Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
ANTHONY COLLINS
föredraget den 10 mars 2022 [1]

Mål C-538/20

Finanzamt B
mot
W AG
Ytterligare deltagare i rättegången:
Bundesministerium der Finanzen

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland))

”Begäran om förhandsavgörande – Artiklarna 43 och 48 EG – Etableringsfrihet – Inkomstskatt för juridiska personer – Skatt på inkomst av rörelse – Avdrag för förluster som uppkommit i ett fast driftsställe som är beläget i en medlemsstat och som tillhör ett bolag som är beläget i en annan medlemsstat – Förhindrande av dubbelbeskattning genom undantag för inkomst från det utländska fasta driftsstället – Jämförbara situationer – Begreppet slutliga förluster”

I. Inledning

1. Genom förevarande begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) har EU-domstolen i huvudsak ombetts att fastställa huruvida ett moderbolag med hemvist i landet, med stöd av artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG, [2] har rätt att från sin beskattningsbara inkomst avräkna förluster som har uppkommit i dess utländska fasta driftsställe, som har upphört med sin verksamhet, vilket innebär att dessa förluster inte längre kan beaktas i den stat där det utländska fasta driftsstället är beläget, i fall där vinsterna och förlusterna i det utländska fasta driftsstället inte är skattepliktiga i moderbolagets hemviststat på grund av ett avtal för att undvika dubbelbeskattning.

2. Begäran har framställts inom ramen för en tvist mellan ett bolag etablerat i Tyskland (W) och den tyska skattemyndigheten. Målet rör den tyska skattemyndighetens beslut att, vid fastställandet av den inkomstskatt för juridiska personer som bolaget ska betala och beräkningsgrunden för skatten på inkomst av rörelse för beskattningsåret 2007, inte beakta de

[1] Originalspråk: engelska.

[2] Nu artiklarna 49 och 54 FEUF. En hänvisning måste göras till bestämmelserna i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, eftersom Lissabonfördraget ännu inte hade trätt i kraft vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet.

slutliga förluster [3] som har uppkommit i dess filial i Förenade kungariket. Framför allt uppkommer frågan huruvida EU-domstolens ståndpunkt i domen Bevola och Jens W. Trock [4] om den objektiva jämförbarheten mellan den situation som bolag med respektive utan hemvist i landet befinner sig i vad gäller möjligheten att göra avdrag för slutliga förluster kan överföras till det aktuella fallet, där undantaget för det utländska fasta driftställets vinster respektive förluster följer av ett bilateralt avtal för att undvika dubbelbeskattning och inte av en unilateral nationell bestämmelse, som i det mål som ledde fram till ovannämnda dom.

II. Rättslig bakgrund

A. Avtalet för att undvika dubbelbeskattning mellan Tyskland och Förenade kungariket

3. Den 26 november 1964 ingick Förbundsrepubliken Tyskland ett avtal med Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och förmögenhet (nedan kallat avtalet). [5]

4. Artikel III.1 i avtalet har följande lydelse:

”Inkomst av näringsverksamhet i ett företag som är etablerat inom något av territorierna beskattas endast inom det territoriet, såvida inte företaget bedriver näringsverksamhet inom det andra territoriet via ett där beläget fast driftställe. Om företaget bedriver näringsverksamhet inom det andra territoriet via ett där beläget fast driftställe kan vinsten beskattas inom det andra territoriet, dock endast i den omfattning som vinsten är hänförlig till nämnda driftställe.”

5. Artikel XVIII.2 a i avtalet har följande lydelse:

”För personer med hemvist i Förbundsrepubliken ska skatten fastställas enligt följande:

a) Såvida inte bestämmelserna i punkt b nedan är tillämpliga ska det tyska beskattningsunderlaget inte omfatta inkomster som härrör från källor i Förenade kungariket och inte heller tillgångar som är belägna i Förenade kungariket och som enligt detta avtal ska beskattas i Förenade kungariket, under förutsättning att de kapitalvinster som avses i artikel.1 endast är befriade från skatt om de är skattepliktiga i Förenade kungariket. Förbundsrepubliken behåller emellertid sin rätt att vid fastställelse av skattesatsen beakta de inkomster och de tillgångar som på detta vis har befriats från beskattning.

…”

[3] Domstolen klargjorde begreppet ”slutliga förluster” i domen av den 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), där domstolen fann att nationella bestämmelser som utesluter möjligheten för ett moderbolag med hemvist i staten att från sin beskattningsbara vinst göra avdrag för förluster som uppkommit i en annan medlemsstat i ett dotterbolag som är hemmahörande i den medlemsstaten, trots att en sådan avdragsmöjlighet föreligger för förluster som uppkommit i ett dotterbolag med hemvist i samma stat som moderbolaget, utgör en inskränkning av etableringsfriheten som kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. I den domen slog domstolen fast att den aktuella inskränkande regleringen vad slutliga förluster beträffar gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå de huvudsakliga syften som eftersträvades. För en mer utförlig redogörelse för begreppet ”slutliga förluster” hänvisas det till de förklaringar som ges i svaret på den tredje frågan nedan.

[4] Dom av den 12 juni 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424, punkterna 37 och 38).

[5] Avtal av den 26 november 1964 mellan Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland och Förbundsrepubliken Tyskland för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och förmögenhet, senast ändrat den 23 mars 1970, *Bundesgesetzblatt* (Tysklands officiella tidning) (BGBl.) 1966 II, s. 358, BGBl. 1967 II, s. 828 och BGBl. 1971 II, s. 45).

B. Tysk rätt

6. I 1 § i Körperschaftsteuergesetz [6] (lagen om inkomstskatt för juridiska personer) (nedan kallad KStG), i dess gällande lydelse vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det nationella målet, föreskrivs följande:

”1) Följande juridiska personer, personsammanslutningar och förmögenhetsmassor vars ledning eller säte finns inom landet är obegränsat skattskyldiga för inkomstskatt för juridiska personer:

1. Bolag (särskilt europabolag, publika aktiebolag, aktiebolag och kommanditbolag).

…

2) Den obegränsade skyldigheten att erlägga skatt för juridiska personer omfattar samtliga inkomster.

…”

7. Enligt 8 § punkt 2 KStG, i dess gällande lydelse vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det nationella målet, ska all inkomst som en obegränsat skattskyldig person förvärvar anses härröra från näringsverksamhet.

8. I 2 § punkterna 1 och 2 i Gewerbesteuergesetz (lagen om skatt på rörelsevinst) (nedan kallad GewStG), [7] i dess gällande lydelse vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det nationella målet, föreskrivs följande:

”1) [1]Skatt på inkomst av rörelse ska utgå på all näringsverksamhet som bedrivs i landet. [2]Med näringsverksamhet avses ett industri- eller handelsföretag i den mening som avses i Einkommensteuergesetz [lagen om inkomstskatt, nedan kallad EStG]. [3]En näringsverksamhet ska anses bedrivas i Tyskland när det finns ett fast driftställe för den verksamheten på tyskt territorium …

2) [1]Verksamhet som bedrivs av bolag (särskilt europabolag, publika aktiebolag, aktiebolag och kommanditbolag) … ska alltid i sin helhet betraktas som näringsverksamhet.

…”

9. Enligt 7 § första meningen GewStG, i dess gällande lydelse vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det nationella målet, utgörs rörelsevinsten av sådan vinst från näringsverksamhet, beräknad enligt bestämmelserna i EStG eller KStG, som ska beaktas för beräkningen av inkomsten för beskattningsperioden, vilken ska ökas eller minskas med de belopp som anges i 8 och 9 §§ GewStG.

[6] BGBl. 2002 I, s. 4144, senast ändrad, under den period som avses i det nationella målet, genom lagen av den 7 december 2006 (BGBl. 2006 I, s. 2782).

[7] BGBl. 2002, s. 4167.

III. Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

10. W är ett aktiebolag med säte och ledning i Tyskland. Bolaget bedriver handel med värdepapper. Dess räkenskapsår löper ut den 30 juni.

11. W öppnade en filial i Förenade kungariket i augusti 2004. Filialen uppvisade ingen vinst, och därför beslutade W i februari 2007 att lägga ned filialen. Enligt det brittiska handelsregistret upphörde filialens verksamhet under det första halvåret år 2007.

12. På grund av nedläggningen kunde förlusterna från filialen för räkenskapsåren 2004/2005, 2005/2006 och 2006/2007 (beskattningsåren 2005, 2006 och 2007) inte längre bli föremål för något skattemässigt avdrag i Förenade kungariket Den brittiska skattemyndigheten underrättade således W om att bolaget inte längre behövde inge någon inkomstdeklaration för dess filial från och med räkenskapsåret 2007/2008.

13. W gjorde gällande att ovannämnda förluster som uppkommit vid filialen ”av unionsrättsliga skäl” skulle beaktas som slutliga förluster vid fastställandet av dess beskattningsbara inkomst i Tyskland för beskattningsåret 2007, trots att filialens inkomst inte var skattepliktig i Tyskland enligt avtalet. Finanzamt B (skattemyndighet B, Tyskland) vägrade att beakta dessa förluster vid fastställandet av W:s inkomster som ligger till grund för den inkomstskatt för juridiska personer som W ska betala och beräkningsgrunden för skatten på inkomst av rörelse för det beskattningsåret.

14. Genom dom av den 4 september 2018 biföll Hessiches Finanzgericht (Skattedomstolen i Hessen, Tyskland) W:s överklagande av avslagsbeslutet. Skattemyndighet B överklagade den domen till den hänskjutande domstolen. Bundesministerium der Finanzen (Federala finansministeriet, Tyskland) intervenerade i målet till stöd för skattemyndighet B.

15. Den hänskjutande domstolen anser att överklagandet är välgrundat enligt tysk rätt.

16. Vad gäller fastställandet av inkomstskatt för juridiska personer har den hänskjutande domstolen angett att W visserligen har en obegränsad skyldighet att betala inkomstskatt för juridiska personer på all sin inkomst i enlighet med 1 § första stycket KStG, men att de förluster som har uppkommit i dess fasta driftställe i Förenade kungariket inte kan medföra en minskning av beräkningsgrunden för den skatten på grund av artikel XVIII.2 a i avtalet, där det anges att det tyska beskattningsunderlaget inte ska omfatta inkomst som härrör från källor i Förenade kungariket och som ska beskattas där. Den hänskjutande domstolen har påpekat att endast ”inkomst av näringsverksamhet” uttryckligen omnämns i artikel III.1 i avtalet, men att även ”negativ inkomst” – såsom de förluster som W har gjort gällande – icke desto mindre ska undantas från beräkningsgrunden för den tyska skatten på grundval av artikel XVIII.2 a i avtalet. Detta synsätt överensstämmer med den hänskjutande domstolens fasta rättspraxis och ”principen om symmetri”. [8]

17. Vad gäller beräkningen av skatt på inkomst av rörelse har den hänskjutande domstolen erinrat om att enligt 7 § GewStG ska rörelsevinsten fastställas på grundval av bestämmelserna i KStG. Enligt avtalet ska inkomsten från W:s brittiska filial, inbegripet dess ”negativa inkomst”, undantas från beräkningsgrunden för den inkomstskatt för juridiska personer som W ska betala, och därför ska även filialens förluster undantas från beräkningsgrunden för W:s skatt på inkomst av rörelse.

[8] Enligt denna princip kan inte förluster som har uppkommit i ett fast driftställe i Förenade kungariket beaktas i Tyskland, eftersom den vinst som uppkommer i det driftstället ska beskattas i Förenade kungariket.

18. Den hänskjutande domstolen vill emellertid få klarhet i huruvida etableringsfriheten enligt artiklarna 43 och 48 EG innebär att de slutliga förluster som har uppkommit i W:s fasta driftställe i Förenade kungariket ska beaktas vid fastställandet av W:s beskattningsbara inkomst i Tyskland för beskattningsåret 2007. Den hänskjutande domstolen har påpekat att det fortfarande inte framgår tillräckligt tydligt av EU-domstolens praxis huruvida slutliga förluster som har uppkommit i en annan medlemsstat hos ett utländskt fast driftställe ska beaktas i moderbolagets medlemsstat i fall där skattebefrielse för inkomst i det utländska fasta driftstället föreligger enligt ett bilateralt avtal för förhindrande av dubbelbeskattning. Om denna fråga besvaras jakande vill den hänskjutande domstolen även för det första få klarhet i huruvida skyldigheten att beakta slutliga förluster också gäller beräkningsunderlag för skatt på inkomst av rörelse och för det andra vilka kriterier som gäller för att förluster ska betraktas som slutliga. Den hänskjutande domstolen har även spekulerat i hur sådana slutliga förluster ska beräknas.

19. Mot denna bakgrund beslutade den hänskjutande domstolen att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1) Ska artikel 43 jämförd med artikel 48 i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen (nu artikel 49 jämförd med artikel 54 [FEUF]) tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken ett bolag med hemvist i landet inte får avräkna förluster från ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat från sin beskattningsbara vinst, om bolaget har utnyttjat alla möjligheter att göra avdrag för dessa förluster enligt lagen i den stat där det fasta driftstället är beläget samt detta fasta driftställe inte längre genererar några inkomster, vilket innebär att förlusterna inte längre kan beaktas i denna medlemsstat ('slutliga' förluster), även om den aktuella lagstiftningen rör ett undantag från skatteplikt för vinster och förluster på grund av ett bilateralt avtal mellan de båda medlemsstaterna för förhindrande av dubbelbeskattning?

2) Om den första frågan besvaras jakande: Ska artikel 43 jämförd med artikel 48 i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen (nu artikel 49 jämförd med artikel 54 [FEUF]) tolkas så, att de även utgör hinder för de bestämmelser i den tyska lagen om skatt på inkomst av rörelse, enligt vilka ett bolag med hemvist i landet inte har rätt att avräkna 'slutliga' förluster, av det slag som avses i den första frågan, från ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat från rörelsevinsten?

3) Om den första frågan besvaras jakande: Kan det föreligga 'slutliga' förluster av det slag som avses i den första frågan vid en nedläggning av ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat, även om det åtminstone finns en teoretisk möjlighet att bolaget i den medlemsstaten öppnar ett nytt fast driftställe, vars vinster i förekommande fall skulle kunna kvittas mot de tidigare förlusterna?

4) Om den första och den tredje frågan besvaras jakande: Ska den medlemsstat där huvudbolaget har sin hemvist även beakta 'slutliga' förluster av det slag som avses i den första frågan från det fasta driftstället, vilka enligt lagen i den stat där det fasta driftstället är beläget i vart fall skulle kunna överföras en gång till en efterföljande beskattningsperiod?

5) Om den första och den tredje frågan besvaras jakande: Är skyldigheten att beakta gränsöverskridande 'slutliga' förluster begränsad vad gäller omfattningen till de förluster som bolaget hade kunnat avskriva i den berörda stat där det fasta driftstället är beläget, för det fall det inte hade saknats möjlighet att beakta förlusten där?”

20. Skriftliga synpunkter har inlämnats av W, den tyska, den franska och den finländska regeringen samt Europeiska kommissionen.

IV. Rättslig bedömning

A. Den första frågan

21. Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att, i huvudsak, få klarhet i huruvida artikel 43 EG, jämförd med artikel 48 EG, utgör hinder för en medlemsstats skattelagstiftning enligt vilken ett bolag med hemvist i landet, vid fastställandet av den inkomstskatt för juridiska personer som bolaget ska betala i den medlemsstaten, inte får avräkna slutliga förluster från ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat från sin beskattningsbara inkomst, om vinsterna och förlusterna i det utländska fasta driftstället är undantagna från skatteplikt i hemviststaten, på grund av ett avtal för att undvika dubbelbeskattning som slutits mellan de båda medlemsstaterna.

22. Den hänskjutande domstolen har erinrat om EU-domstolens praxis i fråga om slutliga förluster i domen Marks & Spencer [9] och har påpekat att den, i en dom som meddelades den 22 februari 2017, tillämpade de principer som EU-domstolen slog fast i domen Timac Agro Deutschland, [10] varigenom den hänskjutande domstolen ändrade sin tidigare rättspraxis som hade grundats på EU-domstolens dom i mål Lidl Belgium. [11] Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida den ska fortsätta att följa sin dom av den 22 februari 2017, mot bakgrund av EU-domstolens dom i målet Bevola och Jens W. Trock, [12] vilken kan tolkas så, att ett bolag med obegränsad skattskyldighet som har en utländsk filial med slutliga förluster befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för ett bolag med obegränsad skattskyldighet vars filial med hemvist i landet har ådragit sig sådana förluster, även i ett sådant fall som det förevarande, där motiveringen till att de slutliga förlusterna inte ska beaktas grundas på den symmetriprincip som följer av ett bilateralt avtal. Vissa författare inom den tyska rättsliga doktrinen anser dock, liksom det Federala finansministeriet, att det finns en grundläggande skillnad mellan ett sådant fall och det fall som var aktuellt i målet Bevola och Jens W. Trock, eftersom det sistnämnda rörde en unilateral nationell bestämmelse. Den hänskjutande domstolen ställer sig frågande till huruvida bestämmelsens rättsliga ursprung motiverar en annan bedömning av de båda situationernas objektiva jämförbarhet.

[9] Dom av den 13 december 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763). Se fotnot 3 ovan.

[10] Dom av den 17 december 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829). För en mer detaljerad redogörelse av den domen hänvisas det till övervägandena i punkt 35 i detta förslag till avgörande.

[11] Dom av den 15 maj 2008 (C-414/06, EU:C:2008:278). Domstolen slog fast att artikel 43 EG inte utgör hinder för att ett bolag hemmahörande i en medlemsstat inte från sitt beskattningsunderlag får dra av förluster som är hänförliga till ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat, när inkomsten i detta fasta driftställe, enligt ett avtal för att undvika dubbelbeskattning, ska beskattas i sistnämnda stat och nämnda förluster kan beaktas i den staten inom ramen för beskattningen av inkomsten i detta fasta driftsställe under kommande beskattningsår. Domstolen kom fram till denna slutsats efter att ha konstaterat att den aktuella skattelagstiftningen, enligt vilken sådana förluster fick dras av när de hade uppkommit i fasta driftställen med hemvist i landet, medförde en inskränkning av etableringsfriheten som rättfärdigades av tvingande hänsyn till allmänintresset.

[12] Dom av den 12 juni 2018 (C-650/16 (EU:C:2018:424). Såsom kommer att förklaras närmare i punkt 42 i förevarande förslag till avgörande slog domstolen i denna dom fast att när det gäller slutliga förluster som kan hänföras till ett utländskt fast driftställe skiljer sig situationen för ett inhemskt bolag som har ett sådant driftställe inte från situationen för ett inhemskt bolag med ett fast inhemskt driftställe, mot bakgrund av ändamålet att förhindra dubbla avdrag för förluster, trots att situationerna för dessa båda bolag, i princip, inte är jämförbara.

23. Den hänskjutande domstolen har förklarat att de avtalsslutande staterna i artikel XVIII.2 a i avtalet valde, för att uppnå syftet att undvika dubbelskattning när det gäller inkomster från fasta driftställen, att tillämpa undantagandemetoden som, till skillnad från avräkningsmetoden, innebär att beskattningsrätten tilldelas den stat där det fasta driftstället är beläget och hemviststaten avstår från all beskattningsrätt som grundas på dess suveränitet. Av den bestämmelsen följer, med tillämpning av principen om symmetri, att undantagandemetoden även omfattar förluster i fasta driftställen, vilket medför att avtalet också syftar till att förhindra dubbla förlustavdrag.

24. För bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen inbegriper etableringsfriheten en rätt att utöva verksamhet i andra medlemsstater genom ett dotterbolag, en filial eller en agentur. [13]

25. Unionsrättens bestämmelser om etableringsfrihet syftar förvisso enligt sin ordalydelse till att säkerställa nationell behandling i den mottagande medlemsstaten, men de utgör även hinder för att ursprungsmedlemsstaten hindrar någon av sina medborgare eller ett bolag som har bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat. [14]

26. Dessa principer är även tillämpliga när ett bolag med hemvist i en medlemsstat verkar i en annan medlemsstat via ett fast driftställe, som i förevarande fall. [15]

27. Det ska påpekas att domstolen har slagit fast att en bestämmelse som medger att förluster i ett fast driftställe beaktas vid fastställandet av resultatet och beräkningen av den beskattningsbara inkomsten i huvudbolaget utgör en skattemässig fördel. [16]

28. Beviljandet av en sådan skattefördel om förlusterna härrör från ett fast driftställe beläget i den medlemsstat i vilken bolaget har sin hemvist men inte om de härrör från ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat innebär att den skattemässiga situationen för ett bolag med hemvist i landet som har ett fast driftställe i en annan medlemsstat är mindre förmånlig än den situation som skulle ha gällt för bolaget om det fasta driftstället hade varit beläget i samma medlemsstat som det inhemska bolaget. Denna skillnad i behandling kan göra det mindre attraktivt för ett bolag med hemvist i landet att utöva sin etableringsfrihet genom att inrätta fasta driftställen i andra medlemsstater och kan således medföra en inskränkning av etableringsfriheten. [17]

29. Det är obestridligt att det föreligger en sådan skillnad i behandling i förevarande fall. Det framgår av beslutet om hänskjutande att enligt bestämmelserna i KStG är bolag som har sin ledning eller sitt säte i Tyskland skyldiga att betala inkomstskatt för juridiska personer på all sin inkomst. Enligt avtalet och den undantagandemetod som förskrivs i detta har Förenade kungariket emellertid exklusiv rätt att beskatta inkomsten i fasta driftställen som har sin hemvist där, vilka således är undantagna från skatt i Tyskland. [18] Enligt principen om symmetri ska förluster som härrör från sådana fasta driftställen inte ingå i beräkningsgrunden för den

[13] Dom av den 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 30).

[14] Dom av den 12 juni 2018, Bevola och Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punkt 16 och där angiven rättspraxis).

[15] Dom av den 15 maj 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 20) och dom av den 12 juni 2018, Bevola och Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punkt 17).

[16] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 maj 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 23) och dom av den 17 juli 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 20).

[17] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 maj 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punkterna 24–26).

[18] Förbundsrepubliken Tyskland behåller emellertid rätten att beakta denna inkomst vid fastställelse av tillämplig skattesats.

inkomstskatt för juridiska personer som ska betalas av deras moderbolag i Tyskland. Samtliga parter är således överens om att enligt bestämmelserna i KStG jämförda med dem i avtalet får inte ett bolag med hemvist i Tyskland dra av de förluster som härrör från dess fasta driftställe i Förenade kungariket, medan ett sådant avdrag får göras om det fasta driftstället är beläget i Tyskland.

30. Enligt fast rättspraxis utgör en sådan skillnad i behandling emellertid inte ett hinder för etableringsfriheten om den tar sikte på situationer som inte är objektivt jämförbara eller kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset och är proportionerlig till det mål som eftersträvas. [19]

31. Den osäkerhet som ligger till grund för den hänskjutande domstolens första fråga avser enbart kravet på objektiv jämförbarhet. Den tyska, den franska och den finländska regeringen har i detta avseende hävdat att de aktuella situationerna inte är jämförbara. W och kommissionen är av motsatt åsikt och stöder sig, i huvudsak, på domen Bevola och Jens W. Trock.

32. Det framgår av EU-domstolens praxis att frågan huruvida en gränsöverskridande situation är jämförbar med en inhemsk situation ska prövas med beaktande av det ändamål som eftersträvas med de tillämpliga nationella bestämmelserna. [20] I förevarande mål har den hänskjutande domstolen, den tyska regeringen och kommissionen påpekat att syftet med artikel XVIII i avtalet är att förhindra dubbelbeskattning av vinster och, symmetriskt sett, dubbla avdrag för förluster.

33. Det framgår även av EU-domstolens praxis att fasta driftställen som är belägna i en annan medlemsstat än den berörda medlemsstaten i princip inte befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för fasta driftställen med hemvist i den medlemsstaten, vad gäller åtgärder som föreskrivs av den sistnämnda medlemsstaten för att förhindra eller mildra dubbelbeskattning av den vinst som uppkommer för ett i landet hemmahörande bolag. [21]

34. Såsom den franska regeringen med rätta har påpekat gäller detta, enligt EU-domstolens praxis, för övrigt endast när skattelagstiftningen i bolagets hemviststat, genom att beskatta vinster i utländska fasta driftställen och/eller tillåta att det inhemska bolag som de tillhör gör avdrag för deras förluster, [22] likställer sådana driftställen med inhemska fasta driftställen. [23]

35. I detta avseende hänvisar jag särskilt till domstolens svar på den andra tolkningsfrågan i domen Timac Agro Deutschland. [24] Domstolen ombads i huvudsak klargöra huruvida artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en skattelagstiftning i en medlemsstat, enligt vilken det i de fall då ett inhemskt bolag överlåter ett fast driftställe beläget i en annan medlemsstat till ett utländskt bolag som ingår i samma koncern som det första bolaget, inte är tillåtet för det inhemska bolaget att beakta underskott härrörande från det överlåtna driftstället vid beräkningen

19 Dom av den 12 juni 2018, Bevola och Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

20 Dom av den 12 juni 2018, Bevola och Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

21 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juni 2018, Bevola och Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

22 Så är inte fallet i förevarande mål, såsom tydligt framgår av övervägandena i punkt 29 ovan.

23 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 juli 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 24), och dom av den 17 december 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, punkt 28). Det kan även hänvisas till punkt 68 i domen av den 12 december 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), där domstolen slog fast att ”[o]m en medlemsstat ensidigt eller via avtal föreskriver att inte bara i landet hemmahörande aktieägare utan även i landet ej hemmahörande aktieägare skall erlägga inkomstskatt på de utdelningar som de erhåller från ett i landet hemmahörande bolag, närmar sig emellertid situationen för dessa i landet ej hemmahörande aktieägare den situation som gäller för i landet hemmahörande sådana”.

24 Dom av den 17 december 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829).

av beskattningsunderlaget, när, i enlighet med ett dubbelbeskattningsavtal,[25] det är den medlemsstat i vilken det fasta driftstället är beläget som har exklusiv behörighet att beskatta dessa inkomster. Domstolen besvarade denna fråga nekande. I punkt 65 i den domen konstaterade domstolen att ”då Förbundsrepubliken Tyskland inte utövar någon beskattningsrätt avseende inkomsterna från ett … fast driftställe [beläget i Österrike], och det inte längre är tillåtet att dra av underskott från ett sådant driftställe i Tyskland, är situationen för ett [sådant] fast driftställe … inte jämförbar med den som gäller för ett fast driftställe beläget i Tyskland vad gäller de bestämmelser som Förbundsrepubliken Tyskland föreskriver i syfte att undanröja eller lindra dubbelbeskattning av det inhemska bolagets inkomster”.

36. Enligt min mening kan det härledas från den rättspraxis som det hänvisas till i föregående punkter i förevarande förslag till avgörande att det avgörande kriteriet för att anse att situationen för personer med respektive utan hemvist i landet inte är objektivt jämförbara med avseende på en medlemsstats skattelagstiftning – och möjligheten att göra avdrag för förluster i synnerhet – är att medlemsstaten inte har befogenhet att beskatta personer utan hemvist i landet. Det ska i detta avseende hänvisas till generaladvokaten Wathelets förslag till avgörande i målet Timac Agro Deutschland,[26] där denne påpekade, med hänvisning till generaladvokaten Jääskinens förslag till avgörande i målet Miljoen m.fl.,[27] att ”[d]et avgörande vid en jämförelse av situationen för beskattningsbara personer med respektive utan hemvist i ett land på tal om eventuella enligt fördraget förbjudna inskränkningar 'är … *inte direkt syftet* med den aktuella lagstiftningen … *utan snarare* det förhållandet att en medlemsstats lagstiftning inte kan införa en skillnad i behandling som *i praktiken* får *till följd* att *en tyngre skattebörda* i slutändan åligger personer utan hemvist i landet och som således avhåller dem från att utnyttja denna fria rörlighet'” och att ”[d]enna metod innebär att det först ska undersökas huruvida den ifrågavarande medlemsstaten (i det aktuella fallet den medlemsstat som är hemvist för det huvudbolag som har ansökt om att få göra avdrag för de underskott som har uppkommit i dess fasta driftställe i en annan medlemsstat) har rätt att beskatta de berörda inkomsterna”.

37. Såsom den tyska regeringen har påpekat har domstolen, i sin senare dom i målet AURES Holdings, bekräftat att avsaknaden av beskattningsrätt är av avgörande betydelse vid bedömningen av huruvida en gränsöverskridande situation är jämförbar med en inhemsk situation i fråga om möjligheten till underskottsavdrag. I punkt 41 i den domen slog domstolen således fast att, genom en analog hänvisning till punkt 65 i domen Timac Agro Deutschland,[28] att ”den mottagande medlemsstaten saknar beskattningsrätt för den beskattningsperiod då underskottet uppkom och därmed att situationen för ett bolag som har flyttat sin skatterättsliga hemvist till denna medlemsstat och där sedan gjort gällande det underskott som uppkommit

[25] I det fallet föreskrevs det i ett avtal för att undvika dubbelbeskattning som hade ingåtts mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Österrike att undantagandemetoden skulle tillämpas.

[26] Förslag till avgörande av generaladvokaten Wathelet i målet Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, punkterna 31 och 32, generaladvokatens kursivering).

[27] Förslag till avgörande av generaladvokaten Jääskinen i de förenade målen Miljoen m.fl. (C-10/14, C-14/14 och C-17/14, EU:C:2015:429, punkt 55).

[28] Dom av den 17 december 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

tidigare i en annan medlemsstat inte är jämförbar med situationen för ett bolag vars resultat omfattades av den förstnämnda medlemsstatens beskattningsrätt under den beskattningsperiod då sistnämnda bolag redovisade underskott”. [29]

38. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag, liksom den tyska, den franska och den finländska regeringen, att när det är fråga om en skattelagstiftning som den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken utländska fasta driftställen tillhörande ett bolag med säte i en annan medlemsstat, på grundval av ett bilateralt avtal för att undvika dubbelbeskattning, i vilket undantagandemetoden tillämpas, enbart ska beskattas i den medlemsstat där de är belägna, är situationen för sådana driftställen inte objektivt jämförbar med situationen för inhemska fasta driftställen som tillhör ett sådant bolag.

39. Härav följer att skillnaden i behandling mellan dessa båda kategorier av fasta driftställen, såsom den beskrivs i punkt 29 ovan, inte utgör en förbjuden inskränkning av fördragets bestämmelser om etableringsfrihet.

40. Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida ovannämnda konstateranden kan ifrågasättas mot bakgrund av EU-domstolens synsätt i domen Bevola och Jens W. Trock. [30]

41. Jag anser att den frågan ska besvaras nekande.

42. Målet Bevola och Jens W. Trock [31] rörde dansk lagstiftning som uteslöt möjligheten för ett i landet hemmahörande bolag att från sin skattepliktiga vinst göra avdrag för förluster som uppkommit i dess fasta driftställe i en annan medlemsstat, även när det var säkert att dessa förluster inte längre kunde beaktas i den andra medlemsstaten, om inte det i landet hemmahörande bolaget hade valt systemet för internationell sambeskattning, som var underkastat villkor som utgjorde allvarliga begränsningar. [32] Ett i landet hemmahörande bolaget hade däremot kunnat göra detta avdrag om det fasta driftstället hade varit beläget i Danmark. Domstolen fann att en sådan lagstiftning införde en skillnad i behandling mellan danska bolag som hade ett fast driftställe i Danmark och bolag där det fasta driftstället var beläget i en annan medlemsstat, vilken var ägnad att göra det mindre attraktivt för ett danskt bolag att utöva sin etableringsfrihet genom att etablera fasta driftställen i andra medlemsstater. Efter att ha erinrat om den princip som anges i punkt 33 i förevarande förslag till avgörande fann domstolen i punkt 38 i domen Bevola och Jens W. Trock, vad situationernas jämförbarhet beträffar, att ”[n]är det gäller förluster som kan hänföras till ett utländskt fast driftställe som har upphört med all verksamhet och vars förluster inte har och inte längre kan dras av från dess skattepliktiga vinst i den medlemsstat där det utövade sin verksamhet, skiljer sig emellertid situationen för ett

[29] Dom av den 27 februari 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, punkt 41; se även punkt 45). Omständigheterna i den domen skiljer sig visserligen från dem som är aktuella i förevarande mål. Jag anser icke desto mindre att den avgörande betydelsen av avsaknaden av beskattningsrätt, som domstolen medgav i den domen, är tillämplig på en sådan situation som den i det nationella målet. I sitt förslag till avgörande i målet AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, punkterna 28 och 30) menade generaladvokaten Kokott att kriteriet jämförbarhet skulle kunna lämnas därhän, samtidigt som hon även påpekade att ”[h]ittills har domstolen visserligen med avseende på frågan om jämförbarhet riktat in bedömning på huruvida den berörda medlemsstaten utövar en motsvarande beskattningsrätt”.

[30] Dom av den 12 juni 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

[31] Dom av den 12 juni 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

[32] Enligt 8 § andra stycket Selskabsskatteloven (danska lagen om bolagsskatt) räknas inte till den skattepliktiga inkomsten intäkter eller kostnader som härrör från ett fast driftställe eller från fast egendom som ligger i en annan stat, på Färöarna eller i Grönland, med undantag för vad som anges 31 A § i den lagen. Enligt den sistnämnda bestämmelsen kan det yttersta moderbolaget välja internationell sambeskattning, det vill säga besluta att alla bolag i koncernen, såväl med som utan hemvist i landet, inbegripet deras fasta driftställen och fasta egendom i eller utanför Danmark, ska beskattas i Danmark.

inhemskt bolag som har ett sådant driftställe inte från situationen för ett inhemskt bolag med ett fast inhemskt driftställe, mot bakgrund av ändamålet att förhindra dubbla avdrag för förluster”. [33]

43. Den lösning som domstolen därmed valde kan tolkas så, att den är tillämplig på samtliga fall där slutliga förluster uppkommer i ett utländskt fast driftställe, oberoende av huruvida omöjligheten att göra avdrag för dessa förluster i moderbolagets hemviststat följer av en unilateral nationell bestämmelse eller av ett bilateralt avtal för att undvika dubbelbeskattning och huruvida metoden för att undvika dubbelbeskattning är avräkningsmetoden [34] eller undantagandemetoden. Denna tolkning av domen Bevola och Jens W. Trock, som W och kommissionen har gjort gällande i förevarande mål, skulle enligt min mening innebära att domstolen i betydande mån har ändrat det synsätt som den har tillämpat i tidigare rättspraxis.

44. Jag anser, liksom den tyska, den franska och den finländska regeringen, att domstolens lösning i punkt 38 i domen Bevola och Jens W. Trock [35] är förenlig med domstolens synsätt i punkt 65 i sin tidigare dom i målet Timac Agro Deutschland. [36]

45. I målet Timac Agro Deutschland [37] ingick hemviststaten ett bilateralt avtal för att undvika dubbelbeskattning, enligt vilket undantagandemetoden skulle tillämpas på inkomst som uppburits i källstaten. Hemviststaten avstod således från sin befogenhet att beskatta inkomster i fasta driftställen som var belägna i källstaten. I målet Bevola och Jens W. Trock [38] valde hemviststaten däremot ensidigt, genom en nationell bestämmelse, att inte beskatta inkomster som genererats i fasta driftställen tillhörande bolag med hemvist i landet, trots att den hade behörighet att göra detta.

46. Det är således endast i det första fallet som det kan anses att hemviststaten faktiskt och fullt ut har avstått från sin befogenhet att beskatta inkomster i fasta driftställen utan hemvist i landet. Såsom tidigare har förklarats är detta avgörande för att det ska kunna anses att situationerna för personer med respektive utan hemvist i landet inte är objektivt jämförbara med avseende på en medlemsstats skattelagstiftning, inbegripet när det gäller möjligheten att göra avdrag för förluster.

47. I punkt 39 i domen Bevola och Jens W. Trock [39] påpekade domstolen förvisso även att ”de ifrågavarande nationella bestämmelserna, avsedda att förhindra dubbelbeskattning av vinst och dubbla avdrag för förluster i ett utländskt fast driftställe, mer generellt syftar till att säkra att beskattningen av ett bolag som har ett sådant driftställe står i proportion till dess betalningsförmåga” och att ”[b]etalningsförmågan för ett bolag med ett fast driftställe i utlandet, vilket har lidit definitiva förluster, påverkas på samma sätt som bolag vars inhemska fasta driftställe har gått med förlust”.

33 Dom av den 12 juni 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

34 Avräkningsmetoden innebär, till skillnad från undantagandemetoden, att båda stater behåller sina respektive beskattningsbefogenheter. Skattskyldiga personer som uppbär inkomst från utlandet beskattas således i deras hemviststat för hela sin inkomst, inbegripet utländsk sådan, varvid denna stat endast åtar sig att avräkna den skatt som har erlagts i källstaten från sin egen skatt som belöper på den utländska inkomsten.

35 Dom av den 12 juni 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

36 Jag hänvisar även till domen av den 17 juli 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), och domen av den 27 februari 2020, AURES Holdings, (C-405/18, EU:C:2020:12), som meddelades efter den i målet Bevola och Jens W. Trock.

37 Dom av den 17 december 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829).

38 Dom av den 12 juni 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

39 Ibidem.

48. I likhet med den hänskjutande domstolen är jag emellertid inte övertygad om att betalningsförmågan – som den hänskjutande domstolen för övrigt inte har angett som ett av avtalets syften – är en avgörande faktor för att fastställa huruvida situationerna för personer med respektive utan hemvist i landet är objektivt jämförbara med avseende på en medlemsstats skattelagstiftning i ett sådant fall som det förevarande där den medlemsstaten, inom ramen för ett bilateralt avtal för att undvika dubbelbeskattning med tillämpning av undantagandemetoden, fullt ut har avstått från sin befogenhet att beskatta utländska fasta driftställen, som således enbart ska beskattas i den medlemsstat där de är belägna. Jag delar den hänskjutande domstolens uppfattning i detta avseende att ”[s]yftet med beskattning efter betalningsförmåga, vilket erkänns i [domen Bevola och Jens W. Trock[40]], är en allmän, abstrakt beskattningsprincip [och kan inte tillämpas] för att tillskriva undantagandemetoden, vilken grundas på avtal, ett särskilt syfte som inte redan kommer till uttryck genom de konkreta målen att förhindra dubbelbeskattning och att förluster utnyttjas två gånger”.

49. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag – i avsaknad av situationer som är objektivt jämförbara – att en skattelagstiftning som den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen inte utgör en inskränkning av etableringsfriheten. Jag föreslår därför att domstolen besvarar den första frågan nekande, det vill säga att artikel 43 EG, jämförd med artikel 48 EG, inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken ett bolag med hemvist i landet inte får avräkna slutliga förluster från ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat från sin beskattningsbara vinst, om den aktuella lagstiftningen undantar vinster och förluster från skatteplikt med hänvisning till ett bilateralt avtal mellan de båda medlemsstaterna för att undvika dubbelbeskattning.

50. Med tanke på mitt föreslagna svar på den första frågan finns det ingen anledning för domstolen att besvara frågorna 2–5, som hänsköts i händelse av att den första frågan skulle besvaras jakande. För fullständighetens skull och för det fall att domstolen skulle vara av en annan uppfattning än vad som anges i det föreslagna svaret på den första frågan kommer jag att behandla var och en av frågorna i tur och ordning.

B. Den andra frågan

51. Genom sin andra fråga vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida artikel 43 EG, jämförd med artikel 48 EG, även utgör hinder för en lagstiftning, som GewStG, enligt vilken ett bolag med hemvist i landet inte har rätt att avräkna slutliga förluster som har uppkommit i ett utländskt fast driftställe från sin skattepliktiga rörelsevinst.

52. Den hänskjutande domstolen har förklarat att skatten på inkomst av rörelse är en icke-personlig kommunalskatt, som påförs all näringsverksamhet, förutsatt att verksamheten bedrivs inom det nationella territoriet. Den uppbärs oberoende av den skattskyldiges personliga omständigheter och utöver inkomstskatt eller inkomstskatt för juridiska personer. Skatten på inkomst av rörelse infördes för att kompensera för de särskilda belastningar som industrin, handeln och hantverket medför för kommunerna. Sedan 1988 tas skatten på inkomst av rörelse i huvudsak ut på rörelseresultatet, beräknad som vinsten, enligt EStG eller KStG, från näringsverksamhet, med förbehåll för vissa återföringar och avdrag, i enlighet med 8 respektive 9 § GewStG. I 9 § punkt 3 GewStG föreskrivs att summan av vinsten och återföringarna ska minskas med den del av rörelseresultatet för ett inhemskt bolag som kan hänföras till ett utländskt fast driftställe tillhörande det bolaget.

[40] Ibidem.

53. Den hänskjutande domstolen har förklarat att inkomst, oavsett om den är positiv eller negativ, som härrör från utländska fasta driftställen ska undantas från beräkningsgrunden för skatt på inkomst av rörelse, oberoende av huruvida undantagandemetoden eller avräkningsmetoden tillämpas i det avtal för att undvika dubbelbeskattning som är tillämpligt eller om inget sådant avtal är tillämpligt.

54. Den hänskjutande domstolen anser att om etableringsfriheten innebär att slutliga förluster som har uppkommit i utländska fasta driftställen ska beaktas i moderbolagets medlemsstat för fastställandet av den inkomstskatt för juridiska personer som bolaget ska betala, bör de även beaktas i beräkningsgrunden för skatt på inkomst av rörelse. Den hänskjutande domstolen har emellertid angett att den tyska skattemyndigheten och vissa kommentatorer invänder mot denna lösning, eftersom skatten på inkomst av rörelse har ett strukturellt inomstatligt samband och är icke-personlig. Skattemyndighet B har dessutom vidhållit att Förenade kungariket inte har någon icke-personlig skatt som är jämförbar med skatten på inkomst av rörelse. Skattemyndighet B har gjort gällande, med hänvisning till EU-domstolens dom i målet Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt[41], att Förbundsrepubliken Tyskland inte har någon unionsrättslig skyldighet att stå för konsekvenserna av att den stat från vilken inkomsten härrör har gjort ett sådant val.

55. Om skatt på inkomst av rörelse kan liknas vid inkomstskatt, trots att det finns vissa skillnader mellan rörelsevinst och den vinst som är föremål för inkomstskatt för juridiska personer,[42] såsom den hänskjutande domstolen tycks antyda och vilket det ankommer på den att avgöra, anser jag att ett jakande svar på den första frågan också bör innebära ett jakande svar på den andra frågan.

56. Denna bedömning påverkas, enligt min mening, inte av den omständigheten att skatten på inkomst av rörelse ”har ett strukturellt inomstatligt samband (territorialitetsprincipen)”, för att återge den hänskjutande domstolens formulering. Såsom kommissionen med rätta har påpekat skiljer sig det inhemska moderbolagets situation i fråga om skatten på inkomst av rörelse inte från dess situation i fråga om inkomstskatten för juridiska personer i en sådan situation som den som avses i den första frågan, eftersom endast inhemsk inkomst beskattas i båda fallen. Såsom den hänskjutande domstolen och den tyska regeringen har påpekat ska inkomst från utländska fasta driftställen, oavsett om den är positiv eller negativ, undantas från beräkningsgrunden för skatt på inkomst av rörelse när det finns ett tillämpligt bilateralt avtal för att undvika dubbelbeskattning enligt vilken undantagandemetoden ska gälla, på grund av hänvisningen till ”vinst … beräknad enligt bestämmelserna i … KStG” i 7 § första meningen GewStG.[43]

57. Jag anser således att om den första frågan ska besvaras jakande bör domstolens lösning i punkt 38 i domen Bevola och Jens W. Trock[44] vad gäller den objektiva jämförbarheten mellan situationen för utländska bolag och den för inhemska bolag i fråga om möjligheten att göra avdrag för slutliga förluster även tillämpas på beräkning av skatt på inkomst av rörelse.

58. Under förfarandet vid den hänskjutande domstolen har skattemyndighet B hävdat att det inte finns någon icke-personlig skatt i Förenade kungariket som är jämförbar med skatten på inkomst av rörelse. Skattemyndighet B har därav dragit slutsatsen att ”uteslutandet av ett förlustavdrag vid

41 Dom av den 23 oktober 2008 (C-157/07, EU:C:2008:588).

42 Enligt 7 § första meningen GewStG ska den sistnämnda vinsten ökas i enlighet med 8 § eller sänkas i enlighet med 9 § GewStG.

43 I avsaknad av ett sådant avtal eller när det i det tillämpliga avtalet för att undvika dubbelbeskattning föreskrivs att avräkningsmetoden ska tillämpas, ska inkomsten från de utländska fasta driftställena, på grundval av 9 § punkt 3 GewStG, avräknas från rörelsevinsten och därmed inte bli föremål för skatt på inkomst av rörelse.

44 Dom av den 12 juni 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

fastställandet av skatten på inkomst av rörelse i första hand grundas på att Förenade kungariket, i egenskap av källstat, redan från början inte medger något förlustavdrag vid fastställandet av skatten på inkomst av rörelse". Detta argument övertygar mig inte. Den eventuella inkomsten från det fasta driftstället i Förenade kungariket är, såsom kommissionen enligt min mening med rätta har påpekat, föremål för inkomstskatt för juridiska personer och är således beskattningsbar oberoende av huruvida någon annan inkomstskatt – utöver inkomstskatten för juridiska personer – kan vara tillämplig.

59. Skattemyndighet B:s hänvisning till domstolens dom i mål Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt,[45] där domstolen slog fast att "en medlemsstat inte kan vara skyldig att vid tillämpningen av sin skattelagstiftning beakta de eventuellt oförmånliga konsekvenser som följer av särdragen i en annan stats lagstiftning, vilken är tillämplig på ett fast driftställe som är beläget inom den statens territorium och som tillhör ett bolag som har sitt säte i förstnämnda stat", saknar relevans. Såsom W och kommissionen med rätta har vidhållit skiljer sig den där beskrivna situationen från den som ligger till grund för förevarande mål, där omöjligheten att beakta slutliga förluster som har uppkommit i det utländska fasta driftstället inte följer av lagstiftningen i den stat där driftstället är beläget – framför allt med hänsyn till att den staten inte har någon skatt som liknar skatten på inkomst av rörelse – utan av den omständigheten att driftstället upphörde med sin verksamhet, vilket har fått till följd att det inte längre uppbär några inkomster.

C. Den tredje frågan

60. Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet kring begreppet "slutliga förluster". Med hänvisning till domstolens dom i målet Memira Holding och i målet Holmen[46] vill den framför allt få klarhet i huruvida förluster kan anses vara "slutliga" när det fasta driftstället som är beläget i en medlemsstat har lagts ned men det finns en möjlighet, även om den är teoretisk, att dess moderbolag öppnar ett nytt fast driftställe i samma medlemsstat och att det nerlagda fasta driftställets tidigare förluster kan kvittas mot vinsterna i det nya fasta driftsstället.

61. Den hänskjutande domstolen har påpekat att Hessiches Finanzgericht (Skattedomstolen i Hessen) har slagit fast att slutliga förluster föreligger i förevarande fall. Genom att lägga ned sitt fasta driftställe, säga upp sina anställda och överlåta hyresavtalet för de hyrda lokalerna gjorde W allt för att avsluta verksamheten vid sitt driftställe i Förenade kungariket, vilket visade att W sannolikt inte längre skulle kunna generera någon inkomst, via ett driftställe beläget i den staten, och än mindre några vinster från vilka de förluster som hade uppkommit före nedläggningen skulle kunna dras av i framtiden.

62. Det framgår av punkt 55 i domstolens dom i målet Marks & Spencer[47] att förlusterna från ett dotterbolag med hemvist i utlandet ska betecknas som slutliga när

– ett dotterbolag med hemvist i utlandet har uttömt de möjligheter som erbjuds i dess hemviststat att beakta förluster under det beskattningsår som avdragsyrkandet avser och beträffande tidigare beskattningsår, i förekommande fall genom en överföring av förluster till

[45] Dom av den 23 oktober 2008 (C-157/07, EU:C:2008:588, punkt 49).

[46] Dom av den 19 juni 2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510), och dom av den 19 juni 2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511).

[47] Dom av den 13 december 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

en utomstående eller genom att nämnda förluster kvittas mot vinster som uppkommit i dotterbolaget under tidigare beskattningsår, och

– det inte finns någon möjlighet att förlusterna i det utländska dotterbolaget skulle kunna utnyttjas i dess hemviststat för framtida beskattningsår, vare sig av dotterbolaget självt eller av en utomstående, vilket särskilt gäller vid en överlåtelse av dotterbolaget till den utomstående parten.

63. Dessa överväganden är även tillämpliga vid förluster som har uppkommit i ett utländskt fast driftställe. [48]

64. Domstolen har i senare domar redogjort för kriteriet att förlusterna ska vara av slutlig karaktär. I målet Memira Holding och målet Holmen [49] ombads domstolen således att klargöra den situation som avses i punkt 55 andra strecksatsen i domen Marks & Spencer, [50] där det inte finns någon möjlighet att förlusterna i det utländska dotterbolaget skulle kunna utnyttjas i dess hemviststat för framtida beskattningsår. Domstolen fann att den omständigheten att den staten inte tillåter att förluster förs över inte i sig kan anses vara tillräcklig för att betrakta dotterbolagets förluster som slutliga. Förlusterna kan inte betraktas som sådana om det fortfarande är möjligt att göra avdrag för dessa förluster genom att föra över dem till en utomstående part. En utomstående part skulle kunna ha möjlighet att skattemässigt utnyttja dotterbolagets förluster i den stat där dotterbolaget är etablerat, till exempel vid en överlåtelse av dotterbolaget till ett pris som tar hänsyn till det skattemässiga värdet av att kunna göra avdrag för förlusterna. Moderbolaget måste kunna visa att en sådan möjlighet är utesluten.

65. En strikt tolkning av domen i målet Memira Holding och i målet Holmen [51] kan tyda på att förluster som har uppkommit i ett utländskt fast driftställe som definitivt har lagts ned [52] inte kan betraktas som slutliga när moderbolaget, som är beläget i den andra medlemsstaten, därefter skulle kunna öppna ett nytt fast driftställe i samma stat som den för det tidigare fasta driftstället, som de tidigare förlusterna skulle kunna överföras till, oberoende av huruvida en sådan överföring är möjlig eller inte enligt den sistnämnda statens lagstiftning. I en sådan situation skulle förlusterna inte uppfylla de villkor som anges i punkt 55 andra strecksatsen i domen Marks & Spencer. [53]

66. En sådan tolkning förefaller dock vara alltför vidsträckt i fall där moderbolaget ännu inte äger något annat fast driftställe i den stat där det nedlagda fasta driftstället var beläget, och möjligheten att det när som helst i framtiden skulle kunna öppna ett nytt fast driftställe i den staten, till vilket de tidigare förlusterna skulle kunna överföras, är rent hypotetisk. Det skulle inte bara vara praktiskt taget omöjligt eller orimligt svårt för moderbolaget att visa att det inte har någon sådan möjlighet, utan ett sådant synsätt skulle även medföra att förluster som har uppkommit i ett fast

48 Dom av den 15 maj 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278). Se även dom av den 12 juni 2018, Bevola och Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punkt 64).

49 Dom av den 19 juni 2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510, punkterna 22–28) och dom av den 19 juni 2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511, punkterna 34–40).

50 Dom av den 13 december 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

51 Dom av den 19 juni 2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510), och dom av den 19 juni 2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511).

52 Såsom den tyska och den finländska regeringen med rätta har påpekat är nedläggning av ett fast driftställe inte detsamma som likvidation av ett dotterbolag, i den meningen att ett fast driftställe i juridisk mening ingår i det bolag som det tillhör. Även om det bolaget definitivt har lagt ned ett fast driftställe i en annan medlemsstat har det rätt att senare öppna ett nytt fast driftställe i den staten.

53 Dom av den 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

driftställe som är beläget i en annan medlemsstat aldrig ska betraktas som slutliga, vilket skulle innebära en urholkning av den skyldighet att beakta slutliga förluster som anges i domen Marks & Spencer. [54]

67. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att om den första frågan ska besvaras jakande, bör den tredje frågan besvaras nekande.

D. Den fjärde frågan

68. Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde frågan för att få klarhet i huruvida förluster som har uppkommit i ett fast driftställe och som har överförts från beskattningsperioder före nedläggningen kan betraktas som ”slutliga”. Den hänskjutande domstolen har påpekat att det Federala finansministeriet anser att endast förluster som har uppkommit under den senaste beskattningsperioden kan betraktas som ”slutliga förluster”.

69. Domstolen gick in på – men gjorde inte någon uttrycklig prövning av – denna fråga i sin dom i målet kommissionen/Förenade kungariket, [55] där domstolen fann att etableringsfriheten inte åsidosattes genom en nationell bestämmelse enligt vilken bedömningen av huruvida förlusterna i ett dotterbolag utan hemvist i landet ska anses vara definitiva i den mening som avses i domen Marks & Spencer [56] ska göras ”utifrån den rådande situationen direkt efter slutet” av det beskattningsår då förlusterna uppkom.

70. Det förefaller dock inte kunna dras några slutgiltiga slutsatser av denna dom, vilka kan användas som svar på den fjärde frågan. Generaladvokaten Kokott har varit mer explicit i denna fråga i flera av sina förslag till avgörande [57] där hon ansåg att förluster som inte var slutliga i slutet på ett räkenskapsår inte senare kunde bli slutliga förluster. Hon fann att om samlade (överförda) förluster skulle kunna anses som slutliga förluster skulle den initialt framgångsrika verksamheten i dotterbolaget (eller det fasta driftstället) endast beskattas i den stat där detta är beläget, medan den senare verksamheten som gått med förlust däremot skulle finansieras genom skatteintäkter i moderbolagets hemviststat, vilket skulle strida mot principen om en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

71. Jag anser att generaladvokaten Kokotts uppfattning i denna fråga är övertygande. I likhet med den tyska, den franska och den finländska regeringen föreslår jag att den fjärde frågan ska besvaras nekande.

E. Den femte frågan

72. Genom sin femte fråga vill den hänskjutande domstolen, i huvudsak, få klarhet i huruvida de slutliga förluster i det utländska fasta driftstället som ska beaktas i den medlemsstat där moderbolaget har sin hemvist är begränsade vad gäller omfattningen till de förluster som, om det hade varit möjligt, skulle ha beaktats i den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget.

[54] Ibidem.

[55] Dom av den 3 februari 2015 (C-172/13, EU:C:2015:50).

[56] Dom av den 13 december 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

[57] Förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punkterna 58 och 59), målet Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, punkterna 54 och 55) och målet AURES Holding (C-405/18, EU:C:2019:879, punkterna 61–65).

73. I det mål som ledde fram till domen A [58] ombads domstolen bland annat att klargöra, för det fallet att moderbolaget hade rätt att göra avdrag för förluster i ett dotterbolag utan hemvist i landet i samband med en fusion, huruvida dessa förluster ska fastställas med tillämpning av lagstiftningen i moderbolagets hemviststat eller lagstiftningen i dotterbolagets hemviststat. Domstolen erinrade inledningsvis om att etableringsfriheten på unionsrättens nuvarande stadium i princip inte innebär att en viss lagstiftning ska tillämpas på beräkningen av förluster i det dotterbolag som övertagits av moderbolaget (punkt 58 i domen). Domstolen påpekade därefter att den beräkningen i princip inte får leda till en särbehandling i jämförelse med den beräkning som skulle ha gjorts i motsvarande situation om förlusterna hade övertagits från ett dotterbolag med hemvist i landet (punkt 59 i domen). Avslutningsvis slog domstolen fast att en sådan fråga dock inte kan besvaras abstrakt och hypotetiskt, utan ska om den aktualiseras bli föremål för en bedömning i det enskilda fallet (punkt 60 i domen).

74. I likhet med W, kommissionen och den finländska regeringen anser jag att samma principer ska tillämpas vid beräkningen av de förluster som har uppkommit i ett utländskt fast driftställe i syfte att beakta dessa förluster i moderbolagets hemviststat. För att i förevarande fall säkerställa likabehandling vad gäller möjligheten att göra avdrag för slutliga förluster mellan inhemska bolag med ett utländskt fast driftställe och inhemska bolag med ett inhemskt fast driftställe får de slutliga förluster som beaktas inte överstiga det belopp som har fastställts med tillämpning av bestämmelserna i moderbolagets hemviststat (i detta fall Tyskland).

75. Om de slutliga förluster som har fastställts i enlighet med bestämmelserna i moderbolagets hemviststat överstiger det belopp som har fastställts i enlighet med bestämmelserna i den stat där det fasta driftstället är beläget (Förenade kungariket i detta fall) ska de emellertid begränsas till det sistnämnda beloppet. I annat fall skulle inhemska bolag med ett fast driftställe i samma land åtnjuta en fördel i förhållande till inhemska bolag med ett utländskt fast driftställe. Dessutom skulle moderbolagets hemvistmedlemsstat utan en sådan begränsning vara skyldig att bära de negativa konsekvenserna av att tillämpa skattelagstiftningen i den medlemsstat där det utländska fasta driftstället är beläget.

V. Slutsats

76. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag således att EU-domstolen besvarar den första tolkningsfrågan från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) på följande sätt:

Artikel 43 jämförd med artikel 48 i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen (nu artikel 49 jämförd med artikel 54 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt) utgör inte hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken ett bolag med hemvist i landet inte får avräkna förluster från ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat från sin beskattningsbara vinst, om bolaget har utnyttjat alla möjligheter att göra avdrag för dessa förluster enligt lagen i den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget samt detta fasta driftställe inte längre genererar några inkomster, vilket innebär att förlusterna inte längre kan beaktas i denna medlemsstat (”slutliga” förluster), även om den aktuella lagstiftningen undantar vinster och förluster från skatteplikt på grund av ett bilateralt avtal mellan de båda medlemsstaterna för att undvika dubbelbeskattning.

[58] Dom av den 21 februari 2013 (C-123/11, EU:C:2013:84).