stater i modsætning til fritagelsesmetoden deres respektive beskatningskompetence. Skattepligtige, der har indtægter af udenlandsk oprindelse, beskattes således i deres hjemstat af deres indtægter på verdensplan, herunder indtægter af udenlandsk oprindelse, idet hjemstaten blot påtager sig at modregne den skat, som er betalt i kildestaten og kan henføres til indkomsten af udenlandsk oprindelse, i sin egen skat.

35 – Dom af 12.6.2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

36 – Jeg vil endvidere henvise til dom af 17.7.2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), og af 27.2.2020, AURES Holding (C-405/18, EU:C:2020:12), som blev afsagt før dommen i sagen Bevola og Jens W. Trock.

37 – Dom af 17.12.2015 (C-388/14, EU:C:2015:829).

38 – Dom af 12.6.2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

39 – Ibidem.

48. Jeg er ligesom den forelæggende ret imidlertid ikke overbevist om, at skatteevnen – som den forelæggende ret desuden ikke har anført som værende én af overenskomstens formål – er afgørende for, om hjemmehørendes og ikke-hjemmehørendes situationer er objektivt sammenlignelige i forhold til en medlemsstats skatteordning som den i hovedsagen omhandlede, hvor denne medlemsstat i henhold til en bilateral overenskomst om undgåelse af dobbeltbeskatning ved anvendelse af fritagelsesmetoden fuldstændigt har givet afkald på sin kompetence til at beskatte ikke-hjemmehørende driftssteder, som derfor er undergivet enebeskatningskompetencen i den medlemsstat, hvor de er beliggende. Jeg er i denne forbindelse enig med den forelæggende ret i, at »[f]ormålet med beskatning i forhold til skatteevnen, som der henvises til i Domstolens dom [i sagen Bevola og Jens W. Trock[40]], er et alment, abstrakt beskatningsprincip[, der ikke skal] give den overenskomstretlige fritagelsesmetode et yderligere formål, som ikke allerede afspejles i de konkrete formål om at undgå dobbeltbeskatning og dobbelt fradrag for underskud«.

49. Henset til det ovenstående er det, da der ikke foreligger objektivt sammenlignelige situationer, min opfattelse, at en skatteordning, som den i hovedsagen omhandlede, ikke udgør en restriktion for etableringsfriheden. Jeg foreslår derfor Domstolen at besvare det første spørgsmål benægtende således, at artikel 43 EF og 48 EF ikke er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, der forbyder et hjemmehørende selskab i sit skattepligtige overskud at fradrage underskud, der er oparbejdet af et fast driftssted i en anden medlemsstat, når denne lovgivning fritager overskud og underskud under henvisning til en bilateralt indgået aftale mellem de to medlemsstater med henblik på undgåelse af dobbeltbeskatning.

50. I betragtning af min foreslåede besvarelse af det første spørgsmål, er der ikke behov for, at Domstolen besvarer det andet til det femte spørgsmål, som er forelagt for det tilfælde, at det første spørgsmål besvares bekræftende. Imidlertid vil jeg behandle hvert af disse spørgsmål særskilt for fuldstændighedens skyld og hense til den mulighed, at Domstolen måske indtager et andet synspunkt end den foreslåede besvarelse af det første spørgsmål.

B. Det andet spørgsmål

51. Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om artikel 43 EF, sammenholdt med artikel 48 EF, også er til hinder for en lovgivning som GewStG, hvorefter et hjemmehørende selskab hindres i i det skattepligtige resultat at fradrage endelige underskud, som er oparbejdet af et ikke-hjemmehørende fast driftssted.

52. Den forelæggende ret har forklaret, at erhvervsskatten er en kommunal realskat, som opkræves for al erhvervsmæssig aktivitet, under forudsætning af at den udøves på nationalt område. Den opkræves uafhængigt af den skattepligtiges personlige forhold og i tillæg til indkomstskat og selskabsskat. Erhvervsskatten har til formål at kompensere for de særlige byrder, som industri, handel og håndværk påfører kommunerne. Nærmere bestemt er der siden 1988 i henhold til EStG eller KStG blevet opkrævet erhvervsskat opgjort som resultatet fra erhvervs- eller forretningsmæssig virksomhed med en vis medregning og nedsættelse i overensstemmelse med henholdsvis GewStG's §§ 8 og 9. Særligt i henhold til GewStG's § 9, stk. 3, nedsættes resultatets beløb og de medregnede beløb med den del af en indenlandsk virksomheds resultat, der kan henføres til et udenlandsk fast driftssted for denne virksomhed.

[40] – Ibidem.

53. Den forelæggende ret har forklaret, at ikke-hjemmehørende faste driftssteders indtægter, både positive og negative, undtages fra beregningsgrundlaget for erhvervsskat, uanset om den gældende overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning anvender fritagelsesmetoden eller modregningsmetoden eller en sådan overenskomst ikke finder anvendelse.

54. Det er den forelæggende rets opfattelse, at hvis etableringsfriheden kræver, at der skal tages hensyn til ikke-hjemmehørende faste driftssteders endelige underskud i moderselskabets medlemsstat for at fastsætte den selskabsskat, som skal betales, skal der ligeledes tages hensyn til underskuddene i beregningsgrundlaget for erhvervsskat. Den har imidlertid peget på, at de tyske myndigheder og nogle forfattere gør indsigelser mod denne løsning ud fra den betragtning, at erhvervsskat er opbygget således, at den har en national tilknytning og ikke er personlig. Endvidere har Finanzamt B gjort gældende, at Det Forenede Kongerige ikke har nogen realskat, der er sammenlignelig med erhvervsskat. Under henvisning til Domstolens dom i sagen Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt [41] har Finanzamt B gjort gældende, at EU-retten ikke kan forpligte Forbundsrepublikken Tyskland til at bære følgerne af et sådant valg, som den stat, hvor indtægterne er fra, har truffet.

55. Hvis erhvervsskat minder om en indkomstskat, uanset visse forskelle mellem driftsoverskud og de overskud, som er underlagt selskabsskat [42], hvilket den forelæggende ret synes at antyde, og hvilket det tilkommer den at afgøre, skal en bekræftende besvarelse af det første spørgsmål efter min opfattelse også føre til en bekræftende besvarelse af det andet spørgsmål.

56. Den omstændighed, at erhvervsskatten sagt med den forelæggende rets ord »udviser en strukturel indenlandsk tilknytning (territorialitetsprincip)«, undergraver efter min opfattelse ikke denne vurdering. Som Kommissionen med rette har gjort gældende, adskiller det hjemmehørende moderselskabs situation i forhold til erhvervsskat i en situation som den i det første spørgsmål omhandlede sig ikke fra selskabets situation i forhold til selskabsskat, da kun indenlandske indkomster i begge tilfælde er skattepligtige. Som den forelæggende ret og den tyske regering har anført, er ikke-hjemmehørende faste driftssteders indtægter, både positive og negative, i tilfælde, hvor en bilateral overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning finder anvendelse, udelukket fra beregningsgrundlaget for erhvervsskat som følge af henvisningen til »overskud, som opgøres efter [KStG's] bestemmelser« i GewStG's § 7, første punktum [43].

57. Det er derfor min opfattelse, at hvis det første spørgsmål besvares bekræftende, skal den løsning, som Domstolen valgte i præmis 38 i dommen i sagen Bevola og Jens W. Trock [44] hvad angår den objektive sammenlignelighed af ikke-hjemmehørendes og hjemmehørendes situationer i forhold til fradragsretten for endelige overskud, også gælde for beregningen af erhvervsskat.

58. Inden for rammerne af proceduren for den forelæggende ret har Finanzamt B gjort gældende, at Det Forenede Kongerige ikke har en realskat, der svarer til erhvervskatten. Myndigheden har deraf udledt, at »[u]delukkelsen af fradrag af underskud i forbindelse med erhvervsskatten hviler først og fremmest på den omstændighed, at kildestaten Det Forenede Kongerige på forhånd har modsat sig fradrag for underskud i relation til erhvervsskatten«. Dette argument finder jeg ikke

41 – Dom af 23.10.2008 (C-157/07, EU:C:2008:588).

42 – I henhold til GewStG's § 7, første punktum, skal de sidstnævnte overskud forhøjes som beskrevet i § 8 eller nedsættes som fastsat i § 9 deri.

43 – Når der ikke findes en sådan overenskomst, eller når den gældende overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning indeholder bestemmelser om modregningsmetoder, fratrækkes de ikke-hjemmehørende faste driftssteders indtægter i medfør af GewStG's § 9, stk. 3, fra driftsoverskuddet, og er derfor ikke underlagt erhvervsskat.

44 – Dom af 12.6.2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

overbevisende. Som Kommissionen efter min opfattelse på korrekt vis har påpeget, er de mulige indtægter fra faste driftssteder i Det Forenede Kongerige underlagt selskabsskat og er derfor skattepligtige, uanset om der kan opkræves andre indkomstskatter i tillæg til selskabsskat.

59. Finanzamt B's henvisning til Domstolens dom i sagen Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt[45], hvor det blev fastslået, at »en stat ved anvendelsen af sin skattelovgivning ikke kan være forpligtet til at tage hensyn til eventuelle negative virkninger, der er en følge af særegenhederne ved en anden stats lovgivning, som finder anvendelse på et fast driftssted, der er beliggende på denne stats område, og som tilhører et selskab, hvis hjemsted er beliggende på den første medlemsstats område«, er uden relevans. Som W og Kommissionen med rette har anført, er den deri beskrevne situation anderledes end den situation, som giver anledning til den foreliggende sag, hvor den manglende mulighed for at tage hensyn til det ikke-hjemmehørende faste driftssteds endelig underskud ikke følger af lovgivningen i den stat, hvor den er beliggende – navnlig som følge af, at denne stat ikke har en skat, der svarer til erhvervsskatten – men af det forhold, at dette driftssted indstillede sin virksomhed med den virkning, at det ikke længere har nogen indtægt.

C. Det tredje spørgsmål

60. Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret en afklaring af begrebet »endelige underskud«. Især ønsker den med henvisning til Domstolens domme i Memira Holding-sagen og Holmen-sagen[46] oplyst, om underskud kan anses for »endelige«, når det faste driftssted, der er beliggende i en medlemsstat, er blevet lukket, men der er mulighed for, endog teoretisk, at dets moderselskab etablerer et nyt fast driftssted i den samme medlemsstat, og at den førstnævntes tidligere underskud kan blive modregnet sidstnævntes overskud.

61. Den forelæggende ret har henvist til, at Hessiches Finanzgericht (domstolen i skatte og afgiftsretlige sager i Hessen, Tyskland) fastslog, at der foreligger endelige underskud i den foreliggende sag. Ved at lukke sit faste driftssted, afskedige sine medarbejdere og overdrage lejeaftalen vedrørende de lejede lokaler gjorde W alt for at bringe sit driftssted i Det Forenede Kongerige til ophør, hvilket viste, at det var sandsynligt, at W ikke længere gennem et driftssted beliggende i denne stat ville generere nogen indtægt og så meget desto mindre noget overskud, i hvilke de forud for lukningen opståede underskud kunne fradrages i fremtiden.

62. Det fremgår af Marks & Spencer-dommens præmis 55[47], at et ikke-hjemmehørende datterselskab skal anses for at være endelige, hvor:

– det ikke-hjemmehørende datterselskab har udtømt alle de muligheder for at tage hensyn til underskuddene, der eksisterer i dets hjemstat med hensyn til det pågældende skatteår ved ansøgningen om lempelse såvel som med hensyn til tidligere skatteår, i givet fald ved overførsel af disse underskud til tredjepart eller ved modregning af disse underskud i de overskud, der er opnået i datterselskabet i tidligere skatteår, og

– der ikke er mulighed for at tage hensyn til datterselskabets underskud i dettes hjemstat i forbindelse med senere skatteår enten af selskabet selv eller af en tredjepart, bl.a. i tilfælde af overdragelse af datterselskabet til denne.

[45] – Dom af 23.10.2008 (C-157/07, EU:C:2008:588, præmis 49).

[46] – Dom af 19.6.2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510), og af 19.6.2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511).

[47] – Dom af 13.12.2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

63. Disse betragtninger finder endvidere anvendelse i tilfælde af et ikke-hjemmehørende fast driftssteds underskud [48].

64. Domstolen har i efterfølgende domme forklaret kriteriet om underskuds endelige karakter. I Memira Holding-sagen og Holmen-sagen [49] blev Domstolen således anmodet om at præcisere den i Marks & Spencer-dommens præmis 55, andet led, omhandlede situation [50], hvor der ikke er mulighed for at tage hensyn til det udenlandske datterselskabs underskud i dettes hjemstat i forbindelse med senere skatteår. Den fastslog, at den omstændighed, at denne medlemsstat ikke giver mulighed for at overføre underskud, ikke i sig selv er tilstrækkelig til at betragte datterselskabets underskud som endelige. Underskuddene kan ikke anses for endelige, hvis det fortsat er muligt, at disse underskud kan anvendes ved at overføre dem til en tredjepart. En tredjepart kan skattemæssigt tage hensyn til datterselskabets underskud i sidstnævntes hjemstat, f.eks. som følge af en overdragelse af datterselskabet til en pris, der tager hensyn til værdien af den skattemæssige fordel, som retten til at fradrage disse underskud repræsenterer. Moderselskabet skal være i stand til at påvise, at denne mulighed ikke foreligger.

65. En streng fortolkning af Memira Holding-dommen og Holmen-dommen [51] kan give indtryk af, at underskud fra et ikke-hjemmehørende fast driftssted, som er lukket endeligt [52], ikke kan anses for endelige, hvor moderselskabet, som er beliggende i den anden medlemsstat, derefter kan etablere et nyt fast driftssted i den samme stat som de tidligere faste driftssteder, som de tidligere underskud kan overføres til, uanset om det er muligt at foretage en sådan overførsel i henhold til den sidstnævntes stats lovgivning eller ej. I en sådan situation ville underskuddene ikke opfylde betingelserne i Marks & Spencer-dommens præmis 55, andet led [53].

66. Imidlertid synes denne fortolkning at være for vidtgående under omstændigheder, hvor moderselskabet endnu ikke ejer et andet driftssted i den stat, hvor det lukkede faste driftssted var beliggende, og muligheden for, at det til enhver tid i fremtiden kan etablere et nyt fast driftssted i denne stat, som de tidligere underskud kunne overføres til, er rent hypotetisk. Det vil ikke kun være praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for moderselskabet at godtgøre, at der ikke foreligger en sådan mulighed for selskabet, men denne løsning ville føre til, at underskud fra et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat aldrig vil kunne anses for endelige, hvilket ville betyde, at den i Marks & Spencer-dommen [54] fastsatte forpligtelse til at tage hensyn til endelige underskud gøres indholdsløs.

67. Henset til det ovenstående er det min opfattelse, at såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, skal det tredje spørgsmål besvares benægtende.

48 – Dom af 15.5.2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278). Jf. endvidere dom af 12.6.2018, Bevola og Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, præmis 64).

49 – Dom af 19.6.2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510, præmis 22-28), og af 19.6.2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511, præmis 34-40).

50 – Dom af 13.12.2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

51 – Dom af 19.6.2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510), og af 19.6.2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511).

52 – Som den tyske og den finske regering med rette har påpeget, adskiller lukningen af et fast driftssted sig fra afviklingen af et datterselskab i den forstand, at et fast driftssted juridisk set af en del af det selskab, som det tilhører. Selv om det endeligt har lukket et fast driftssted i en anden medlemsstat, har dette selskab ret til efterfølgende at etablere et nyt fast driftssted i denne stat.

53 – Dom af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

54 – Ibidem.

D. Det fjerde spørgsmål

68. Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om underskud, som er oparbejdet af et fast driftssted, og som er fremført fra skatteperioder forud for dets lukning, kan anses for »endelige« underskud. Den har anført, at forbundsfinansministeriet har den opfattelse, at det kun er underskud fra den foregående skatteperiode, som kan anses for »endelige underskud«.

69. Domstolen berørte – men tog ikke udtrykkeligt stilling til – dette spørgsmål i sin dom i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige [55], hvor den anerkendte, at det er foreneligt med etableringsfriheden, at vurderingen i en national bestemmelse af, om et ikke-hjemmehørende datterselskabs underskud er endelige som omhandlet i Marks & Spencer-dommens præmis 55 [56], foretages »i forhold til den situation, som foreligger umiddelbart efter afslutningen« af det skatteår, hvor underskuddet er lidt.

70. Imidlertid synes denne dom ikke at give mulighed for at drage nogen endelige konklusioner i form af en besvarelse af det fjerde spørgsmål. Generaladvokat Kokott har i flere af sine forslag til afgørelse udtrykt sig mere klart om dette spørgsmål [57] ved at indtage det synspunkt, at underskud, som ikke var endelige ved skatteårets afslutning, ikke efterfølgende kan anses for endelige. Hvis det var muligt at anse akkumulerede (fremførte) underskud for endelige underskud, ville datterselskabets (eller det faste driftssteds) indledningsvis overskudsgivende aktiviteter ifølge hende alene blive beskattet i den stat, hvor det er beliggende, mens de efterfølgende tabsgivende aktiviteter derimod ville blive finansieret af skatteprovenuet til moderselskabets hjemstat, hvilket ville være i strid med opretholdelse af en rimelig fordeling af beskatningskompetencen.

71. Generaladvokat Kokotts holdning til dette spørgsmål er efter min opfattelse overbevisende. Jeg foreslår i lighed med den tyske, den franske og den finske regering, at det fjerde spørgsmål besvares benægtende.

E. Det femte spørgsmål

72. Med det femte spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om det ikke-hjemmehørende faste driftssteds endelige underskud, som der skal tages hensyn til i moderselskabets hjemstat, størrelsesmæssigt skal begrænses til størrelsen af de endelige underskud, som der ville være taget hensyn til i den medlemsstat, hvor det faste driftssted er beliggende, hvis det havde været muligt.

73. I sagen, som gav anledning til A-dommen [58], blev Domstolen bl.a. spurgt om underskuddene, såfremt moderselskabet har mulighed for at tage hensyn til sit ikke-hjemmehørende datterselskabs underskud i forbindelse med en fusion, skal fastlægges i henhold til lovgivningen i moderselskabets hjemstat eller i henhold til lovgivningen i datterselskabets hjemstat. Domstolen indledte med at bemærke, at etableringsfriheden på EU-rettens nuværende udviklingstrin principielt ikke indebærer, at der på en transaktion anvendes en bestemt lov til beregningen af det underskud fra det indskydende selskab, som moderselskabet har overtaget (dommens

[55] – Dom af 3.2.2015 (C-172/13, EU:C:2015:50).

[56] – Dom af 13.12.2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

[57] – Generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punkt 58 og 59), Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, punkt 54 og 55) og AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, punkt 61-65).

[58] – Dom af 21.2.2013 (C-123/11, EU:C:2013:84).

præmis 58). Domstolen påpegede derefter, at denne beregning i princippet ikke må resultere i en ulige behandling i forhold til den beregning, som i samme tilfælde ville være blevet foretaget i forbindelse med overtagelsen af et hjemmehørende datterselskabs underskud (dommens præmis 59). Endelig fastslog Domstolen, at et sådant spørgsmål ikke kan behandles abstrakt og hypotetisk, men i givet fald skal behandles fra sag til sag (dommens præmis 60).

74. Som W, Kommissionen og den finske regering er jeg af den opfattelse, at de samme principper finder anvendelse hvad angår beregningen af et ikke-hjemmehørende fast driftssteds underskud med henblik på at tage hensyn til disse underskud i moderselskabets hjemstat. I den foreliggende sag skal de endelige underskud, som der skal tages hensyn til, derfor ikke størrelsesmæssigt overstige de endelige overskud, som er beregnet ved anvendelsen af reglerne i moderselskabets hjemstat (i den foreliggende sag Tyskland), for at sikre lige behandling af fradrag for endelige underskud mellem hjemmehørende selskaber, der har et ikke-hjemmehørende fast driftssted, og hjemmehørende selskaber, der har et hjemmehørende fast driftssted.

75. Hvis de endelige underskud beregnet i overensstemmelse med reglerne i moderselskabets hjemstat er større end de endelige underskud beregnet i overensstemmelse med reglerne i den stat, hvor det faste driftssted er beliggende (i den foreliggende sag Det Forenede Kongerige), skal de imidlertid begrænses til det sidstnævnte beløb. I modsat fald opnår hjemmehørende selskaber, der har et hjemmehørende fast driftssted, en fordel i forhold til hjemmehørende selskaber, der har et ikke-hjemmehørende fast driftssted. Hvis ikke der findes en sådan begrænsning, vil moderselskabets hjemstat endvidere være forpligtet til at bære de negative følger af at anvende skattelovgivningen i den medlemsstat, hvor det ikke-hjemmehørende faste driftssted er beliggende.

V. Forslag til afgørelse

76. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg derfor Domstolen at besvare det af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) første forelagte præjudicielle spørgsmål som følger:

»Artikel 43, sammenholdt med artikel 48, i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab (nu artikel 49, sammenholdt med artikel 54, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde) er ikke til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, der forbyder et hjemmehørende selskab i sit skattepligtige overskud at fradrage underskud, der er oparbejdet af et fast driftssted i en anden medlemsstat, når selskabet dels har udtømt alle muligheder for at fradrage disse underskud, som er fastsat i lovgivningen i den medlemsstat, i hvilken dette faste driftssted er beliggende, dels ikke længere modtager indtægter fra dette faste driftssted, således at der ikke længere kan tages hensyn til underskuddene i denne medlemsstat (»endelige« underskud), når der for så vidt angår den pågældende lovgivning er tale om fritagelse af overskud og underskud som følge af en bilateralt indgået aftale mellem de to medlemsstater med henblik på undgåelse af dobbeltbeskatning.«