



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 19 april 2012¹

Mål C-18/11

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

(begäran om förhandsavgörande från Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber
(Förenade kungariket))

”Etableringsfrihet — Nationell skattelagstiftning — Inkomstskatt för juridiska personer —
Koncernavdrag — Förluster i ett i landet beläget fast driftställe tillhörande ett bolag utan hemvist i
landet får inte överföras till ett bolag med hemvist i landet som ingår i samma konsortium som
förstnämnda bolag”

I – Inledning

1. För tredje gången prövar nu domstolen den skattemässiga regleringen av koncernavdrag (”group relief”) i Förenade Konungariket Storbritannien och Nordirland. Denna reglering gör det möjligt att överföra förluster mellan olika bolag inom en koncern eller ett konsortium. Förluster kan föras framåt eller bakåt i tiden och till det skattesubjekt där de kan ”utnyttjas” bäst i skattehänseende. Koncernen eller konsortiet ska därigenom ges samma skattemässiga behandling som om det var fråga om ett enda företag.
2. För tredje gången gäller frågan vid domstolen också om den omständigheten att vissa skattskyldiga personer nekas tillämpning av lagstiftning är förenlig med etableringsfriheten. Domstolen har i det hänseendet redan prövat en nekad tillämpning av nämnda lagstiftning beträffande dotterbolag med hemvist i utlandet², samt beträffande holdingbolag med hemvist i landet vilka huvudsakligen förvaltar dotterbolag med hemvist i utlandet.³
3. Förevarande fall avser ett konsortium i vilket brittiska och nederländska bolag ingår. Ett nederländskt bolags fasta driftställe i Förenade kungariket önskar föra över sina förluster till ett bolag med hemvist i Förenade kungariket. Den brittiska skattemyndigheten avser att inte medge avdraget eftersom förlusterna visserligen genererats i Förenade kungariket, men de även kan dras av skattemässigt vid bolagets nederländska säte.

II – Tillämpliga bestämmelser

4. Förenade kungariket inkomstbeskattar juridiska personer. Under de i förevarande mål aktuella åren 2001–2004 reglerades denna inkomstskatt i Income and Corporation Taxes Act 1988 (nedan kallad ICTA).

1 — Originalspråk: tyska.

2 — Dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer (REG 2005, s. I-10837).

3 — Dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI (REG 1998, s. I-4695).

5. Bolag med hemvist i Förenade kungariket är skattskyldiga till inkomstskatten för hela sin vinst. Bolag med hemvist utanför Förenade kungariket är skattskyldiga till inkomstskatten endast i den mån som vinst redovisas i ett i Förenade kungariket beläget fast driftställe.

6. Detta motsvarar bestämmelserna i det avtal för att undvika dubbelbeskattning som Förenade kungariket och Konungariket Nederländerna har ingått. I artikel 7 i detta avtal föreskrivs följande:

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

7. Såväl bolag med hemvist i landet som fasta driftställen tillhörande bolag med hemvist i utlandet får flytta dessa förluster till tidigare eller senare beskattningsår.

8. Dessutom finns en reglering i Section 402(1) ICTA som innebär att förluster får överföras mellan olika skattskyldiga personer genom så kallat koncernavdrag. Denna bestämmelse har följande lydelse:

”1. Med förbehåll för och i enlighet med bestämmelserna i detta kapitel och Section 492.8 kan lättnad för förluster och andra belopp som får användas för lättnad vid inkomstbeskattningen av juridiska personer, i de fall som anges nedan i Section 402.2 och 402.3, överföras från ett bolag (nedan kallat det överförande bolaget) och, på yrkande som framställs av ett annat bolag (nedan kallat det bolag som framställt yrkandet), medges det bolag som framställt yrkandet i form av ett så kallat koncernavdrag.”

9. Ansökan om koncernavdrag kan, beroende på förhållandena för det överförande bolaget och det bolag som framställt yrkandet, framställas antingen för en koncern eller för ett konsortium.

10. Saknar det överförande bolaget hemvist i Förenade kungariket föreskrivs i Section 403D följande särreglering för koncernavdraget:

”1. Förluster och andra belopp för ett visst räkenskapsår kan, enligt detta kapitel, överföras av ett bolag som saknar hemvist i Förenade kungariket i form av koncernavdrag endast såvida

- a) de kan hänföras till sådana delar av bolagets verksamhet vars inkomst och vinst för denna period ingår eller, i förekommande fall, skulle ingå vid beräkningen av bolagets inkomstskattepliktiga överskott för perioden,
- b) de inte kan hänföras till sådana delar av bolagets verksamhet som har undantagits från inkomstskatt för juridiska personer i denna period med stöd av ett dubbelbeskattningsavtal, och
- c) ingen del av
 - (i) förlusten eller det andra beloppet, eller
 - (ii) något belopp som beaktats vid beräkningen härav

motsvarar, eller ingår i, något belopp som vid beskattning i utlandet (för något räkenskapsår) får dras av från eller på annat sätt kvittas mot bolagets eller någon annan persons överskott utanför Förenade kungariket.

...

3. I denna Section 403D avses med 'överskott utanför Förenade kungariket', oavsett vem det tillkommer, belopp som,
- (a) vid beskattning i utlandet anses utgöra överskott, inkomst eller vinst som (efter avdrag) vederbörande beskattas för, och
 - (b) inte motsvarar, eller ingår i, det sammanlagda överskottet (för vederbörande eller någon annan person) för något räkenskapsår,
- eller belopp som beaktas vid beräkningen av sådana belopp.
- ...
- (9) I denna Section 403D avses med 'utländsk beskattning' skatt som får påföras enligt lagstiftningen i ett område utanför Förenade kungariket, och som
- (a) tas ut på inkomst och motsvarar brittisk inkomstskatt, eller
 - (b) avser inkomst och/eller skattepliktig vinst som motsvarar brittisk inkomstskatt för juridiska personer.”

III – Omständigheter i målet och tolkningsfrågorna

11. Målet vid den nationella domstolen avser den inkomstskatt för juridiska personer som Philips Electronics UK Ltd (nedan kallat den skattskyldiga personen) har att erlagga i Förenade kungariket avseende åren 2001–2004.

12. Den skattskyldiga personen framställde för dessa i år i sina inkomstdeklarationer flera ansökningar om koncernavdrag för konsortium, vilket senast skedde den 9 juli 2009. Därigenom skulle förluster i ett annat bolag med totalt cirka 64 miljoner GBP överföras på den skattskyldiga personen och således dras av från beräkningsunderlaget för den personens inkomstskatt. Dessa förluster hade uppkommit i en filial i Förenade kungariket tillhörande det nederländska bolaget LG Philips Display Netherlands BV (nedan kallat LG.PD Netherlands).

13. LG.PD Netherlands ingår i en koncern som utgör ett konsortium mellan ett nederländskt och ett sydkoreanskt bolag. Det nederländska bolaget är moderbolag till den skattskyldiga personen. I det nationella målet är utgångspunkten att detta förhållande mellan LG.PD Netherlands och den skattskyldiga personen i princip ger rätt till koncernavdrag.⁴

14. Beslutet att överföra förlusterna i LG.PD Netherlands' filial i Förenade kungariket till den skattskyldiga personen fattades av de båda bolagen genom ett avtal enligt vilket LG.PD Netherlands skulle utge ersättning. Den 27 januari 2006 försattes LG.PD Netherlands i konkurs.

15. Det nationella målet avser frågan huruvida skattemyndigheterna i Förenade kungariket kan neka koncernavdrag med motiveringen att de förluster som ska överföras i princip beaktas vid den nederländska beskattningen av LG.PD Netherlands, varför kravet i Section 403D(1) (c) ICTA inte är uppfyllt. Enligt den skattskyldiga personen strider denna bestämmelse mot etableringsfriheten.

4 — Enligt Section 406(2) ICTA är sambandet visserligen inte tillräckligt eftersom inget av bolagen i konsortiet har hemvist i Förenade kungariket. Underinstansen i det nationella målet har dock funnit att denna bestämmelse inte är tillämplig eftersom den utgör en otillåten inskränkning av etableringsfriheten. Detta fastställande har numera vunnit laga kraft då det inte överklagats.

16. Mot denna bakgrund beslutade Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber, att ställa följande frågor till domstolen för ett förhandsavgörande:

- 1) När en medlemsstat (såsom Förenade kungariket) i beskattningsunderlaget inkluderar inkomster och förluster i ett bolag som har bildats och har sitt skatterättsliga hemvist i en annan medlemsstat (såsom Nederländerna), i den mån inkomsterna är hänförliga till näringsverksamhet som det nederländska bolaget bedriver i Förenade kungariket via ett fast driftsställe i denna medlemsstat, utgör det då en inskränkning i friheten för en medborgare i en medlemsstat att etablera sig i Förenade kungariket enligt artikel 49 FEUF (tidigare artikel 43 EG) att det i Förenade kungariket inte är tillåtet att underskott inom Förenade kungariket som uppkommit i ett fast driftsställe i denna stat, tillhörande ett bolag som saknar hemvist där, överförs till ett bolag med hemvist i landet i form av koncernavdrag, då en del av dessa förluster eller något belopp som beaktats vid beräkningen härav ”motsvarar, eller ingår i, ett belopp som vid beskattning i utlandet (för något räkenskapsår) kan dras av från eller på annat sätt kan kvittas mot bolagets eller någon annan persons inkomst utanför Förenade kungariket”, det vill säga att förluster i Förenade kungariket, i de fall då det finns ett fast driftsställe i denna medlemsstat, endast kan överföras när det står klart att det vid den tidpunkt då yrkandet framställs inte kan ske något avdrag eller någon kvittning utanför Förenade kungariket (inklusive i en annan medlemsstat, såsom Nederländerna) och det inte är tillräckligt att det inte har yrkats avdrag utanför Förenade kungariket samt ett motsvarande villkor inte är tillämpligt när det gäller överföring av förluster som uppkommit inom Förenade kungariket i ett bolag med hemvist i landet?
- 2) Om så är fallet, är denna inskränkning motiverad
 - a) enbart av hänsyn till behovet att förhindra dubbla förlustavdrag,
 - b) enbart av hänsyn till behovet att bibehålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, eller
 - c) av hänsyn till behovet att bibehålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna i förening med behovet att förhindra dubbla förlustavdrag?
- 3) Om så är fallet, står inskränkningen i proportion till denna motivering?
- 4) För det fall en inskränkning i det nederländska bolagets rättigheter inte är motiverad eller i den mån en sådan inskränkning inte står i proportion till någon motivering, krävs det då enligt unionsrätten att det brittiska bolaget har tillgång till ett rättsmedel i Förenade kungariket, såsom rätten att yrka koncernavdrag vid beskattningen av bolagets överskott?

17. I förfarandet vid domstolen har den skattskyldiga personen, den danska regeringen, Förenade kungarikets regering samt Europeiska kommissionen inkommit med skriftliga yttranden samt deltagit vid den muntliga förhandlingen.

IV – Rättslig bedömning

18. Den nationella domstolens frågor avser tolkningen av etableringsfriheten. Jag kommer i detta avseende att basera min prövning på artikel 43 EG, eftersom artikel 49 FEUF inte är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet.⁵ Jag uppfattar vidare den hänskjutande domstolens frågor så, att de avser tillämpningen av artikel 48 EG enligt vilken vissa bolag likställs med de i artikel 43 EG nämnda fysiska personerna.

⁵ — Artikel 49 FEUF trädde i kraft 1 december 2009. Det i målet omtvistade koncernavdraget yrkades dock för perioderna 1 juli 2001–31 december 2004, och det senaste yrkandet framställdes den 9 juli 2009.

19. Frågorna avseende tolkningen av just etableringsfriheten är befogade. Etableringsfriheten är den frihet som är tillämplig i förevarande fall. Domstolen har redan slagit fast att det materiella tillämpningsområdet för artikel 43 EG omfattar den situationen att ett bolag inrättar och kontrollerar ett fast driftställe i en annan medlemsstat.⁶ Förevarande mål rör ett nederländskt bolag och rätten att överföra förluster i en filial som bolaget har i Förenade kungariket. En sådan filial omfattas i skatterättsligt hänseende av begreppet fast driftställe.⁷

20. Det ska följaktligen utredas huruvida etableringsfriheten utgör hinder för en inskränkning i rätten för ett bolag med hemvist i utlandet att överföra förluster i sitt i Förenade kungariket belägna fasta driftställe (i form av en filial).

A – Den första tolkningsfrågan: inskränkning av etableringsfriheten

21. Jag avser att i enlighet med tolkningsfrågorna inledningsvis pröva huruvida en sådan lagstiftning som Section 403D (1) (c) ICTA inskränker etableringsfriheten. Enligt denna bestämmelse är det inte möjligt att via koncernavdrag överföra inhemska förluster i ett driftställe tillhörande ett bolag med hemvist i utlandet om förlusterna får kvittas vid beskattning i utlandet mot vinster där.

22. Enligt fast rättspraxis ska medlemsstaterna, även om frågor om direkta skatter omfattas av deras behörighet, likväl iakttä unionsrätten när de utövar sin behörighet.⁸ Det ska mot denna bakgrund betonas att medlemsstaterna i princip inte är skyldiga enligt unionsrätten att inom ramen för sina lagstiftningar om inkomstskatt för juridiska personer föreskriva någon sådant koncernavdrag för förluster som det som i förevarande fall föreskrivs i Förenade kungarikets lagstiftning. Utformningen av skattesystemen omfattas nämligen av de olika medlemsstaternas behörighet.⁹ Om emellertid en medlemsstat föreskriver en sådan rätt ska denna vara förenlig med de grundläggande friheterna i unionsrätten, här i synnerhet etableringsfriheten.

23. Bolag åtnjuter etableringsfrihet enligt artiklarna 43 EG och 48 EG. Sammanfattningsvis har domstolen ur dessa bestämmelser härlett att bolag med säte i en medlemsstat i gemenskapen har rätt att utöva verksamhet i en annan medlemsstat genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor.¹⁰

24. Då artikel 43 första stycket andra meningen EG dessutom uttryckligen ger ekonomiska aktörer en möjlighet att fritt välja den juridiska form som är lämplig för att bedriva verksamhet i en annan medlemsstat, får detta fria val inte begränsas i den mottagande medlemsstaten genom diskriminerande skattebestämmelser.¹¹ Friheten att välja den juridiska form som är lämplig för att bedriva verksamhet i en annan medlemsstat har följaktligen bland annat till syfte att ge bolag med säte i en medlemsstat möjlighet att öppna en filial i en annan medlemsstat för att där utöva sin verksamhet på samma villkor som gäller för dotterbolag.¹²

6 — Dom av den 15 maj 2008 i mål C-414/06, Lidl Belgium (REG 2008, s. I-3601), punkt 15.

7 — Se artikel 5.1 b i Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas av den 3 oktober 2011 (KOM(2011) 121 slutlig/2).

8 — Dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkt 21, och av den 8 december 2011 i mål C-157/10, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (REU 2011, s. I-13023), punkt 28.

9 — Se dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, tillägg, s. 31), punkt 23.

10 — Se bland annat dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike (REG 1986, s. 273 ; svensk specialutgåva, volym 8, s. 389), punkt 18, av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN (REG 1999, s. I-6161), punkt 35, av den 25 februari 2010 i mål C-337/08, X Holding (REU 2010, s. I-1215), punkt 17, och av den 26 oktober 2010 i mål C-97/09, Schmelz (REU 2010, s. I-10465), punkt 36.

11 — Se bland annat domen i målet kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 10), punkt 22, dom av den 18 juli 2007 i mål C-231/05, Oy AA (REG 2007, s. I-6373), punkt 40, samt beslut av den 4 juni 2009 i de förenade målen C-439/07 och C-499/07, KBC Bank och Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (REG 23009, s. I-4409), punkt 77.

12 — Dom av den 23 februari 2006 i mål C-253/03, CLT-UFA (REG 2006, s. I-1831), punkt 15.

25. Denna rättspraxis innebär att bolag med hemvist i utlandet får bedriva förvärvsverksamhet i den mottagande medlemsstaten på samma villkor som bolag med hemvist i landet. Vidare får inte den mottagande medlemsstaten åberopa att bolaget med hemvist i utlandet kan undvika en eventuell negativ olikabehandling genom att välja en annan rättslig form för sin verksamhet i den mottagande medlemsstaten, exempelvis ett dotterbolag i stället för en filial.¹³

1. Negativ olikabehandling

26. I förevarande fall föreligger en olikabehandling av bolag med respektive utan hemvist i landet när de bedriver självständig förvärvsverksamhet i Förenade kungariket.

27. Förenade kungarikets regering har för sin del anfört att skattebestämmelserna om koncernavdrag innebär att bolag med hemvist i landet och bolag med hemvist i utlandet vilka äger ett fast driftställe i Förenade kungariket behandlas olika. Endast bolag med hemvist i utlandet omfattas av de särskilda villkoren i Section 403D(1) ICTA.

28. Till dessa villkor hör enligt punkt c i denna bestämmelse bland annat att bolag med hemvist i utlandet får överföra förluster i ett fast driftställe beläget i Förenade kungariket endast om dessa inte kan användas vid beskattning i utlandet. För bolag med hemvist i Förenade kungariket gäller inte något sådant villkor.

29. Genom olikabehandlingen uppstår åtminstone två nackdelar för bolag med hemvist i utlandet. För det första blir det svårare för dem att bilda konsortier med bolag i Förenade kungariket. De förra kommer på grund av den under vissa omständigheter obefintliga rätten till överföring av förluster i fasta driftställen i Förenade kungariket, vilka tillhör bolag med hemvist i utlandet, att hellre bedriva sina verksamheter i konsortier med bolag med hemvist i landet, vilka inte omfattas av dessa inskränkningar. För det andra uppkommer för bolag med hemvist i utlandet omedelbara nackdelar genom att de vägras förlustöverföring. Bolag med hemvist i utlandet kommer – liksom i förevarande fall – att fräntas möjligheten att från det bolag som utnyttjar förlustöverföringen kompenseras för detta.

30. Som redan påpekats framgår det dessutom av rättspraxis att den mottagande medlemsstaten inte kan åberopa att bolag med hemvist i utlandet kan undvika nackdelar genom att bedriva sin förvärvsverksamhet i den mottagande medlemsstaten i form av ett dotterbolag i stället för en filial. Därigenom skulle inte överföringen av förlusterna i ett av LG.PD Netherlands' dotterbolag i Förenade kungariket vara för föremål för några inskränkningar. Bolag med hemvist i utlandet kan dock välja att utöva sin etableringsrätt i Förenade kungariket genom en filial eller genom ett dotterbolag.

2. Objektiv jämförbarhet

31. Förenade kungarikets regering har invänt att ett bolag med hemvist i landet och ett bolag med hemvist i utlandet som äger en filial i Förenade kungariket inte befinner sig i objektivt jämförbara situationer i beskattningshänseende. Medan ett bolag med hemvist i landet beskattas för hela sin inkomst, beskattas ett bolag med hemvist i utlandet endast för inkomsten i sitt i Förenade kungariket belägna fasta driftställe.

32. Enligt fast rättspraxis kan diskriminering mycket riktigt endast uppkomma genom att olika regler tillämpas på lika situationer eller genom att samma regel tillämpas på olika situationer.¹⁴ Olikabehandling är därmed förenlig med fördragets bestämmelser om etableringsfrihet när den avser situationer som inte är objektivt jämförbara. Den objektiva jämförbarheten ska därvid prövas med beaktande av de ändamål som eftersträvas med de aktuella nationella bestämmelserna.¹⁵

13 — Se domen i målet Oy AA (ovan fotnot 11), punkt 40.

14 — Dom av den 1 december 2011 i mål C-253/09, kommissionen mot Ungern (REU 2011, s. I-12391), punkt 50 och där angiven rättspraxis).

15 — Domen i målet X Holding (ovan fotnot 10), punkterna 20 och 22.

33. Enligt fast rättspraxis befinner sig personer som har hemvist i ett land och personer som saknar hemvist i det landet generellt sett inte i jämförbara situationer¹⁶. Domstolen slog dock redan i domen i målet Marks & Spencer fast att det ska prövas i varje enskilt fall huruvida den omständigheten att en skattelättnad endast tillämpas för skattskyldiga personer med hemvist i landet kan motiveras av objektiva kriterier.¹⁷ Därmed föreligger en inskränkning när det i fråga om den aktuella skatten inte föreligger någon objektiv skillnad som skulle kunna motivera en olikabehandling av de olika kategorierna av skattskyldiga personer.¹⁸

34. Domstolen har således vid flera tillfällen redan slagit fast att ett bolag med hemvist i landet och ett bolag utan hemvist i landet som bedriver verksamhet via ett fast driftställe i landet, kan finnas i jämförbara situationer när det gäller beskattningen i nämnda land.¹⁹

35. I domen i det ovannämnda målet Royal Bank of Scotland fastställde domstolen dessutom att sådana bolag befann sig i objektivt jämförbara situationer, eftersom underlaget för beräkningen av inkomstskatten för juridiska personer fastställdes på samma sätt för båda bolagen. Mot denna bakgrund saknade det betydelse för domstolen att bolag med hemvist i landet beskattades för sina världsvida inkomster medan bolag utan hemvist i landet endast beskattades för de inkomster som de uppbar i nämnda land.²⁰ Sådana skillnader när det gäller medlemsstaternas beskattningsrätt som de som Förenade kungarikets regering har åberopat, saknar således betydelse för den objektiva jämförbarheten av situationerna, och är på sin höjd relevanta för prövningen av grunderna för motivering.²¹

36. I domen i målet Saint-Gobain ZN fann domstolen vidare att bolag med hemvist i landet och bolag utan hemvist i landet befann sig i jämförbara situationer framför allt på grund av att olikabehandlingen av dem skedde först med avseende på de omtvistade skattelättnaderna.²² Underinstansen i förevarande nationella mål har till detta slagit fast att bolag med hemvist i landet och i landet belägna fasta driftställen till bolag med hemvist i utlandet behandlas helt lika när det gäller inkomstbeskattningen av de i Förenade kungariket redovisade vinsterna och förlusterna, dock inte när det gäller det här omtvistade koncernavdraget.²³

37. En inskränkning av etableringsfriheten kan därmed inte avfärdas av det skälet att ett bolag med hemvist i landet och ett bolag med hemvist i utlandet med en filial i Förenade kungariket inte befinner sig i objektivt jämförbara situationer när det gäller beskattningen av dem. Till exempel beviljas bolag med hemvist i utlandet beträffande deras fasta driftställen särskilt en rätt att överföra förluster under tidigare eller senare beskattningsår på samma sätt som bolag med hemvist i landet. Det är alltså tydligt att situationerna är jämförbara enligt rättsordningen i Förenade kungariket när det gäller förluster.

3. Slutsats i denna del

38. Den första frågan ska således besvaras så, att de särskilda kraven enligt Section 403D(1)(c) ICTA för koncernavdrag när det gäller bolag med hemvist i en annan medlemsstat än Förenade kungariket innebär en inskränkning av etableringsfriheten.

16 — Domen i målet Schumacker (ovan fotnot 8), punkt 31, och dom av den 22 december 2008 i mål C-282/07, Truck Center (REG 2008, s. I-10767), punkt 38.

17 — Se domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 2), punkterna 37 och 38.

18 — Se, med avseende på frihet att tillhandahålla tjänster, dom av den 17 november 2009 i mål C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri (REG 2009, s. I-10821), punkt 35.

19 — Första gången i domen i målet kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 10), punkt 20.

20 — Dom av den 29 april 1999 i mål C-311/97, Royal Bank of Scotland (REG 1999, s. I-2651), punkterna 27–29.

21 — Se även domen i målet X Holding (ovan fotnot 10), punkt 38).

22 — Se domen i målet Saint-Gobain (ovan fotnot 10), punkt 49.

23 — First-tier tribunal, avgörande av den 27 juli 2009, [2009] UKFTT 226(TC), punkt 21.

B – Den andra tolkningsfrågan: Grund för att motivera inskränkningen

39. Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida inskränkningen av etableringsfriheten kan motiveras. Enligt rättspraxis är en inskränkning av etableringsfriheten tillåten om den motiveras av tvingande skäl av allmänintresse.²⁴ Den hänskjutande domstolen har härvid som möjliga grunder för att motivera inskränkningen angett en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, risken för dubbla förlustavdrag samt en kombination av båda dessa.

40. Frågan bottenar i den osäkerhet som uppenbarligen fortfarande gäller beträffande tolkningen av domen i målet Marks & Spencer. Där angav domstolen den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, risken för dubbla förlustavdrag och risken för skatteflykt som grunder för motivering och tillämpade alla dessa tre som motivering av inskränkningen av etableringsfriheten.²⁵

41. Redan i mitt förslag till avgörande i målet Oy AA påpekade jag att kärnan i dessa tre element utgörs av säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.²⁶ Domstolen slog i domen i det målet även fast att det är möjligt att motivera inskränkningen med såväl behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna som behovet av att förhindra skatteflykt.²⁷ Domstolen har därefter i domen i målet Lidl Belgium funnit att en inskränkning även kan motiveras enbart av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och risken för dubbla förlustavdrag.²⁸

42. Av detta framgår tydligt följande: Avgörande för om en inskränkning kan motiveras är ytterst att målet med en nationell lagstiftning är att en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten ska säkerställas. Målen att förhindra dubbla förlustavdrag och att förhindra skatteflykt utgör mot denna bakgrund inte några självändamål, utan är av betydelse endast i den mån de tjänar till att säkerställa den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.²⁹ I enlighet därmed prövade och godtog domstolen senast i sin dom i målet National Grid Indus denna grund för motivering endast som sådan, och således utan att tillämpa de aspekter som avser förhindrande av dubbla förlustavdrag och förhindrande av skatteflykt.³⁰

43. Denna insikt är i förevarande mål av särskild betydelse. Som jag kommer att visa i det följande motiverar nämligen inte säkerställandet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten den nu aktuella inskränkningen av etableringsfriheten, trots att den ska förhindra dubbla förlustavdrag.

1. En väl avvägd fördelning av beskattningsrätten

44. Säkerställandet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna utgör en grund för motivering som domstolen erkänt i sin fasta praxis.³¹

24 — Dom av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (REG 2006, s. I-7995), punkt 47, av den 27 november 2008 i mål C-418/07, Papillon (REG 2008, s. I-8947), punkt 33, och av den 13 oktober 2011 i mål C-9/11, Waypoint Aviation REU 2011, s. I-9697, punkt 27).

25 — Domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 2), punkt 51.

26 — Förslag till avgörande av den 12 september 2006 i mål C-231/05, Oy AA (REG 2006, s. I-6373), punkt 48.

27 — Domen i målet Oy AA (ovan fotnot 11), punkt 60.

28 — Domen i målet Lidl Belgium (ovan fotnot 6), punkt 42.

29 — Se mitt förslag till avgörande av den 10 september 2009 i mål C-311/08, SGI (REG 2009, s. I-487), punkt 59.

30 — Dom av den 29 november 2011 i mål C-371/10, National Grid Indus (REU 2011, s. I-12273), punkterna 45–49. Se såtillyvida dom av den 7 september 2006 i mål C-470/04, N (REG 2006, s. I-7409), punkt 42.

31 — Se bland annat bland annat domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 2), punkt 45, domen i målet Lidl Belgium (ovan fotnot 6), punkt 31, och domen i målet National Grid Indus (ovan fotnot 30), punkt 45.

45. Fördelningen av medlemsstaternas beskattningsrätt är därvid en uppgift som ankommer på dem själva. Unionsrätten saknar på nuvarande stadium i princip allmänna kriterier för fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.³² Medlemsstaterna har i enlighet med internationell skattepraxis i regel avgränsat sina respektive beskattningsrättigheter så, att en stat har rätt att beskatta såväl den världsvida inkomsten för bolag med hemvist i landet som den inkomst som fasta driftställen till bolag med hemvist i utlandet förvärvar inom landet. Den dubbelbeskattning som därvid sker av inkomsterna i fasta driftställen undviks normalt genom att hemviststaten för ett bolag undantar dessa inkomster från beskattning eller genom att den skatt som påförts inkomsterna i den andra staten avräknas från den skatt som tas ut på inkomsterna i samband med beskattningen av bolaget.³³

46. Mot bakgrund av denna internationella beskattningspraxis får medlemsstaterna i syfte att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten vidta åtgärder för att tillvarata sina skatteanspråk avseende verksamhet som bedrivs inom deras respektive territorier.³⁴

47. I förevarande fall har beskattningsrätten reglerats i enlighet med den internationella beskattningspraxis som här redovisats. Enligt artikel 7 i det brittisk-nederländska skatteavtalet har Förenade kungariket rätt att beskatta inkomst i bolag med hemvist i landet samt inkomst i fasta driftställen i landet vilka tillhör bolag med hemvist i utlandet.

48. Därmed uppkommer frågan om denna beskattningsrätt för Förenade kungariket träds förnär om förlusterna i ett fast driftställe i landet som tillhör ett bolag med hemvist i utlandet (LG.PD Netherlands) får dras av från underlaget för beräkningen av den inkomstskatt för juridiska personer som påförs ett bolag med hemvist i landet (den skattskyldiga personen), trots att dessa förluster i princip även får dras av i Nederländerna.

49. Enligt min uppfattning är detta inte fallet. Förenade kungarikets beskattningsrätt avseende den skattskyldiges inkomster träds inte förnär genom överföringen av förlusterna. Överföringen får nämligen endast avse sådana förluster som även de har genererats inom ramen för Förenade kungarikets beskattningsrätt. Samtliga händelser som avses i förevarande mål omfattas av Förenade kungarikets skattesuveränitet. Inhemska förluster i ett inhemskt skattesubjekt (LG.PD Netherlands med avseende på dess fasta driftställe i Förenade kungariket) ska kvittas mot inhemska vinster i ett annat inhemskt skattesubjekt (den skattskyldiga personen).

50. Det saknar betydelse för säkerställandet av Förenade kungarikets beskattningsrätt huruvida de förluster som ska överföras även får beaktas i Nederländerna. Att de beaktas där inverkar nämligen inte på Förenade kungarikets beskattningsrätt. Denna rätt att beskatta träds endast förnär om förluster som uppkommit inom ramen för en annan medlemsstats exklusiva beskattningsrätt beaktas. Sådana förluster skulle nämligen minska Förenade kungarikets skatteintäkter, trots att vinsterna i verksamheten inte kan beskattas.

51. Domstolens prövning av hinder mot dubbla förlustavdrag har därmed nästan uteslutande avsett situationer där en medlemsstat vägrat att beakta förluster som uppstått i en annan medlemsstat.³⁵ I det enda mål, Papillon, som hittills avsett inhemska förluster avfärdade domstolen det återopade ändamålet att förhindra dubbla förlustavdrag med hänvisning till att det rörde sig om förluster som redovisats i en och samma medlemsstat.³⁶

32 — Se dom av den 16 juli 2009 i mål C-128/08, Damseaux (REG 2009, s. I-6823), punkterna 30 och 33, samt där angiven rättspraxis.

33 — Se generaladvokaten Geelhoeds förslag till avgörande av den 23 februari 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV och the ACT Group Litigation (REG 2006, s. I-11673), punkterna 49–51).

34 — Se domen i målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (ovan fotnot 24), punkt 56, av den 29 mars 2007 i mål C-347/04, Rewe Zentralfinanz (REG 2007, s. I-2647), punkt 42, domen i målet Oy AA (ovan fotnot 11), punkt 54, dom av 4 december 2008 i mål C-330/07, Jobra (REG 2008, s. I-9099), punkt 33, och domen i målet National Grid Indus (ovan fotnot 30), punkt 46.

35 — Se domarna i målen Marks & Spencer (ovan fotnot 2), Oy AA (ovan fotnot 11) och Lidl Belgium (ovan fotnot 6).

36 — Domen i målet Papillon (ovan fotnot 24), punkt 39.

52. I förevarande mål omfattas vinsterna i den inhemska verksamheten i LG.PD Netherlands' fasta driftställe av Förenade kungarikets beskattningsrätt. Det är därför inte möjligt att med hänvisning till säkerställandet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten vägra att beakta förlusterna i denna verksamhet. Denna grund för motivering ska nämligen i enlighet med vad domstolen uttalade i sin dom i målet Lidl Belgium endast tillgodose symmetrin mellan rätten att beskatta vinsterna och möjligheten att göra avdrag för förluster.³⁷ Eller som Förenade kungarikets regering själv formulerade det i målet Marks & Spencer: Vinster och förluster är två sidor av samma mynt.³⁸

53. Detta motsägs inte heller av det redan nämnda argumentet från Förenade kungariket att ett bolag med hemvist i landet och ett fast driftställe till ett bolag med hemvist i utlandet, när det gäller beskattningen av dessa inte befinner sig i objektivt jämförbara situationer, vilket jag här avser att behandla ytterligare.

54. Visserligen slog domstolen i sin dom i målet X Holding fast, när det gäller motiveringsgrunden avseende fördelningen av beskattningsrätten, att ett bolags fasta driftställe i en annan medlemsstat och dess dotterbolag med hemvist i utlandet inte befinner sig i jämförbara situationer ur detta bolags ursprungsstats perspektiv. Dotterbolaget är nämligen obegränsat skattskyldigt i den andra medlemsstaten medan det fasta driftstället i princip och till viss del fortfarande omfattas av ursprungsmedlemsstatens beskattningsrätt.³⁹

55. Som jag emellertid påpekade redan i mitt förslag till avgörande i målet X Holding, föreligger olika skyldigheter för ursprungsmedlemsstaten och den mottagande medlemsstaten när det gäller fördelningen av beskattningsrätten.⁴⁰ Ursprungsmedlemsstaten får göra skillnad vid behandlingen av de utländska fasta driftställena och dotterbolagen med hemvist i utlandet vilka ägs av ett bolag med hemvist i landet. Denna har nämligen beträffande de utländska fasta driftställena en – i regel underordnad – beskattningsrätt, vilket däremot inte är fallet med avseende på dotterbolagen med hemvist i utlandet.

56. Detta gäller dock inte beträffande den mottagande medlemsstaten. Den har normalt rätt att beskatta båda etableringsformerna. Därmed ska den mottagande medlemsstaten också behandla dessa två etableringsformer för ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat lika vid beskattningen.⁴¹

57. Förenade kungariket kan av dessa skäl i egenskap av mottagande medlemsstat inte som grund för motivering åberopa behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten, i den mån det fasta driftställe som är beläget inom landet i motsats till bolag med hemvist i landet förvägras koncernavdrag under vissa förhållanden.

2. Dubbla förlustavdrag

58. Det återstår så att pröva huruvida ändamålet att förhindra dubbla förlustavdrag kan utgöra en självständig grund för motivering.

59. Enligt vad som konstaterats i det nationella målet får LG.PD Netherlands åtminstone delvis dra av förluster vid den nederländska beskattningen, antingen för egen del eller inom ramen för en skattemässig enhet, vilka uppkommit i dess i Förenade kungariket belägna fasta driftställe. Som målet X Holding redan har visat, kan förluster i utländska fasta driftställen leda till en tillfällig minskning där av skatten för bolaget.⁴² Därmed föreligger i förevarande fall en risk för dubbla förlustavdrag medges, åtminstone tillfälligt, i Förenade kungariket och i Nederländerna.

37 — Domen i målet Lidl Belgium (ovan fotnot 6), punkt 33.

38 — Domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 10), punkt 43.

39 — Domen i målet X Holding (ovan fotnot 10), punkt 38.

40 — Förslag till avgörande av den 19 november 2009 i mål C-337/08, X Holding (REG 2009, s. I-1215), punkterna 51–62.

41 — Förslag till avgörande i målet X Holding (ovan fotnot 10), punkt 35, och mitt förslag till avgörande i målet X Holding (ovan fotnot 40), punkt 39.

42 — Se domen i målet X Holding (ovan fotnot 10), punkt 35, och mitt förslag till avgörande i mål X Holding (ovan fotnot 40), punkt 39.

60. I domen i målet Lidl Belgium konstaterade domstolen emellertid att det är förenligt med etableringsfriheten att ett bolag inte medges avdrag för förlusterna i ett i en annan medlemsstat beläget fast driftställe, såvitt det i ett avtal för att undvika dubbelbeskattning föreskrivs att dess inkomst beskattas i den andra medlemsstaten och att även förluster får dras av där under kommande beskattningsår. Om den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget beaktar såväl vinster som förluster vid beskattningen, kan alltså bolagets medlemsstat bortse från förluster i ett sådant fast driftställe. Konungariket Nederländerna utövar följaktligen inte sin rätt enligt denna rättspraxis.

61. Å andra sidan strider inte heller ett sådant beaktande av förluster i ett utländskt fast driftställe mot etableringsfriheten.⁴³ Medlemsstaterna kan följaktligen beakta förluster i utländska fasta driftställen vid beskattningen av dess inhemska bolag, men normalt är de inte skyldiga att göra detta enligt unionsrätten.⁴⁴

62. Om den medlemsstat i vilken bolaget har sitt säte ändå beaktar förlusterna i det utländska fasta driftstället leder detta – åtminstone tillfälligt – till dubbla avdrag för förluster i ett utländskt fast driftställe. Det framgår emellertid inte klart i ett sådant fall varför den medlemsstat i vilken det fasta driftstället är beläget skulle ha rätt neka förlustavdrag med den motiveringen att avdrag för förlusterna redan har medgetts i den medlemsstat där bolaget har sitt säte. Beskattningsrätten för den medlemsstat i vilken det fasta driftstället är beläget, berörs nämligen som vi sett inte av detta. Dess skatteintäkter förblir oförändrade oberoende av om förluster i det fasta driftstället beaktas även i den stat där bolaget har sitt säte.

63. Därutöver kan den rådande internationella avgränsningen av beskattningsrätten till och med kräva att dubbla förlustavdrag medges. Så är alltid fallet när även inkomsterna i två olika medlemsstater beskattas. Om dubbelbeskattningen av inkomsten i ett utländskt fast driftställe avhjälpes genom avräkning i den stat där bolaget har sitt säte, kommer dess inkomst att tas med vid beskattningen såväl i den stat där det fasta driftstället är beläget som i den stat där bolaget har sitt säte. Att dubbla förlustavdrag medges i dessa fall är en logisk följd av att en inkomstkälla taxeras dubbelt.

64. Att förhindra dubbla förlustavdrag kan därför inte vara något självändamål. Beträffande standpunkten avseende förhindrande av dubbla förlustavdrag, såsom den hittills har tillämpats i rättspraxis, är frågan uteslutande huruvida en medlemsstat inom ramen för en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten har tillräckliga skäl för att inte beakta en förlust vid beskattningen av sina skattesubjekt. Dessa skäl kan bestå i att förlusten beaktas i en annan medlemsstat, vars skattesuveränitet även omfattar beskattningen av vinsterna i den aktuella verksamheten. Denna andra medlemsstat tilldelas förlusten eftersom den beskattar motsvarande vinster. Om förlustavdrag skulle medges i ytterligare en medlemsstat, som inte beskattar vinsterna, skulle detta avdrag i förekommande fall bli ”dubbelt”.

65. Sätillvida har Förenade kungariket att beakta förlusterna i ett fast driftställe, vars vinster det beskattar, ”enkelt” och inte ”dubbelt”. Detta föreskrivs också i princip i Förenade kungarikets rättsordning, eftersom förluster i det fasta driftstället får föras till tidigare eller senare beskattningsår.

66. Av denna anledning skulle skattebestämmelserna i förenade kungariket i övrigt – även om förhindrandet av dubbla förlustavdrag skulle anses utgöra en självständig grund för motiverig – hursomhelst inte vara ägnade att åstadkomma ett sådant förhindrande. Som domstolen redan har påpekat är nämligen en nationell lagstiftning ägnad att säkerställa förverkligandet av det åberopade målet endast om den verkligen på ett sammanhängande och systematiskt sätt tillgodoser behovet av att uppnå målet.⁴⁵

43 — Se dom av den 23 oktober 2008 i mål C-157/07, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (REG 2008, s. I-8061).

44 — Se mitt förslag till avgörande i mål X Holding (ovan fotnot 40), punkt 50.

45 — Dom av den 10 mars 2009 i mål C-169/07, Hartlauer (REG 2009, s. I-1721), punkt 55, och – med avseende på friheten att tillhandahålla tjänster – dom av den 8 juli 2010, Sjöberg och Gerdin, i de förenade målen C-447/08 och C-448/08 (REU 2010, s. I-6921), punkt 40.

67. Det är tydligt att så inte är fallet i Förenade kungariket när det gäller dubbla avdrag för förluster som redovisats av i landet belägna fasta driftställen tillhörande bolag med hemvist i utlandet. Det i Section 403D(1)(c) ICTA föreskrivna villkoret gäller endast för koncernavdraget. Att i Förenade kungariket belägna fasta driftställen tillåts föra förluster framåt eller bakåt till olika beskattningsår påverkas inte av huruvida sådana förluster även beaktas i den stat där bolaget har sitt hemvist. Sammantaget uppfyller alltså inte förlustavdragsbestämmelserna ändamålet att förhindra dubbla förlustavdrag på ett koherent sätt.

3. Resultat i denna del

68. Den andra frågan ska därmed besvaras så, att inskränkningen inte kan motiveras med behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten, inte heller i förening med den aspekten att dubbla förlustavdrag ska förhindras. Den kan inte heller motiveras enbart med behovet av att förhindra dubbla förlustavdrag eftersom detta inte utgör någon självständig grund för motivering.

C – Den tredje tolkningsfrågan: Huruvida inskränkningen är proportionerlig

69. Om domstolen likväl skulle finna att förhindrandet av dubbla förlustavdrag utgör en självständig grund för motivering och den omtvistade lagstiftningen dessutom är ägnad att uppnå detta ändamål, skulle det ändå inte vara möjligt att motivera inskränkningen i förevarande fall.

70. Även om det föreligger en grund för motivering får nämligen inskränkningen av etableringsfriheten inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål.⁴⁶

71. Det ska understrykas att prövningen av om den i förevarande fall omtvistade lagstiftningen är erforderlig inte kan ske utifrån kriterierna i domen i målet Marks & Spencer, vilket diskuterats av vissa av deltagarna i målet. Den domen avsåg nämligen en situation där en nationell lagstiftning är avsedd att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten. Förevarande omtvistade lagstiftning är emellertid inte avsedd för detta ändamål, vilket redogörelsen ovan visar. Om emellertid en självständig grund ska anses föreligga, i form av behovet att förhindra dubbla förlustavdrag, som motiverar denna lagstiftning, ska dock även kraven för att denna lagstiftning ska anses proportionerlig anpassas efter denna grund för motivering.

72. Mot denna bakgrund anser jag att bestämmelsen i Section 403D(1)(c) ICTA i flera avseenden går utöver vad som krävs för att förhindra dubbla förlustavdrag.

73. För det första innebär denna bestämmelse att en förlustöverföring är utesluten redan när endast en del av de aktuella förlusterna får dras av vid en beskattning i utlandet. Om endast en del av de förluster som uppstått i Förenade kungariket beaktas i en annan medlemsstat, så nekas beaktande av den andra delen av förlustöverföringen trots att något dubbelt förlustavdrag inte kan befaras i den delen.

74. För det andra görs det enligt bestämmelsen inte någon skillnad beroende på sättet att beakta förlusterna vid en beskattning i utlandet: definitivt eller endast tillfälligt. Om den andra medlemsstaten endast tillfälligt medger avdrag för förluster i ett utländskt fast driftställe till bolaget med hemvist i den staten, genom att den återför detta avdrag vid senare vinster i driftstället,⁴⁷ kan förlustavdraget i utlandet ske i efterhand. För ett sådant fall föreskrivs dock i Förenade kungarikets lagstiftning om inkomstskatt för juridiska personer veterligen inte någon möjlighet till koncernavdrag i efterhand.

⁴⁶ — Se, bland annat, dom av den 31 mars 1993 i mål C-19/92, Kraus (REG 1993, s. I-1663; svensk specialutgåva, volym 14, s. 167), av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, de Lasteyrie du Saillant (REG 2004, s. I-2409, punkt 49), och domen i målet National Grid Indus (ovan fotnot 30, punkt 42).

⁴⁷ — Se angående denna underskottsframföringsregel i Nederländerna, mitt förslag till avgörande i målet X Holding (ovan fotnot 40), punkterna 39 och 48.

75. För det tredje går lagstiftningen i Förenade kungariket enligt min mening utöver vad som är nödvändigt när det i Section 403D(1)(c) ICTA föreskrivs att koncernavdrag inte får medges när det endast föreligger en möjlighet till förlustavdrag i en annan medlemsstat "under något räkenskapsår". Denna möjlighet kan inte uteslutas ens när det berörda bolaget med hemvist i utlandet i likhet med förevarande fall har försatts i konkurs. Exempelvis kan återföring av förluster vara möjlig eller så kan konkursen utmynna i att företaget lever vidare.

76. Jag anser med hänsyn till dessa olika restriktioner att bestämmelsen i Section 403D(1)(c) ICTA i sak ska ge rätt till koncernavdrag endast när den medlemsstat i vilken bolaget har sitt hemvist inte *generellt* medger avdrag för förluster i det brittiska fasta driftstället. Situationen i det enskilda fallet är däremot i stort sett betydelselös.

77. I vilket fall som helst ska därför den tredje frågan besvaras så, att bestämmelsen totalt sett går utöver vad som är nödvändigt för att förhindra dubbla förlustavdrag.

D – Den fjärde tolkningsfrågan: Rättsföljder av ett förbud mot inskränkningar

78. Den hänskjutande domstolen har slutligen ställt sin fjärde fråga för att få klarhet i vilken betydelse ett åsidosättande av etableringsfriheten har i det nationella målet. Eftersom en sådan bestämmelse som den i Section 403D(1)(c) ICTA strider mot etableringsfriheten,⁴⁸ ska denna fråga besvaras.

79. Bakgrunden till denna fråga är att endast LG.PD Netherlands har utnyttjat den i artikel 43 EG och 48 EG föreskrivna etableringsfriheten i förevarande fall. Etableringsfriheten för den skattskyldige, vilken är den som i det nationella målet har yrkat koncernavdrag, inskränks däremot inte. Den skattskyldige drabbas snarare av den omständigheten att etableringsfriheten för dess avtalspart, från vilken den skattskyldige önskar överta förlusterna mot vederlag, inskränks på grund av skattebestämmelserna i Förenade kungariket. Kan den skattskyldige likväl utnyttja förbudet i artikel 43 EG i det nationella målet?

80. Förenade kungarikets regering har som svar på detta anfört att etableringsfriheten utgör en rättighet för enskilda. Den har vidare åberopat fast rättspraxis enligt vilken de processuella regler som gäller för en talan som syftar till att säkerställa skyddet för enskildas rättigheter enligt unionsrätten varken får vara mindre förmånliga än de som avser en liknande talan som grundar sig på nationell rätt (likvärdighetsprincipen) eller göra det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av unionsrätten (effektivitetsprincipen).⁴⁹ Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva vilka återverkningar en tillämpning av dessa principer får på det nationella målet.

81. Enligt min mening är den rättspraxis som åberopats inte tillämplig i förevarande mål eftersom den endast avser processuella regler för att göra unionsrätt gällande. I det nationella målet är det dock inte avgörande huruvida det materiella innehållet i etableringsfriheten sträcker sig så långt att även den skattskyldiga personen i det nationella målet skyddas av artikel 43 EG. Detta ska därför prövas i det följande.

82. Artikel 43 FEUF har direkt effekt⁵⁰. Den hänskjutande domstolen ska därför underlåta att tillämpa all nationell rätt som strider mot denna bestämmelse.⁵¹

48 — Se ovan under A, B och C.

49 — Dom av den 8 september 2011 i mål C-177/10, Rosado Santana (REU 2011, s. I-7907), punkt 89, och där angiven rättspraxis.

50 — Dom av den 13 april 2010 i mål C-91/08, Wall (REU 2010, s. I-2815), punkt 68.

51 — Se, bland annat, dom av den 9 mars 1978 i mål 106/77, Simmenthal (REG 1978, s. 629; svensk specialutgåva, volym 4, s. 75), och av den 8 september 2010 i mål C-409/06, Winner Wetten (REU 2010, s. I-8015), punkt 55.

83. Enligt artikel 43 första stycket EG är inskränkningar i etableringsfriheten förbjudna. Det behöver inte utredas i förevarande fall huruvida detta förbud utgör en renodlad rätt för de enskilda eller om den har objektiva inslag vilka inte påverkas av vem som utövar etableringsrätten enligt denna bestämmelse. Domstolen har nämligen vid flera tillfällen i samband med olika grundläggande friheter betonat att även andra personer, än de som via den grundläggande friheten åtnjuter en omedelbar rätt, kan utnyttja denna grundläggande frihet, eftersom den grundläggande friheten annars inte kan få full verkan.⁵²

84. I förevarande fall är det enligt min mening uppenbart att etableringsfriheten endast kan få full verkan om även den skattskyldiga personen kan göra gällande i det nationella målet att den nationella bestämmelsen strider mot etableringsfriheten.

85. Förevarande begränsning av förlustöverföringar är otillåten enligt artikel 43 EG. Som vi har sett består inskränkningen av etableringsfriheten för LG.PD Netherlands i att dess motpart i avtalet – här den skattskyldiga personen – nekas en fördel och därigenom själv lider nackdelar.⁵³ Etableringsfriheten för LG.PD Netherlands kan därmed endast säkerställas genom att dess motpart i avtalet beviljas fördelen. Fördelen av förlustöverföringen, nämligen att beskattningsunderlaget minskas för det bolag som framställer yrkandet – här den skattskyldiga personen –, kan visserligen endast detta bolag göra gällande vid beskattningen.

86. Den fulla verkan av etableringsfriheten kan däremot inte säkerställas genom att LG.PD Netherlands, som i förevarande fall har utövat sin etableringsfrihet, kan kräva skadestånd under vissa omständigheter, vilket Förenade kungarikets regering har hävdad. För det första skulle den därmed förenade kostnaden utgöra en ytterligare inskränkning av etableringsfriheten för LG.PD Netherlands. För det andra skulle det inte vara möjligt att undanröja den nackdel som består i att bolag i Förenade kungariket under vissa förhållanden, på grund av att de inte får överföra förluster, helt avstår från att bilda ett konsortium med LG.PD Netherlands.

87. Ett annat synsätt skulle dessutom möjliggöra för medlemsstaterna att indirekt införa diskriminerande bestämmelser. Sanktioner skulle därmed endast kunna riktas mot ett bolags motpart i avtalet vilken utövat sin etableringsfrihet. Visserligen skulle bolaget med hemvist i utlandet under vissa omständigheter kunna rikta skadeståndsanspråk mot den berörda medlemsstaten. Det skulle dock i många fall vara svårt att bevisa en skada, när sanktionen leder till att avtalsparten avhålls just från att inleda affärsrelationer med bolaget med hemvist i utlandet.

88. För att säkerställa etableringsfriheten måste den direkta effekten av artikel 43 EG och artikel 48 EG då även sträcka sig till avtalspart när nackdelarna för denna utgör skälet till att etableringsfriheten inskränks.

89. Mot denna bakgrund saknar det betydelse att den skattskyldiga personen i det nationella målet inte själv har utövat sin etableringsfrihet. Artikel 43 EG och artikel 48 EG kräver även i förevarande fall att den omtvistade bestämmelsen i Section 403 (1)(c) ICTA inte tillämpas.

V – Förslag till avgörande

90. Mot bakgrund av övervägandena ovan föreslår jag att domstolen besvarar de frågor som har ställts av Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber på följande sätt:

- 1) Den i artikel 43 EG och artikel 48 EG föreskrivna etableringsfriheten inskränks när en medlemsstat inte tillåter koncernavdrag i form av att förluster som uppkommit i ett fast driftställe i denna stat, tillhörande ett bolag med hemvist i utlandet, överförs till ett bolag med

⁵² — Se dom av den 7 juli 1992 i mål C-370/90, Singh (REG 1992, s. I-4265; svensk specialutgåva, volym 13, s. 19), punkt 23, av den 7 maj 1998, Clean Car Autoservice (REG 1998, s. I-2521), punkt 20, och av den 11 januari 2007 i mål C-208/05, ITC (REG 2007, s. I-181), punkt 26. För ett liknande resonemang, se även dom av den 12 april 1994 i mål C-1/93, Haliburton Services (REG 1994, s. I-1137; svensk specialutgåva, volym 15, s. 71), punkt 20.

⁵³ — Se ovan, fotnot 29.

hemvist i landet, i den mån någon del av dessa förluster vid beskattning i utlandet får dras av under något beskattningsår från bolagets eller någon annan persons vinst i utlandet, eller på annat sätt får kvittas mot dessa vinster.

- 2) Denna inskränkning kan inte motiveras vare sig med behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, av behovet av att förhindra dubbla förlustavdrag eller av en kombination av dessa båda ändamål.
- 3) En medlemsstat är i en sådan konstellation som den i det nationella målet skyldig att även till förmån för skattskyliga personer som yrkat koncernavdrag, underlåta att tillämpa en bestämmelse som strider mot artikel 43 EG och artikel 48 EG.