

Udskriftsdato: 19. december 2025

AFG nr 10434 af 20/12/2022 (Gældende)

Underskud i norsk filial, som blev lukket efter et skattepligtigt salg af filialens aktivitet til et nystiftet norsk datterselskab, kunne ikke medregnes ved opgørelsen af koncernens danske sambeskatningsindkomst.

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 22-0562458

Underskud i norsk filial, som blev lukket efter et skattepligtigt salg af filialens aktivitet til et nystiftet norsk datterselskab, kunne ikke medregnes ved opgørelsen af koncernens danske sambeskatningsindkomst.

Spørger bad Skatterådet bekræfte, at Spørger kunne medregne endeligt underskud efter selskabsskattelovens § 31E efter en gennemført skattepligtig overdragelse af filialens virksomhed til et norsk datterselskab og nedlukning af Spørgers norske filial.

Hvis spørgsmål 1 blev besvaret med "nej" ønskede Spørger bekræftet, at Spørger kunne medregne endeligt underskud efter udløbet af genoptagelsesfristen i Norge.

Som spørgsmål 3 - 5 ønskede Spørger den beløbsmæssige opgørelse af underskuddet samt adgangen til at anvende underskuddet i sambeskatningen bekræftet.

Da de norske skatteregler - som et alternativ til det faktisk gennemførte skattepligtige salg af virksomheden - muliggjorde overdragelse af underskuddet ved et skattefrit salg af virksomheden til datterselskabet, var betingelsen, om at underskuddet var endeligt, ikke opfyldt. Såfremt Spørger fravalgte at gøre brug af genoptagelsesmuligheden var betingelsen, om at underskuddet skulle være endeligt heller ikke opfyldt efter genoptagelsesfristens udløb.

Skatterådet kunne derfor ikke bekræfte, at Spørger kunne fradrage underskuddet som et endeligt underskud efter SEL § 31 E i nedlukningsåret eller efter genoptagelsesfristens udløb.

Spørgsmål 3 - 5 bortfaldte som en konsekvens heraf.

Skatterådsmøde 20. december 2022 - SKM2023. 17. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet på baggrund af nedenstående beskrivelse (inkl. beskrivelse af norske skatteregler) bekræfte, at H1 i indkomståret 201X har fradragsret efter selskabsskattelovens § 31 E for underskud i sin norske filial realiseret frem til og med 31. december 201X, i det omfang underskuddene ikke er fradraget i H1's danske eller norske skattepligtige indkomst i dette eller tidligere indkomstår?
2. Såfremt Skatterådet måtte svare "nej" til spørgsmål 1, kan Skatterådet da bekræfte, at H1 er berettiget til, jf. selskabsskattelovens § 31 E, at foretage det i spørgsmål 1 nævnte fradrag i opgørelsen af den skattepligtige indkomst for indkomståret 202X?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at det fradragsberettigede, endelige underskud efter selskabsskattelovens § 31 E, stk. 1, sidste pkt. kan opgøres til DKK (beløb udeladt)?
4. Kan Skatterådet bekræfte, at såfremt betingelserne for fradrag anses for opfyldt for indkomståret 201X, så vil det endelige underskud i den norske filial indgå i den skattemæssige indkomstopgørelse for H1 for indkomståret 201X, således at den skattepligtige indkomst for H1 nedsættes fra den selvangivne indkomst på DKK (beløb udeladt) til DKK (beløb udeladt)?
5. Kan Skatterådet bekræfte, at såfremt betingelserne for fradrag anses for opfyldt for indkomståret 202X, så vil det endelige underskud i den norske filial skulle indgå i den skattemæssige indkomstopgørelse for H1 mv. for indkomståret 202X, et eventuelt underskud, som ikke kan anvendes at H1 i indkomståret 202X, udgøre et underskud i H1, der på normal vis kan anvendes i indkomståret 202X af selskaber, der sambeskatnes med H1 i dette indkomstår og et eventuelt resterende underskud herefter kunne fremføres af H1 til anvendelse i senere indkomstår?

Svar

1. Nej
2. Nej
3. Bortfalder
4. Bortfalder
5. Bortfalder

Beskrivelse af de faktiske forhold

Baggrund

Nærværende anmodning om bindende svar vedrører fradrag for endelige underskud efter selskabsskatte-ovens § 31 E, der har virkning fra og med indkomståret 201X, jf. § 7, stk. 2 i lov nr. 1835 af 8. december 2020.

H1 er en dansk virksomhed, [aktivitet udeladt].

I 20XX blev H1 købt af den tyske familieejede virksomhed G og er nu en del af en af verdens førende virksomheder i branchen. [Aktivitetsbeskrivelse udeladt].

Den (dato) 199x etablerede H1 en norsk filial. [...] H1 blev herved skattepligtig til Norge af indkomsten i det norske faste driftssted, som filialen udgjorde.

Ultimo 201X stiftede H2 et norsk helejet datterselskab, H3, og med virkning per (dato udeladt) 201X blev aktiviteten i H1's norske filial (inkl. alle aktiver og forpligtelser) overdraget fra H1 til H3. Den overdrag-
ne aktivitet er specificeret i pkt. 2 i overdragelsesaftalen, som er vedlagt anmodningen. Købesummen blev fastsat til NOK X for de nævnte aktiver samt goodwill.

Den norske filial blev afregistreret med virkning fra (dato udeladt) 201X.

H-koncernen har på intet tidspunkt i ejerperioden haft anden aktivitet i Norge.

Skattemæssig behandling af den norske filial

Opgjort efter norske regler havde den norske filial pr. (dato udeladt) 201X underskud til fremførsel på i alt NOK X. Norske selvangivelser for perioden 2005 til 201X er vedlagt anmodningen. Det har ikke været muligt at gå længere tilbage i virksomhedens systemer.

Fra etableringen af filialen i 199X og til og med indkomståret 2005 og indførelsen af territorialprincippet for danske selskabers udenlandske faste driftssteder indgik resultatet i den norske filial i den danske skattemæssige indkomstopgørelse for H1. H-koncernen tilvalgte ikke international sambeskatning og overgik derfor til reglerne om "skyggesambeskatning" med virkning fra indkomståret 2006.

Ved afgørelse af (dato udeladt) fastsatte Skattestyrelsen en "skyggegenbeskatningssaldo" per starten af indkomståret 2006 for H1's udenlandske filialer som følge af overgangsreglerne i lov nr. 426 af 6. juni 2005, § 15, stk. 3 og stk. 9. Ved afgørelsen blev genbeskatningssaldoen for H1's filialer i Norge og Sverige samlet ansat til skatteværdien (28%) af DKK X, i alt DKK X kr. Heraf blev DKK X fordelt til Norge, svarende til DKK X i skatteværdi. (Yderligere afgørelser udeladt). Den beskrevne skattemæssige behandling indebærer, at underskud i den norske filial frem til og med indkomståret 2005 er fradraget i Danmark eller Norge.

Efter danske regler kan underskuddet for indkomstårene 2006 til 201X opgøres til i alt DKK (beløb udeladt). En opgørelse af underskuddene opgjort efter danske regler er vedlagt anmodningen. H1 har for

indkomståret 201X selvangivet en skattepliktig inkomst på i alt DKK (beløb udeladt). Ved opgørelsen af denne skattepligtige inkomst er der (endnu) ikke foretaget fradrag for endelige underskud i den norske filial efter selskabsskattelovens § 31 E.

R1 (Norge) har i et memo, dateret (udeladt) 2021, oplyst følgende om de norske skatteregler om underskudsfremførsel:

"1. Fremføring av underskudd

1.1 Utgangspunktet

Utgangspunktet er at hvert års inntekt skal gjøres opp for seg. Hvis imidlertid den skattepliktige samlet sett har underskudd ett år, kan dette fremføres og trekkes fra i et senere inntektsår, jf. skatteloven § 14-6. Videre er det ingen tidsbegrensning for adgangen til fremføring av ubenyttet underskudd. Merk imidlertid at det tidligere var en tiårsfrist, frem til 2005. Underskudd som i inntektsåret 2005 eller tidligere falt bort som følge av den dagjeldende tiårsfristen, kan ikke fremføres til fradrag.

Underskudd som har oppstått kan føres til fradrag i underskuddsåret. Underskuddet må skyldes fradragsberettigede kostnader eller tap. Underskudd er ikke fradragsberettiget når aktiviteten det har oppstått i, ikke har økonomisk formål.

Selskapet må kreve fradrag for tidligere års underskudd. Underskuddet fremføres mot alminnelig inntekt det første året så langt denne er positiv. Det er ikke adgang til å utsette fradraget til et senere år. Dette gjelder selv om inntekten er så lav at fradraget for underskudd ikke vil få noen skattevirkning. Dersom et selskap et år unnlater å kreve fradrag for hele eller en del av det fremførbare underskuddet, bortfaller adgangen til å fremføre denne delen av underskuddet til fradrag i senere års inntekt.

1.2 Underskudd i konsernselskap

Det er i henhold til skattelovens § 10-4 anledning til å samordne overskudd og underskudd mellom konsernselskaper hjemmehørende i Norge. Det er et krav at selskapene inngår i et skattekonsern, dvs. at morselskapet i konsernet eier mer enn 90 % av aksjene i datterselskapet, og har en tilsvarende del av de stemmer som kan avgis på generalforsamlingen. Kravet til over 90 % eierandel må være oppfylt ved utgangen av inntektsåret, (dato udeladt).

Samordning av underskudd i et selskap mot overskudd i andre konsernselskaper kan skje ved at et selskap innen konsernet med skattepliktig overskudd, gir konsernbidrag til et annet selskap innen konsernet som går med underskudd. Det selskap som gir konsernbidrag får fradrag. Det selskap som mottar konsernbidrag inntektsfører side 2 2 dette, men konsernbidraget vil utlignes mot underskuddet i selskapet. På denne måten kan konsernets totale skattebelastning reduseres.

1.3 Underskudd ved reorganiseringer

Utgangspunktet ved fusjoner og fisjoner er skattemessig kontinuitet, jf. skatteloven § 11-7. Dette innebærer at tidligere underskudd kan fremføres også etter fusjonen eller fisjonen. Ved fisjoner er retten til fremføring av underskudd betinget av at underskuddet skriver seg fra den delen av virksomheten som videreføres. Dersom dette ikke kan sannsynliggjøres, fordeles posisjonene mellom selskapene i samme forhold som nettoverdien i selskapet fordeles.

I motsetning til ved fusjoner og fisjoner kan underskudd til fremføring ikke videreføres av det overtakende selskap ved salg av "innmat" - dvs. dersom deler av virksomheten i et selskap selges.

Etter en lovendring i 2012 ble det mulighet for skattefri overføring av virksomhet for selskaper i samme konsern. Dette fremgår av skattelovens § 11-21 at departementet kan gi "forskrift om at eiendeler og forpliktelser i virksomhet kan overføres uten å utløse skattlegging". Reglene om konsernforskriften er inntatt i Finansdepartementets skatteforskrift § 11-21-1 til § 11-21-11.

Regelen om skattefri overføring av virksomhet for selskaper i samme konsern innebærer at generelle skatteposisjoner, herunder f.eks. underskudd mv. knyttet til virksomheten skal kunne videreføres uendret i mottakerselskapet ved overføring av hel virksomhet uten å utløse beskatning.

For å kunne påberope konsernforskriften forutsettes det imidlertid at virksomheten som overføres ikke har en negativ verdi på overføringstidspunktet. Videre får konsernforskriften bare anvendelse når det overdragende og mottakende selskapet krever det. Dersom man overfører eiendeler eller virksomhet mellom selskap i konsern uten å påberope konsernforskriften vil fremførbare underskudd bli liggende igjen i selgerselskapet selv om virksomheten som en helhet selges over til et annet selskap.

1.4 Gjennomskjæring

Skatteloven har en bestemmelse som innebærer at skatteposisjoner uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost, som eksempelvis underskudd til fremføring, kan avskjæres og falle bort når selskapet med det fremførbare underskuddet er part i en omorganisering, f. eks. fusjon eller fisjon, eller får endret eierforhold som følge av slik omorganisering eller annen transaksjon, f. eks. kjøp av aksjer i selskapet, og det er sannsynlig at utnyttelse av underskuddet er det overveiende motivet for transaksjonen, jf. skatteloven § 13-3.

2. Våre vurderinger

Basert på informasjon vi har mottatt forstår vi at [den norske filial] ble avviklet i 201X. I forkant av avviklingen ble virksomheten i [den norske filial] overdratt til det nyetablerte selskapet H3. Kjøpesummen i forbindelse med virksomhetsoverdragelsen ble satt til NOK X, noe som innebærer at nettoverdien til selskapet var positiv. Etter overdragelse av virksomheten ble [den norske filial] likvidert.

Ifølge skattemeldingen for 201X hadde [den norske filial] ved utgangen av 201X et fremførbart underskudd på NOK X. I henhold til reglene som er gjengitt i punkt 1.3 kunne [den norske filial] ved overdragelsen av virksomheten til H3 påberopt konsernforskriften etter skattelovens § 11-21 og dermed hatt en mulighet til å også overføre underskuddet. Den skattemessige kontinuiteten må imidlertid påberopes senest i forbindelse med side 3 3 innlevering av skattemelding for 201X. Basert på opplysninger vi har mottatt, kan vi ikke se at dette har blitt gjort og dermed er muligheten for overføring av underskuddet i utgangspunktet er permanent tapt.

I Norge har vi imidlertid adgangen til selvretting av skattemeldinger for inntil 3 år tilbake i tid, dersom man oppdager feil eller mangler ved skattemeldingen. Endringen gjøres ved å sende en endringsmelding, eller at man retter direkte i selve skattemeldingen. Fristen for å endre skattemelding for inntektsåret 201X er 31. mai 202X. Dermed har man i teorien mulighet til å endre skattemeldingen for 201X og påberope seg konsernforskriften. Dette vil føre til at man kunne overføre underskuddet til H3. Her må imidlertid R2 (Danmark) vurdere hvordan det står seg i forhold til danske regler om at underskuddet må anses som «endelig tapt».

Spørgers opfattelse og begrundelse

Ad spørsmål 1

I det følgende gennemgås hver enkelt betingelse for fradrag i selskabsskattelovens § 31 E, stk. 1, og der redegøres for, hvorfor betingelserne efter vores opfattelse er opfyldt.

Omfattede selskaber mv.

Det er en betingelse efter selskabsskattelovens § 31 E, stk. 1, 1. pkt., at der er tale om et selskab omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2b, 2d-2j, 3a-5 og 5b med et fast driftssted i lande, der er medlem af EU/EØS-lande.

I nærværende tilfælde er der tale om et dansk selskab, H1, med et fast driftssted i Norge. Betingelsen er derfor opfyldt.

Endelige underskud

Efter selskabsskattelovens § 31 E, stk. 1, 3. pkt. er det en betingelse for fradrag, at der er tale om endelige underskud.

Ifølge selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3, skal fastlæggelsen af, om et underskud er endeligt, ske på baggrund af reglerne m.v. i det land, hvor det faste driftssted er beliggende. Et underskud er endeligt i det omfang, selskabet godtgør, at det hverken (i) i tidligere indkomstår, (ii) det pågældende indkomstår eller (iii) i senere indkomstår har været eller vil være muligt at anvende underskuddet efter reglerne i det pågældende land.

Til brug for nærværende anmodning om bindende svar er der indhentet en vurdering fra R1, som er vedlagt anmodningen.

Ad i) - anvendelse i tidligere indkomstår

Underskud opstået i den norske filial til og med indkomståret 2005 er modregnet i den danske skatteopgørelse for H1, og genbeskatningssaldoen ført i H1 er fastsat på baggrund heraf.

Fra indkomståret 2006 er underskud akkumuleret i den norske filial, og som det fremgår af de medsendte norske selvangivelser, så er de fremførte underskud løbende nedbragt med de realiserede overskud i de (få) år, hvor den norske aktivitet har været overskudsgivende.

Der har ikke været andre enheder i Norge, som kunne have udnyttet underskuddene i tidligere indkomstår.

Ad (ii) - anvendelse i det pågældende indkomstår

Overdragelsen af aktiviteten i den norske filial til H3 blev efter norske regler gennemført som et skattepligtigt salg.

Købesummen blev fastsat til X NOK, og beløbet er indregnet i den norske indkomstopgørelse for den norske filial for 201X. Ifølge selvangivelsen havde den norske filial en positiv skattepligtig indkomst på X NOK i 201X, og det fremførte underskud er reduceret hermed, således at det samlede akkumulerede underskud per 31. december 201X udgjorde NOK X.

H3 blev stiftet den (dato udeladt) 201X og var et tomt selskab, indtil overdragelsen af aktiviteten fra den norske filial blev gennemført per 31. december 201X. Den skattepligtige indkomst for H3 for indkomståret 201X udgjorde X kr.

Der har på baggrund af ovenstående ikke været yderligere muligheder for anvendelse af de fremførte underskud i Norge i indkomståret 201X.

Ad (iii) - anvendelse i senere indkomstår

Overdragelsen af aktiviteten i H1's norske filial til H3 er efter norske regler gennemført som et sædvanligt skattepligtigt salg. Ved afviklingen af filialen per 31. december 201X er filialens fremførte underskud bortfaldet efter norske skatteregler, og der er herefter ikke mulighed for at anvende underskuddene i Norge.

Ifølge norsk skatteret har selskaber inden for samme koncern mulighed for at gennemføre et aktivsalg skattefrit efter en særlig koncernregel. Hvis den særlige koncernregel tilvælges, så vil eventuelle fremførte underskud blive overført til det modtagende koncernselskab. Det er en betingelse, at det er hele virksomheden, der overdrages, og at den overførte virksomhed har en værdi på tidspunktet for overdragelsen. Den særlige koncernregel skal påberåbes senest på tidspunktet for rettidig indgivelse af selvangivelse for det pågældende indkomstår.

H1 har ikke tilvalgt den særlige koncernregel, og overdragelsen er derfor efter norsk skatteret behandlet som et sædvanligt skattepligtigt aktivsalg, hvorved underskuddene ikke er overført til det modtagende selskab, men bortfaldet ved filialens afvikling. Det skal bemærkes, at norske skatteregler giver mulighed for at anmode om genoptagelse af indkomståret 201X frem til og med den 31. maj 202X, og at muligheden for at tilvælge koncernreglen derfor principielt fortsat eksisterer. Beslutningen om ikke at overføre underskuddene blev foretaget på et forretningsmæssigt grundlag med baggrund i, at etableringen af H3 er udtryk for en langsigtet satsning på det norske marked, der ikke forventes profitabel på kort sigt. Allerede af den grund, at det norske selskab, der har overtaget aktiviteten, ikke har udsigt til at kunne udnytte underskuddene, har en genoptagelse på intet tidspunkt været en reel overvejelse for H1.

Det er vores vurdering, at underskuddene er endelige, jf. selskabsskattelovens § 31 E, ved filialens afvikling i 201X.

Muligheden for, at underskuddene kunne have været overført til H2 norske datterselskab, ændrer ikke herpå, hvilket fremgår af såvel forarbejderne til selskabsskattelovens § 31 E, som praksis på området.

I høringsskemaet vedrørende lovforslag L 28 (2020-21), som er en delvis genfremsættelse af lovforslag L 48 (201X-2020), er følgende spørgsmål stillet af FSR (vores understregning):

"FSR anmoder om at få uddybet, hvad "udsigt til at oppebære indtægter" betyder. Hvad vil der fx gælde, hvis det udenlandske selskabs underskud efter de udenlandske skatteregler kunne være udnyttet, havde det udenlandske selskab indkøbt/startet en ny virksomhed/aktivitet i det pågældende land, men dette ikke indgår i det danske selskabs/koncernens planer, eller hvis det udenlandske selskabs underskud efter de udenlandske skatteregler kunne være udnyttet, hvis det danske selskab havde tilført det udenlandske selskab yderligere egenkapital med heraf følgende renteaftast mv."

Hertil svarede skatteministeren følgende (vores understregning):

"Det følger implicit af EU-Domstolens praksis, at det hjemmehørende selskab ikke skal være nødsaget til at lægge ny aktivitet i det pågældende land eller skyde ny kapital ind i datterselskabet i det pågældende land. Bedømmelsen af, om der er "udsigt til", at der vil kunne oppebæres indtægter i det pågældende land/datterselskab skal derfor foretages på grundlag af de eksisterende aktiviteter i det pågældende land."

Desuden fremgår følgende spørgsmål fra FSR af høringsskemaet:

"FSR anmoder om at få bekræftet, at det danske selskab selv godtgør opfyldelsen af "endelighedskravet", og dermed at en evt. bevidst placering af "endelighedsåret" til et bestemt indkomstår ikke vil være i strid med de foreslåede regler."

Hertil har Skatteministeren svaret følgende:

"Beslutningen om, hvornår et udenlandsk datterselskab likvideres, træffes af det danske moderselskab. Hvornår et udenlandsk fast driftssted nedlukkes, eller en udenlandsk fast ejendom afstås, er tilsvarende en beslutning, der træffes af det danske selskab."

Begge ministersvar understøtter, at skatteyder selv kan disponere over den udenlandske aktivitet og nedlukningen heraf.

Hertil kommer, at Østre Landsret har tilsidesat hypotetiske betragtninger omkring en eventuel udnyttelse af udenlandske underskud ved vurderingen af fradragsretten efter selskabsskattelovens § 31 E, og i stedet lagt vægt på det faktiske hændelsesforløb.

SKM2020. 299. ØLR vedrørte muligheden for fradrag i et dansk selskabs danske skatteopgørelse for endelige underskud i et udenlandsk fast driftssted. I sagen havde de udenlandske skattemyndigheder udtalt, at de udenlandske underskud

i teorien kunne være til rådighed, hvis det faste driftssted blev etableret igen. De udenlandske myndigheder havde imidlertid ikke tidligere haft en sådan sag, og der var derfor ikke forudgående praksis på området.

Landsretten udtalte på den baggrund, at det måtte lægges til grund, at det faste driftssted blev lukket i 2009, at det ikke senere blev genåbnet, og at der derfor ikke var tale om en midlertidig lukning. Landsretten fandt det godtgjort, at selskabet havde udtømt alle muligheder for at fradrage det udenlandske underskud og udtalte specifikt, at der ikke i de af Skatteministeriet påberåbte domme fra EU-Domstolen fandtes at være støtte for en antagelse om, at den omstændighed, at selskabet rent hypotetisk kunne have genåbnet det udenlandske faste driftssted og teoretisk set

formentlig kunne have anvendt underskuddene, såfremt det faste driftssted måtte vise sig at give underskud, skulle udelukke, at tabet i den foreliggende situation kunne betragtes som endeligt.

Landsrettens udtalelse understøtter netop skatteydere dispositioneret i forhold til den udenlandske aktivitet og ophøret heraf, og at den hypotetiske mulighed for at udnytte et udenlandsk underskud ikke skal forhindre fradrag for et endeligt underskud efter selskabsskattelovens § 31 E, når underskuddet rent faktisk er bortfaldet efter udenlandske skatteregler.

Vi kan også henvise til Skatterådets bindende svar i SKM2020. 392. SR, hvor et underskud ville være endeligt, når et tysk datterselskab blev likvideret. I sagen var det oplyst, at underskuddet kunne bevares, hvis der inden likvidationen blev gennemført et delvist salg af det tyske datterselskab.

Det er på baggrund af ovenstående vores vurdering, at det fremførte underskud i H1's norske filial skal anses for endeligt ved filialens afvikling per 31. december 201X, og at H1 derfor er berettiget til at fradrage det endelige underskud, jf. selskabsskattelovens § 31 E, i indkomståret 201X.

Det er vores opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med "ja".

Ad spørgsmål 2

Såfremt Skattestyrelsen ikke kan bekræfte, at underskuddet i det faste driftssted var endeligt den 31. december 201X, er det vores opfattelse, at underskuddet i alle tilfælde er endeligt efter den 31. maj 202X, og at H1 derfor på dette tidspunkt vil være berettiget til at fradrage underskuddet i sin skattepligtige indkomst i medfør af selskabsskattelovens § 31 E.

H1's norske filial har således indtil den 31. maj 202X ifølge norsk ret mulighed for at anmode om genoptagelse af indkomståret 201X med henblik på at påberåbe sig den ovennævnte koncernregel, og hermed overføre underskuddene til H1 norske datterselskab.

Det er vores opfattelse, at H1 muligheder for at anvende underskuddet efter denne dato under alle omstændigheder må anses for udtømte, og at underskuddet vil være endeligt jf. selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3 i det mindste per denne dato.

H1 vil herefter være berettiget til fradrag for det endelige underskud i indkomståret 202X.

Såfremt Skattestyrelsen mod vores forventning svarer "nej" til spørgsmål 1, er det således vores opfattelse, at spørgsmål 2 skal besvares med "ja"

Høringssvar af 1. september 2022 vedrørende spørgsmål 1 og 2:

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 og 2 besvares med et "nej", og at de øvrige spørgsmål bortfalder.

Indstillingen begrundes i det forhold, at H1, som følge af den særlige norske koncernregel, kunne have overført underskuddene til sit norske datterselskab i forbindelse med nedlukningen af det norske faste driftssted.

Skattestyrelsens indstilling er efter vores vurdering i strid med såvel Skatterådets egen praksis som praksis fra EU Domstolen. De danske sambeskatningsregler giver danske moderselskaber ret til fradrag for underskud i danske datterselskaber/faste driftssteder.

En forskelsbehandling af danske moderselskaber med datterselskaber/faste driftssteder i EU/EØS er i strid med TEUF art. 49, medmindre restriktionen kan begrundes i tvingende almene hensyn, herunder hensynet til fordelingen af beskatningskompetencen eller risikoen for dobbelt fradrag.

Efter udløbet af genoptagelsesfristen 31. maj 2023 kan de norske underskud utvivlsomt hverken udnyttes af H1 eller tredjemand i Norge, og der er derfor ikke længere noget tvingende alment hensyn, der forhindrer Danmark i at eliminere den forskelsbehandling, som danske sambeskatningsregler ellers indebærer. Det er netop kravet om, at Danmark skal fjerne restriktioner, når dette er "forsvarligt", som følger af EU-Domstolens praksis, og som Skatterådet også har fulgt, jf. SKM2020. 392. SR. Hvis indstillingen bygger på et synspunkt om, at underskuddene nærmere "hører til" i Norge, vil der være tale om en forkert fortolkning af EU-Domstolens praksis.

H1 har derfor senest 31. maj 202X ret til fradrag for de norske underskud i sin danske skatteopgørelse.

Det faktum, at H1 kunne have overført underskuddene til sit norske datterselskab i 201X, har ingen som helst betydning i den sammenhæng.

Gennemgang af praksis

Ifølge Marks & Spencer præmis 55 er det afgørende, at moderselskabet kan godtgøre følgende:

- *"Det ikke-hjemmehørende datterselskab har udtømt alle de muligheder for at tage hensyn til underskuddene, der eksisterer i dets hjemstat med hensyn til det pågældende skatteår ved ansøgningen om lempelse såvel som med hensyn til tidligere skatteår, i givet fald ved overførsel af disse underskud til tredjepart*

eller ved modregning af disse underskud i de overskud, der er opnået i datterselskabet i tidligere skatteår, og -

- *Der ikke er mulighed for at tage hensyn til det udenlandske datterselskabs underskud i dets hjemstat i forbindelse med senere skatteår, enten af selskabet selv eller af en tredjepart, bl.a. i tilfælde af overdragelse af datterselskabet til denne.*" (Vores understregning)

Præmisserne ligger til grund for de senere sager vedrørende endelige underskud, bl.a. Memira-dommen (C-607/17), hvor EU-Domstolen anfører følgende i præmis 25:

"I en situation som den, der overvejes af Memira, kan underskud - også selv om det skulle vise sig, at alle de øvrige tilfælde, som er opregnet i Marks & Spencer-dommens præmis 55, hvor det ikke er muligt at tage hensyn til underskuddene, foreligger - dog ikke anses for endelige, hvis det fortsat er muligt at anvende disse underskud økonomisk ved at overføre dem til tredjepart." (Vores understregning)

Dommene viser, at når EU-Domstolen skal tage stilling til, om et underskud er endeligt, så sker det ud fra en vurdering af, om det fortsat er muligt at tage hensyn til underskuddene i datterselskabets hjemstat på det tidspunkt, hvor moderselskabets fradragsret skal vurderes. Tidligere eksisterende muligheder for udnyttelse i datter-selskabets hjemstat, som ikke længere eksisterer (uanset årsag), har ingen betydning.

Senest efter udløbet af genoptagelsesfristen kan underskuddene i H1's faste driftssted i Norge ikke længere udnyttes i Norge, hvorfor betingelserne for fradrag, jf. EU-Domstolens praksis, klart er opfyldt i nærværende sag.

Udgangspunktet er yderligere præciseret i Holmen-dommen (C-608/17), hvor EU-Domstolen udtalte følgende i præmis 37:

"Det følger heraf, at i en situation som den, der overvejes af Holmen, kan underskud - også selv om det skulle vise sig, at alle de øvrige tilfælde, som er opregnet i Marks & Spencer-dommens præmis 55, hvor det ikke er muligt at tage hensyn til underskuddene, foreligger - dog ikke anses for endelige, hvis det fortsat er muligt at anvende disse underskud økonomisk ved at overføre dem til tredjepart inden likvidationens afslutning." (Vores understregning).

EU-Domstolens udtalelse slår fast, at det afgørende for endelighedsvurderingen er, om der rent faktisk er mulighed for at udnytte underskuddene i datterselskabets hjemstat på det tidspunkt, hvor vurderingen foretages. Med præmis 37 siger EU-Domstolen, at underskud ikke er endelige, blot fordi Holmens spanske datterselskab befandt sig i et likvidationsår, hvor datterselskabets underskud ikke længere kunne udnyttes af andre spanske selskaber i Holmen-koncernen, idet der på dette tidspunkt fortsat bestod muligheder for udnyttelse. Først når det spanske datterselskab faktisk var likvideret, ville underskuddet være endeligt. Hvis EU-Domstolen havde ment, at underskuddene allerede af den grund, at der tidligere havde bestået en mulighed for at overføre underskuddene til et koncernselskab eller en tredjepart, havde præmis 37 naturligvis været formuleret helt anderledes.

I denne sag er det norske faste driftssted lukket ned og endelighedskravet er opfyldt senest på det tidspunkt, hvor genoptagelsesfristen er udløbet.

Ovenstående udgangspunkt følger tillige af Skatterådets egen praksis.

I SKM2020. 392. SR ønskede et dansk moderselskab fradrag for underskud i sit tyske datterselskab. Det fremgår af sagen, at underskuddene i det tyske datterselskab kunne fremføres helt eller delvist, hvis alene mellem 0-50% blev overdraget inden likvidationen.

I sin indstilling anførte Skattestyrelsen følgende:

"Skattestyrelsen er på baggrund af ovenstående af den opfattelse, at Spørger er berettiget til i koncernens danske sambeskatningsindkomst at modregne det underskud, der er opstået i koncernens tyske datterselskab. Ved afgørelsen er det på baggrund af Spørgers oplysninger lagt til grund, at der foreligger et "endeligt" underskud i henhold til EU-Domstolens praksis.

Det er ved afgørelsen tillagt afgørende vægt, at Datterselskabets underskud ifølge Spørger ikke efter tyske regler vil kunne anvendes af koncernen eller tredjemand efter likvidationen." (Vores understregning).

Underskuddene blev således anset for endelige uanset, at der inden likvidationen var mulighed for at fremføre underskuddene ved en delvis overdragelse af datterselskabet. Afgørende for Skatterådet var, at det efter likvidationens gennemførelse ikke længere var muligt at udnytte underskuddene. Afgørelsen følger dermed EU-Domstolens praksis og understøtter, at betingelserne for fradrag også i denne sag er opfyldt.

Endelig viser praksis fra Landsretten også, at der ved vurderingen af endelighedskravet skal lægges vægt på de faktiske muligheder for at tage hensyn til underskuddene. I SKM2020. 299. ØLR var der tale om et dansk moderselskab med et fast driftssted i Finland, som var lukket i 2009 (Bevola-sagens behandling hos Landsretten). Her udtalte Landsretten følgende:

"Der findes ikke i de af Skatteministeriet påberåbte domme fra EU-Domstolen at være støtte for en antagelse om, at den omstændighed, at H1 A/S rent hypotetisk kunne have genåbnet det Y1-landske driftssted og teoretisk set formentlig kunne have anvendt underskuddene fra 2005, 2006 og 2008 til fradrag, såfremt driftsstedet eventuelt måtte vise sig at give overskud, skulle udelukke, at tabet i den foreliggende situation kan betragtes som endeligt." (Vores understregning).

Vi fastholder på baggrund af ovenstående, at Skattestyrelsens indstilling er i åbenbar strid med EU-Domstolens praksis og direkte ignorerer hele baggrunden for denne praksis, nemlig at danske sambeskatningsregler udgør en restriktion, som Danmark er forpligtet til at rette op på, når de tvingende almene hensyn ikke længere gør sig gældende - nemlig når underskuddene i udlandet er endelige. Spørgsmål 2 skal dermed utvivlsomt besvares med et "ja".

Det er derfor også vores opfattelse, at Skattestyrelsen skal ændre sin indstilling til Skatterådet, samt tage stilling til spørgsmålene 3-5. Det er også vores opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med et "ja", idet en aktiv handling i form af indgivelse af en genoptagelsesanmodning ikke kan kræves, jf. forudsætningsvist SKM2020. 299. ØLR.

Høringssvar af 7. november 2022 vedrørende spørgsmål 1 og 2:

Skattestyrelsens indstilling bygger på en klar fejlfortolkning af centrale domme fra EU-Domstolen, herunder EU-domstolens dom i Marks & Spencer-sagen og den danske Bevola-sag. Det vil være udtryk for en direkte tilsidesættelse af EU-Domstolens praksis, hvis Skatterådet følger indstillingen i denne sag. "

Bemærkninger til Skattestyrelsens nye "centrale" argument

I Marks- og Spencer dommen (sag C-446/03) konkluderer EU-Domstolen i præmis 34, at en manglende mulighed for, at et moderselskab kan fradrage underskud i et udenlandsk datterselskab, udgør en hindring for etableringsfriheden, når en sådan mulighed foreligger vedrørende underskud i et dansk datterselskab.

I præmis 36-52 behandles spørgsmålet om, hvorvidt denne hindring for etableringsfriheden alligevel kan være tilladt, fordi den forfølger et legitimt formål, som er foreneligt med Traktaten, og er begrundet i tvingende almene hensyn. Et af de tvingende almene hensyn, der vurderes, er hensynet til den afbalance-

rede fordeling af beskatningskompetencen. Domstolen konkluderer, at dette hensyn sammen med to andre betyder, at hindringen for etableringsfriheden som udgangspunkt kan opretholdes.

Herefter anføres i præmis 53:

"Det skal ikke desto mindre undersøges, om den restriktive foranstaltning går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå de forfulgte mål.

Og endelig konkluderes det i præmis 55, at den restriktive foranstaltning "går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det væsentlige i de forfulgte mål i en situation, hvor

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

- der ikke er mulighed for at tage hensyn til det udenlandske datterselskabs underskud i dets hjemstat i forbindelse med senere skatteår enten af selskabet selv eller af en tredjepart, bl.a. i tilfælde af overdragelse af datterselskabet til denne." [underskuds endelighed]

Efter definitionen af et endeligt underskud i præmis 55, konkluderer EU-Domstolen følgende i præmis 56:

"Når et hjemmehørende moderselskab i en medlemsstat godtgør over for skattemyndighederne, at disse betingelser er opfyldt, er det i strid med artikel 43 EF og 48 EF at udelukke dette fra at fradrage de underskud, der er pådraget af selskabets ikke-hjemmehørende datterselskab, i sit skattepligtige overskud i denne medlemsstat."

Det er dermed indiskutabelt, at bl.a. hensynet til en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen alene indgår i EU-Domstolens argumentation for, at der ikke kræves en betingelsesløs udstrækning af nationale regler om fradrag for underskud i indenlandske datterselskaber til også at omfatte underskud i udenlandske datterselskaber. EU-Domstolen konkluderer klart i præmis 55 og 56, at der alligevel ud fra et proportionalitetsprincip skal gives fradrag for endelige underskud i udenlandske datterselskaber.

Skattestyrelsen synes på baggrund af ovenstående at have misforstået konklusionen i Marks & Spencerdommen og underskudsdoktrinen udviklet på baggrund heraf. Det forhold, som Skattestyrelsen betragter som centralt, kan således på ingen måde bære Skattestyrelsens konklusion.

Skattestyrelsens konklusion forekommer i øvrigt også meningsløs: Hvis hensynet til en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen skulle kunne påberåbes som argument for at afvise fradrag for et underskud, der i øvrigt er endeligt, var der jo intet indhold tilbage i EU-Domstolens praksis.

Øvrige bemærkninger til indstillingen

Det anføres adskillige gange i indstillingen, at hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen er central for Skattestyrelsens vurdering. Når dette hensyn er centralt, og vi lægger til grund, at det ikke kan bære konklusionen, jf. ovenfor, går vi ud fra, at sagen ikke afgøres på et andet grundlag, uden at vi atter høres. Alligevel har vi valgt at fremhæve en række andre punkter i Skattestyrelsens indstilling, som vi er uenige i.

Hvad angår Skattestyrelsens fortolkning af EU-Domstolens domme på området, er vi bl.a. uenige i følgende udsagn i indstillingen:

a) *"Det følger således af EU-Domstolens retspraksis, at hensynet til den afbalancerede beskatningskompetence fører til, at selskaberne ikke skal gives mulighed for at vælge, om der skal tages hensyn til deres underskud i etableringsstaten eller i en anden medlemsstat."* (side 21 i indstillingen)

b) *"EU-Domstolen har efter Bevola-dommen i to domme præciseret, at det, for at et underskud kan anses for endeligt, er et krav, at en foreliggende mulighed for at anvende underskud økonomisk ved inden likvidationen at overføre dem til tredjepart inden likvidationen eller nedlukningen er udnyttet."* (side 21 i indstillingen)

c) *"Der er lande, der har regler, hvorefter et underskud i et likvideret selskab eller et lukket fast driftssted kan anvendes af f.eks. et nyetableret fast driftssted, hvis etablering sker inden for et nærmere angivet tidsrum. I så fald vil et underskud først kunne udnyttes, når en sådan tidsperiode er udløbet. Det er i den sammenhæng en forudsætning, at der foreligger et klart regelsæt eller en entydig praksis."* (side 22 i indstillingen)

d) *"Selvom et datterselskab faktisk likvideres, vil underskuddet dog ikke være endeligt efter EU-Domstolens retspraksis, hvis underskuddet eksempelvis senere kan genopstå som følge af en nyetablering, eller hvis det inden likvidationen er muligt at sælge aktierne i datterselskabet inklusive retten til helt eller delvist at udnytte underskuddet skattemæssigt, se herom sag C-607/17 Memira, og sag C-608 Holmen. Det følger af EU-Domstolens praksis, at det ikke er afgørende, om denne mulighed faktisk er blevet udnyttet. Det samme gælder muligheden for anvendelse af et underskud i en filial."*

e) *"Begrundelsen for Spørgers fravalg af koncernreglen forekommer på den baggrund at være af skattemæssig snarere end af forretningsmæssig karakter. EU-Domstolen har fastslået, at der ikke i en sådan situation er frit valg for selskabet/koncernen med hensyn til, hvor underskuddet skal udnyttes"* (side 30 i indstillingen)

Det under punkt a) anførte følger på ingen måde af EU-Domstolens praksis. Det følger netop af denne praksis, at der foreligger en hindring for etableringsfriheden, når f.eks. danske regler ikke indrømmer fradrag for underskud i udenlandske datterselskaber mv., når sådanne fradrag gives for underskud i danske datterselskaber. Det EU-retlige udgangspunkt er således, at det netop er Danmark, der skal give fradrag i H1's tilfælde. Under henvisning til tre almene hensyn kan danske regler dog som udgangspunkt opretholdes, men dette gælder ikke, når et udenlandsk underskud er endeligt. Dermed er det ikke rimeligt at fremstille H1's situation som en "fritvalgs-ordning" til skade for Danmark. Der er tale om, at H1 opnår det fradrag, der ideelt set burde være hovedreglen.

Det under punkt b) anførte er efter vores opfattelse direkte forkert. EU-Domstolens praksis er udtryk for det stik modsatte. Vores opfattelse understøttes i øvrigt af Skatterådets afgørelse i SKM2020. 392. SR, hvor Skatterådet netop lagde vægt på, at underskuddet ikke kunne anvendes af koncernen eller tredjemand efter likvidationen (selvom underskuddet kunne have været overført før likvidationen, hvis alene en del af aktierne var blevet overdraget).

Det under punkt c) anførte kan efter vores opfattelse ikke udledes af praksis, og vi skal anmode om, at der indsættes en henvisning.

Hvad angår punkt d) og e), følger det ikke af EU-Domstolens praksis, at et endeligt underskud ikke kan fradrages, fordi det i et tidligere år havde været muligt at disponere på en måde, hvor underskuddet kunne være udnyttet. EU-Domstolens praksis, herunder de af Skattestyrelsen nævnte domme, viser det stik modsatte. Desuden mere end antyder det understregede, at Skatterådets afgørelse i SKM2020. 392. SR skulle være forkert, da det i den sag ganske vist ikke var muligt at sælge aktierne i datterselskabet inkl. retten til delvist at udnytte underskuddet skattemæssigt, men det i stedet var muligt delvist at sælge

aktierne i datterselskabet og udnytte en del af underskuddet skattemæssigt. Skattestyrelsen skylder efter vores opfattelse en forklaring, hvis Skattestyrelsen er af den opfattelse, at der efter EU-Domstolens praksis skal sondres mellem de to situationer.

I relation til Østre Landsrets dom i Bevola-sagen, anfører Skattestyrelsen følgende i indstillingen: *"I Bevola-dommen var der altså så stor tvivl om indholdet af de finske skatteregler, at Østre Landsret fandt, at underskuddet under disse omstændigheder måtte anses for tabt (endeligt)."*

Efter vores opfattelse var pointen i dommen, at Østre Landsret helt klart tilsidesatte hypotetiske betragtninger om, hvad Bevola kunne have gjort for at udnytte underskuddene i Finland. Det var uden betydning for vurderingen, at de finske skatteregler var uklare, og vi kan ikke følge Skattestyrelsens argumenter på dette punkt. Afgørende for landsrettens vurdering var derimod det faktiske hændelsesforløb og mulighederne for at anvende underskuddene på baggrund heraf.

Endelig anfører Skattestyrelsen følgende i relation til Skatterådets afgørelse i SKM2020. 392. SR: "Det var en afgørende forudsætning for Skatterådets afgørelse, at underskuddet ville bortfalde ved salg af mere end 50 % af aktierne." (side 23 i indstillingen). Denne forudsætning fremgår imidlertid ikke af afgørelsen, der i stedet indeholder følgende udsagn:

"Det er ved afgørelsen tillagt afgørende vægt, at Datterselskabets underskud ifølge Spørger ikke efter tyske regler vil kunne anvendes af koncernen eller tredjemand efter likvidationen".

Hvis det var en afgørende forudsætning for Skatterådets afgørelse (som vi finder korrekt), at underskuddet ville bortfalde ved salg af mere end 50% af aktierne, må man gå ud fra, at dette havde fremgået af afgørelsen. Desuden indeholder indstillingen ingen argumentation for, at dette forhold skulle have afgørende betydning.

Det er sammenfattende vores opfattelse, at indstillingen afviger meget betydeligt fra EU-Domstolens praksis og indebærer en direkte undsigelse heraf.

Afsluttende bemærkninger

EU-Domstolens praksis viser tydeligt, at et underskuds endelighed skal vurderes på det tidspunkt, hvor fradraget ønskes.

Det er vores opfattelse, at der i den konkrete sag foreligger et endeligt underskud i indkomståret 201X (vores spørgsmål 1), og at der ikke kan være tvivl om, at der senest er fradragsret i indkomståret 202X, når fristen for genoptagelse i Norge er udløbet, og genoptagelsesmuligheden ikke er forfulgt (vores spørgsmål 2). Det er således ganske klart, at H1 er helt afskåret fra at anvende underskuddet i etableringsstaten (Norge) efter 31. maj 202X.

H1 har desuden ikke til hensigt at drive yderligere aktivitet i Norge, ligesom den aktivitet, der hidtil har været drevet i Norge, ikke længere eksisterer.

Vi fastholder på baggrund af ovenstående, at Skattestyrelsens nye indstilling - på samme vis som den tidligere indstilling - er i åbenbar strid med EU-Domstolens praksis. Spørgsmål 2 skal dermed utvivlsomt besvares med et "ja".

Det er derfor også vores opfattelse, at Skattestyrelsen skal ændre sin indstilling til Skatterådet, samt tage stilling til spørgsmålene 3-5.

Vi fastholder i øvrigt vores bemærkninger, som tidligere fremsendt den 1. september 2022.

Ad spørgsmål 3

Ifølge selskabsskattelovens § 31 E, stk. 1, sidste pkt. skal opgørelsen af det fradragsberettigede, endelige underskud ske efter danske regler.

Skatteministeriet har i lovforarbejderne til L28 2020/21 bekræftet, at det er de gældende skatteregler for de enkelte indkomstår, som skal anvendes (høringsskemaet, bilag 2, side 25-27)

Skatteopgørelser udarbejdet efter danske regler for de enkelte indkomstår 2006-202X for H1's norske filial er vedlagt nærværende anmodning om bindende svar. Opgørelserne er udarbejdet i norske kroner og omregnet til danske kroner på baggrund af gennemsnit for de officielle månedskurser for hver måned i indkomståret.

På baggrund heraf kan det fradragsberettigede endelige underskud pr. 31. december 202X opgøres til DKK (beløb udeladt).

Underskuddene, som i perioden 199X til 2005 under de tidligere danske skatteregler har været fratrasket i H1's danske skatteopgørelse, indgår ikke i opgørelsen ovenfor.

Med virkning fra indkomståret 2006 er der fastsat en "skygge-genbeskatningssaldo" for den del af filialens underskud, som tidligere er anvendt i H1's danske skatteopgørelse. Per 31. december 201X udgør "skygge-genbeskatningssaldoen" DKK (beløb udeladt).

Reglerne om "skygge-genbeskatning" er overgangsregler, der fremgår af L 426/2005 § 15, stk. 9. Det følger af nævnte § 15, stk. 9, at overgangsreglen kun finder anvendelse så længe, der er en genbeskatningssaldo, og at ligningslovens § 33 D, jf. lov nr. 995 af 7. oktober 2004 videreføres som en integreret del af skyggegenbeskatningen.

Per 31. december 201X er den norske aktivitet overdraget fra H1 til H3, og filialen er herefter afviklet.

Overdragelsen medfører fuld genbeskatning efter ligningslovens § 33 D, stk. 5. Disse regler blev imidlertid underkendt af EU-Domstolen i sag C-48/13, Nordea Bank Danmark. Skattestyrelsen udstedte på baggrund af dommen styresignalet SKM2015. 505. SKAT. I tilfælde, hvor der sker en koncernintern overdragelse af et udenlandske fast driftssted i et EU/EØS-land, vil der herefter alene ske genbeskatning svarende til værdien af filialen på tidspunktet for afståelsen til det koncernforbundne selskab - se ligeledes omtalen i Juridisk Vejledning 2022-1, afsnit C. D. 2.3.2.2.

I nærværende tilfælde er der sket overdragelse af aktiver og passiver i den norske filial fra H1 til H3. Overdragelsen er sket til handelsværdier og gennemført som et sædvanligt skattepligtigt salg. Efter overdragelsen har der ikke været yderligere aktivitet tilbage i filialen, og filialen er afviklet per 31. december 201X.

På baggrund af ovenstående må det herefter lægges til grund, at H1 i indkomstårene til og med indkomståret 2005 har foretaget fradrag i den danske skatteopgørelse for underskud realiseret i den norske filial med i alt DKK (beløb udeladt). Det må endvidere kunne lægges til grund, at der i perioden 2006-201X alene har været bevægelser på genbeskatningssaldoen i 201X og 201X, samt at der i den konkrete situation ikke skal ske yderligere genbeskatning (hverken fuld eller ordinær) ved ophøret af den norske aktivitet.

Det er vores opfattelse, at det fradragsberettigede endelige underskud, jf. selskabsskattelovens § 31 E, kan opgøres til DKK (beløb udeladt), som svarer til de akkumulerede underskud for den norske filial opgjort efter danske regler for indkomstårene 2006-201X. Skyggegenbeskatningen i forbindelse med overdragelsen af filialen er uden betydning for denne konklusion.

Skatterådet bør derfor svare "ja" til spørgsmål 3.

Ad spørgsmål 4

Skatteministeriet har i høringsskemaet til L28, bilag 2 (side 24 f.) bekræftet, at for faste driftssteder i EU skal det endelige underskud medtages som en negativ indkomstkompont i selskabets indkomstopgørelse i endelighedsåret - forudsat at det endelige underskud er akkumuleret i løbet af en periode, hvor det danske selskabs ejerskab til det faste driftssted har bestået uafbrudt.

Det kan lægges til grund, at det endelige norske underskud i nærværende tilfælde er opstået, mens filialen har været ejet af H1.

H1 har for indkomståret 201X selvangivet en skattepligtig indkomst på i alt DKK (beløb udeladt). Efter fradrag af det endelige underskud, jf. selskabsskattelovens § 31 E, vil den skattepligtige indkomst udgøre DKK (beløb udeladt).

Skatterådet bør derfor svare "ja" til spørgsmål 4.

Ad spørgsmål 5

Skatteministeriet har i høringsskemaet til L28, bilag 2 (side 24 f.) bekræftet, at for faste driftssteder i EU skal det endelige underskud medtages som en negativ indkomstkompont i selskabets indkomstopgørelse i endelighedsåret, og hvis selskabets indkomst i endelighedsåret herved bliver negativ, så kan selskabets underskud anvendes af andre danske selskaber i den danske sambeskatningskreds. Et eventuelt uudnyttet underskud kan herefter fremføres til brug i efterfølgende indkomstår, da det udenlandske underskud skal anses for at være selskabets eget - forudsat at det endelige underskud er akkumuleret i løbet af en periode, hvor det danske selskabs ejerskab til det faste driftssted har bestået uafbrudt.

Det kan lægges til grund, at de endelige norske underskud i nærværende tilfælde er opstået, mens filialen har været ejet af H1.

Hvis Skattestyrelsen mod vores forventning ikke svarer "ja" til spørgsmål 1, men "ja" til spørgsmål 2, så er det vores opfattelse, at Skattestyrelsen bør svare "ja" til spørgsmål 5.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Indledning

Det ønskes bekræftet, at H1 vil kunne fradrage endeligt underskud efter selskabsskattelovens § 31 E med virkning for indkomståret 201X, i det omfang underskuddene ikke er fradraget i H1's danske eller norske skattepligtige indkomst i dette eller tidligere indkomstår.

Underskud opstået i den norske filial til og med indkomståret 2005 er modregnet i den danske indkomstopgørelse for H1, og genbeskatningssaldoen for H1 er fastsat på baggrund heraf.

Fra indkomståret 2006 og fremefter er underskud akkumuleret i den norske filial. Det er oplyst, at de fremførte underskud løbende er nedbragt ved modregning i realiserede overskud.

Spørgsmål 1 vedrører således adgangen til at medregne det akkumulerede restunderskud for indkomstårene 2006 - 201X, som er opgjort til DKK (beløb udeladt), i H1 indkomstopgørelse for indkomståret 201X, subsidiært ønskes adgang til medregning (som spørgsmål 2) i indkomståret 202X.

Det centrale i denne sag er, om underskuddene kan anses for endelige, således som denne betingelse er formuleret i selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3. Der er enighed om, at alle øvrige betingelser for fradrag er opfyldt.

H1's rådgiver er enig i, at underskuddene efter norske skatteregler kunne have været overført til det norske datterselskab i 201X, hvis man i forbindelse med selvangivelsen for 201X havde påberåbt sig den særlige koncernregel.

Underskuddene er som en konsekvens af fravalget af koncernreglen efter norske skatteregler som udgangspunkt bortfaldet ved lukningen af den norske filial den 31. december 201X.

H1's rådgiver er ligeledes enig i, at den norske koncernregel vil kunne tilvælges ved genoptagelse af indkomståret 201X indtil fristen udløber den 31. maj 202X. Hvis der anmodes om genoptagelse, vil underskuddene kunne overføres til det norske datterselskab, som vil kunne anvende underskuddene til fradrag i sin skattepligtige indkomst.

Hvis Spørger fravælger at gøre brug af genoptagelsesmuligheden inden for fristen, vil underskuddene efter norske skatteregler bortfalde.

Det er rådgivers synspunkt, at det forhold, at H1 kunne have overført underskuddene til det norske datterselskab ved stiftelsen i 201X ikke har betydning for, om underskuddene kan anses for endelige efter selskabsskattelovens § 31 E og dermed også efter EU-Domstolens praksis.

Det er endvidere rådgivers synspunkt, at det forhold, at H1 ikke ønsker at gøre brug af muligheden for at anmode om genoptagelse inden fristen den 31. maj 202X heller ikke har betydning for, om underskuddene kan anses for endelige efter selskabsskattelovens § 31 E og dermed også efter EU-Domstolens praksis.

Skattestyrelsens vil nedenfor beskrive regler og praksis, ligesom Skattestyrelsens synspunkt vil blive uddybet og begrundet.

Spørgsmål 1

Begrundelse

I det følgende skal det vurderes, om Spørger efter selskabsskattelovens § 31 E, stk. 1, er berettiget til at foretage fradrag for underskud, som er opstået i selskabets norske filial.

Selskabsskattelovens § 31 E blev indført ved lov nr. 1835 af 8. december 2020 med

det formål at sikre, at de danske regler på området er i overensstemmelse med EU-retten.

Bestemmelsen giver visse selskaber og foreninger m.v., der ikke har valgt international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A adgang til at medregne såkaldte endelige underskud i bl.a. datterselskaber og filialer, som er skattemæssigt hjemmehørende i et andet EU/EØS-land.

Ved underskud forstås det akkumulerede underskud på det tidspunkt, hvor kravet om, at underskuddet skal være endeligt, er opfyldt.

Adgangen til at medregne underskud fra udenlandske filialer efter selskabsskattelovens § 31 E indrømmes under forudsætning af, at følgende betingelser er opfyldt:

- Det danske selskab eller forening m.v. er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark samt selskabsskattepligtig efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 eller 5 b
- Koncernen har ikke valgt international sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31 A
- Filialen er skattemæssigt hjemmehørende i et EU/EØS-land, på Færøerne eller i Grønland

- De begrænsninger, som efter dansk skattelovgivnings almindelige regler gælder for det danske selskabs anvendelse af sådanne underskud inden for en sambeskatning, ikke er til hinder for at medregne underskuddet ved indkomstopgørelsen
- Underskuddet er endeligt, jf. selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3

Det fradragsberettigede beløb skal opgøres efter danske regler, jf. selskabsskattelovens § 31 E, stk. 1, 6. pkt.

1. Det danske selskab

Det er for det første en betingelse, at det danske selskab eller forening m.v. er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 eller 5 b.

Spørger er et dansk indregistreret aktieselskab, der er skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Denne betingelse er derfor opfyldt.

2. Ordningen for international sambeskatning

For det andet er det en betingelse, at koncernen ikke er omfattet af international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A. Spørgerne indgår i en obligatorisk national sambeskatning, mens international sambeskatning er fravalgt for koncernens udenlandske datterselskaber og filialer, jf. selskabsskattelovens § 31 A. Denne betingelse er derfor ligeledes opfyldt.

3. Den udenlandske filials hjemsted

For det tredje er det en betingelse, at filialen er skattemæssigt hjemmehørende i et land, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland.

Filialen var skattemæssigt hjemmehørende i Norge, der er medlem af det europæiske økonomiske samarbejde (EØS). Denne betingelse er derfor opfyldt.

4. Begrænsninger i adgange til at medregne underskud

Der er ikke efter det oplyste begrænsninger, som efter dansk skattelovgivnings almindelige regler gælder for et danske selskabs anvendelse af sådanne underskud inden for en sambeskatning, som konkret er til hinder for at medregne underskuddet ved indkomstopgørelsen. Det lægges derfor til grund for besvarelsen, at denne betingelse er opfyldt.

5. Underskuddets endelige karakter

For det femte er det en betingelse, at underskuddet er endeligt, jf. selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3.

Det følger af selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3, 2. pkt., at det grundlæggende krav til, at et underskud er endeligt, er, at selskabet kan godtgøre, at det hverken i tidligere indkomstår, det pågældende indkomstår eller i et senere indkomstår har været eller vil være muligt at anvende underskuddet efter reglerne i det land, hvor filialen er hjemmehørende.

Vurderingen af, om et underskud er endeligt, skal foretages efter skattereglerne i Norge, jf. selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3, 1. pkt.

Afgrænsningen, af hvornår et underskud er endeligt, er uddybet i bemærkningerne bestemmelsen. Der er i lovforarbejderne anført en række vejledende forhold. Disse er fremført med afsæt i EU-Domstolens afgørelser, hvilket sikrer reglernes konformitet med EU-retten. Samtidig skal EU-Domstolens praksis ligeledes tages i betragtning ved vurderingen af endelighedskriteriet.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at selskabsskattelovens § 31 E kun giver adgang til fradrag for endelige underskud, i det omfang det følger af EU-Domstolens praksis.

Det fremgår således af de almindelige bemærkninger til bestemmelsen, at

"Det foreslås som opfølgning på EU-Domstolens dom i sag C-650/16, Bevola og Jens W Trock at indføre adgang til, at danske selskaber og foreninger mv. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d- 2 j, 3 a-5 og 5 b, der ikke er omfattet af selskabsskattelovens § 31 A, kan fradrage endelige underskud i udenlandske datterselskaber, henholdsvis direkte ejede og visse indirekte ejede datterselskaber, og endelige underskud i faste driftssteder. De danske regler vil dermed blive i overensstemmelse med EU-retten."

Danske selskaber har med indførelsen af selskabsskattelovens § 31 E fået den retsstilling, der følger af EU-retten, hverken mere eller mindre.

Endelighedskriteriet

EU Domstolens retspraksis

Kriteriet om underskuddets endelige karakter udspringer af sagen C-446/03, Marks & Spencer, hvor EU-domstolen fandt, at de britiske sambeskatningsregler udgjorde en forskelsbehandling af henholdsvis underskud i hjemmehørende datterselskaber og underskud i ikke-hjemmehørende datterselskaber. Domstolen anerkendte dog i de indledende præmisser, at hindringen for udøvelsen af etableringsfriheden kunne retfærdiggøres i de tvingende almene hensyn til at sikre den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, at undgå dobbeltfradrag og at modvirke skatteunddragelse, men at den britiske foranstaltning ikke var i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet.

Storbritannien påberåbte sig således under domstolssagen 3 hensyn, som kunne retfærdiggøre en restriktion. Disse hensyn fremgår af præmis 43:

"For det første er overskud og underskud i skattemæssig henseende to sider af samme sag, der skal behandles symmetrisk inden for rammerne af samme skattesystem for at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem de forskellige berørte medlemsstater. Hvis der blev taget hensyn til underskuddet i moderselskabets medlemsstat, ville der for det andet være en risiko for, at underskuddet blev fradraget to gange. Endelig ville der for det tredje være en risiko for skatteunddragelse, hvis der ikke blev taget hensyn til underskuddet i datterselskabets etableringsmedlemsstat."

Det anførtes således, at en restriktion kan begrundes i 1) hensynet til den afbalancerede beskatningskompetence, 2) hensynet til at undgå dobbeltfradrag og 3) hensynet til at undgå misbrug.

EU-Domstolens tilslutter sig i dommens præmis 46, 47 og 49, at disse tre forhold kan gøre, at restriktionen er tilladelig.

I præmis 46 siger EU-Domstolen om den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen, at:

"Det vil således bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i alvorlig fare, hvis selskaberne gives mulighed for at vælge, om der skal tages hensyn til deres underskud i deres etableringsmedlemsstat eller i en anden medlemsstat, idet beskatningsgrundlaget ville blive forhøjet i den første stat og nedsat i den anden med de overførte underskud."

I forhold til den aktuelle anmodning om bindende svar er det hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen, som er det centrale.

Som det fremgår af ovenstående præmis finder EU-Domstolen, at det vil bringe den afbalancerede beskatningskompetence i fare, hvis selskaberne gives mulighed for at vælge, om der skal tages hensyn til deres underskud i etableringsstaten eller i en anden medlemsstat.

Det anføres i præmis 53:

"Det skal ikke desto mindre undersøges, om den restriktive foranstaltning går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå de forfulgte mål."

Dette er et krav om, at restriktionen for at være lovlig i det enkelte tilfælde skal være proportional. Det betyder, at f.eks. at restriktionen ikke må gå ud over, hvad der f.eks. er nødvendigt for at sikre den afbalancerede fordeling af beskatningsretten.

Om endelighedskriteriet udtalte Domstolen i præmis 55f:

"55. Domstolen skal udtale, at den i hovedsagen omhandlede restriktive foranstaltning går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det væsentlige i de forfulgte mål i en situation, hvor

- det ikke-hjemmehørende datterselskab har udtømt alle de muligheder for at tage hensyn til underskuddene, der eksisterer i dets hjemstat med hensyn til det pågældende skatteår ved ansøgningen om lempelse såvel som med hensyn til tidligere skatteår, i givet fald ved overførsel af disse underskud til tredjepart eller ved modregning af disse underskud i de overskud, der er opnået i datterselskabet i tidligere skatteår, og*
- der ikke er mulighed for at tage hensyn til det udenlandske datterselskabs underskud i dettes hjemstat i forbindelse med senere skatteår enten af selskabet selv eller af en tredjepart, bl.a. i tilfælde af overdragelse af datterselskabet til denne.*

56. Når et hjemmehørende moderselskab i en medlemsstat godtgør over for skattemyndighederne, at disse betingelser er opfyldt, er det i strid med artikel 43 EF og 48 EF at udelukke dette fra at fradrage de underskud, der er pådraget af selskabets ikke hjemmehørende datterselskab, i sit skattepligtige overskud i denne medlemsstat."

EU-Domstolen fastslog således ved dommen, at de engelske sambeskatningsregler udgjorde en restriktion. Det blev fastslået, at de tvingende almene hensyn kunne retfærdiggøre en sådan restriktion, men at Storbritannien konkret var gået længere, end formålet med reglerne krævede. Da de engelske sambeskatningsregler således var uproportionale fandt EU-Domstolen, at der i den konkrete sag skulle indrømmes fradrag.

Marks & Spencer dommen er efterfølgende blevet fulgt op af en række afgørelser, heriblandt sagen C-650/16, A/S Bevola og Jens W. Trock ApS mod Skatteministeriet, der omhandlede de danske sambeskatningsreglers forenelighed med etableringsfriheden.

EU-Domstolen opsummerede i Bevola-dommen endelighedskriteriet i følgende præmisser:

"61. I denne henseende skal det godtgøres, at det omhandlede tab opfylder de krav, som Domstolen formulerede i præmis 55 i dom af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), som den forelæggende ret med rette henviser til i det præjudicielle spørgsmål.

62. I den nævnte doms præmis 55 fastslog Domstolen således, at en restriktion for etableringsfriheden i medfør af en lovgivning i en medlemsstat er uforholdsmæssig i en situation, hvor det ikke-hjemmehørende datterselskab for det første har udtømt alle de muligheder for at tage hensyn til underskuddene, der eksisterer i dets hjemstat med hensyn til det pågældende skatteår ved ansøgningen om lempelse såvel som med hensyn til tidligere skatteår, og hvor der for det andet ikke er mulighed for at tage hensyn til disse

underskud i datterselskabets hjemstat i forbindelse med senere skatteår enten af selskabet selv eller af en tredjepart, bl.a. i tilfælde af overdragelse af datterselskabet til denne. (Skattestyrelsens understregning).

63. Kriteriet om underskuddets endelige karakter som omhandlet i præmis 55

i dom af 13.12.2005, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763), blev præciseret i præmis 36 i dom af 3.2.2015, *Kommissionen mod Det Forenede Kongerige* (C-172/13, EU:C:2015:50). Heraf fremgår, at den endelige karakter af underskud lidt af et ikke-hjemmehørende datterselskab kun kan fastslås, hvis dette datterselskab ikke længere oppebærer indtægter i den medlemsstat, hvor det har hjemsted. Så længe dette datterselskab fortsætter med at oppebære indtægter, selv minimale, eksisterer muligheden for, at de lidt underskud endnu kan modregnes i fremtidige overskud i den medlemsstat, hvor datterselskabet har hjemsted.

64. Det følger af denne retspraksis, der finder analog anvendelse på underskudi ikke-hjemmehørende faste driftssteder, at tab, der kan henføres til et ikke-hjemmehørende fast driftssted, får endelig karakter, når det selskab, som dette driftssted tilhører, dels har udtømt alle muligheder for at fradrage dette tab i medfør af lovgivningen i den medlemsstat, hvor driftsstedet er beliggende, dels ikke længere oppebærer nogen som helst indtægt fra dette driftssted, således at der ikke længere er nogen mulighed for, at der kan tages hensyn til det nævnte underskud i det nævnte medlemsstat. (Skattestyrelsens understregning).

65. *Det tilkommer den nationale ret at bedømme, om disse betingelser er opfyldt for så vidt angår Bevolas finske filial."*

Det følger af EU-domstolens retspraksis, at hensynet til den afbalancerede beskatningskompetence fører til, at selskaberne ikke skal gives mulighed for at vælge, om der skal tages hensyn til deres underskud i etableringsstaten eller i en anden medlemsstat.

Det følger endvidere af denne praksis, at et tab får endelig karakter, når datterselskabet i) har udtømt alle muligheder for at fradrage tabet i medfør af lovgivningen i hjemstedsstaten og ii) ikke længere oppebærer nogen som helst indtægter. Samtidig har EU-Domstolen fastslået, at endelighedskriteriet finder anvendelse på datterselskaber såvel som faste driftssteder. Se bl.a. EU-Domstolens dom af 15. maj 2008 i sag C-414/06 *Lidl Belgium*.

EU-Domstolen har efter Bevola-dommen i to domme præciseret, at det, for at et underskud kan anses for endeligt, er et krav, at en foreliggende mulighed for at anvende underskud økonomisk ved at overføre dem til tredjepart inden likvidationen eller nedlukningen er udnyttet.

Det fremgår således af sag C-607/17 Memira, præmis 25, at:

"I en situation som den, der overvejes af Memira, kan underskud - også selv om det skulle vise sig, at alle de øvrige tilfælde, som er opregnet i Marks & Spencer-dommens præmis 55, hvor det ikke er muligt at tage hensyn til underskuddene, foreligger - dog ikke anses for endelige, hvis det fortsat er muligt at anvende disse underskud økonomisk ved at overføre dem til tredjepart."

og

af sag C 608/17 Holmen, præmis 37, at

"Det følger heraf, at i en situation som den, der overvejes af Holmen, kan underskud - også selv om det skulle vise sig, at alle de øvrige tilfælde, som er opregnet i Marks & Spencer-dommens præmis 55, hvor det ikke er muligt at tage hensyn til underskuddene, foreligger - dog ikke anses for endelige, hvis det fortsat er muligt at anvende disse underskud økonomisk ved at overføre dem til tredjepart inden likvidationens afslutning."

For at Spørgers underskud kan anses for endeligt, må det derfor efter EU-Domstolens praksis kræves, at Spørger udtømmer (gør brug af) alle de muligheder for at udnytte underskuddet, der eksisterer efter norske skatteregler, herunder muligheden for at overføre underskuddet til det nystiftede datterselskab. Dette skulle i første række være sket ved et tilvalg af den norske koncernregel i forbindelse med virksomheds-overdragelsen i 201X, og i anden række, da dette ikke er sket, ved at ansøge om genoptagelse inden udløbet af fristen herfor den 31. maj 202X.

Dansk domstolspraksis - SKM2020. 299. ØLR

Underskud, som var blevet realiseret ved driften af et dansk selskabs faste driftssted i Finland, skulle anses for "endeligt" i den forstand, som dette begreb er udviklet i EU-Domstolens praksis, med den følge at selskabet havde ret til at fradrage underskuddet ved opgørelsen af dets skattepligtige indkomst.

Efter de danske skatteregler anses et uudnyttet underskud for bortfaldet uden mulighed for at kunne genopstå og anvendes senere. Dette er imidlertid ikke situationen i alle lande.

Der er lande, der har regler, hvorefter en underskud i et likvideret selskab eller et lukket fast driftssted kan anvendes af f.eks. et nyetableret fast driftssted, hvis etablering sker inden for et nærmere angivet tidsrum.

I så fald vil et underskud først kunne anses for endeligt, når en sådan tidsperiode er udløbet. Det er i den sammenhæng en forudsætning, at der foreligger et klart regelsæt eller en entydig praksis.

Østre Landsret fastslog i dommen, at forudsætningen om mulig genopståen og senere anvendelse af underskuddet ikke kunne anses for opfyldt i en situation, hvor de finske skattemyndigheder udtalte, at der teoretisk set og formentlig kunne være taget hensyn til et underskud i et nedlukket fast driftssted, hvis der på ny blev etableret et fast driftssted i Finland, men at man dog ikke i praksis havde set fortilfælde herfor.

I Bevola-dommen var der altså så stor tvivl om indholdet af de finske skatteregler, at Østre Landsret fandt, at underskuddet under disse omstændigheder måtte anses for tabt (endeligt).

Det samme er ikke tilfældet i denne sag. Det er ubestridt, at der efter norske skatteregler i 201X var mulighed for at overføre underskuddet til datterselskabet ved anvendelse af koncernreglen, ligesom der indtil udløbet af fristen den 31. maj 2023 fortsat er mulighed for at anmode om genoptagelse med henblik på at overføre underskuddet til datterselskabet. Disse muligheder har Spørger imidlertid fravalgt at gøre brug af.

Skatterådets praksis - SKM2020. 392. SR

I sagen, som er afgjort den 18. december 2018, dvs. før vedtagelsen af selskabsskattelovens § 31 E, var der tale om en påtænkt likvidation af et tysk datterselskab. Underskuddet ville fortabes fuldstændigt ved den påtænkte likvidation, og det ville ikke kunne anvendes, hvis koncernen på et senere tidspunkt skulle genoptage aktiviteten i Tyskland. Dette talte umiddelbart for, at underskuddet var endeligt i forbindelse med en likvidation af selskabet.

Efter de tyske skatteregler var det imidlertid muligt at fremføre underskuddet helt eller delvist ved et salg af aktierne i datterselskabet. Hvis der blev overdraget mellem 25 og 50 %, kunne underskuddet fremføres forholdsmæssigt, og det kunne fremføres uden begrænsninger, hvis der blev overdraget mellem 0 - 25 % af aktierne. Kun hvis mere end 50 % af aktierne blev overdraget før likvidationen, ville underskuddet bortfalde fuldstændigt.

Skatterådet foretog en vurdering af, om en eventuel købers mulighed for at anvende underskuddet havde betydning for underskuddets endelighed.

Skatterådet lagde vægt på,

- at det tyske datterselskab ville blive likvideret uden fusion straks efter Skatterådets afgørelse i sagen.
- at underskuddet ikke kunne anvendes af koncernen eller tredjemand efter likvidationen
- at koncernen ikke havde haft anden aktivitet i Tyskland

og

- at koncernen ikke påtænkte at genoptage aktiviteten i fremtiden.

Skatterådet fandt på baggrund af spørgers oplysninger, at underskuddene var endelige og kunne fradrages af det danske moderselskab.

Det var således en afgørende forudsætning for Skatterådets afgørelse, at underskuddet ville bortfalde ved salg af mere end 50 % af aktierne, herunder ved salg af 100 % af aktierne. De tyske regler var herefter ikke til hinder for at anse underskuddet for endeligt, når der faktisk skete likvidation af det tyske datterselskab, hvorved underskuddet bortfaldt, da alternativet hertil - et salg af 100 % af aktierne - efter tyske skatteregler på samme måde udelukkede muligheden for at overføre underskuddet til tredjemand.

Lovforarbejderne til selskabsskattelovens § 31 E

Som nævnt har lovgiver i forarbejderne til selskabsskattelovens § 31 E (L 28 - FT 2020/21) anført en række vejledende forhold til brug for endelighedsvurderingen.

I de specielle bemærkninger fremgår bl.a. følgende om likvidation af datterselskaber/nedlukning af et fast driftssted:

"Likvidation af et datterselskab og nedlukning af et fast driftssted er begivenheder, som kan indebære, at et eventuelt underskud i datterselskabet henholdsvis det faste driftssted ikke længere vil kunne anvendes. Efter de danske skatteregler vil et sådant uudnyttet underskud bortfalde uden mulighed for at kunne genopstå og anvendes senere. Dette er imidlertid ikke situationen i alle lande. Der er lande, som har regler, herefter et underskud i et likvideret selskab eller et lukket fast driftssted kan anvendes af f.eks. et nyetableret fast driftssted, hvis dette etableres inden for et nærmere angivet tidsrum efter afviklingen. I så fald vil et underskud først kunne anses for endeligt, når den pågældende tidsperiode er udløbet. Det vil i den sammenhæng være en forudsætning, at der foreligger et klart regelsæt eller en entydig praksis. Østre Landsret har således i dom af 16. juni 2020 (SKM2020. 299. ØLR), fastslået, at forudsætningen om mulig genopståen og senere anvendelse af underskuddet ikke kunne anses for opfyldt i en situation, hvor de finske skattemyndigheder udtalte, at der teoretisk set og formentligt kunne være taget hensyn til et underskud i et nedlukket fast driftssted, hvis der på ny blev etableret et nyt fast driftssted i Finland, men at man dog ikke i praksis havde set fortilfælde herfor."

Om endelighedsbetingelsen fremgår følgende af de specielle bemærkninger:

"Det foreslåede § 31 E, stk. 3, indeholder regler for, hvornår et underskud kan anses for at være endeligt. Fastlæggelsen af, om et underskud er endeligt, skal efter den foreslåede regel i stk. 3, 1. pkt., ske på grundlag af de regler m.v., der gælder i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted henholdsvis den faste ejendom er beliggende."

Det følger af den foreslåede regel i stk. 3, 2. pkt., at et underskud anses for endeligt, i det omfang det danske selskab m.v. kan godtgøre, at det hverken i tidligere indkomstår, det pågældende år eller i senere indkomstår har været eller vil være muligt at anvende underskuddet efter de regler, der gælder i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted henholdsvis den faste ejendom er beliggende. Vurderingen vil skulle foretages på grundlag af de forhold, der gør sig gældende ved udløbet af det indkomstår, hvori et danske selskab m.v. vil skulle anvende det pågældende underskud."

Hvor et datterselskab eller et faste driftssted fortsat oppebærer eller har udsigt til at oppebære indtægter, vil et underskud ikke kunne anses for endeligt. Dette gælder, uanset om der måtte være tale om indtægter af en helt minimal størrelsesorden.

Det forhold, at datterselskabet eller det faste driftssted ikke længere oppebærer indtægter, vil dog ikke i sig selv indebære, at et underskud kan anses for endeligt. Hvis der f.eks. efter skattereglerne i det pågældende land er mulighed for, at en tredjepart kan udnytte eller ville kunne udnytte underskuddet i et datterselskab, vil datterselskabets underskud således ikke kunne anses for endeligt.

Dette indebærer, at der efter den foreslåede regel ikke ville foreligge et endeligt underskud, hvis det er muligt at sælge aktierne i datterselskabet inklusiv underskuddet, således at underskuddet potentielt kan anvendes efter ejerskiftet. Det følger af EU-Domstolens praksis, at det ikke er afgørende, om denne mulighed faktisk er blevet udnyttet."

Det følger af disse bemærkninger, at et underskuds endelige karakter som udgangspunkt kan fastslås, når datterselskabet er ophørt ved likvidation, eller et fast driftssted er nedlukket. Det forudsætter, at underskuddet - som følge af likvidationen eller nedlukningen - ikke længere vil kunne anvendes af datterselskabet selv, andre koncernselskaber eller tredjeparter efter skattereglerne m.v. i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende.

Selvom et datterselskab faktisk likvideres, vil underskuddet dog ikke være endeligt efter EU-Domstolens retspraksis, hvis underskuddet eksempelvis senere kan genopstå som følge af en nyetablering, eller hvis det inden likvidationen er muligt at sælge aktierne i datterselskabet inklusive retten til helt eller delvist at udnytte underskuddet skattemæssigt, se herom sag C-607/17 Memira, og sag C-608 Holmen.

Det følger af EU-Domstolens praksis, at det ikke er afgørende, om denne mulighed faktisk er blevet udnyttet. Det samme gælder muligheden for anvendelse af et underskud i en filial.

De norske skatteregler

R1 (Norge) har som nævnt redegjort for de norske skatteregler og herunder oplyst, at underskud efter 2005 kan fremføres uden tidsbegrænsning. Der gælder i Norge regler om sambeskatning (koncernbidrag er fradragsberettigede for det overskudsgivende selskab, og indtægtsføres af det underskudsgivende selskab, men udlignes ved modregning i underskud), hvis moderselskaber ejer mere end 90 % af aktierne i et datterselskab og har en tilsvarende andel af stemmerne på datterselskabets generalforsamling.

Ved salg af aktiver og passiver kan underskuddet derimod ikke videreføres af det overtagende selskab. Der er dog i 2012 gennemført en lovændring, som åbner mulighed for, at selskaber inden for samme koncern skattefrit kan gennemføre et aktivsalg efter en særlig koncernregel. Hvis reglen om skattefri koncernintern overdragelse af virksomhed tilvælges, betyder det blandt andet, at fremført underskud knyttet til den overdragne virksomhed overføres til det køvende selskab, uden at der herved udløses beskatning. Det er en betingelse, at overdragelsen omfatter hele virksomheden. Det er endvidere en betingelse, at den overdragne virksomhed har en (positiv) værdi på overdragelsestidspunktet. Anvendelse af denne mulighed forudsætter, at det sælgende og det køvende selskab i forbindelse med indgivelse af selvangivelse for indkomståret anmoder skattemyndighederne herom. Fremsættes en sådan anmodning ikke, forbliver underskuddet i det sælgende selskab, selv om salget omfatter hele virksomheden.

Baseret på de modtagne oplysninger om, at overdragelsen omfatter hele virksomheden, at nettoværdien af virksomheden på overdragelsestidspunktet var positiv, og at filialen ved udgangen af 201X havde et akkumuleret skattemæssigt underskud på DKK (beløb udeladt) (opgjort efter danske regler), har R1 vurderet, at H1 kunne have påberåbt sig den nævnte koncernregel med den konsekvens, at underskuddet

kunne have været overført til H1 i forbindelse med virksomheds-overdragelsen. Anmodning om overførsel skulle have været fremsat senest i forbindelse med indgivelse af selvangivelse for indkomståret 201X. R1 anser derfor som udgangspunkt muligheden for overførsel af underskuddet for tabt. R1 oplyser dog, at der er mulighed for senest den 23. maj 202X at anmode det norske skattevæsen om genoptagelse mhp. overførsel af det akkumulerede underskud til H1. R1 anfører i den forbindelse, at det er op til R2 (Danmark) at vurdere, om underskuddet (også) efter danske regler må anses for endeligt tabt.

Skattestyrelsens vurdering af endelighedsbetingelsen

Faktum i sagen

Faktum i den foreliggende sag er, at H1 indtil 201X drev sin virksomhed i Norge gennem en filial. I 201X overdrog H1 den norske aktivitet i sin helhed til et norsk koncernforbundet selskab, H1, efter norske skattepligtsregler. Koncernen driver således fortsat virksomheden i Norge.

Skattestyrelsen lægger til grund for afgørelsen, at filialen er lukket, uden at koncernen overfor de norske skattemyndigheder i forbindelse med indlevering af selvangivelsen for indkomståret 201X har fremsat anmodning om overførsel af underskuddet til H1, men at dette efter norske skatteregler var muligt.

Konsekvensen, af at H1 har fravalgt den særlige koncernregel, og at overdragelsen i stedet er behandlet som et sædvanligt skattepligtigt salg, er, at det akkumulerede underskud ikke er overført til det modtagende selskab, men efter norske skatteregler som udgangspunkt er bortfaldet ved nedlukning af filialen.

Endelighedsvurderingen

Det er efter EU-Domstolens praksis en betingelse for at et underskud kan anses for endeligt, at koncernen har udtømt alle muligheder for at fradrage tabet i medfør af lovgivningen i filialens hjemstedsstat.

Repræsentanten har oplyst, at koncernen ikke udover filialen har haft andre aktiviteter i Norge, som har kunnet tage hensyn til underskuddet i tidligere indkomstår.

Af de specielle bemærkninger til § 1, nr. 8 til lovforslag L 28 fremsat den 7. oktober 2020 fremgår i overensstemmelse med EU Domstolens praksis herom:

"Fastlæggelsen af, om et underskud er endeligt, skal efter den foreslåede regel i stk. 3, 1. pkt., ske på grundlag af de regler m.v., der gælder i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende eller det faste driftssted henholdsvis den faste ejendom er beliggende."

Om muligheden for udnyttelse af et underskud ved salg til tredjemand fremgår det endvidere af de almindelige bemærkninger til lovforslag L 28 fremsat d. 7. oktober 2020, under gennemgangen af gældende ret om EU-Domstolens praksis vedrørende fradrag for endelige underskud, at:

"I forhold til datterselskaber har EU-Domstolen tillige fastslået, at der ikke vil kunne konstateres et endeligt underskud i en situation, hvor datterselskabet likvideres, hvis der forelå mulighed for en anvendelse af underskuddet i økonomisk henseende ved at overføre dette til en tredjepart inden afslutning af likvidationen, f.eks. ved salg af aktierne i datterselskabet, jf. EU-Domstolens domme af 19. juni 201X i sag C-607/17, Memira Holding AB, og i sag C-608/17, Holmen AB." (Skattestyrelsens understregning).

Af de specielle bemærkninger til § 1, nr. 8 til lovforslag L 28 fremsat d. 7. oktober 2020, fremgår endvidere at:

"Hvor et datterselskab eller et faste driftssted fortsat oppebærer eller har udsigt til at oppebære indtægter, vil et underskud ikke kunne anses for endeligt. Dette gælder, uanset om der måtte være tale om indtægter af en helt minimal størrelsesorden.

Det forhold, at datterselskabet eller det faste driftssted ikke længere oppebærer indtægter, vil dog ikke i sig selv indebære, at et underskud kan anses for endeligt. Hvis der f.eks. efter skattereglerne i det pågældende land er mulighed for, at en tredjepart kan udnytte eller ville have kunnet udnytte underskuddet i et datterselskab, vil datterselskabets underskud således ikke kunne anses for endeligt.

Dette indebærer, at der efter den foreslåede regel ikke vil foreligge et endeligt underskud, hvis det er muligt at sælge aktierne i datterselskabet inklusiv underskuddet, således at underskuddet potentielt kan anvendes efter ejerskiftet. Det følger af EU Domstolens praksis, at det ikke er afgørende, om denne mulighed faktisk er blevet udnyttet." (Skattestyrelsens understregning).

Skatteministerens har i besvarelsen af spørgsmål 32 af 27. januar 2020 i det tidligere fremsatte lovforslag L 48 (FT 201X/20) udtalt følgende:

"Det bemærkes for en ordens skyld, at det i relation til den vurdering, der skal foretages efter bestemmelsen i forslaget til selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3, 2. pkt., ikke er afgørende, om underskuddet faktisk kunne være udnyttet eller vil kunne forventes udnyttet, herunder af fx en køber af aktierne. Tværtimod er det alene afgørende, om reglerne i datterselskabets hjemland principielt muliggør en sådan udnyttelse." (Skattestyrelsens understregning)

Det er ifølge ovennævnte bemærkninger ikke afgørende, om underskuddet faktisk kunne være udnyttet eller vil kunne forventes udnyttet. Afgørende er ifølge bemærkningerne alene, om skattereglerne i datterselskabets eller filialens hjemland principielt muliggør en sådan udnyttelse.

Efter norske skatteregler medfører et skattepligtigt salg af filialens virksomhed (aktiver og passiver) fortabelse af underskuddet. De norske skatteregler muliggør som nævnt et skattefrit salg af filialens virksomhed (aktiver og passiver) med tilhørende underskud til det koncernforbundne selskab H1. Koncernen har imidlertid fravalgt denne mulighed i forbindelse med indgivelse af selvangivelsen for indkomståret 201X. Den forretningsmæssige baggrund herfor er, at etableringen af H1 er udtryk for en langsigtet satsning på det norske marked, der ikke forventes at være profitabel på kort sigt.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at det forhold, at koncernen ikke har udnyttet den foreliggende mulighed for, at underskuddene kunne have været overført til det norske datterselskab H1 i forbindelse med nedlukning af den norske filial, medfører, at koncernen ikke har udtømt alle muligheder for at fradrage tabet i medfør af lovgivningen i Norge. Underskuddene kan derfor ikke efter dansk ret anses for endelige.

Rådgiver anfører hertil, at skatteyder selv disponerer over den udenlandske aktivitet og nedlukningen heraf. Det er rådgivers opfattelse, at muligheden, for at underskuddene kunne have været overført til koncernens nyetablerede norske datterselskab, ikke ændrer på, at underskuddene kan anses for endelige.

Af de specielle bemærkninger til L 28 (2020-2021) fremgår, at

"Hvor et datterselskab eller faste driftssted fortsat oppebærer eller har udsigt til at oppebære indtægter, vil et underskud ikke kunne anses for endeligt. Det gælder, uanset om der måtte være tale om indtægter af en helt minimal størrelse".

Rådgiver henviser herom til høringsskemaet til L 28 (2020-2021), hvor Skatteministeren på et spørgsmål fra FSR svarer, at

"Det følger implicit, at EU-Domstolens praksis, at det hjemmehørende selskab ikke skal være nødsaget til at lægge ny aktivitet i det pågældende land eller skyde ny kapital ind i et datterselskab i det pågældende land. Bedømmelsen af, om der er udsigt til, at der vil kunne oppebæres indtægter i det pågældende land/datterselskab skal derfor foretages på grundlag af de eksisterende aktiviteter i det pågældende land."

og videre at

"Beslutningen om, hvornår et udenlandsk datterselskab likvideres, træffes af det danske moderselskab. Hvornår et udenlandsk fast driftssted nedlukkes, eller en udenlandsk fast ejendom afstås, er tilsvarende en beslutning, der træffes af det danske selskab."

Skattestyrelsen er enig i disse udsagn, som er udtryk for dels, at det er op til moderselskabet at beslutte, hvornår en nedlukning af en filial må anses for forretningsmæssigt begrundet, dels at vurderingen af, om underskuddet kan anses for endeligt efter dansk ret, skal foretages på baggrund af den eksisterende aktivitet i det pågældende land.

I nærværende sag har koncernen valgt at videreføre filialens hidtidige aktivitet uændret i et nyetableret datterselskab. Der tilføres hverken ny aktivitet eller yderligere kapital i den forbindelse. Skattemæssigt stilles der, som det fremgår af bemærkningerne, heller ikke krav herom, som en betingelse for at underskuddet efter danske regler kan anses for endeligt.

Det er derimod, som det fremgår af ovennævnte citater fra forarbejderne til selskabsskattelovens § 31 E, et krav for at anse et underskud for endeligt, at alle muligheder for at udnytte underskuddet er udtømt.

Skattestyrelsen finder som nævnt ikke, at denne betingelse er opfyldt i nærværende sag, hvor koncernen har fravalgt den norske koncernregel, hvorefter filialens aktiver og passiver kunne have været overdraget skattefrit til det nyetablerede norske datterselskab med den konsekvens, at filialens fremførte underskud kunne videreføres af dette selskab.

Koncernen ønsker - og har faktisk - videreført driften i Norge uændret. Den eneste ændring er, at aktiviteten nu drives igennem et nyetableret datterselskab, og ikke som hidtil gennem en filial.

Hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen

Det følger af EU-Domstolens dom i sag C-446/03, *Marks & Spencer*, at hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetence mellem medlemsstaterne er et hensyn som kan føre til, at en restriktion er tilladelig.

Storbritannien påberåbte sig som tidligere nævnt under domstolssagen 3 hensyn, som kunne retfærdiggøre en restriktion. Disse hensyn fremgår af præmis 43:

"For det første er overskud og underskud i skattemæssig henseende to sider af samme sag, der skal behandles symmetrisk inden for rammerne af samme skattesystem for at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem de forskellige berørte medlemsstater. Hvis der blev taget hensyn til underskuddet i moderselskabets medlemsstat, ville der for det andet være en risiko for, at underskuddet blev fradraget to gange. Endelig ville der for det tredje være en risiko for skatteunddragelse, hvis der ikke blev taget hensyn til underskuddet i datterselskabets etableringsmedlemsstat."

Storbritannien anførte således, at en restriktion kunne begrundes i 1) hensynet til den afbalancerede beskatningskompetence, 2) hensynet til at undgå dobbeltfradrag og 3) hensynet til at undgå misbrug.

EU-Domstolens tilsluttede sig i dommens præmis 46, 47 og 49, at disse tre forhold kan gøre, at restriktionen er tilladelig.

I præmis 46 siger EU-Domstolen således om den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen, at:

"Det vil således bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i alvorlig fare, hvis selskaberne gives mulighed for at vælge, om der skal tages hensyn til deres underskud i deres etableringsmedlemsstat eller i en anden medlemsstat, idet beskatningsgrundlaget ville blive forhøjet i den første stat og nedsat i den anden med de overførte underskud."

I forhold til den aktuelle anmodning om bindende svar er det hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen, som er det centrale.

Som det fremgår af ovenstående præmis finder EU-Domstolen, at det vil bringe den afbalancerede beskatningskompetence i fare, hvis selskaber gives mulighed for at vælge, om der skal tages hensyn til deres underskud i etableringsstaten eller i en anden medlemsstat.

I den foreliggende anmodning om bindende svar ønsker H-koncernen netop adgang til at vælge, om der skal tages hensyn til underskuddet i Norge eller i Danmark.

Da koncernen har et realiseret overskud i Danmark, som kan rumme underskuddet fra den norske filial, ønsker Spørger, at underskuddet skal medregnes i selskabets skatteansættelse for indkomståret 201X i Danmark.

I Norge har filialen gennem årene genereret et underskud. H-koncernen vil derfor ikke kunne anvende underskuddet i indkomståret 201X. Spørger oplyser herom, at etableringen af H1 er udtryk for en langsigtet satsning for koncernens tilstedeværelse på det norske marked, der ikke forventes profitabel på kort sigt. Spørger forventer følgelig ikke, at underskuddet vil kunne udnyttes i det norske selskab på kort sigt, og har valgt en skattepligtig overdragelse for derved at kunne medregne underskuddet i det danske selskabs indkomst i indkomståret 201X.

Begrundelsen for Spørgers fravalg af koncernreglen forekommer på den baggrund at være af skattemæssig snarere end af forretningsmæssig karakter.

EU-domstolen har fastslået, at der ikke i en sådan situation er frit valg for selskabet/koncernen med hensyn til, hvor underskuddet kan udnyttes.

Spørger skal derfor ikke efter EU-retten kunne vælge at foretage overdragelse af det faste driftssteds virksomhed ved en skattepligtig koncernintern overdragelse, hvor underskuddet fortabes, når Spørger efter de norske skatteregler kunne have valgt en skattefri koncernintern overdragelse, hvorved underskuddet blev videreført i Norge og på sigt ville kunne anvendes der.

Det er således ikke hensigten med hverken EU Domstolens praksis eller bestemmelsen i selskabsskattelovens § 31 E, at det danske moderselskab på denne måde vilkårligt skal kunne vælge, i hvilket land det ønsker at placere et "endeligt" underskud.

Danmark kan under disse omstændigheder nægte fradrag, da det faste driftssted er beliggende i Norge.

Rådgiver har hertil anført, at filialen blev lukket ned i december 201X, hvor praksis om endelige underskud ikke var anerkendt af de danske skattemyndigheder. Selskabsskattelovens § 31 E blev først vedtaget i december 2020, og styresignalet SKM2021. 5. SKTST først kom i januar 2021.

EU-Domstolen afsagde dom i Bevola-sagen den 12. juni 2018. Spørger var således på dispositionstidspunktet bekendt med, at de danske sambeskatningsregler var blevet underkendt af EU-Domstolen, og at dansk lovgivning derfor ville blive bragt i overensstemmelse med EU-retten med fremadrettet virkning,

ligesom der ville blive givet mulighed for genoptagelse for indkomstårene 2009 - 2018, som var omfattet af EU-Domstolens prøvelse.

Det har derfor ikke betydning for bedømmelsen af sagen, at EU-Domstolens afgørelse i sag C-650/16 Bevola, først blev implementeret i dansk ret i 2020 med virkning fra indkomståret 201X, og at styresignalet kom i januar 2021.

Det af rådgiver om Østre Landsrets dom i SKM 2020.299. ØLR anførte kan ikke føre til en anden vurdering.

I dommen fastslog Østre Landsret, at forudsætningen om mulig genopståen og senere anvendelse af underskuddet ikke kunne anses for opfyldt i en situation, hvor de finske skattemyndigheder udtalte, at der teoretisk set og formentlig kunne være taget hensyn til et underskud i et nedlukket fast driftssted, hvis der på ny blev etableret et nyt fast driftssted i Finland, men at man dog ikke i praksis havde set fortilfælde herfor.

I Bevola-sagen var der så stor tvivl om indholdet af de finske skatteregler, at Østre Landsret fandt, at underskuddet under disse omstændigheder måtte anses for tabt (endeligt).

I nærværende sag er retstilstanden i Norge klar, herunder er det ubestridt af rådgiver, at filialens fremførte underskud ville kunne videreføres af det købende selskab, hvis koncernen havde valgt et skattefrit salg af aktiviteten under anvendelse af koncernreglen i stedet for som sket at foretage et skattepligtigt salg med den konsekvens, at underskuddet bortfaldt.

Spørger har under disse omstændigheder ikke opfyldt betingelsen om, at mulighederne for at udnytte underskuddet i Norge, hvor det er opstået, skal være udtømt.

Under disse omstændigheder følger det af præmis 46 i sag C-446/03 Marks & Spencer, at hensynet til en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem Danmark og Norge berettiger, at Danmark nægter fradrag for et underskud opstået i Norge.

Derudover følger det af EU Domstolens praksis, herunder af sag C-446/03 Marks & Spencer (se præmis 55), at et underskud ikke kan anses som endeligt som følge af en manglende udnyttelse af en foreliggende mulighed for salg til tredjemand. Samme resultat er efterfølgende bekræftet af EU Domstolen i flere domme, herunder i sag C-607/17, Memira Holding AB (se præmis 25) og i sag C-608/17, Holmen AB (se præmis 37).

Da et underskud efter EU Domstolens praksis fortabes som følge af manglende udnyttelse af en foreliggende mulighed for at foretage et koncerneksternt salg, gælder det samme - så meget desto mere - i en situation som den foreliggende, hvor aktiviteten med tilhørende underskud kunne have været overdraget skattefrit ved et koncerninternt salg.

SKM2020. 392. SR vedrørte en situation, hvor underskuddet efter tyske regler kunne have været bevaret ved overdragelse af 0 - 25 % af aktierne, mens underskuddet ved overdragelse af mere end 25 % men maksimalt 50 % kunne fremføres forholdsmæssigt. Hvis der derimod skete overdragelse af mere end 50 % af aktierne til tredjemand, bortfaldt underskuddet fuldstændigt.

I SKM2020. 392. SR kunne der derfor ikke efter de tyske regler ske helsalg af selskabet, uden at dette ville medføre fortabelse af underskuddet. Det forhold, at Skatterådet i denne sag, godkendte et underskud som værende endeligt i en situation, hvor der faktisk skete likvidation, kan ikke føre til en anden vurdering i den aktuelle sag, som vedrører et koncerninternt helsalg af virksomheden, og hvor

driften fortsætter uændret i regi af et nystiftet datterselskab, som efter norske skatteregler kan overtage underskuddet, hvis overdragelsen gennemføres efter koncernreglen.

Skattestyrelsens bemærkninger til høringssvar af 7. november 2022:

Sagens faktum:

Det fremgår af anmodningen, at H1 i 201x blev købt af [...] virksomhed G, og at H2 [...] 201X stiftede et norsk helejet datterselskab, H3. Med virkning per 31. december 201X blev aktiviteten i H1's norske filial (inkl. alle aktiver og forpligtelser) overdraget fra H1 til H3. Den overtagne aktivitet er specificeret i pkt. 2 i overdragelsesaftalen, som er vedlagt anmodningen, og som angik udstyr, ordrebog, varelager, leverandørkontrakter, kundaftaler, lejemål og personale. Købesummen blev fastsat til NOK X for de nævnte aktiver samt goodwill. Den norske filial blev afregistreret med virkning fra 31. december 201X.

Skattestyrelsen lægger til grund for besvarelsen, at H1 i 201X foretog en koncernintern overdragelse af filialens aktivitet til H1, og at dette skete med henblik på fortsat drift af aktiviteten i Norge.

EU-Domstolens praksis vedrørende vurderingen af restriktioner

Systematikken i EU-Domstolens praksis om hindringer for etableringsfriheden er, at der indledningsvis tages stilling til, om de nationale regler - eksempelvis om fradrag for underskud - udgør en restriktion.

Hvis et indenlandsk og et udenlandsk selskab befinder sig i objektivt sammenlignelige situationer, og der derfor svares bekræftende til, at de nationale regler udgør en restriktion, følger det af EU-Domstolens praksis, at en restriktion kan være lovlig, hvis de tvingende almene hensyn kan retfærdiggøre restriktionen.

De tre tvingende almene hensyn i EU-Domstolens praksis om endelige underskud er 1) hensynet til en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen, 2) hensynet til at undgå dobbeltfradrag og 3) hensynet til at undgå misbrug.

Hvis EU-Domstolen finder, at et eller flere af de tre tvingende almene hensyn kan begrunde restriktionen, skal det vurderes, om restriktionen går ud over, hvad der er nødvendigt for at tilgodese det væsentlige hensyn med reglerne. Dette er et krav om, at restriktionen skal være proportional for at være lovlig.

Konkrete sager om hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen

1. Marks & Spencer

I Marks & Spencer (sag C-446/03) fastslog EU-Domstolen, at de britiske regler om koncernlempelse udgjorde en restriktion for etableringsfriheden, men at en forskellig behandling principielt kan begrundes i tre tvingende almene hensyn, herunder hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

Domstolen fandt, at det ikke-hjemmehørende datterselskab havde udtømt alle de muligheder for at tage hensyn til underskuddene, der eksisterede i dets hjemstat. Domstolen fandt med andre ord, at underskuddet var endeligt.

EU-Domstolen fastslog i præmis 45-52, at opretholdelsen af fordelingen af den afbalancerede beskatningskompetence mellem medlemsstaterne kan gøre det nødvendigt, at man på den økonomiske virksomhed i et selskab, der er hjemmehørende i en af disse stater, kun anvender denne stats skatteregler med hensyn til såvel overskud som underskud.

EU-Domstolen fandt, at der i den konkrete sag skulle indrømmes fradrag underskud, fordi de engelske regler gik videre, end hvad bl.a. hensynet til en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen tilsagde. De engelske regler var med andre ord ikke proportionale.

Det følger af således af dommen, at nægtelse af fradrag for underskud vil udgøre en restriktion (forskelsbehandling), når underskuddet i det ikke-hjemmehørende datterselskab er endeligt.

Omvendt følger det også af dommens præmis 46, at hjemstedsstaten (i den aktuelle sag Danmark) kan nægte fradrag med henvisning til hensynet til den afbalancerede beskatningskompetence, hvis restriktionen ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå den afbalancerede fordeling (proportionalitet).

2. Holmen

I sag C-608/17 Holmen uddybede EU-Domstolen forståelsen af hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, som kan medføre en restriktions lovlighed.

Det fremgår af dommen, at det kan bringe hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen i alvorlig fare, hvis selskaberne gives mulighed for at vælge, om der skal tages hensyn til deres underskud i deres etableringsmedlemsstat eller i en anden medlemsstat.

Dette fremgår af præmis 23, hvori det anføres, at:

"Som Domstolen fastslog i Marks & Spencer-dommens præmis 45-52, kan opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne nemlig gøre det nødvendigt, at man på den økonomiske virksomhed i et selskab, der er hjemmehørende i en af disse stater, kun anvender denne stats skatteregler med hensyn til såvel overskud som underskud. Ud fra dette synspunkt vil det således bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i alvorlig fare, hvis selskaberne gives mulighed for at vælge, om der skal tages hensyn til deres underskud i deres etableringsmedlemsstat eller i en anden medlemsstat, idet beskatningsgrundlaget ville blive forhøjet i den første stat og nedsat i den anden med de overførte underskud. Medlemsstaterne skal i øvrigt, ved at afvise grænseoverskridende koncernlempelse, kunne hindre både risikoen for dobbelt fradrag af underskud og risikoen for, at koncerner praktiserer organiserede overførsler af underskud til selskaber hjemmehørende i medlemsstater, der anvender højere skattesatser, og hvor den skattemæssige værdi af underskuddene følgelig er større"

Skattestyrelsen er på denne baggrund ikke enig med Spørgers repræsentant i, at Danmark ikke i den konkrete sag lovligt kan afvise at indrømme fradrag for underskud opstået i H1's norske filial.

Det centrale i denne sag er, om underskuddene i H1's norske filial kan anses for endelige, således som denne betingelse er formuleret i selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3.

Det er som uddybet ovenfor Skattestyrelsens opfattelse, at H1 ikke - således som EU-retten kræver - har udtømt mulighederne for fradrag i Norge, hvor filialens underskud er opstået. Selskabet har således ikke ansøgt om overdragelse efter koncernreglen, ligesom selskabet ikke ønsker at anmode om genoptagelse mhp. at bringe koncernreglen i anvendelse. Underskuddene kan derfor ikke anses for endelige.

Hertil kommer, at det følger af EU-Domstolens praksis, at hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem Danmark og Norge medfører, at koncernen ikke selv kan vælge, i hvilket land fradraget tages.

Danmark kan derfor i den konkrete sag lovligt afvise at indrømme fradrag for underskud opstået i H1's norske filial, dels fordi underskuddet slet ikke er endeligt, dels fordi hensynet til den afbalancerede

fordeling af beskatningskompetencen medfører, at H1 ikke frit kan vælge, i hvilket land underskuddet kan fradrages.

Det bærende i den konkrete sag er således, at underskuddet ikke er endeligt, når mulighederne for at anvende underskuddet i Norge ikke er udtømte. Hertil kommer, at nægtelse af fradraget er nødvendigt for at sikre en afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen, da der ellers ville være frit valg mellem om fradrag tages i Norge eller i Danmark.

3. SKM2020. 392. SR

Sagen vedrørte en situation, hvor underskuddet efter tyske regler bortfaldt både ved likvidation og ved en overdragelse af 100 % af aktierne. Ved overdragelse af maksimalt 50 % af aktierne kunne underskuddet efter tyske regler have været bevaret i større eller mindre omfang.

Spørger ønskede at likvidere selskabet. Afgørelsen er udtryk for, at Skatterådet lagde vægt på, at likvidation ligesom helsalg medførte bortfald af underskud, og at Skatterådet ikke fandt, at man i en sådan situation kunne pålægge spørger at foretage et delsalg af selskabet for herved at bevare en del af underskuddet.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at afgørelsen er i overensstemmelse med både forarbejderne til selskabsskattelovens § 31 E, og EU-Domstolens bagvedliggende praksis. Heraf følger, at det er selskabet, der afgør, om - og hvornår - en aktivitet skal fortsættes eller lukkes ned, ligesom endelighedsvurderingen skal foretages ud fra de faktiske forhold på nedlukningstidspunktet. Det indebærer blandt andet, at selskabet ikke kan pålægges at skyde yderligere kapital i driften med henblik på at bevare underskuddet.

Hvis man i en situation som den i SKM2020. 392. SR foreliggende pålagde selskabet at foretage en deloverdragelse af aktier, ville det efter Skattestyrelsens opfattelse være i strid med EU-retten, idet man herved indirekte ville tvinge selskabet til at fortsætte sit økonomiske engagement i selskabets drift, når det, som selskabet ønskede, var at lukke sin aktivitet i Tyskland.

Situationen i SKM2020. 392. SR er ikke sammenlignelig med den foreliggende situation, hvor H-koncernen fortsætter aktiviteten i Norge.

Øvrige bemærkninger

Skattestyrelsen bemærker, at det af spørgers repræsentant anførte om udskydelse af endelighedstidspunktet (kommenteret som punkt c) ikke er aktuelt i den aktuelle sag, hvor der er enighed om indholdet af de norske skatteregler. Der er således ikke tale om at endelighedstidspunktet kan udskydes i den konkrete sag. Skattestyrelsen skal derfor alene bemærke, at det anførte følger af forarbejderne til selskabsskattelovens § 31 E.

Det samme gælder det under punkt d) anførte, som vedrørende nyetablering og det anførte om forståelsen af Østre Landsrets dom (SKM2020. 299. ØLR.)

Sammenfatning

Det følger af såvel bemærkningerne til bestemmelsen som af EU-Domstolens praksis, at det danske selskab skal have udtømt alle muligheder for at udnytte underskuddet, som skattereglerne i Norge giver.

Det følger således af EU-Domstolens præmis 55 i sag C-446/03, Marks & Spencer, at "det ikke-hjemmehørende datterselskab skal have udtømt alle de muligheder for at tage hensyn til underskuddene, der eksisterer i dets hjemstat med hensyn til det pågældende skatteår.

EU-Domstolen udtalte endvidere i sag C-446/03 Marks & Spencer, at hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen, kan medføre, at en restriktion er lovlig.

I sagens præmis 46 udtalte EU-domstolen, at:

"Det vil således bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i alvorlig fare, hvis selskaberne gives mulighed for at vælge, om der skal tages hensyn til deres underskud i deres etableringsmedlemsstat eller i en anden medlemsstat, idet beskatningsgrundlaget ville blive forhøjet i den første stat og nedsat i den anden med de overførte underskud."

Det fremgår af ovenstående præmis, at EU-Domstolen finder, at det vil bringe den afbalancerede beskatningskompetence i fare, hvis selskaberne gives mulighed for selv at vælge, om der skal tages hensyn til deres underskud i etableringsstaten eller i en anden medlemsstat.

Det forhold, at Spørger har fravalgt koncernreglen, er udtryk for, at mulighederne for at udnytte underskuddet i Norge ikke er udtømt. Underskuddet er derfor ikke endeligt i selskabsskattelovens § 31 E's forstand.

Det følger endvidere af EU-Domstolens praksis, at det ikke er afgørende for endelighedsvurderingen, om muligheden for at anvende koncernreglen faktisk er anvendt.

Et fravalg af den norske koncernregel medfører således, at betingelsen om, at underskuddet skal være endeligt, således som betingelsen er formuleret i selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3, ikke er opfyldt, og at Spørger derfor ikke kan fradrage underskuddet i sin danske sambeskatningsindkomst.

Da koncernen herefter ikke har udtømt alle muligheder for at udnytte underskuddet efter norske skatteregler, kan det ikke bekræftes, at H1 vil kunne fradrage endeligt underskud efter selskabsskattelovens § 31 E med virkning for indkomståret 201X, i det omfang underskuddene ikke er fradraget i H1's danske eller norske skattepligtige indkomst i dette eller tidligere indkomstår.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej".

Spørgsmål 2

Da spørgsmål 1 besvares med "nej", ønskes det bekræftet, at H1 er berettiget til, jf. selskabsskattelovens § 31 E, at foretage det i spørgsmål 1 nævnte fradrag for endelige underskud i opgørelsen af den skattepligtige indkomst for indkomståret 202X, når genoptagelsesfristen er udløbet den 1. maj 202X.

H1's rådgiver er enig i, at den norske koncernregel vil kunne tilvælges ved genoptagelse af indkomståret 201X indtil fristen udløber den 31. maj 202X. Hvis der anmodes om genoptagelse, vil underskuddene kunne overføres til det norske datterselskab, som fremadrettet vil kunne anvende underskuddene til fradrag i sin skattepligtige indkomst.

Hvis Spørger fravælger at gøre brug af genoptagelsesmuligheden inden for fristen vil underskuddene efter norske skatteregler bortfalde.

Begrundelse

Det er oplyst, at filialen er lukket, uden at koncernen overfor de norske skattemyndigheder i forbindelse med indlevering af selvangivelsen for nedlukningsåret (indkomståret 201X) har fremsat anmodning om overførsel af underskuddet til H1, men at dette efter norske skatteregler var muligt. Dette er udtryk for,

at H1 aktivt har fravalgt den mulighed, som efter norske skatteregler eksisterer for overførsel af filialens underskud til H1.

Det er i fortsættelse heraf oplyst, at H1's norske filial indtil den 31. maj 202X ifølge norsk ret har mulighed for at anmode om genoptagelse af indkomståret 201X med henblik på at påberåbe sig den beskrevne koncernregel, og dermed overføre filialens akkumulerede underskud til H1.

Det er således fra Spørgers side en forudsætning for spørgsmål 2, at koncernen fravælger at anmode om genoptagelse som beskrevet.

Det er, som anført under spørgsmål 1, et krav for at anse et underskud for endeligt efter selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3, at alle muligheder for at udnytte underskuddet efter norske skatteregler er udtømt.

Såfremt koncernen i den foreliggende situation undlader at ansøge om genoptagelse af skatteansættelsen for indkomståret 201X i Norge inden fristen den 31. maj 202X, finder Skattestyrelsen ikke, at koncernen har udtømt alle muligheder for at udnytte underskuddet i Norge, hvor filialen var hjemmehørende, og hvor underskuddet er opstået. Betingelsen om, at underskuddet skal være endeligt, således som denne betingelse er formuleret i selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3, er derfor ikke opfyldt.

Det følger af EU-Domstolens dom i sag C-446/03, *Marks & Spencer*, at hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetence mellem medlemsstaterne er et hensyn som kan føre til, at en restriktion er tilladelig.

I præmis 46 siger EU-Domstolen således om den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen, at:

"Det vil således bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i alvorlig fare, hvis selskaberne gives mulighed for at vælge, om der skal tages hensyn til deres underskud i deres etableringsmedlemsstat eller i en anden medlemsstat, idet beskatningsgrundlaget ville blive forhøjet i den første stat og nedsat i den anden med de overførte underskud."

I forhold til den aktuelle anmodning om bindende svar er det hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen, som er det centrale.

Som det fremgår af ovenstående præmis finder EU-Domstolen, at det vil bringe den afbalancerede beskatningskompetence i fare, hvis selskaberne gives mulighed for at vælge, om der skal tages hensyn til deres underskud i etableringsstaten eller i en anden medlemsstat.

I den foreliggende anmodning om bindende svar ønsker H-koncernen netop adgang til at vælge, om der skal tages hensyn til underskuddet i Norge eller i Danmark.

Da koncernen har et realiseret overskud i Danmark, som kan rumme underskuddet fra den norske filial, ønsker Spørger, at underskuddet skal medregnes i Spørgers skatteansættelse for indkomståret 201X i Danmark.

I Norge har filialen gennem årene genereret et underskud. H-koncernen vil derfor ikke kunne anvende underskuddet i indkomståret 201X. Spørger oplyser herom, at etableringen af H1 er udtryk for en langsigtet satsning for koncernens tilstedeværelse på det norske marked, der ikke forventes profitabel på kort sigt. Spørger forventer følgelig ikke, at underskuddet vil kunne udnyttes i det norske selskab på kort sigt, og har valgt en skattepligtig overdragelse for derved at kunne medregne underskuddet i det danske selskabs indkomst i indkomståret 201X.

EU-domstolen har fastslået, at der ikke i en sådan situation er frit valg for selskabet/koncernen med hensyn til, hvor underskuddet kan udnyttes.

Spørger skal derfor ikke efter EU-retten kunne vælge at foretage overdragelse af det faste driftssted ved en skattepligtig koncernintern overdragelse, hvorved underskuddet fortabes - når Spørger i stedet kunne have valgt en skattefri koncernintern overdragelse, hvorved underskuddet blev videreført i Norge og på sigt ville kunne anvendes i Norge.

Det er således ikke hensigten med hverken EU Domstolens praksis eller bestemmelsen i selskabsskattelovens § 31 E, at det danske moderselskab på denne måde vilkårligt skal kunne vælge, i hvilket land det ønsker at placere et "endeligt" underskud.

Hensynet til en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen medfører, at selskaberne ikke frit kan vælge, i hvilket land underskuddet ønskes fradraget. Det underskudsgivende datterselskab/faste driftssted skal derfor fradrage underskuddet i det land, hvor det er opstået. Kun hvis dette ikke er muligt, skal det være muligt for moderselskabet at opnå fradrag for et sådant endeligt underskud i sin hjemstedsstat.

Denne sag vedrører en sådan situation.

Det er således ikke efter EU-Domstolens praksis hensigten, at et moderselskab hjemmehørende i en medlemsstat skal kunne vælge, om fradrag ønskes taget i det faste driftssted hjemstedsstat eller i moderselskabets hjemstedsstat.

Det er heller ikke efter EU-domstolens praksis hensigten, at et moderselskab skal kunne vælge, om man ønsker at gøre brug af eksisterende muligheder for fradrag i det faste driftssteds hjemstedsstat. Tværtimod kræves det efter EU-Domstolens praksis, at der er gjort brug af alle fradragsmuligheder i det pågældende land - det vil sige, at alle fradragsmuligheder er udtømte.

Danmark kan under disse omstændigheder nægte fradrag, da det faste driftssted er beliggende i Norge.

Skattestyrelsen bemærker, at det allerede af sag C-446/03 Marks & Spencers præmis 55 følger, at der til et underskuds endelighed kræves, at det ikke hjemmehørende selskab "*...har udtømt alle muligheder for at tage hensyn til underskuddene, der eksisterer i dets hjemstat med hensyn til det pågældende skatteår ved ansøgningen om lempelse såvel som med hensyn til tidligere skatteår...*"

Det fremgår således af præmis 55 i sag C-446/03 Marks & Spencers, at der efter EU-retten til et underskuds endelighed kan kræves, at skatteyder ansøger skattemyndighederne om anvendelse af de muligheder, der findes i det pågældende lands lovgivning for at tage hensyn til underskuddet.

Skattestyrelsen er derfor uenig med rådgiver i, at en aktiv handling i form af indgivelse af en genoptagelsesansøgning inden for fristen ikke kan kræves som en betingelse for at anse et underskud for endeligt.

Hvis Spørger undlader at ansøge de norske skattemyndigheder om genoptagelse af indkomståret 201X inden fristen den 31. maj 202X bortfalder underskuddet efter norske skatteregler. Da Spørger i så fald ikke har udtømt alle de muligheder for at tage hensyn til underskuddene, der eksisterer i Norge, fordi man ønsker fradrag for underskuddet i Danmark, kan underskuddet ikke anses for endeligt, således som denne betingelse er formuleret i selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3.

Sammenfattende kan det derfor ikke bekræftes, at H1 (eller hermed sambeskattede selskaber) vil kunne fradrage endeligt underskud efter SEL § 31 E med virkning for indkomståret 202X. Underskuddet bortfalder således med virkning for indkomståret 202X, og vil derfor ikke kunne fremføres af Spørger til anvendelse i senere år.

Der henvises i det hele til redegørelsen for retsgrundlaget og praksis under spørgsmål 1.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Nej".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at det fradragsberettigede endelige underskud efter selskabsskattelovens § 31 E, stk. 1, sidste punktum, kan opgøres til DKK (beløb udeladt).

Begrundelse

Da spørgsmål 1 og 2 besvares med "nej" bortfalder spørgsmål 3.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Bortfalder".

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at såfremt betingelserne for fradrag anses for opfyldt for indkomståret 201X, så vil det endelige underskud i den norske filial indgå i den skattepligtige indkomstopgørelse for H1 for indkomståret 201X således, at den skattepligtige indkomst for H1 nedsættes fra den selvangivne indkomst på DKK (beløb udeladt) til DKK (beløb udeladt).

Begrundelse

Da spørgsmål 1 besvares med "nej" bortfalder spørgsmål 4.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "Bortfalder".

Spørgsmål 5

Det ønskes bekræftet, at såfremt betingelserne for fradrag anses for opfyldt for indkomståret 202X, så vil det endelige underskud i den norske filial indgå i den skattepligtige indkomstopgørelse for H1 for indkomståret 202X, at eventuelt endeligt underskud, som ikke kan anvendes direkte af H1 i indkomståret 202X, vil udgøre et underskud i H1, der på normal vis kan anvendes i indkomståret 202X af selskaber, der sambeskattes med H1 i dette indkomstår, og at et eventuelt resterende underskud herefter vil kunne fremføres af H1 til anvendelse i senere indkomstår.

Begrundelse

Da spørgsmål 2 besvares med "nej" bortfalder spørgsmål 5.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 5 besvares med "Bortfalder".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Selskabsskattelovens § 1

Skattepligt i henhold til denne lov påhviler følgende selskaber og foreninger mv., der er hjemmehørende her i landet:

1) indregistrerede aktieselskaber og anpartsselskaber,

[...]

Selskabsskattelovens § 31

Koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 og 5 b, § 2, stk. 1, litra a og b, eller kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4, skal sambeskattes (national sambeskatning). Ved koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. forstås selskaber og foreninger m.v., der på noget tidspunkt i indkomståret tilhører samme koncern, jf. § 31 C. I stk. 2-9 sidestilles faste ejendomme og tilknyttet virksomhed efter kulbrinteskatteloven med faste driftssteder. Ved ultimativt moderselskab forstås det selskab, som er moderselskab uden at være datterselskab, jf. § 31 C.

Stk. 2. For sambeskattede selskaber opgøres en sambeskatningsindkomst, der består af summen af den skattepligtige indkomst for hvert enkelt selskab omfattet af sambeskatningen opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler med de undtagelser, der gælder for sambeskattede selskaber. Før sambeskatningsindkomsten opgøres, modregner hvert overskudsgivende selskab først den del af egne underskud fra indkomstperioder inden sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets positive indkomst. Et selskabs underskud fra indkomstperioder inden sambeskatningen kan kun modregnes i selskabets eget overskud. Herefter modregner hvert overskudsgivende selskab den del af egne underskud fra tidligere indkomstperioder under sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets resterende positive indkomst. Hvis der herefter både er selskaber med positiv indkomst og selskaber med negativ indkomst i sambeskatningen, fordeles den del af indkomstårets underskud, der kan rummes i andre selskabers positive indkomst, forholdsmæssigt mellem de selskaber, der har positiv indkomst. Hvis der herefter fortsat er selskaber med positiv indkomst, modregnes forholdsmæssigt den del af andre selskabers resterende underskud fra tidligere indkomstperioder under sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets positive indkomst. Er der fortsat selskaber med resterende underskud i indkomståret eller resterende underskud fra tidligere indkomstperioder, fremføres disse til modregning i efterfølgende indkomstår efter reglerne herom. Et selskab, der modregner underskud fra tidligere indkomstperioder, skal modregne de ældste underskud først. Et selskabs underskud fra tidligere indkomstår kan kun modregnes i overskud i et andet selskab, hvis underskuddet er opstået i et indkomstår, hvor det underskudsgivende selskab har været sambeskattet med det andet selskab og sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt.

Selskabsskattelovens § 31 A

Det ultimative moderselskab kan vælge, at sambeskatningen for de koncernforbundne selskaber og foreninger m.v., som sambeskattes efter § 31, tillige skal gælde alle koncernforbundne udenlandske selskaber og foreninger m.v., i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagerens indskudte kapital (international sambeskatning). [...]

Selskabsskattelovens § 31 E

Selskaber og foreninger m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 og 5 b, der ikke er omfattet af international sambeskatning efter § 31 A, kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. dog 4. pkt., medregne underskud i direkte ejede datterselskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, underskud i faste driftssteder i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland og underskud vedrørende fast ejendom

beliggende i udlandet. Endvidere kan medregnes underskud i indirekte ejede datterselskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, hvis alle de mellemliggende selskaber er skattemæssigt hjemmehørende i det samme land som det indirekte ejede datterselskab. Det er en betingelse for medregning af underskud efter 1. og 2. pkt., at underskuddet er endeligt, jf. stk. 3. For så vidt angår underskud i datterselskaber, er det endvidere en betingelse, at underskuddet kunne have været anvendt efter reglerne i § 31 A, hvis der havde været valgt international sambeskatning. For så vidt angår underskud i faste driftssteder og underskud vedrørende fast ejendom, finder skattelovgivningens almindelige regler tilsvarende anvendelse med hensyn til begrænsninger i fradragsretten for tab og anvendelsen af disse tab inden for en eventuel sambeskatning. Opgørelsen af det fradragsberettigede beløb skal ske efter danske regler.

[...]

Stk. 3. Fastlæggelsen af, om et underskud er endeligt, skal ske på grundlag af reglerne m.v. i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted eller den faste ejendom er beliggende. Et underskud er endeligt, i det omfang selskabet, foreningen eller fonden m.v., jf. stk. 1, 1. pkt., og stk. 2, godtgør, at det hverken i tidligere indkomstår, det pågældende indkomstår eller i senere indkomstår har været eller vil være muligt at anvende underskuddet efter reglerne i det i 1. pkt. omhandlede land. Uanset 1. pkt. er et underskud ikke endeligt, når det er anvendt eller vil kunne anvendes i et andet land end det i 1. pkt. omhandlede land. Et underskud er heller ikke endeligt, i det omfang det i tidligere indkomstår, det pågældende indkomstår eller i senere indkomstår kunne være anvendt eller ville kunne anvendes, hvis reglerne om adgang til fradrag for underskud i det i 1. pkt. omhandlede land havde været identiske med de danske regler herom.

[...]

Forarbejder

Lovforslag L 28 fremsat d. 7. oktober 2020 (Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love)

[...]

2.2. Fradrag for endelige underskud

[...]

2.2.1. Gældende ret

[...]

2.2.1.2. EU-Domstolens praksis vedrørende fradrag for endelige underskud

Hvis datterselskabet eller det faste driftssted fortsat oppebærer indtægter i hjemlandet, vil der ikke kunne konstateres et endeligt underskud. Dette gælder også helt minimale indtægter, da muligheden for, at de lidte underskud endnu kan modregnes i fremtidige overskud i hjemlandet, fortsat eksisterer, hvis datterselskabet eller det faste driftssted oppebærer indtægter i hjemlandet, jf. bl.a. EU-Domstolens dom af 12. juni 2018 i sag C-650/16, Bevola og Jens W. Trock.

I forhold til datterselskaber har EU-Domstolen tillige fastslået, at der ikke vil kunne konstateres et endeligt underskud i en situation, hvor datterselskabet likvideres, hvis der forelå mulighed for en anvendelse af underskuddet i økonomisk henseende ved at overføre dette til en tredjepart inden afslutning af

likvidationen, f.eks. ved salg af aktierne i datterselskabet, jf. EU-Domstolens domme af 19. juni 201X i sag

C-607/17, Memira Holding AB, og i sag C-608/17, Holmen AB.

[...]

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

[...]

Til nr. 8

[...]

Det foreslåede § 31 E, stk. 3, indeholder regler for, hvornår et underskud kan anses for endeligt.

Fastlæggelsen af, om et underskud er endeligt, skal efter den foreslåede regel i stk. 3, 1. pkt., ske på grundlag af de regler m.v., der gælder i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted henholdsvis den faste ejendom er beliggende.

Det følger af den foreslåede regel i stk. 3, 2. pkt., at et underskud anses for endeligt,

i det omfang det danske selskab m.v. kan godtgøre, at det hverken i tidligere indkomstår, det pågældende år eller i senere indkomstår har været eller vil være muligt

at anvende underskuddet efter de regler, der gælder i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted henholdsvis den faste ejendom er beliggende. Vurderingen vil skulle foretages på grundlag af de forhold, der gør sig gældende ved udløbet af det indkomstår, hvori et danske selskab m.v. vil skulle anvende det pågældende underskud.

Hvor et datterselskab eller et faste driftssted fortsat oppebærer eller har udsigt til at oppebære indtægter, vil et underskud ikke kunne anses for endeligt. Dette gælder, uanset om der måtte være tale om indtægter af en helt minimal størrelsesorden.

Det forhold, at datterselskabet eller det faste driftssted ikke længere oppebærer indtægter, vil dog ikke i sig selv indebære, at et underskud kan anses for endeligt. Hvis der f.eks. efter skattereglerne i det pågældende land er mulighed for, at en tredjepart kan udnytte eller ville have kunnet udnytte underskuddet i et datterselskab, vil datterselskabets underskud således ikke kunne anses for endeligt.

Dette indebærer, at der efter den foreslåede regel ikke vil foreligge et endeligt underskud, hvis det er muligt at sælge aktierne i datterselskabet inklusiv underskuddet, således at underskuddet potentielt kan anvendes efter ejerskiftet. Det følger af EU Domstolens praksis, at det ikke er afgørende, om denne mulighed faktisk er blevet udnyttet.

Likvidation af et datterselskab og nedlukning af et fast driftssted er begivenheder, som kan indebære, at et eventuelt underskud i datterselskabet henholdsvis det faste driftssted ikke længere vil kunne anvendes. Efter de danske skatteregler vil et sådant uudnyttet underskud bortfalde uden mulighed for at kunne genopstå og anvendes senere. Dette er imidlertid ikke situationen i alle lande. Der er lande, som har regler, hvorefter et underskud i et likvideret selskab eller et lukket fast driftssted kan anvendes af f.eks. et nyetableret fast driftssted, hvis dette etableres inden for et nærmere angivet tidsrum efter afviklingen. I så fald vil et underskud først kunne anses for endeligt, når den pågældende tidsperiode er udløbet. Det vil i

den sammenhæng være en forudsætning, at der foreligger et klart regelsæt eller en entydig praksis. Østre Landsret har således i dom af 16. juni 2020 (SKM2020. 299. ØLR), fastslået, at forudsætningen om mulig genopståen og senere anvendelse af underskuddet ikke kunne anses for opfyldt i en situation, hvor de finske skattemyndigheder udtalte, at der teoretisk set og formentligt kunne være taget hensyn til et underskud i et nedlukket fast driftssted, hvis der på ny blev etableret et nyt fast driftssted i Finland, men at man dog ikke i praksis havde set fortilfælde herfor. De anførte betragtninger kan også være relevante i den situation, hvor der foreligger salg af en fast ejendom.

[...]

L 28, FT 2020/21 - Høringsskema - svar til FSR

[...]

Bemærkninger

"FSR anmoder om at få bekræftet, at det danske selskab selv godtgør opfyldelse af "endelighedskravet", og dermed at en evt. bevidst placering af "endelighedsåret" til et bestemt indkomstår ikke vil være i strid med de foreslåede regler."

Kommentarer

"Beslutning om, hvornår et udenlandsk datterselskab likvideres, træffes af det danske moderselskab. Hvornår et udenlandsk fast driftssted nedlukkes, eller en udenlandsk fast ejendom afstås, er tilsvarende en beslutning, der træffes af det danske selskab."

[...]

Bemærkninger

"FSR anmoder om at få uddybet, hvad "udsigt til at oppebære indtægter" betyder. Hvad vil der fx gælde, hvis det udenlandske selskabs underskud efter de udenlandske skatteregler kunne være udnyttet, havde det udenlandske selskab indkøbt/startet en ny virksomhed/aktivitet i det pågældende land, men dette ikke indgår i det danske selskabs/koncernens planer, eller hvis det udenlandske selskabs underskud efter de udenlandske skatteregler kunne være udnyttet, hvis det danske selskab havde tilført det udenlandske selskab yderligere egenkapital med heraf følgende renteafkast mv."

Kommentarer

"Det følger implicit af EU-Domstolens praksis, at det hjemmehørende selskab ikke skal være nødsaget til at lægge ny aktivitet i det pågældende land eller skyde ny kapital ind i datterselskabet i det pågældende land. Bedømmelsen af, om der er "udsigt til", at der vil kunne oppebæres indtægter i det pågældende land/datterselskab skal derfor foretages på grundlag af de eksisterende aktiviteter i det pågældende land."

[...]

L 48, FT 201X/20 - Svar på spørgsmål nr. 32 af 27. januar 2020.

[...]

18. FSR opstiller et konkret eksempel med et dansk moderselskab med to helejede danske datterselskaber, idet FSR angiver, at de danske selskaber siden stiftelsen uafbrudt har været omfattet af dansk sambeskatning. Derudover har det danske moderselskab i år 3 stiftet et helejet udenlandsk datterselskab i et EU- eller EØS-land, og dette selskab likvideres i år 5. FSR angiver, at det udenlandske selskab efter danske

opgørelsesregler har et akkumuleret underskud på (TDKK) 24.300, idet indkomsten i de 3 indkomstår kan opgøres til henholdsvis (TDKK) -5.000 (år 3), 700 (år 4) og -20.000. Der har ikke været valgt international sambeskatning, og FSR oplyser, at det kan forudsættes, at underskuddet er endeligt efter reglerne i forslaget til selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3.

FSR har herefter i bilag A-C til sin henvendelse opstillet beregninger over, hvorledes FSR - baseret på nærmere angivne skattepligtige indkomster i hvert af de tre danske selskaber i år 3-5 - opgør de danske selskabers skattepligtige indkomster (og sambeskatningsbeskatningsindkomsten) i hvert af årene 3-5, og har endvidere beregnet det beløb, det danske moderselskab efter FSRs opfattelse vil kunne fradrage i år 5 efter forslaget til selskabsskattelovens § 31 E. Dette beløb opgør FSR til (TDKK) 10.536.

FSR påpeger, at det er vigtigt for både skatteydere og Skatteforvaltningen som administrerende myndighed, at hensigten med de foreslåede regler belyses bedst muligt i forhold til den praktiske regelanvendelse.

FSR anmoder på den baggrund om, at det bekræftes, at det endelige underskud, som det danske moderselskab i eksemplet kan fradrage, udgør TDKK 10.536, at det danske moderselskab kan indregne dette beløb som en negativ indkomstkomponeent ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst for år 5, og at den endelige sambeskatningsopgørelse for de danske selskaber, som fremgår af bilag C til FSRs henvendelse, er korrekt.

Kommentar

En vurdering og kommentering af et så omfattende og detaljeret beregningseksempel,

som det af FSR opstillede, ligger uden for rammerne for, hvad der kan tages stilling til i forbindelse med spørgsmål vedrørende et konkret lovforslag. Det bemærkes, at det ikke specifikt er angivet af FSR, hvilke fortolkningsspørgsmål der direkte eller indirekte ønskes opnået en afklaring af ved hjælp af det opstillede eksempel.

Det bemærkes dog, at FSRs beregninger synes at bygge på en misforståelse af de kommentarer til FSRs høringssvar, der er anført i høringsskemaet. FSR synes således at have forstået kommentarerne på den måde, at et underskud i et datterselskab i EU/EØS, der i et givet indkomstår ikke ville kunne være fradraget i andre koncernselskabers indkomst, såfremt der havde været anvendt international sambeskatning, ikke vil kunne indgå i det akkumulerede endelige underskud. Dette er imidlertid ikke korrekt.

Hvis der efter de danske regler om international sambeskatning ikke er mulighed for at fradrage et underskud i udenlandsk datterselskab i et givet indkomstår, men dette underskud dog fortsat kan fremføres til eventuel anvendelse i senere indkomstår, gælder det samme i relation til den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 31 E. Den foreslåede betingelse i selskabsskattelovens § 31 E, stk. 1, 4. pkt., afskærer således kun retten til at fradrage et akkumuleret underskud i et udenlandsk datterselskab, i det omfang underskuddet efter reglerne om international sambeskatning slet ikke ville kunne anvendes til fradrag i sambeskattede selskabers indkomst i underskudsåret eller senere indkomstår.

I relation til FSRs beregningseksempel er det derfor ikke korrekt, når det er forudsat, at begrænsninger i adgangen til at udnytte fremførselsberettigede underskud til fradrag i et givet indkomstår efter bestemmelsen i selskabsskattelovens § 12, stk. 2, i sig selv medfører en reduktion af det underskud, der kan anses for et endeligt underskud efter forslaget til selskabsskattelovens § 31 E. Dette skyldes, at en fradragsbegrænsning efter selskabsskattelovens § 12, stk. 2, ikke afskærer muligheden for at fremføre den resterende del af underskuddet til eventuelt fradrag i senere indkomstår.

Derudover bemærkes det, at FSRs beregninger ikke tager hensyn til, at i tilfælde, hvor der efter fradrag i endelighedsåret henstår en uudnyttet del af EU/EØS-datterselskabets negative indkomst (det endelige underskud), så vil denne del af underskuddet bortfalde efter principperne for likvidation af sambeskattede selskaber med underskud, jf. således også kommentarerne til FSRs høringssvar i høringsskemaet s. 82-83. Da FSRs beregningseksempel indebærer, at kun en del (TDKK 5.875) af det akkumulerede endelige underskud kan udnyttes i endelighedsåret, vil den resterende del (TDKK 4.661) bortfalde og ikke - som FSRs angiver i eksemplet - kunne fremføres i moderselskabet.

[...]

23. FSR opstiller et eksempel, hvor en dansk koncern har et datterselskab i et EU/EØS land, og dette datterselskab likvideres. Der kan i ejerperioden efter danske regler opgøres et akkumuleret underskud på DKK 1.000. Reglerne i datterselskabets hjemland ville have muliggjort, at en køber af aktierne - hvis datterselskabet var blevet solgt i stedet for at blive likvideret - ville kunne udnytte det akkumulerede underskud, men det ville dog efter reglerne i datterselskabets hjemland kun være DKK 600 ud af det samlede akkumulerede underskud, der ville kunne fremføres. FSR anmoder i relation til dette eksempel om, at det bekræftes, at DKK 400 af underskuddet er endeligt efter bestemmelsen i forslaget til selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3. FSR bemærker i den forbindelse, at det i § 31 E, stk. 3, 2. pkt., er anført, at et underskud er endeligt, "i det omfang" det ikke har været eller vil være muligt at anvende underskuddet

Kommentar—FSRs spørgsmål må forstås således, at det skal lægges til grund, at alle betingelser for at anse underskuddet for endeligt i medfør af den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3, skal anses for opfyldt i relation til den del af det samlede akkumulerede underskud, som ikke ville kunne udnyttes af køberen ved et salg af aktierne. Baseret på denne forståelse af FSRs spørgsmål, kan FSRs fortolkning af den foreslåede bestemmelse bekræftes.

Det bemærkes for en ordens skyld, at det i relation til den vurdering, der skal foretages efter bestemmelsen i forslaget til selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3, 2. pkt., ikke er afgørende, om underskuddet faktisk kunne være udnyttet eller vil kunne forventes udnyttet, herunder af fx en køber af aktierne. Tværtimod er det alene afgørende, om reglerne i datterselskabets hjemland principielt muliggør en sådan udnyttelse.

[...]

Praksis

Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit C. D. 2.4.5.4 Endelige underskud

Endeligt underskud

Adgangen til fradrag for udenlandske underskud er i alle tilfælde betinget af, at underskuddet er endeligt.

Fastlæggelsen af, om et underskud er endeligt, skal ske på grundlag af reglerne mv. i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted eller den faste ejendom er beliggende. Se. SEL § 31 E, stk. 3

Det er derfor kun muligt at fradrage et underskud, i det omfang selskabet, foreningen eller fonden mv. kan godtgøre, at det hverken i tidligere indkomstår, det pågældende år eller i senere indkomstår har været eller vil være muligt at anvende underskuddet efter de regler, der gælder i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted henholdsvis den faste ejendom er beliggende.

[...]

Vurderingen af, om et underskud, som ønskes anvendt, kan anses for endeligt efter skattereglerne i det relevante udland, vil skulle foretages på grundlag af de forhold, der gør sig gældende ved udløbet af det indkomstår, hvori det danske selskab m.v. ønsker at anvende det pågældende underskud.

Det er imidlertid ikke muligt at give en udtømmende positiv afgrænsning af, hvad der skal forstås ved "endeligt", bl.a. fordi reglerne er generelle og kan anvendes uden hensyn til, hvordan skattereglerne er udformet i det land, hvor datterselskaber eller det faste driftssted er skattemæssigt hjemmehørende, eller hvor den faste ejendom er beliggende.

De nedenfor omtalte situationer har derfor til hensigt at illustrere, hvad der kræves for at opfylde kravet om endelighed.

Likvidation

En sådan endelig karakter kan som udgangspunkt fastslås, hvis et datterselskab likvideres, og et underskud i datterselskabet - som følge af likvidationen - ikke længere vil kunne anvendes af selskabet selv, datterselskabet, koncernselskaber eller tredjeparter efter skattereglerne m.v. i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende. Se SKM2020. 392. SR.

Selvom et datterselskab faktisk likvideres, vil der dog f.eks. ikke være tale om et endeligt underskud, hvis det er muligt at sælge aktierne i datterselskabet inklusive

retten til helt eller delvist at udnytte underskuddet skattemæssigt. Det er efter EUDomstolens praksis alene afgørende, om reglerne i datterselskabets hjemland principielt muliggør en sådan udnyttelse. Det er derimod ikke afgørende, om underskuddet faktisk kunne være udnyttet eller kunne forventes udnyttet ved et salg. Se SAU L 28, spørgsmål 7.

[...]

Hvis der f.eks. efter skattereglerne i det pågældende land er mulighed for, at en tredjepart efter et ejerskifte kan udnytte eller ville have kunnet udnyttet underskuddet i et datterselskab, vil datterselskabets underskud ikke kunne anses for endeligt. Det er efter EU-Domstolens praksis ikke afgørende, om muligheden faktisk er blevet udnyttet.

Det er en forudsætning for at afskære muligheden for at medregne et endeligt underskud, at der i det pågældende land er et klart regelsæt eller en entydig praksis. Østre Landsret fastslog således i SKM2020. 299. ØLR, at forudsætningen om mulig genopståen og senere anvendelse af underskuddet ikke kunne anses for opfyldt i en situation, hvor de finske skattemyndigheder udtalte, at der teoretisk set og formentligt kunne være taget hensyn til et underskud i et nedlukket fast driftssted, hvis der på ny blev etableret et nyt fast driftssted i Finland, men at man dog ikke i praksis havde set fortilfælde herfor.

[...]

SKM2020. 299. ØLR (den danske Bevola-dom)

Underskud, som var blevet realiseret ved driften af et dansk selskabs faste driftssted i Finland, skulle anses for "endeligt" i den forstand, som dette begreb er udviklet i EU-Domstolens praksis, med den følge at selskabet havde ret til at fradrage underskuddet ved opgørelsen af dets skattepligtige indkomst.

Efter de danske skatteregler anses et uudnyttet underskud for bortfaldet uden mulighed for at kunne genopstå og anvendes senere. Dette er imidlertid ikke situationen i alle lande.

Der er lande der har regler, hvorefter en underskud i et likvideret selskab eller et lukket fast driftssted kan anvendes af f. eks. et nyetableret fast driftssted, hvis etablering sker inden for et nærmere angivet tidsrum.

I så fald vil et underskud først kunne anses for endeligt, når en sådan tidsperiode er udløbet. Det er i den sammenhæng en forudsætning, at der foreligger et klart regelsæt eller en entydig praksis.

Østre Landsret fastslog i dommen, at forudsætningen om mulig genopståen og senere anvendelse af underskuddet ikke anses for opfyldt i en situation, hvor de finske skattemyndigheder udtalte, at der teoretisk set og formentlig kunne være taget hensyn til et underskud i et nedlukket fast driftssted, hvis der på ny blev etableret et fast driftssted i Finland, men at man dog ikke i praksis havde set fortilfælde herfor.

I Bevola-dommen var der så stor tvivl om indholdet af de finske skatteregler, at Østre Landsret fandt, at underskuddet under disse omstændigheder måtte anses for tabt (endeligt).

SKM2020. 392. SR

Skatterådet bekræftede, at Spørger var berettiget til i koncernens danske sambeskatningsindkomst at medregne underskud, som var opstået i selskabets helejede tyske

datterselskab H1, når datterselskabet blev likvideret, og underskuddet derfor ikke

længe ville kunne anvendes af datterselskabet, koncernselskaber eller tredjepart efter tyske skatteregler. Ved afgørelsen var det på baggrund af Spørgers oplysninger lagt til grund, at der forelå et "endeligt" underskud i henhold til EU-Domstolens praksis.

Skatterådet tillagde det ved afgørelsen afgørende vægt, at datterselskabet likvideres uden fusion mv. straks efter, at Skatterådet har taget stilling til spørgsmålet. Dertil kommer, at datterselskabets underskud ifølge Spørger ikke efter tyske regler vil kunne anvendes af koncernen eller tredjemand efter likvidationen. Koncernen har samtidig ikke haft anden aktivitet i Tyskland - i den periode hvori underskuddet er opstået - ligesom at koncernen ikke påtænker at genoptage aktiviteten i fremtiden.

C-607/17 Skatteverket mod Memira Holding AB

25. I en situation som den, der overvejes af Memira, kan underskud - også selv om det skulle vise sig, at alle øvrige tilfælde, som er opregnet i Marks & Spencers-dommen præmis 55, hvor det ikke er muligt at tage hensyn til underskuddene, foreligger - dog ikke anses for endelige, hvis det fortsat er muligt at anvende disse underskud økonomisk ved at overføre dem til tredjepart.

C-608/17 Skatteverket mod Holmen AB

Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om begrebet endelige underskud i et ikke-hjemmehørende datterselskab som omhandlet i Marks & Spencer-dommens præmis 55 kan finde anvendelse på et datterdatterselskab.

21 Dette spørgsmål er opstået i forbindelse med den i hovedsagen omhandlede svenske lovgivning, som gør koncernlempelse i tilfælde af et ikke-hjemmehørende datterselskabs underskud betinget af, at der er en direkte forbindelse mellem moderselskabet og det ikke-hjemmehørende datterselskab, som har lidt underskuddene.

22 Det bemærkes, at en sådan betingelse, som fører til, at en grænseoverskridende koncernlempelse i visse tilfælde udelukkes, kan være begrundet i de tvingende almene hensyn, som er nævnt i nærværende doms præmis 18.

23 Som Domstolen fastslog i Marks & Spencer-dommens præmis 45-52, kan opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne nemlig gøre det nødvendigt, at man på den økonomiske virksomhed i et selskab, der er hjemmehørende i en af disse stater, kun anvender denne stats skatteregler med hensyn til såvel overskud som underskud. Ud fra dette synspunkt vil det således bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i alvorlig fare, hvis selskaberne gives mulighed for at vælge, om der skal tages hensyn til deres underskud i deres etableringsmedlemsstat eller i en anden medlemsstat, idet beskatningsgrundlaget ville blive forhøjet i den første stat og nedsat i den anden med de overførte underskud. Medlemsstaterne skal i øvrigt, ved at afvise grænseoverskridende koncernlempelse, kunne hindre både risikoen for dobbelt fradrag af underskud og risikoen for, at koncerner praktiserer organiserede overførsler af underskud til selskaber hjemmehørende i medlemsstater, der anvender højere skattesatser, og hvor den skattemæssige værdi af underskuddene følgelig er større.

24 Ikke desto mindre kræves det, at en betingelse for koncernlempelse som den i hovedsagen omhandlede er egnet til at sikre gennemførelsen af de mål, der forfølges, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål.

25 Der skal i denne henseende sondres mellem to situationer.

26 Den første vedrører det tilfælde, hvor det eller de datterselskaber, som er indskudt mellem det moderselskab, der ansøger om koncernlempelse, og det datterdatterselskab, der har lidt de underskud, som kan anses for at være endelige, ikke er hjemmehørende i samme medlemsstat.

27 I dette tilfælde kan det ikke udelukkes, at en koncern kan vælge anvendelsesmedlemsstaten for de endelige underskud, idet den enten vælger koncernmoderselskabets medlemsstat eller medlemsstaten for ethvert eventuelt mellemliggende datterselskab.

28 En sådan valgmulighed vil give mulighed for optimeringsstrategier for koncernbeskatningen, der kan bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i fare og medføre, at medlemsstater løber en risiko for flerdobbelt fradrag for underskud.

29 Det er således ikke uforholdsmæssigt, at en medlemsstat stiller krav om en direkte forbindelse for at indrømme en grænseoverskridende koncernlempelse - også selv om det skulle vise sig, at alle de øvrige tilfælde, som er opregnet i Marks & Spencer-dommens præmis 55, hvor det ikke er muligt at tage hensyn til underskuddene, foreligger - og fremfor alt ikke, hvis undtagelsen i den nævnte præmis under alle omstændigheder finder anvendelse på den medlemsstat, hvor det datterselskab, som direkte ejer datterdatterselskabet, er hjemmehørende, og hvor ansøgningen om grænseoverskridende koncernlempelse for sidstnævnte selskabs underskud skal behandles.

30 Den anden situation vedrører det tilfælde, hvor det eller de datterselskaber, som er indskudt mellem det moderselskab, der ansøger om koncernlempelse, og det datterdatterselskab, der har lidt de underskud, som kan anses for at være endelige, er hjemmehørende i samme medlemsstat. Dette synes at være tilfældet i hovedsagen, idet både Holmens indskudte datterselskab og Holmens datterdatterselskab, som har lidt underskuddene, er hjemmehørende i Spanien.

31 Under sådanne omstændigheder er risikoen for, at koncernen optimerer sin skattebelastning ved at vælge, i hvilken medlemsstat den modregner underskuddene, og risikoen for, at underskuddene fradrages flere gange af flere medlemsstater, af samme art som den risiko, Domstolen konstaterede i Marks & Spencer-dommens præmis 45-52.

32 Det er således uforholdsmæssigt for en medlemsstat at opstille en betingelse om direkte ejerskab som den i hovedsagen omhandlede, når de betingelser, der er anført i Marks & Spencer-dommens præmis 55, er opfyldt.

33 Det første præjudicielle spørgsmål skal herefter besvares således, at begrebet »endelige underskud« lidet af et ikke-hjemmehørende datterselskab som omhandlet i Marks & Spencer-dommens præmis 55 ikke finder anvendelse på et datterdatterselskab, medmindre samtlige mellemliggende selskaber mellem det moderselskab, der ansøger om koncernlempelse, og det datterdatterselskab, der har lidt de underskud, som kan anses for at være endelige, er hjemmehørende i samme medlemsstat.

37. Det følger heraf, at i en situation som den, der overvejes af Holmen, kan underskud - også selv om det skulle vise sig, at alle de øvrige tilfælde, som er opregnet i Marks & Spencer-dommens præmis 55, hvor det ikke er muligt at tage hensyn til underskuddene, foreligger - dog ikke anses for endelige, hvis det fortsat er muligt at anvende disse underskud økonomisk ved at overføre dem til tredjepart inden likvidationens afslutning.

C-650/16, A/S Bevola og Jens W. Trock ApS mod Skatteministeriet

61. I denne henseende skal det godtgøres, at det omhandlede tab opfylder de krav, som Domstolen formulerede i præmis 55 i dom af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), som den forelæggende ret med rette henviser til i det præjudicielle spørgsmål.

62. I den nævnte doms præmis 55 fastslog Domstolen således, at en restriktion for etableringsfriheden i medfør af en lovgivning i en medlemsstat er uforholdsmæssig i en situation, hvor det ikke-hjemmehørende datterselskab for det første har udtømt alle de muligheder for at tage hensyn til underskuddene, der eksisterer i dets hjemstat med hensyn til det pågældende skatteår ved ansøgningen om lempelse såvel som med hensyn til tidligere skatteår, og hvor der for det andet ikke er mulighed for at tage hensyn til disse underskud i datterselskabets hjemstat i forbindelse med senere skatteår enten af selskabet selv eller af en tredjepart, bl.a. i tilfælde af overdragelse af datterselskabet til denne.

63. Kriteriet om underskuddets endelige karakter som omhandlet i præmis 55 i dom af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), blev præciseret i præmis 36 i dom af 3.2.2015, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-172/13, EU:C:2015:50). Heraf fremgår, at den endelige karakter af underskud lidet af et ikke-hjemmehørende datterselskab kun kan fastslås, hvis dette datterselskab ikke længere oppebærer indtægter i den medlemsstat, hvor det har hjemsted.

Så længe dette datterselskab fortsætter med at oppebære indtægter, selv minimale, eksisterer muligheden for, at de lidt underskud endnu kan modregnes i fremtidige overskud i den medlemsstat, hvor datterselskabet har hjemsted.

64. Det følger af denne retspraksis, der finder analog anvendelse på underskud i ikke-hjemmehørende faste driftssteder, at tab, der kan henføres til et ikke-hjemmehørende fast driftssted, får endelig karakter, når det selskab, som dette driftssted tilhører, dels har udtømt alle muligheder for at fradrage dette tab i medfør af lovgivningen i den medlemsstat, hvor driftsstedet er beliggende, dels ikke længere oppebærer nogen som helst indtægt fra dette driftssted, således at der ikke længere er nogen mulighed for, at der kan tages hensyn til det nævnte underskud i det nævnte medlemsstat.

65. Det tilkommer den nationale ret at bedømme, om disse betingelser er opfyldt for så vidt angår Bevolas finske filial.

C-446/03, Marks & Spencer plc mod David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)

34 Udelukkelsen udgør således en hindring for etableringsfriheden som omhandlet i artikel 43 EF og 48 EF, for så vidt som den indebærer en skattemæssig forskelsbehandling af underskud pådraget af et hjemmehørende datterselskab og underskud pådraget af et ikke-hjemmehørende datterselskab.

35 En sådan hindring ville kun være tilladt, hvis den forfulgte et legitimt mål, som var foreneligt med traktaten, og var begrundet i tvingende almene hensyn. I et sådant tænkt tilfælde kræves det desuden, at hindringen er egnet til at sikre gennemførelsen af det pågældende mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (jf. i denne retning dom af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, præmis 26, og af 11.3.2004, sag C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, Sml. I, s. 2409, præmis 49).

36 Det Forenede Kongerige og de andre medlemsstater, der har afgivet indlæg i denne sag, har gjort gældende, at hjemmehørende datterselskaber og ikke-hjemmehørende datterselskaber ikke er i sammenlignelige skattemæssige situationer med hensyn til en koncernlempelsesordning som den i hovedsagen omhandlede. I overensstemmelse med det territorialprincip, der gælder efter såvel international ret som efter fællesskabsretten, har moderselskabets etableringsmedlemsstat ingen beskatningskompetence med hensyn til ikke-hjemmehørende datterselskaber. Hvad angår disse tilkommer beskatningskompetencen i princippet i overensstemmelse med den almindelige kompetencefordeling på området de stater, på hvis område de har hjemsted og udøver økonomisk virksomhed.

37 Herved bemærkes, at i skatteretten kan skatteydernes bopælssted være en faktor, der kan begrunde nationale bestemmelser, der indebærer en forskelsbehandling mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skatteydere. Bopælssted kan imidlertid ikke altid begrunde en sondring. Hvis man anerkendte, at etableringsmedlemsstaten frit kunne gennemføre en forskellig behandling alene på grund af, at et selskab har hjemsted i en anden medlemsstat, ville artikel 43 EF blive indholdsløs (dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 18).

38 Det skal i hver enkelt konkret situation undersøges, om begrænsningen af en skattefordel til at gælde for hjemmehørende skatteydere er begrundet i relevante objektive forhold, der kan begrunde den forskellige behandling.

39 I en situation som den i hovedsagen foreliggende må det anerkendes, at moderselskabets etableringsmedlemsstat, idet den beskatter hjemmehørende selskaber af deres overskud på verdensplan og de ikke-hjemmehørende selskaber udelukkende af overskud, der hidrører fra deres virksomhed i den pågældende stat, handler i overensstemmelse med det territorialprincip, der er fastsat i den internationale skatteret og anerkendt i fællesskabsretten (jf. bla. Futura Participations og Singer-dommen, præmis 22).

40 Den omstændighed, at medlemsstaten ikke beskatter overskud i ikke-hjemmehørende datterselskaber af et moderselskab, der har hjemsted på dens område, kan imidlertid ikke i sig selv begrunde en begrænsning af koncernlempelsen til kun at gælde for underskud pådraget af hjemmehørende selskaber.

41. For at vurdere, om en sådan begrænsning er begrundet, skal konsekvenserne af en ubetinget udstrækning af en fordel som den i hovedsagen omhandlede undersøges.

42. Herved har Det Forenede Kongerige og de andre medlemsstater, der har afgivet indlæg, påberåbt sig tre forhold som begrundelse for begrænsningen.

43. For det første er overskud og underskud i skattemæssig henseende to sider af samme sag, der skal behandles symmetrisk inden for rammerne af samme skattesystem for at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem de forskellige berørte medlemsstater. Hvis der blev taget hensyn til underskuddet i moderselskabets medlemsstat, ville der for det andet være en risiko for, at underskuddet

blev fradraget to gange. Endelig ville der for det tredje være en risiko for skatteunddragelse, hvis der ikke blev taget hensyn til underskuddet i datterselskabets etableringsmedlemsstat.

44. Hvad angår det første forhold bemærkes, at et lavere skatteprovenu ikke kan anses for et tvingende alment hensyn, der kan påberåbes som begrundelse for en foranstaltning, som i princippet er i strid med en grundlæggende frihed (jf. bl.a. dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Smi. I, s. 7477, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).

45. Ikke desto mindre vil opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, således som Det Forenede Kongerige med rette har gjort gældende, kunne gøre det nødvendigt, at man på den økonomiske virksomhed i et selskab, der har hjemsted i en af disse stater, kun anvender denne stats skatteregler med hensyn til såvel overskud som underskud.

46. Det vil således bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i alvorlig fare, hvis selskaberne gives mulighed for at vælge, om der skal tages hensyn til deres underskud i deres etableringsmedlemsstat eller i en anden medlemsstat, idet beskatningsgrundlaget ville blive forhøjet i den første stat og nedsat i den anden med de overførte underskud.

47. Hvad angår det andet forhold, som vedrører risikoen for dobbelt fradrag for underskud, må det anerkendes, at medlemsstaterne skal kunne hindre dette.

48. Der opstår faktisk en risiko herfor, hvis koncernlempelse udstrækkes til underskud pådraget af ikke-hjemmehørende datterselskaber. Risikoen kan undgås ved en regel, der udelukker lempelse for disse underskud.

49. Endelig må det, hvad angår det tredje forhold, som vedrører risikoen for skatteunddragelse, anerkendes, at muligheden for at overføre underskud pådraget af et ikke-hjemmehørende datterselskab til et hjemmehørende moderselskab indebærer en risiko for, at overførslerne af underskud bliver organiseret inden for en koncern af selskaber i retning mod de selskaber, der har hjemsted i de medlemsstater, der anvender den højeste skattesats, og hvor skatteværdien af underskuddene derfor er størst.

50. Udelukkelse af koncernlempelse for underskud pådraget af ikke-hjemmehørende datterselskaber er til hinder for sådanne former for praksis, der kan være inspireret af den konstatering, at der er betydelige forskelle mellem de skattesatser, der anvendes i forskellige medlemsstater.

51. Med hensyn til disse tre forhold som helhed bemærkes, at en restriktiv lovgivning som den i hovedsagen omhandlede dels forfølger legitime mål, som er forenelige med traktaten, og som vedrører tvingende almene hensyn, dels er egnet til at sikre gennemførelsen af de pågældende mål.

52. Denne vurdering påvirkes ikke af de oplysninger, der er indeholdt i den anden del af det første spørgsmål vedrørende de ordninger, der finder anvendelse i Det Forenede Kongerige - på overskud og underskud i en udenlandsk filial til et selskab, der har hjemsted i denne medlemsstat - på udbytte udbetalt til et selskab, der har hjemsted i denne medlemsstat, af et datterselskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat.

53. Det skal ikke desto mindre undersøges, om den restriktive foranstaltning går ud over, hvad der er nødvendig for at nå de forfulgte mål.

54. Marks & Spencer og Kommissionen har således gjort gældende, at man kan forestille sig mindre restriktive foranstaltninger end en generel udelukkelse fra indrømmelse af koncernlempelse. De har som eksempel henvist til muligheden for at betinge lempelsen af, at det udenlandske datterselskab fuldt ud har udnyttet de muligheder for at tage hensyn til underskud, der indrømmes i den medlemsstat, hvori det er

hjemmehørende. De har også henvist til muligheden for at betinge lempelsen af, at fremtidige overskud i det ikke-hjemmehørende datterselskab medindregnes i det skattepligtige overskud i det selskab, der er blevet indrømmet koncernlempelse, op til et beløb svarende til de tidligere medregnede underskud.

55. Domstolen skal udtale, at den i hovedsagen omhandlede restriktive foranstaltning går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det væsentlige i de forfulgte mål i en situation,

- hvor det ikke-hjemmehørende datterselskab har udtømt alle de muligheder for at tage hensyn til underskuddene, der eksisterer i dets hjemstat med hensyn til det pågældende skatteår ved ansøgningen om lempelse såvel som med hensyn til tidligere skatteår, i givet fald ved overførsel af disse underskud til tredjepart eller ved modregning af disse underskud i de overskud, der er opnået i datterselskabet i tidligere skatteår, og
- der ikke er mulighed for at tage hensyn til det udenlandske datterselskabs underskud i dets hjemstat i forbindelse med senere skatteår enten af selskabet selv eller af en tredjepart, bl.a. i tilfælde af overdragelse af datterselskabet til denne.

56. Når et hjemmehørende moderselskab i en medlemsstat godtgør over for skattemyndighederne, at disse betingelser er opfyldt, er det i strid med artikel 43 EF og 48 EF at udelukke dette fra at fradrage de underskud, der er pådraget af selskabets ikke hjemmehørende datterselskab, i sit skattepligtige overskud i denne medlemsstat.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Se spørgsmål 1.

Forarbejder

Se spørgsmål 1

Praksis

Se spørgsmål 1.