

Udskriftsdato: 19. december 2025

AFG nr 10162 af 29/08/2023 (Gældende)

**Fradrag for endelige underskud i norsk datterselskab/fast driftsted.  
Afvisning, da besvarelsen af det stillede spørgsmål afhang af, om Spørger  
efter norsk ret fik fast driftssted i Norge, og da spørgsmålet ikke kunne  
besvares med fornøden sikkerhed**

---

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 22-1154613

Fradrag for endelige underskud i norsk datterselskab/fast driftsted. Afvisning, da besvarelsen af det stillede spørgsmål afhang af, om Spørger efter norsk ret fik fast driftssted i Norge, og da spørgsmålet ikke kunne besvares med fornøden sikkerhed

Spørger ønskede bekræftet, at selskabet kunne få fradrag for endeligt underskud fra dets helejede datterselskab i Norge.

Skatterådet afviste at svare på spørgsmålet.

Besvarelsen af anmodningen om det bindende svar var afhængig af, om Spørger efter norsk ret havde fast driftssted i Norge. Der var ikke fremlagt oplysning herom.

Spørgers repræsentant oplyste under det personlige fremmøde i Skatterådet, at Skatterådet kunne lægge til grund som en forudsætning for det bindende svar, at Spørger ikke havde fast driftssted i Norge.

Hvorvidt Spørger efter norsk ret havde fast driftssted i Norge skulle afgøres i henhold til artikel 5 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Norge.

Skatterådet fandt på baggrund af de i anmodningen angivne oplysninger om de faktiske forhold ikke, at det uden videre kunne lægges til grund, at Spørger efter norsk ret ikke havde fast driftssted i Norge. Da besvarelsen af anmodningen om bindende svar som nævnt var afhængig af, om Spørger efter norsk ret havde fast driftssted i Norge, afviste Skatterådet at svare på det stillede spørgsmål, idet det ikke kunne besvares med fornøden sikkerhed, jf. skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2.

Da spørgsmål 1 blev "Afvist", bortfaldt spørgsmål 2 -5, som vedrørte betydningen af en række forudgående foretagne omstruktureringer og dispositioner.

*Skatterådsmøde 29. august 2023 - SKM2023.598.SR*

### Spørgsmål

1. Kan Spørger få fradrag for endeligt underskud fra dets helejede datterselskab i Norge, D1 AS, jf. nedenstående beskrivelse?
2. Kan det bekræftes, at den gennemførte kapitalforhøjelse i 20UU og samtidige nedsættelse af mellemregning ikke medfører, at årets underskud tabes?
3. Kan det bekræftes, at den gennemførte skattefrie fusion (efter norske regler) i 20XX, hvor D1 AS er det fortsættende selskab, ikke medfører, at årets underskud tabes?
4. Vil svaret på spørgsmål 1 være uændret, når det lægges til grund, at Spørger foretager rekapitalisering af D1 AS ved kapitalindskud af (beløb udeladt) mio. DKK med efterfølgende afvikling af gæld til moderselskabet?
5. Kan Skatterådet bekræfte, at såfremt betingelserne for fradrag anses for opfyldt på det tidspunkt, hvor D1 AS ophører ved likvidation, så vil det endelige underskud indgå i den skattemæssige indkomstopgørelse for Spørger for det indkomstår, hvor likvidationen endeligt afsluttes, således at den skattepligtige indkomst for Spørger nedsættes med det endelige underskud, et eventuelt underskud, som ikke kan anvendes af Spørger i det pågældende indkomstår, vil udgøre et underskud i Spørger, der på normal vis kan anvendes i det samme indkomstår af selskaber, der sambeskattes med Spørger i dette indkomstår, mens et eventuelt resterende endeligt underskud herefter vil kunne fremføres af

Spørger til anvendelse i senere indkomstår for den del, som løbende kunne have været anvendt under en fiktiv sambeskatning med D1 AS siden den (dato udeladt) 20UU?

### **Svar**

1. Afvises
2. Bortfalder
3. Bortfalder
4. Bortfalder
5. Bortfalder

### **Beskrivelse af de faktiske forhold**

Vi anmoder om bindende svar vedrørende fradrag for endeligt underskud, jf. reglerne i selskabsskattelovens § 31 E.

Spørger-koncernen er en dansk virksomhed, som producerer (produkt udeladt). Virksomheden har reelt eksisteret siden 19XX og har ca. (antal udeladt) ansatte.

Spørger har forhandlere i Danmark og Norge.

Spørger er 100% danskejet med A som hovedaktionær (> 50%).

Spørger har hovedsæde i (udeladt), og her ligger blandt andet produktudvikling, produktion, lager, distribution og showroom.

Danmark er Spørgers største marked.

Spørger-koncernen har haft aktiviteter i Norge siden 20xx, hvor det daværende D2 A/S, erhvervede det norske, nystiftede selskab, D1 AS.

Den oprindelige koncernstruktur var således:

Den daværende virksomhed (det oprindelige D2 A/S) blev erklæret konkurs, ved dekret af (dato udeladt) 20UU, og de sunde dele af virksomheden blev videreført.

Som led i denne rekonstruktion etableredes den nuværende koncern under Selskabet af (dato) 20UU A/S.

Det nuværende D2 A/S (herefter benævnt D2 blev stiftet den (dato udeladt) 20UU som et 100% ejet datterselskab af det oprindelige D2 A/S, som i den forbindelse ændrede selskabsnavn til Selskabet af (dato) 20UU A/S.

Strukturen før og efter rekonstruktionen i 20UU kan illustreres således:

Selskabet af (dato) 20UU A/S blev opløst ved konkurs (dato udeladt) 20VV. Samme dag overgik ejerskabet af D2 til D3 A/S, der således blev nyt moderselskab.

Aktierne i D3 A/S er ejet af M ApS (ejerandel udeladt), og af B og C (ejerandele udeladt)). Administrationselskabet i sambeskatningen er aktuelt M Holding ApS, som er 100 % ejet af A.

Koncernstrukturen kan herefter illustreres således:

Det norske selskab, D1 AS, har således været direkte ejet af D2 fra stiftelsen af dette selskab den (dato udeladt) 20UU frem til 20YY, hvor ejerskabet overgik til søsterselskabet Spørger (stiftet (dato udeladt) 20YY). Ultimativt moderselskab er det samme, hvilket kan illustreres således:

Omstruktureringen var begrundet i forretningsmæssige overvejelser om den mest hensigtsmæssige fordeling af aktiviteter og markeder internt i koncernen.

De danske selskaber er (har været) sambeskattede under disse ultimative moderselskaber i perioden. Der har ikke været tilvalgt international sambeskatning.

#### Koncernstrukturen og aktiviteten i Norge

D1 AS drev oprindeligt en fabrik, men aktiviteten blev med tiden fokuseret på drift af butikker i (bynavn udeladt).

I 20yy blev butikken i (bynavn udeladt) lukket, og samtidig blev driften af butikken i (bynavn udeladt) udskilt til et nystiftet selskab, D4 AS, som var 100% ejet af D1 AS.

Strukturen efter 20yy kan illustreres således:

D1 AS fungerede herefter som holdingselskab for D4 AS og forestod driften af de selvstændige butikker i Norge.

Af administrative hensyn blev D1 AS og D4 AS fusioneret per (dato udeladt) 20XX. Fusionen blev gennemført som en skattefri fusion efter norske skatteregler med D1 AS som det fortsættende selskab.

Underskuddet i D4 AS blev ved den skattefri fusion overført til det modtagende selskab, jf. de norske regler for overførsel mellem koncernselskaber som beskrevet nedenfor.

Efter fusionen var koncernstrukturen således:

Efter fusionen har aktiviteten i D1 AS bestået i salg til det professionelle segment i (områdenavn udeladt), samt ledelse af selvstændige partnerbutikker i Norge.

D1 AS ejede kortvarigt det norske selskab D5 AS, indtil selskabet blev solgt til tredjemand.

I 20ZZ blev det meste af aktiviteten i D1 AS solgt til en ekstern køber. Der var tale om overdragelse af varer på lager samt en del af virksomheden. Varelageret omfattede et lager inklusive lagerreoler, IT-udstyr, scannere osv.

Overdragelsen af en del af virksomheden omfattede den virksomhed, som D1 AS havde drevet i (bynavn udeladt) inkl. overtagelse af en af selskabets ansatte, overtagelse af ansvaret for løbende aftaler, dvs. lejeaftale for lagerlokaler, internet, telefon m.v., samt overtagelse af projekter, hvor levering til kunder endnu ikke var påbegyndt.

Købesummen blev aftalt til (beløb udeladt) for lagervarerne og (beløb udeladt) for øvrigt driftstilbehør. Købesummen for den resterende del af virksomheden blev fastsat til (beløb udeladt).

Efter overdragelsen er den eneste tilbageværende aktivitet i D1 AS et mindre antal medarbejdere, der driver salgsaktiviteter i Norge.

D1 AS udfører således alene administrative og ledelsesmæssige opgaver relateret til norske butikker på opdrag fra D2.

Medarbejdere i D1 AS er:

- (Navn udeladt), Markedschef og daglig leder (det er oplyst, at denne medarbejder på nuværende tidspunkt er fratrådt)
- (Navn udeladt), National salgschef proff (Nord)
- (Navn udeladt), National salgschef proff (Syd).

Primære arbejdsopgaver for markedschef og daglig leder:

- Daglig dialog med butikker
- Opsøge nye lokationer og partnere og indlede dialog frem mod underskrift af aftale (aftaler godkendes og underskrives af (navn udeladt), adm. direktør i D2
- Indgå aftaler om salgskampagner, herunder kampagnerabatter og markedsføring.

Primære arbejdsopgaver for national salgschef proff:

- Opsøge kunder inden for erhvervssegmentet nationalt
- Indgå aftaler med kunder, herunder rabatniveau inden for bemyndigelsesregler (minimums DG)
- Udvikling og sparring med lokale partnerbutikker omkring håndtering af projektsalg og projektledelse.

Generelt har medarbejdere i D1 AS frie rammer til at indgå aftaler med partnerbutikker og kunder. Dog gælder der visse begrænsninger, der primært drejer sig om opnåelse af en minimumsavance ved projektsalg. Alle større aftaler (ikke nærmere defineret) godkendes og underskrives af den administrerende direktør i D2.

Spørger-koncernen påtænker nu at flytte medarbejderne (den tilbageværende administrative aktivitet) til D2 i Danmark, og herefter opløse det norske datterselskab ved en likvidation. D1 AS vil være et tomt selskab på ophørstidspunktet.

Overdragelsen vil forudsætningsvist ske til bogførte værdier, idet der ikke vurderes at være oparbejdet merværdier, herunder goodwill (underskudsgivende drift hidtil).

Likvidationen vil blive gennemført så snart, at Skattestyrelsen har taget stilling til nærværende anmodning om bindende svar.

Medarbejderne skal fremadrettet fortsætte salgsaktiviteterne i Norge på vegne af D2.

Aktiviteten i Norge vil forudsætningsvist ikke medføre en begrænset skattepligt for D2 i Norge fremadrettet, idet aktiviteten vurderes at være hjælpende og forberedende ift. salg til endelige kunder. Der er alt overvejende tale om arbejde med at udvikle og servicere salgskæden (lokale partnere).

#### Opgørelsen af det endelige underskud for indkomstårene 20UU -20YY

Det skattemæssige endelige underskud, der forventes at kunne fratrække efter regler for "endelig underskud" hidrører fra D1 AS og D4 AS for 20XX-20XX incl., og er opgjort således:

D2 AS:

(opgørelse udeladt)

Bemærk: Der er alene spurgt til underskud for perioden fra etableringen af D2 i 20UU og frem (dermed ikke perioden fra 20xx -2020zz).

D4 AS (20UU - 20XX inklusive), helejet norsk datterselskab:

(opgørelse udeladt)

### De norske skatteregler:

De norske regler for fremførsel af underskud er således:

Underskudsfremførsel ved fusion og spaltning:

- 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.

### **Spørgers opfattelse og begrundelse**

#### Spørsmål 1

Det er vores opfattelse, at Spørger er berettiget til at fradrage det endelige underskud, der kan opgøres ved likvidation af det norske selskab, D1 AS - og som er realiseret efter etablering af sambeskatningen pr. (dato udeladt) 20UU.

Argumentationen herfor kan kort sammenfattes således:

- Det norske selskabs virksomhed er allerede indstillet, og vil ikke blive videreført i hverken et nyt selskab eller et fast driftssted.
- Den tilbageværende administrative aktivitet, der er i det norske datterselskab vil blive overført til D2 i Danmark. Aktiviteten i Norge vil forudsætningsvist ikke medføre en begrænset skattepligt for D2 i Norge fremadrettet, idet aktiviteten vurderes at være hjælpende og forberedende ift. salg til endelige kunder. Der er alt overvejende tale om arbejde med at udvikle og servicere salgskæden (lokale partnere).
- Koncernen har ikke haft anden aktivitet i Norge siden fusionen mellem D1 AS og det norske datterdatterselskab.
- Selskabets egenkapital er negativ, og vil efter afviklingen af resterende administrative aktiviteter blive rekapitaliseret ved eftergivelse, således at likvidation kan ske solvent.
- Det norske underskud vil derved bortfalde i forbindelse med likvidation af det norske datterselskab

#### *Bemærkninger ad fast driftssted*

Fast driftssted for udenlandske selskaber opstår, når virksomhedens aktivitet udføres fra et forretningssted, som virksomheden udøves helt eller delvis igennem. Der stilles normalt også krav til at virksomheden skal have pågået i en "tilstrækkelig periode".

Fast driftssted vil i de fleste tilfælde udløse skattepligt til Norge. Eksempler på fast driftssted er:

Tilstedeværelse af lokal ledelse—Etablering af kontor—Butik

Personer som optræder på vegne af selskabet (f.eks. agent) og kan indgå aftaler på vegne af selskabet (f.eks. kontrakter el. salg).

Ingen af disse karakteristika vil være til stede efter likvidation af det norske selskab.

Koncernen påtænker ikke at genoptage salgsaktiviteten i Norge i fremtiden.

Eventuel kontakt til fremtidige norske kunder vil ske fra medarbejdere ansat i det danske selskab.

Der vil efter vores vurdering ikke blive etableret fast driftssted fremadrettet.

Spørgers repræsentant har supplerende oplyst følgende vedrørende spørgsmålet om fast driftssted:

De tilbageværende medarbejdere i D1 AS vil blive overført til D2, hvor de fortsat vil udføre deres arbejde under instruks fra D2.

De tilbageværende medarbejderes funktion ændres principielt ikke, da aktiviteten allerede er scaleret ned.

Arbejdets karakter er:

1. at være kontaktperson mellem hovedkontoret og de norske partnerbutikker
2. at deltage i den indledende screening i forhold til rekruttering af nye partnere på det norske marked, herunder være medvirkende til vurdering af nye lokationers relevans for kommende butiksplaceringer
3. at tage kontakt til potentielle erhvervskunder til de norske partnerbutikker for at præsentere produkt-katalog mv.

Kontrakter med nye partnere godkendes og underskrives altid af den administrerende direktør i Danmark. Rammerne for kontrakterne er ligeledes udarbejdet i Danmark. Lokale tilpasninger kan ske, men disse godkendes altid af den administrerende direktør.

Kontakten til erhvervskunder i Norge er udelukkende forberedende. De reelle forhandlinger foregår mellem de norske partnerbutikker og erhvervskunden.

Medarbejderne vil arbejde hjemmefra (der er ikke tale om hjemmekontor), ude i butikkerne til møde hos potentielle kunder og 2 - 4 dage pr. måned fra Danmark (for opfølgning, rapportering samt orientering).

Den tidligere markedschef for Norge havde et eksternt kontor til rådighed, men det er nu opsagt. Der er ikke andre faciliteter i Norge.

Det er ud fra de faktiske aktiviteter vores vurdering, at disse aktiviteter i henhold til den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke vil blive kvalificeret til at udgøre et fremtidigt fast driftssted i Norge.

Spørgsmål 1 kan derfor besvares med JA.

#### Regler overordnet

Anmodningen om bindende svar skal ses i lyset af, at EU-Domstolen ved dom af 12. juni 2018 i sag C-650/16, A/S Bevola og Jens W. Trock ApS mod Skatteministeriet, har fastslået, at en skatteyder, uanset der ikke er valgt international sambeskatning, har ret til i medfør af Artikel 49 TEUF "- at fradrage tab i et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat i sit skattepligtige overskud, når det har udtømt alle muligheder for fradrage dette tab i medfør af lovgivningen i den medlemsstat, hvor det faste driftssted er beliggende."

Det er allerede ved EU-Domstolen dom af 13. december 2005 i sag C-446/03, Marks & Spencer plc. afgjort: "Det er imidlertid i strid med artikel 43 EF og 48 EF at udelukke en sådan mulighed for et hjemmehørende moderselskab i en situation, hvor det ikke hjemmehørende datterselskab på den ene side 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 der på den anden side ikke er mulighed for at tage hensyn til det ikke-hjemmehørende

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."

Det ligger således med Marks & Spencer-dommen fast, at Danmark skal give fradrag i den danske indkomst for det skattemæssige tab i Tyskland - underskuddet i det tyske datterselskab H1 - et tab der ikke kan anvendes til modregning andetsteds, når tabet er endeligt. Med Bevola-dommen, der vedrører den parallelle situation for et fast driftssted, er det nu fastslået, at Skatteministeriets opfattelse af, at skatteyder blot kunne have valgt international sambeskatning til at få fradrag, ikke er i overensstemmelse med EU-retten på grund af de restriktive rammer for anvendelse af international sambeskatning.

Med en underkendelse af skatteministeriets argumentet om, at fradraget kunne være opnået via international sambeskatning for en filial i Bevola-sagen, er det derfor uomtvisteligt, at dette også gælder for et helejet datterselskab - her D1 AS' skattemæssige underskud.

Underskuddet udgør for perioden fra 20UU - 20YY ca. (beløb udeladt). Hertil kommer underskud for 20ZZ og 20AA.

Fradragsretten for underskuddet i det helejede norske selskab er begrundet med, at de danske fradragsregler for restriktivt afskærer fradragsret for et endeligt konstateret underskud i et udenlandsk selskab jfr. EU-Domstolen dom i sag C-446/03, Marks & Spencer plc., og at det er for restriktivt efter artikel 43 EF og 48 EF, at et fradrag kun kan opnås ved tilvalg af international sambeskatning jfr. EU-Domstolens dom i sag C-650/16 A/S Bevola og Jens W. Trock ApS. De danske regler er dermed i strid med gældende EU-regler, der kræver, at der er en fradragsmulighed.

Der henvises til LL 33 E og til EU-Domstolen dom af 12. juni 2018 i sag C-650/16, A/S Bevola og Jens W. Trock ApS mod Skatteministeriet og EU-Domstolen dom af 13. december 2005 i sag C-446/03, Marks & Spencer plc., der set samlet danner grundlaget for det af Spørger retmæssigt ønskede fradrag i den danske sambeskatningsindkomst.

Som følge af ovenstående blev lovforslag nr. L 28 den 8. december 2020 (lov nr. 1835) vedtaget, og der er nu indsat en ny bestemmelse herom i selskabsskattelovens § 31 E.

Desuden har Skattestyrelsen den 6. januar 2021 udsendt et styresignal, SKM 2021.5 SKTST, vedrørende genoptagelse.

Med virkning for indkomståret 2019 er der, som anført, indsat en ny bestemmelse i selskabsskattelovens § 31 E, som under visse betingelser giver adgang til modregning af endelige underskud i den danske skattepligtige indkomst.

Reglen finder anvendelse for selskaber og foreningen m.v., der ikke er omfattet af international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, og giver mulighed for modregning af endelige underskud i datterselskaber og faste driftssteder skattemæssigt hjemmehørende i et EU/EØS-land, på Færøerne eller i Grønland og underskud vedrørende fast ejendom beliggende i udlandet.

I selskabsskattelovens § 31 E opstilles følgende betingelser for, at de udenlandske underskud kan modregnes:

- Underskuddet skal være endeligt. 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
- Det er det hjemmehørende selskab m.v., der skal godtgøre, at betingelserne for fradrag for underskud i udenlandske datterselskaber, udenlandske faste driftssteder og underskud vedrørende fast ejendom i udlandet er opfyldt



- For underskud i datterselskaber er det desuden en betingelse, at underskuddet kunne have været anvendt efter reglerne i selskabsskattelovens § 31 A, hvis der havde været valgt international sambeskatning
- For 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, og de selskaber m.v., der medregner endelige underskud i indkomstopgørelsen, skal indsende oplysninger til skatteforvaltningen, der godtgør, at betingelserne for medregning er opfyldt. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte nærmere regler herom.

Selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3 indeholder en nærmere afgrænsning af, hvad der anses for endelige underskud:

*“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.”*

samt

*“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.”*

#### Vor redegørelse:

Et endeligt underskud foreligger ifølge selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3, i det omfang selskabet godtgør, at det hverken i tidligere indkomstår, det pågældende indkomstår eller i senere indkomstår har været eller vil være muligt at anvende underskuddene i den medlemsstat, hvor et datterselskab er hjemmehørende henholdsvis et fast driftssted/en fast ejendom er beliggende. Dermed svarer den grundlæggende definition nærmest ordret til EU-Domstolens definition.

De almindelige bemærkninger til lovforslag nr. L 28 (folketingsåret 2020/21) indeholder en beskrivelse af EU-Domstolens praksis på området, og i relation til den grundlæggende afgrænsning af endelige underskud kan fremhæves følgende, som delvist kan tiltrædes:

- Det er uden betydning, om underskuddet kunne have været anvendt af selskabet selv, det udenlandske datterselskab, det udenlandske faste driftssted eller tredjemand
- Hvis det udenlandske datterselskab eller faste driftssted fortsat oppebærer indtægter i hjemlandet, vil der ikke kunne konstateres et endeligt underskud. Dette gælder også helt minimale indtægter
- Et endeligt underskud vil ikke kunne konstateres i tilfælde af likvidation af et datterselskab, hvis underskuddet kan overføres til en tredjepart inden likvidationen, f.eks. ved salg af datterselskabet
- En forskellig behandling af tab på fast ejendom beliggende i henholdsvis hjemlandet og i udlandet kan udgøre en EU-stridig restriktion i forhold til kapitalens frie bevægelighed.

Herudover indeholder de specifikke bemærkninger til § 1, nr. 8 i lovforslag nr. L 28 (folketingsåret 2020/21) følgende udsagn om det grundlæggende endelighedsbegreb:

- Ved underskud i selskabsskattelovens § 31 E forstås det akkumulerede underskud på det tidspunkt, hvor kravet om, at underskuddet skal være endeligt, er opfyldt

- Adgangen til fradrag for underskud vedrørende fast ejendom i udlandet omfatter eventuelle akkumulerede tab fra den faste ejendoms drift samt eventuelle fradragsberettigede tab, der konstateres ved afståelse af den faste ejendom
- I den situation, hvor en fast ejendom er en del af et fast driftssted, vil adgangen til fradrag for underskud skulle behandles efter reglerne for udenlandske faste driftssteder og ikke efter den i geografisk henseende bredere regel om faste ejendomme
- Endelighedsvurderingen vil skulle foretages på grundlag af de forhold, der gør sig gældende ved udløbet af det indkomstår, hvori et dansk selskab m.v. vil skulle anvende det pågældende underskud.

I de specifikke bemærkninger til § 1, nr. 8 i lovforslag nr. L 28 nævnes likvidation af et udenlandsk datterselskab konkret som en disposition, der kan udløse et endeligt underskud.

Det kan ved besvarelsen af spørgsmålene lægges til grund, at den tilbageværende administrative aktivitet der er i det norske datterselskab vil blive overført til Danmark, og at datterselskabet vil blive likvideret straks herefter, dog forudsat at der er modtaget bekræftende bindende svar. Dette er således en afgørende forudsætning for svaret.

Det er vores opfattelse, at underskuddet i datterselskabet skal anses for et "endeligt" underskud i henhold til EU-Domstolens praksis. Heraf fremgår, at spørgsmålet bl.a. beror på en konkret vurdering af de oplyste omstændigheder omkring datterselskabet og koncernens forhold i øvrigt samt de nationale regler i Norge, der regulerer den skattemæssige behandling af underskud m.v.

Et underskuds endelige karakter kan udelukkende fastslås, hvis der ikke foreligger nogen mulighed for, at enten datterselskabet eller en tredjepart kan tage hensyn til underskuddet i forbindelse med fremtidige skatteår i datterselskabets hjemstedsstat. Se EU-Domstolens afgørelse i sagen C-446/03, Marks & Spencer plc.

Enhver mulighed for i senere skatteår at tage hensyn til underskuddet, udelukker således at underskuddet kan anses for endeligt. Det afgørende er alene, hvorvidt en sådan mulighed består ifølge loven i datterselskabets hjemland.

EU-retten forpligter Danmark til at tillade fradrag for endelige underskud i bl.a. udenlandske datterselskaber fordi fradrag for underskud i danske datterselskaber opnås via de danske regler om obligatorisk national sambeskatning. Henvisningen til reglerne om international sambeskatning gav derfor anledning til en række spørgsmål under det lovforberedende arbejde og skatteministerens svar på disse ses ikke at forklare, hvorfor der ikke henvises til reglerne om obligatorisk national sambeskatning i selskabsskattelovens § 31. Dog angiver skatteministeren i et svar, at reglerne om obligatorisk national sambeskatning og reglerne om international sambeskatning reelt har samme indhold.

Som anført indledningsvist kan underskuddet i det norske selskab ikke fremføres ved likvidation m.v. Det vil være endeligt tabt.

Det er vores opfattelse, at selskabet dermed er berettiget til at modregne det underskud, som er opstået i datterselskabet. Koncernen har ikke valgt international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A.

Ifølge bemærkningerne, og skatteministerens svar på flere spørgsmål under det lovforberedende arbejde, betyder betingelsen, at underskuddet i det udenlandske datterselskab skal være opstået, mens det udenlandske datterselskab er koncernforbundet med det danske moderselskab.

Dette er opfyldt, da det norske selskab har kunnet indgå i sambeskatningen med det ultimative moderselskab siden købet i 2000 og i dag er direkte ejet af Spørger.

Vejledende kan henvises til omtale i Juridisk Vejledning, afsnit C. D. 2.4.5.4:

#### *"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 EU-Domstolens 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.*

*Fradragsretten for endelige underskud ved likvidation af et udenlandsk datterselskab begrænses på samme måde, som ved likvidation af et dansk datterselskab. Underskud i et dansk datterselskab, der likvideres, overføres ikke til moderselskabet. Underskud i datterselskabet i likvidationsåret og et eventuelt fremført underskud kan anvendes i likvidationsåret. Et uudnyttet underskud i det likviderede selskab bortfalder herefter.*

*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 på det tidspunkt, hvor der foreligger et likvidationsregnskab, og der træffes endelig beslutning om at likvidere selskabet."*

Det kan lægges til grund, at de faktiske forhold på tidspunktet for udarbejdelse af likvidationsregnskabet vil være uændrede ift. aktuelle regler og praksis.

Endelig følger det af forarbejderne, at forskellig periodisering af indkomst og fradrag efter hhv. danske regler om international sambeskatning og udenlandske regler, ikke i sig selv har betydning for fradraget.

Vi finder derfor, at Spørger er berettiget til i selskabets danske sambeskatningsindkomst at modregne det underskud, som er opstået i koncernens norske datterselskab.

Ved den planlagte likvidation af datterselskabet vil der foreligge et "endeligt " underskud i henhold til EU-Domstolens praksis.

Koncernen har samtidig ikke haft anden aktivitet i Norge - i den seneste periode efter fusionen med det norske datterdatterselskab - ligesom at koncernen ikke påtænker at genoptage aktiviteten i fremtiden, jf. det forhold, at der ikke vil blive etableret fast driftssted fremadrettet. Datterselskabets underskud kan ikke, efter norske regler, anvendes af koncernen eller tredjemand efter likvidationen.

Sammenfattende kan det konkluderes at følgende er opfyldt:

1. Det er en betingelse, at det hjemmehørende selskab har bestemmende indflydelse over det udenlandske datterselskab, således som dette er defineret i SEL § 31 C. Betingelsen skal være opfyldt for hvert indkomstår
2. Det er en betingelse, at underskuddet i direkte såvel som indirekte ejede datterselskaber kunne have været anvendt, hvis der havde været valgt international sambeskatning efter SEL § 31 A. Det er derfor en betingelse for fradrag, at underskuddet er opstået, mens det udenlandske datterselskab har været koncernforbundet med det danske selskab
3. Det er en betingelse, 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 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

4. Underskuddet må ikke kunne anvendes. 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, da vil underskuddet være endeligt.
5. Underskuddet må ikke være begrænset efter lokale regler. Hvis de danske skatteregler tillader fremførsel af underskud, men skattereglerne m.v. i den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende eller det faste driftssted er beliggende, udelukker enhver mulighed for at fremføre underskuddet, kan underskuddet ikke anses for endeligt. Dette er ikke aktuelt, da underskud kan fremføres efter norske regler, jf. skatteopgørelsen
6. Underskuddet må ikke kunne anvendes af andre. Det er en forudsætning for, at et dansk selskab kan opnå fradrag for endeligt underskud i et udenlandsk datterselskab eller i et udenlandsk fast driftssted, at datterselskabet eller det faste driftssted ikke har fået eller kan få fradrag for underskuddet i et andet land
7. Aktivitet skal være ophørt. Et endeligt underskud kan som udgangspunkt fastslås, hvis et datterselskab ophører med sin erhvervsvirksomhed, og datterselskabet samtidig sælger eller fjerner samtlige indtægtsgivende aktiviteter.

Det er derfor vores opfattelse, at Spørger vil kunne modregne underskuddet i koncernens danske sambeskatningsindkomst, når likvidationen af datterselskabet er afsluttet.,

#### Høringssvar:

#### Bemærkninger til "endelighedskriteriet"

Det fremgår af Skattestyrelsens udkast til svar, at spørgsmål 1 foreslås besvaret med NEJ, idet der henvises til "endelighedskriteriet" (jeres tekst):

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. omfattes*

*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."*

I konkluderer på side 39f, at

*"Da underskuddet efter norske regler fortabes ved selskabets likvidation, og der ikke har været andre koncernselskaber og faste driftssteder i Norge, som har kunnet tage hensyn til tabet, er det Skattestyrelsens opfattelse, at underskuddet ved gennemførelsen af den påtænkte solvente likvidation som udgangspunkt vil kunne anses for endeligt."*

Imidlertid anføres senere, at

*"Skattestyrelsen lægger til grund for afgørelsen, at Spørger-koncernen ønsker at videreføre sin aktivitet på det norske marked, og at medarbejdernes fortsatte geografiske placering i Norge derfor må anses for at have selvstændig værdi for virksomheden. Skattestyrelsen finder på denne baggrund, at medarbejdernes private bopæl udgør et fast forretningssted for koncernen."*

og

*"Skattestyrelsen bemærker, at salg til slutkunder varetages af de selvstændige partnerbutikker og således hverken er en del af Spørgers aktivitet på det norske marked før likvidationen af det norske datterselskab eller af D2 ' tilsvarende aktivitet efter likvidationen. Skattestyrelsen finder herefter, at D2 har et fast driftssted i Norge efter hovedreglen i artikel 5, stk. 1."*

I antager - i modsætning til det faktiske, jf. nedenfor - at

*"I nærværende sag ønsker koncernen at videreføre den aktivitet, som datterselskabet har i Norge forud for likvidationen, hvilket vil ske gennem et fast driftssted i Norge og ikke som hidtil gennem et datterselskab i Norge. Bedømmelsen, af om der er udsigt til, at der vil kunne oppebæres indtægter i et Norge, skal, som det fremgår af lovforarbejderne, foretages på grundlag af de hidtidige aktiviteter."*

Bemærk at der i perioden fra underskudsårene til i dag er sket en voldsom afvikling og indskrænkning af norske aktiviteter, derfor er denne antagelse ikke korrekt. Der er ikke en reel driftsaktivitet i dag, der er alene tale om omkostningsrefusion fra Danmark.

Selskabet har netop udtømt alle muligheder for at generere overskud i de kommende år, og dermed kan underskuddene ikke udnyttes - heller ikke delvist. Den eneste årsag til at der pt. er et teknisk overskud har været, at man efter Transfer Pricing-regler er tvunget til at beregne et overhead-tillæg ved dækning af selskabets lønudgifter mv. Det er imidlertid ikke udtryk for at der er en drift, og det er på ingen måde på et niveau der kan føre til at underskud kan udnyttes, jf. nedenfor.

Denne forudsætning er derfor ikke korrekt.

Det er derfor ikke i overensstemmelse med faktiske forhold, når det konkluderes, at

*"Det forhold, at Spørger påtænker at likvidere sit norske datterselskab, og at koncernen herefter uændret forsætter driften i et fast driftssted af D2 , er efter Skattestyrelsens opfattelse et udtryk for, at Spørger-koncernen ønsker adgang til at vælge, om der skal tages hensyn til underskuddet i Norge eller i Danmark, og at mulighederne for at udnytte underskuddet i Norge ikke er udtømt. Underskuddet er derfor ikke endeligt i selskabsskattelovens § 31 E's forstand. Spørger skal ikke efter EU-retten på denne måde kunne vælge at likvidere det norske datterselskab, hvorved underskuddet efter norske skatteregler fortabes og herefter fortsætte driften i et nyt fast driftssted, når Spørger kunne have valgt at fortsætte virksomheden i det norske datterselskab, hvorved underskuddet ville blive videreført i Norge og muligvis på sigt ville kunne anvendes der. Spørger skal med andre ord ikke kunne vælge at fortabe underskuddet i Norge med henblik på at opnå fradrag for endelige underskud i Danmark, når aktiviteten i Norge opretholdes i fremtiden."*

Som det er forklaret nedenfor, har man netop frasolgt de aktiviteter, der kunne generere indtægter i Norge. Man vælger ikke at realisere et tab skattemæssigt, man er blot ved at afvikle koncernens inaktive selskaber, herunder det norske.

I henhold til praksis, jf. tidligere afgørelser, er det ikke diskvalificerende at likvidere et selskab, når der ikke er overskudsgivende aktivitet at videreføre.

Vi er opmærksomme på at der er truffet en afgørelse i januar, jf. SKM 2023.17 SR, som I vælger at henvise til:

*"Se i overensstemmelse hermed SKM2023. 17. SR, hvor Skatterådet ikke kunne bekræfte, at underskuddet i en norsk filial kunne fradrages som et endeligt underskud efter selskabsskattelovens § 31 E i nedlukningsåret. Begrundelsen herfor var, at Spørger videreførte aktiviteten uændret i et nyetableret datterselskab, og i forbindelse med overdragelse af aktiviteten fravalgte den norske koncernregel med den konsekvens, at underskuddet bortfaldt."*

Problemet er imidlertid at denne afgørelse hviler på helt andre forudsætninger, nemlig en situation hvor man overdrager en aktivitet til andet norsk selskab og hvor man vælger ikke at lade underskuddet følge med - selvom det er muligt efter norske regler.

Det er ikke tilfældet her, da underskuddet ikke kan overføres til den fortsatte aktivitet - analogien er derfor forkert.

Afgørelsen lyder således:

*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.*

Denne afgørelse indeholder formelt set samme argumentation om "endelighedskriteriet" som anført i udkastet, og det giver jo god mening når faktum er anderledes:

*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.*

Vi er enige i denne afgørelse. Man kan ikke vælge om man vil udnytte et underskud, eller lade det gå tabt ved ikke at udnytte en norsk regel som giver ret til at fremføre. Så er underskuddet jo netop ikke endeligt tabt, men frivilligt besluttet tabt.

Faktum i denne sag er jo væsentligt anderledes, da der ikke sker overdragelse til et koncernselskab, dvs. at hidtidig aktivitet videreføres.

Der vil i vores situation ikke være en fortsat salgsdrifts-aktivitet i Norge, som ville kunne udgøre en overskudsgivende virksomhed (det er hjælpende og forberedende, afregnet på cost-plus basis, jf. ovenfor).

Følgende antagelse er således ikke korrekt: *Den norske aktivitet må derfor have været overskudsgivende i 20ZZ og 20AA, da det estimerede underskud angives til (beløb udeladt).*

Selskabet har ikke indtægter fra salg mv. - der er alene tale om at lønudgifter og kontorholdsudgifter mv. dækkes 100% af moderselskabet.

Der er ikke adgang til at fremføre/overføre underskuddet, dvs. at selskabet har ikke fravalgt den omtalte koncernregel, hvorefter man kan overføre et historisk underskud til et andet norsk selskab hvis aktiviteten overføres.

Der er således en væsentlig faktisk forskel på disse to situationer.

Vi finder ikke, at der er ført argumentation for at der - i modsætning til selskabets oplysninger - er en videreført overskudsgivende virksomhed i Norge med fast driftssted.

Hvis ledelsen forventede at der ville være en fremtidig aktivitet i Norge, som ville være overskudsgivende, da ville det jo være en virkelig dårlig beslutning at give afkald på et større norsk underskud for at opnå et begrænset fradrag i Danmark.

Dette forhold indgår som faktum i sagen, og kan ikke afvises - og viser jo med al tydelighed at ledelsen ikke har samme positive forventning til fremtiden som Jer. Underskuddet anses for tabt, og derfor skal det norske selskab afvikles.

Selskabets underskud kan ikke sælges til en køber, dvs. at muligheder for at udnytte tabet er ikke eksisterende.

Det er således faktisk ikke korrekt når det konkluderes, at

*"Det følger EU Domstolens praksis og af forarbejderne til bestemmelsen, at selv minimale indtægter i det faste driftssted udelukker, at underskuddet kan anses for endeligt.*

Det kan efter Skattestyrelsen opfattelse ikke føre til en anden vurdering, at aktiviteten videreføres af Spørgers søsterselskab D2, idet koncernen har besluttet at videreføre den tilbageværende aktivitet i Norge uændret."

Som det fremgår af ovenstående, så har det norske selskab ikke længere indtægter. Der er alene tale om omkostningsrefusion fra moderselskabet.

Tilsvarende er den hidtidige aktivitet netop ikke videreført, jf. nedenfor. Aktiviteten er frasolgt, og der er alene tale om at et antal medarbejdere er fortsat med hjælpende og forberedende arbejde. Denne aktivitet kvalificerer ikke til at være en driftsaktivitet, som kan siges at være "videreført".

Som det fremgår af ovenstående, er konklusionen baseret på en række forudsætninger, som I har anlagt, men som ikke er faktisk korrekte. Specielt det forhold at I sammenholder med SKM 2023.17 SR viser med al tydelighed, at faktum ikke er kommet korrekt til udtryk, idet der i den sag var tale om et fravalg af ret til udnyttelse af underskud.

Vi finder derfor at svaret på spørgsmål skal ændres til JA, og at de resterende spørgsmål derfor skal besvares.

Professor Jane Bolander har i SR-Skat 2023.90 redegjort for praksis.

*Det fremgår af selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3, at 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, og at underskuddet er endeligt, i det omfang selskabet m.v. 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 omhandlede land. Underskuddet er endvidere ikke endeligt, når det er anvendt eller vil kunne anvendes i et andet land end det omhandlede land. Underskuddet 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 omhandlede land havde været identiske med de danske regler herom.*

*Skatterådet har nyligt vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt et underskud er endeligt, truffet to afgørelser. I den ene (SKM2022. 579. SR) beslutter Skatterådet imod Skattestyrelsens indstilling, at underskuddet kan modregnes i moderselskabets skattepligtige indkomst, mens Skatterådet i den anden afgørelse (SKM2023. 17. SR) træffer afgørelse om, at der ikke er adgang til medregning af underskuddet.*

Det er interessant at notere, at Skatterådet tillod at der kunne fradrages tab i denne sag: SKM2022. 579 SR.

*Det afgørende spørgsmål i sagen var, hvorvidt underskuddet i datterselskabet H5 var endeligt. Det var oplyst, at koncernen ikke havde eller havde haft andre aktiviteter i Frankrig, som kunne tage hensyn til underskuddet, og at underskuddet efter de franske skatteregler fortabes endeligt ved likvidation af selskabet, samt at underskuddet ikke vil kunne genopstå efterfølgende ved opstart af ny aktivitet.*

*Det var oplyst om de franske skatteregler, at det skattemæssige underskud bortfaldt ved likvidation af selskabet og ikke kunne overføres til tredjepart inden for samme koncern, men at der kunne ske overførsel af det skattemæssige underskud, hvis et erhvervende selskab ikke var inden for samme koncern, og der ikke skete reel ændring af aktiviteten i forbindelse med aktieoverdragelsen. Spørgsmålet var herefter, om den omstændighed, at underskuddet kunne overdrages til tredjemand sammen med aktiviteten, medførte, at underskuddet ikke kunne betragtes som endeligt.*

*Det fremgår af forarbejderne til selskabsskattelovens § 31 E samt EU-Domstolens praksis i C607/17, Memira Holding AB og C-608/17 Holmen AB, at underskuddet ikke er endeligt, hvis datterselskabets likvideres, men der er mulighed for en anvendelse af underskuddet i økonomisk henseende ved at overføre dette til tredjepart inden likvidationen, f.eks. ved salg af aktierne i datterselskabet. Endvidere fremgår det af bemærkningerne til lovforslaget, at hvis der er mulighed for at overføre underskuddet ved ejerskifte af aktierne, er det ikke afgørende, om denne mulighed faktisk er blevet udnyttet. Endvidere fremgår det af bemærkningerne til lovforslaget, at hvis der er mulighed for at overføre underskuddet ved ejerskifte af aktierne, er det ikke afgørende, om denne mulighed faktisk er blevet udnyttet.*



*Det var spørgers opfattelse, at det ikke var muligt at sælge selskabet med den igangværende drift, da driften sker på grundlag af licenser, som tilhørte koncernen, og som ikke ville blive overført sammen med aktiviteten. En evt. køber vil derfor ikke kunne anvende underskuddet efter de franske regler, da selskabet vil være uden aktivitet efter overdragelsen.*

*Det var Skattestyrelsens opfattelse, at underskuddet ikke var endeligt, idet underskuddet ville kunne overdrages til tredjemand. I den forbindelse henvises til Marks & Spencer-dommen samt Bevola og Jens W. Trocks-dommen, hvor dette direkte fremgår. Det var efter Styrelsens opfattelse uden betydning, at det tillige krævede overførsel af aktiviteten fra datterselskabet.*

*Argumentet med, at de manglende licenser ville medføre ophør af aktivitet og derved manglende mulighed for udnyttelse af underskuddet hos tredjemand, fandt Skattestyrelsen ikke kunne tillægges vægt i relation til spørgsmålet om endeligt underskud, da licenserne var ejet af koncernen, og overførslen af disse var underlagt koncernens kontrol.*

*Skatterådet fandt, at det ikke kunne pålægges spørgeren at overdrage aktierne med tilhørende aktivitet til tredjemand som betingelse for at anse underskuddet for endeligt efter selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3, og fandt derfor efter en konkret vurdering, at spørgeren var berettiget til i sin danske sambeskatningsindkomst at medregne det underskud, som var opstået i det franske datterselskab.*

*Det blev ved afgørelsen tillagt afgørende vægt, at spørgeren havde oplyst, at datterselskabet ville blive likvideret uden fusion m.v. umiddelbart efter, at Skatterådet havde taget stilling til spørgsmålet, og at underskuddet efter franske regler ville bortfalde, hvis datterselskabet (aktierne) blev solgt uden aktivitet.*

*Dertil kom, at datterselskabets underskud ifølge spørgerens oplysninger ikke efter franske skatteregler ville kunne anvendes af hverken Spørger, andre koncernselskaber eller tredjemand efter likvidationen, og at spørgeren ikke påtænkte at genoptage aktiviteten i Frankrig i fremtiden.*

Professor Jane Bolander konstaterer her, at man havde mulighed for at disponere på en sådan måde at underskuddet ikke fortabes, jf. modsat indstillingen her.

Samtidig anføres at man ikke ville genoptage aktiviteten, helt tilsvarende vores sag.

SKM 2023.17 SR kommenteres således:

*Det blev indledningsvist i indstillingen afvist, at selskaberne selv kan vælge, om der skal tages hensyn til deres underskud i etableringsstaten eller i en anden medlemsstat, da dette i henhold til EU-Domstolens praksis vil bringe den afbalancerede beskatningskompetence i fare. Det er endvidere opfattelsen, at for at underskuddet kan anses for endeligt, skal spørgeren udtømmende gøre brug af de muligheder for at udnytte underskuddet, der eksisterer efter de norske skatteregler, herunder muligheden for at overføre underskuddet til det nystiftede datterselskab ved anvendelse af den norske koncernregel og genoptagelsesreglerne.*

*Skattestyrelsen afviser således i sin indstilling, at spørgeren ved sit valg af skattefri eller skattepligtig overdragelse kan bevirke, om underskuddet kan anses for endeligt. I forhold til den påberåbte SKM2020. 299. ØLR anførte Skattestyrelsen, at Østre Landsret her havde fastslået, at der var så stor tvivl om indholdet af de finske skatteregler, at underskuddet måtte anses for tabt, hvilket ikke var tilfældet for de norske skatteregler. Endelig henviser Skattestyrelsen til forarbejderne til selskabsskattelovens § 31 E, hvoraf det fremgår, at hvis der er mulighed for, at tredjepart kan udnytte eller ville kunne udnytte et underskud, vil det ikke blive anset for endeligt, og det gælder, selv om denne mulighed ikke er udnyttet.*

Indstillingen fra Skattestyrelsen sammenfattes til, at fravalget af de norske koncernregler medfører, at betingelsen om, at underskuddet skal være endeligt, ikke er opfyldt, og at spørgeren derfor ikke kan fradrage underskuddet i sin danske sambeskatningsindkomst, og at dette også gælder uafhængigt af, om denne valgmulighed bortfalder ved udløbet af genoptagelsesfristen.

Som det fremgår, er det alene fravalget som er i fokus i denne afgørelse.

Det må anses som en central kilde i denne sag, at formanden for Skatterådet har redegjort for praksis på denne vis.

Tilsvarende en artikel af Jan Guldmand og Marie P: Pedersen, RR 2021.50, der omtale "endelighedskriteriet":

Det ses ikke at have selvstændig betydning, om en aktivitet i et datterselskab er ophørt eller ej, jf. sag C-123/11, A Oy, præmis 56, ligesom flere af EU-Domstolens domme viser, at det ikke har betydning, hvorvidt en koncern selv disponerer således, at endelighedsbetingelsen opfyldes, f.eks. ved at lade et datterselskab ophøre ved likvidation eller fusion.

Visse af de beskrevne "endelighedskriterier" er konkret lagt til grund i EU-Domstolens domme i sag C-607/17, Memira Holding AB, og sag C-608/17 Holmen AB.

I sag C-608/17, Holmen AB ejede det svenske selskab Holmen AB via et datterselskab en række spanske datterdatterselskaber. Et af datterdatterselskaberne havde akkumuleret et underskud, og Holmen AB ønskede at afvikle den spanske aktivitet, herunder likvidere det pågældende spanske datterdatterselskab. Datterdatterselskabet ville være uden aktivitet i Spanien i den periode, hvor likvidationen skulle gennemføres.

Efter spanske regler kunne det spanske datterdatterselskabs underskud anvendes af andre spanske selskaber i den lokale spanske sambeskatning, men i likvidationsåret kunne underskuddet alene anvendes af datterdatterselskabet selv. EU-Domstolen udtalte, at dette ikke i sig selv var nok til, at underskuddet kunne anses for endeligt. Dette krævede, at betingelserne som defineret i EU-Domstolens praksis i øvrigt var opfyldt - herunder at Holmen AB godtgjorde, at underskuddet ikke inden likvidationens afslutning kunne overdrages til tredjemand.

EU-Domstolen bekræftede desuden, at den omstændighed, at det spanske datterdatterselskab efter lokale regler har været afskåret fra selv at anvende en del af sine underskud i selve underskudsåret eller afskåret fra at modregne disse hos andre enheder i koncernen, men har måttet fremføre disse, er uden betydning for, om underskud er endelige.

Når man henser til litteraturen på området, er det tydeligt at den anlagte fortolkning/udlægning af "endelighedskriteriet" er en voldsom skærpelse i forhold til afgørelser fra Skatterådet, herunder også afgørelsen fra SKM 2023.17 SR.

Vi kan ikke se begrundelsen for "endelighedskriteriet" i SKM 2023.17 SR "bare" kan overføres til denne sag. Særligt ikke når det handler om underskud, og underskuddet ikke kan videreføres til et fast driftssted.

#### Bemærkninger til norsk aktivitet - historisk og nu

Vi forstår at aktiviteten i Norge har en væsentlig betydning for vurderingen og dermed indstillingen. Vi kan uddybe de faktiske forhold yderligere, og beder om at dette tages med i vurderingen.

I forbindelse med D2 A/S's konkurs i 20UU overtages tilbageværende norske selskaber, D1 AS og D5 AS. Aktiviteten i de to selskaber var:

#### D1 AS:

Administration af norske partnerbutikker, herunder dialog med potentielle nye partnere, search efter nye lokationer, bindeled mellem partnerbutikker og hovedkontor i Danmark. Selskabet havde 1 medarbejder, der havde kontor i lejede lokaler i (bynavn udeladt). Alle kunder var "ejet" og blev betjent fra Danmark.

#### D4 AS:

Tidligere butik med salg til privatkunder i (bynavn udeladt) og omegn.

Efterfølgende projektafdeling med mindre udstilling og kontorfaciliteter. Medarbejderne i afdelingen skulle sælge produkter til det professionelle segment i Norge (primært i (bynavn udeladt) og omegn). Alt-så reel forretningsaktivitet og fysisk tilstedeværelse i lejede lokaler.

Som det fremgår af nedenstående tabel med udvikling i omsætning og resultat fordelt på de to norske selskaber, faldt aktiviteten i D4 AS markant i 20VV som følge af tab af markedsandele.

Medarbejdernes succes med at lande projektordrer var meget lav. Af administrative hensyn gennemførtes derfor en fusion mellem de to selskaber i 20XX.

Aktiviteten var uændret med en afdeling, der fokuserede på administrationen af det norske marked for D2 i Danmark og en afdeling, der stod for projektsalg til entreprenører i (bynavn udeladt).

Der blev i 20YY indgået en aftale om etablering af et fremskudt lager for en kunde i (bynavn udeladt). Lageret var ejet af D1 AS, og der blev løbende faktureret til kunden efterhånden som varerne blev plukket fra lager.

Samtidig hermed blev der gjort et nyt forsøg på at skabe en profitabel projektforretning ved udstationering af en dansk medarbejder i (bynavn udeladt) med kompetencer inden for projektsalg.

Der var fin succes med at lande ordrer, men som følge dårlig projektstyring, større ledelsesmæssige udfordringer og fortsat store underskud, blev det i 20ZZ besluttet at afhænde lager (til bogført værdi) og projektforretning (beløb udeladt) til eksterne partnere.

Egen direkte forretningsvendt aktivitet var herefter stoppet i Norge, dog med en del nedlukningsomkostninger i form af fratrædelsesgodtgørelser til afskedigede medarbejdere, huslejeforpligtelser og omkostninger til reklamationer og afslutning af igangværende sager.

Sidste omkostninger i projektforretningen blev således realiseret i 20AA, hvor lejemålet blev forhandlet afsluttet.

Frasalget af forretningen i Norge fulgte en lignende beslutning i Danmark om at drive salg gennem selvstændige partnerbutikker frem for gennem egne butikker/afdelinger. Baggrunden for beslutning om nedlukning eller frasalg af egne butikker bunder i manglende nærhed og ledelsesmæssig fokus på butiksdrift og selvstændige ejeres engagement og motivation er meget højere end ansattes.

I perioden fra 20VV - 20ZZ blev der frasolgt eller lukket et antal butikker i Danmark, som herefter kun driver salg gennem selvstændige forhandlere (bortset fra fabriksbutikken i (bynavn udeladt)).

I samme periode blev Spørgers egen projektafdeling i (bynavn udeladt) ligeledes lukket og konverteret til at støtte partnerbutikkernes salg til det professionelle segment.

Frasalget af aktiviteten i Norge fulgte dermed virksomhedens strategi om ikke at eje butikker med salg til slutkunder. I 20ZZ blev den administrative del af D1 AS udført af 1 medarbejder, der på vegne af

D2 i Danmark skulle opsøge erhvervskunder i Norge med henblik på eksekvering fra norske partnerbutikker. Det var således alene hjælpende og forberedende arbejde, der gik ud på at skabe opmærksomhed for partnerbutikkerne.

Denne funktion udvidedes i 20AA med yderligere 1 medarbejder. Begge tilkomne medarbejdere arbejder fra forskellige lokationer. Delvist hjemmefra, delvist i butikker, hos potentielle kunder og i Danmark.

I foråret 2023 blev den oprindelige (funktion udeladt) afskediget, og fast kontor i (bynavn udeladt) blev opsagt.

Herefter består aktiviteten i Norge af (antal udeladt) medarbejdere, der arbejder under instruks fra Danmark med hjælpende og forberedende aktiviteter.

Den økonomiske udvikling har været således: (opgørelse udeladt)

Underskuddet i Norge stammer hovedsageligt fra projektaktiviteten i (bynavn udeladt), som er frasolgt til ekstern partner, da det ikke var muligt for Spørger selv at gøre forretningen profitabel.

Som det fremgår, er der ikke en driftsaktivitet, der kan skabe omsætning, og der har alene været underskud. Det er derfor ikke forretningsmæssigt forsvarligt at opretholde selskabet i Norge, og det er billigere at trække de sidste administrative opgaver til Danmark (det vil ske når de norske medarbejdere holder op, eller opsiges).

Spørgsmål 2-3 vedrører de danske afledte konsekvenser af:

- Den gennemførte kapitalforhøjelse i 20UU og samtidige nedsættelse af mellemregning
- Den gennemførte skattefrie fusion (efter norske regler) i 20XX, hvor D1 AS er det fortsættende selskab

Det er vores opfattelse, at disse spørgsmål kan besvares med JA.

Vor redegørelse

I og med, at der er tale om koncernforhold, og der ikke er skattemæssigt fradrag for tabet på mellemregningen, anses eftergivelse for at være uden betydning for udnyttelse af underskuddet, jf. yderligere redegørelse under spørgsmål 4.

Tilsvarende er det vores opfattelse, at den skattefrie fusion mellem de norske selskaber skal anerkendes fra dansk side, og dermed tilsvarende ikke medfører, at der sker begrænsninger i opgørelse eller udnyttelse af det endelige underskud der kan opgøres ved likvidationen.

Rådgiver har om gældseftergivelsen supplerende oplyst følgende:

Der er vedlagt generalforsamlingsreferat for D1 AS. Som det fremgår heraf, blev der gennemført en kapitalforhøjelse ved konvertering af mellemregning med D2.

Der er vedlagt kopi af regnskab for 20UU hvoraf fremgår, at kapitalændringen er indarbejdet. Der er endvidere vedlagt kopi af de selskabsretlige erklæringer, som er udarbejdet i den forbindelse.

Skattemæssigt havde konverteringen ingen konsekvenser i hverken Danmark eller Norge, idet det var en gældskonvertering mellem koncernselskaber. Hvis der havde været etableret international sambeskatning ville der ej heller have været skattemæssige konsekvenser af konverteringen.

Spørgsmål 4 vedr. rekapitalisering

Det er vores opfattelse at spørgsmålet kan besvares med JA.

### Vor redegørelse

Idet datterselskabet har tabt selskabskapitalen, og egenkapitalen ved udgangen af 20YY var negativ med ca. (beløb udeladt) er det nødvendigt for at gennemføre en solvent likvidation - fremfor konkurs - at rekapitalisere datterselskabet.

Det vil være muligt at gennemføre en rekapitalisering ved nyttegning af kapital med (beløb udeladt) med efterfølgende indfrielse af gælden til moderselskabet. Alternativt en konvertering af mellemregning med moderselskabet til selskabskapital. Herefter vil selskabet have en positiv egenkapital og den solvente likvidation kan igangsættes.

Rekapitaliseringen sker, efter at aktiviteten er afviklet, uden at den er overført til en ny norsk koncernenhed, og har dermed ingen betydning for den manglende mulighed for at fremføre det norske underskud.

Efter norske regler vil den anførte rekapitalisering ikke medføre hverken skattepligtig indkomst eller underskudsreduktion. Det fremførte underskud efter norske regler vil derfor være intakt efter ovenstående.

Efter danske regler vil en sådan rekapitalisering ikke have negativt afledte skattemæssige konsekvenser for datterselskabet - vurderet efter danske regler. Kapitalforhøjelsen er indkomstopgørelsen uvedkommen, og den efterfølgende anvendelse af kapitalforhøjelsesbeløbet til nedbringelse af gælden til moderselskabet vil være undtaget for regler om underskudsbegrænsning, jf. kursgevinstlovens § 24 cf. § 4 cf. selskabsskattelovens §§ 12 A-D.

Det fremgår af selskabsskattelovens § 12 C, at nedbringelse af en fordring, der sker i forbindelse med et kapitalindskud til debitorselskabet fra et selskab, der er koncernforbundet med kreditorselskabet, behandles efter selskabsskattelovens § 12 A, hvis indfrielsen svarer til en samlet ordning mellem debitorselskabet og dets kreditorer.

Den beskrevne kapitalforhøjelse og indfrielse af gæld skal skattemæssigt behandles som en samlet ordning.

Det følger dog af selskabsskattelovens § 12 A, stk. 2, nr. 3, at der ikke skal ske underskudsbegrænsning i det omfang, datterselskabet efter reglerne i kursgevinstlovens §§ 8 og 24 A ikke skal medregne gevinsten på gælden ved indkomstopgørelsen.

Det fremgår af kursgevinstlovens § 8, 1. pkt., at gevinst på gæld til koncernforbundne selskaber, jf. § 4, stk. 2, og sambeskattede selskaber, jf. selskabsskattelovens §§ 31 og 31 A, ikke skal medregnes, såfremt kreditor efter § 4, stk. 1, ikke kan fradrage det tilsvarende tab på fordringen.

Det samme gælder gevinst på gæld til udenlandske koncernforbundne selskaber, hvis kreditor ikke ville kunne fradrage det tilsvarende tab på fordringen, hvis kreditor var skattepligtig til Danmark, og det godtgøres, at tab af den pågældende art ikke er fradragsberettiget, jf. kursgevinstlovens § 8, 3. pkt.

Det afgørende er herefter, om Spørger i forbindelse med den faktisk gennemførte disposition har fradragsret for det tilsvarende tab. Det er ikke tilfældet efter dansk skatteret.

Det er på denne baggrund vor opfattelse, at rekapitaliseringen af det norske selskabs selskabskapital og efterfølgende indfrielse af gælden til moderselskabet, alternativt gældskonvertering, ikke vil medføre underskudsbegrænsning, og at det estimerede endelige underskud på ca. (beløb udeladt) ved datterselskabets endelige likvidation primo 2023 derfor vil kunne fradrages i moderselskabets skattepligtige indkomst for 2023.

### Spørgsmål 5 vedrørende fremførsel af endelige underskud.

Det er vores opfattelse af spørgsmålet kan besvares med JA.

#### Vor redegørelse

I forbindelse med behandlingen af L28 2020/21 har Skatteministeren bekræftet (svar på spørgsmål 7), at det danske moderselskab vil kunne fradrage det endelige underskud i EU/EØS-datterselskabet ved opgørelsen af moderselskabets skattepligtige indkomst, og at moderselskabets herefter opgjorte indkomst vil indgå i sambeskatningsindkomsten under en eventuel dansk sambeskatning.

Skatteministeren har bekræftet i forbindelse med behandlingen af L28, at det ikke vil have nogen betydning, at det danske moderselskab får nye ejere, eller at det danske selskabs sambeskatning med andre danske selskaber udvides eller indskrænkes (høringsskemaet, L28 bilag 2, side 21 f.). Dette ud fra den forudsætning, at det danske selskab hele tiden opretholder kontrollen over datterselskabet efter selskabsskattelovens § 31C.

På baggrund af Skatteministeriets svar på spørgsmål 32 (L48 2019/20) må det ligeledes lægges til grund, at det er det direkte moderselskab af det udenlandske datterselskab på tidspunktet, hvor selskabet likvideres, der er berettiget til at indregne underskuddet.

Forudsat, at Spørger fortsat er det direkte moderselskab for D1 AS på tidspunktet, hvor det norske selskab likvideres, og Spørger også på dette tidspunkt indgår i den samme ubrudte danske sambeskatningskreds, så er det vores vurdering, at fradraget for det endelige underskud i D1 AS skal indregnes i den skattemæssige indkomstopgørelse for Spørger i indkomståret, hvor D1 AS ophører endeligt ved likvidation.

Det er ligeledes vores vurdering, at et eventuelt endeligt underskud, som ikke kan anvendes af Spørger, på normal vis kan anvendes af de selskaber, som sambeskatte med Spørger i det indkomstår, hvor betingelserne for fradrag efter selskabsskattelovens § 31E er opfyldt.

Såfremt der, efter modregning i de øvrige sambeskattede danske selskabers positive indkomst i endelighedsåret, måtte henstå et yderligere fradragsberettiget endeligt underskud ultimo endelighedsåret, så synes Skatteministeriet at være af den opfattelse, at det endelige underskud i denne situation vil bortfalde.

I forbindelse med behandlingen af L28 2020/21 har Skatteministeren således anført (svar på spørgsmål 7), at i den situation, hvor der efter fradrag i endelighedsåret måtte henstå en uudnyttet del af et likvideret EU/EØS-datterselskabs negative indkomst (det endelige underskud), så vil denne del af underskuddet bortfalde efter principperne for likvidation af sambeskattede selskaber med underskud.

Formålet med indførelsen af selskabsskattelovens § 31E er at leve op til EU-retten og stille danske moderselskaber med datterselskaber i EU/EØS mindst lige så godt, som danske moderselskaber med danske datterselskaber, når der er tale om endelige underskud.

Det er vores opfattelse, at ovenstående fortolkning vil føre til en forskelsbehandling af et dansk moderselskab med et dansk datterselskab sammenlignet med et dansk moderselskab med et udenlandsk datterselskab.

Under en sædvanlig sambeskatning mellem et dansk moderselskab og et dansk datterselskab har selskaberne således mulighed for løbende at tage højde for datterselskabets eventuelle underskud for de respektive indkomstår i sambeskatningsindkomsten.

Fradragsretten for endelige underskud opstår imidlertid først på det tidspunkt, hvor det udenlandske datterselskab likvideres, og det er først på dette tidspunkt muligt at tage højde for datterselskabets underskud i moderselskabets indkomstopgørelse og ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten.

I denne situation bør moderselskabet efter vores vurdering indrømmes mulighed for at fremføre de underskud, som på baggrund af fiktive sambeskatningsopgørelser kunne være anvendt tilbage i tid, i den periode, hvor ejerkravene m.v. har været opfyldt i henhold til selskabsskattelovens § 31E. I modsat fald vil Danmark efter vores vurdering ikke leve op til EU-retten.

I det omfang, de endelige underskud ikke kan fradrages af Spørger eller de andre selskaber i den danske sambeskatningskreds i det år, hvor D1 AS opløses, må Spørger derfor som minimum have mulighed for at videreføre den del af de endelige underskud i D1 AS, som kunne have været anvendt i en fiktiv dansk sambeskatning med det norske selskab siden (dato udeladt) 20UU.

## **Skattestyrelsens indstilling og begrundelse**

### Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger vil kunne fradrage underskud, som er realiseret af det helejede norske datterselskab, D1 AS, i henhold til selskabsskattelovens § 31 E, på det tidspunkt, hvor D1 AS endeligt ophører ved likvidation.

Det er oplyst, at Skatterådet anmodes om at besvare anmodningen ud fra en forudsætning om, at den resterende aktivitet i D1 AS vil blive afviklet, og at det norske datterselskab vil ophøre ved solvent likvidation.

Det er oplyst, at den resterende salgsaktivitet i det norske datterselskab, herunder de tilbageværende norske salgsmedarbejdere, overføres til Spørger' søsterselskab D2 i forbindelse med likvidationen. Den resterende aktivitet består alt overvejende i arbejde med at udvikle og servicere salgskæden (lokale partnere). Skattestyrelsen forstår dette således, at aktiviteten på det norske marked fremadrettet varetages af D2 A/S som en del af dette selskabs aktivitet.

Det er endvidere oplyst, at koncernen ikke har haft andre aktiviteter i Norge end datterselskabet D1 AS, som har kunnet tage hensyn til underskuddet, ligesom underskuddet efter norske skatteregler fortabes endeligt ved den påtænkte solvente likvidation. Endelig er det oplyst, at underskuddet ikke kan udnyttes i Norge ved en overdragelse af aktiver til tredjemand.

Der er alene anmodet om bindende svar vedrørende underskud realiseret i perioden efter (dato udeladt) 20UU, hvor sambeskatningen blev etableret - 20YY. Hertil kommer underskud for indkomstårene 20ZZ og 20AA, som ikke er endeligt opgjort. Det estimerede underskud er opgjort til (beløb udeladt).

Skattestyrelsen forstår de oplyste tal således, at den norske aktivitet i perioden (dato udeladt) 20UU-20YY har givet et underskud på (beløb udeladt). Den (norske aktivitet må derfor have været overskudsgivende i 20ZZ og 20AA, da det estimerede underskud angives til (beløb udeladt).

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

### *Begrundelse*

I det følgende skal det vurderes, om Spørger efter selskabsskattelovens § 31 E, stk. 1, er berettiget til at medregne underskud, som er opstået i selskabets helejede norske datterselskab.

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 datterselskaber efter selskabsskattelovens § 31 E, indrømmes under forudsætning af, at følgende betingelser er opfyldt:

1. Det danske selskab eller forening m.v. er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark samt selskabsskattepligtigt efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 eller 5 b
2. Koncernen har ikke valgt international sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31 A
3. Det udenlandske datterselskab er et direkte eller (i visse tilfælde) et indirekte ejet datterselskab hjemmehørende i et EU/EØS-land, på Færøerne eller i Grønland
4. Underskuddet kunne have været anvendt efter selskabsskattelovens § 31 A, hvis der havde været valgt international sambeskatning
5. De begrænsninger, som efter dansk skatte Lovgivnings 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
6. 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.

#### Ad 1. Det danske selskab

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

#### Ad 2. Ordningen for international sambeskatning

Spørger indgår i en obligatorisk national sambeskatning, mens international sambeskatning er fravalgt for koncernens udenlandske datterselskaber, jf. selskabsskattelovens § 31 A. Denne betingelse er derfor ligeledes opfyldt.

#### Ad 3. Det udenlandske datterselskabs hjemsted

Datterselskabet er direkte ejet af Spørger og er skattemæssigt hjemmehørende i Norge, der er medlem af det europæiske økonomiske samarbejde (EØS). Denne betingelse er derfor opfyldt.

#### Ad 4. Underskuddet kunne have været fradraget efter selskabsskattelovens § 31 A, hvis der havde været valgt international sambeskatning

Betingelsen i selskabsskattelovens § 31 E, stk. 1, 4. pkt., om at underskuddet kun vil kunne medregnes, hvis det kunne have været anvendt, såfremt der havde været valgt international beskatning, afskærer alene 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. Se skatteministerens kommentar til pkt. 18 i svar til FSR på spørgsmål 32 (L 48 - FT 2019/20) og skatteministerens svar på spørgsmål 7 (L28 - FT 2020/21).



Betingelsen skal sikre, at de sædvanlige sambeskatningsprincipper overføres til selskabsskattelovens § 31 E. Dette er ensbetydende med, at det akkumulerede underskud - på tidspunktet for dets anvendelse i den danske sambeskatningsindkomst - skal opfylde kravene til at være underskud, der er omfattet af sambeskatningsordningen. Det vil med andre ord sige, at underskuddet skal være opstået, mens selskaberne har været koncernforbundne, ligesom behandlingen af underskud i forbindelse med koncernforbindelsens afbrydelse, fusion m.v. følger de almindelige danske sambeskatningsprincipper.

#### *Koncernforbindelse og ubrudt sambeskatning*

Selv om selskabsskattelovens § 31 E i udgangspunktet giver adgang til fradrag for underskud, indebærer betingelsen i bestemmelsens stk. 1, 4. pkt., som nævnt at adgangen hertil alene indrømmes, hvis underskuddet kunne være overført mellem danske sambeskattede selskaber. Overført til sambeskatningsreglerne betyder det bl.a., at underskuddet skal være opstået i et indkomstår, hvor det underskudsgivende udenlandske datterselskab ville have været sambeskattet med det danske selskab, hvis det udenlandske datterselskab havde været et dansk selskab, og at sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt. Se selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 9. pkt. Det vil med andre ord sige, at det udenlandske datterselskab behandles på samme måde, som havde det været et tilsvarende dansk datterselskab.

Det er oplyst, at det norske datterselskab har været ejet af Spørger-koncernen siden stiftelsen i 20xx. Frem til den (dato udeladt) 20UU ejedes D1 AS således af Selskabet af (dato) 20UU A/S (det oprindelige danske moderselskab), og herefter af D2 fra stiftelsen af dette selskab den (dato udeladt). 20UU til 20YY, hvor ejerskabet blev overdraget til det nystiftede søsterselskab Spørger (stiftet (dato udeladt) 20YY). D3 A/S er stiftet den (dato udeladt) 20VV, og har fra dette tidspunkt indgået i den danske sambeskatning.

Skattestyrelsen lægger i overensstemmelse med repræsentantens oplysninger til grund, at Selskabet af (dato) 20UU A/S og D2 har haft bestemmende indflydelse i det norske datterselskab i indkomstårene 20UU- 20YY, og at Spørger fra stiftelsen og frem til likvidationstidspunktet ligeledes har haft bestemmende indflydelse i det norske datterselskab. Selskaberne har derfor været koncernforbundne i perioden med underskud. Se selskabsskattelovens § 31 C. Betingelsen, om at underskud oparbejdet i indkomstårene 20UU- 20YY, er oparbejdet under en ubrudt sambeskatningsperiode som nævnt i selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 9. pkt., anses derfor for opfyldt på koncernniveau, således at underskuddene i udgangspunktet kunne have været modregnet i positiv sambeskatningsindkomst, hvis der havde været valgt international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A.

Dette udgangspunkt modificeres imidlertid af principperne for likvidation af sambeskattede selskaber med underskud, hvorefter en evt. uudnyttet del af det udenlandske datterselskabs negative indkomst (det endelige underskud) efter fradrag i endelighedsåret vil bortfalde. Den uudnyttede del af den negative indkomst ville herefter ikke længere kunne anvendes efter reglerne i selskabsskattelovens § 31 A, hvis der havde været valgt international sambeskatning.

Skattestyrelsens bemærker, at det følger af selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 9. pkt., at D3 A/S, som er stiftet i indkomståret 20VV, og Spørger, som er stiftet i indkomståret 20ZZ ikke vil kunne anvende underskud opstået i det norske datterselskab forud for disse selskabers indtræden i sambeskatningskredsen, dvs. forud for selskabernes respektive stiftelsestidspunkter.

#### Ad 5. Begrænsninger i adgangen til at medregne underskud

##### *Ejerskifte*

Det er oplyst, at A via M Holding A/S og M ApS er hovedaktionær, og således ejer mere end 50% af aktierne/stemmerne i koncernen. Skattestyrelsen forudsætter ved besvarelsen, at dette har været tilfældet i

de indkomstår, der spørges til, og frem til likvidationstidspunktet, således at de beskrevne koncerninterne overdragelser af aktierne i D1 AS (ejerskifte) ikke medfører underskudsbegrænsning. Se selskabsskattelovens § 12 D, stk. 5.

Der er ikke i øvrigt efter det oplyste begrænsninger, som efter dansk skattelovgivnings almindelige regler gælder for et underskud indenfor 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.

#### Ad 6. Underskuddets endelige karakter

Det er en betingelse, at underskuddet er endeligt, jf. selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3.

Det grundlæggende krav til, at et underskud anses for 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 datterselskabet er hjemmehørende. Se selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3, 2. pkt.

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

Afgrænsningen, af hvornår et underskud er endeligt, er uddybet i bemærkningerne til 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 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."*

#### 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 fandt, at den britiske foranstaltning ikke var i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet.

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 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."

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 sambeskattelsesreglers 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 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. (Skattestyrelsens understregning).

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

Det følger således af EU-domstolens retspraksis, 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.

#### *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:

*"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 i øvrigt 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. Det forudsætter, at underskuddet - som følge af likvidationen - 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-608/17 Holmen.

Det følger af EU-Domstolens praksis, at det ikke er afgørende, om denne mulighed faktisk er blevet udnyttet.

#### *Skattestyrelsens vurdering af endelighedsbetingelsen*

##### Faktum i sagen

Faktum i sagen er, at Spørger hidtil har drevet sin virksomhed i Norge gennem datterselskabet D1 AS. Efter frasalgs af en del af aktiviteten/aktiverne til tredjemand i 20ZZ er planen at opløse det norske datterselskab ved solvent likvidation.

Den resterende salgsaktivitet i det norske datterselskab, herunder de tilbageværende norske salgsmedarbejdere, vil i den forbindelse blive overført til Spørgers søsterselskab D2 i Danmark. Den resterende aktivitet består alt overvejende i arbejde med at udvikle og servicere salgskæden (lokale partnere).

##### 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 datterselskabets hjemstedsstat.

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

Da underskuddet efter norske regler fortabes ved selskabets likvidation, og der ikke har været andre koncernselskaber og faste driftssteder i Norge, som har kunnet tage hensyn til tabet, er det Skattestyrelsens opfattelse, at underskuddet ved gennemførelsen af den påtænkte solvente likvidation som udgangspunkt vil kunne anses for endeligt.

##### *Den fremtidige aktivitet i Norge*

Det er oplyst, at de tilbageværende salgsmedarbejders ansættelsesforhold overføres til D2 i forbindelse med likvidationen af det norske datterselskab, og at de fremover vil udføre deres arbejde under instruks fra D2. Det er endvidere oplyst, at salgsmedarbejdernes funktion ikke ændres, men at der er tale om en videreførelse af salgsaktiviteten.

Det er oplyst, at der ikke vil være eksterne lokaler til rådighed for medarbejderne i Norge, som derfor vil arbejde hjemmefra, ude i butikkerne til møde hos potentielle kunder og 2 - 4 dage pr. måned fra Danmark.

Den salgsaktivitet, som overføres til D2 omfatter kontakten mellem hovedkontoret i Danmark og de selvstændige norske partnerbutikker, deltagelse i den indledende screening i forhold til rekruttering af nye partnere på det norske marked, herunder vurdering af nye lokationers relevans for kommende butiksplaceringer, og kontakt til potentielle erhvervskunder til de norske partnerbutikker for at præsentere produktkatalog mv. Forhandlinger med erhvervskunder foregår mellem de norske partnerbutikker og erhvervskunden.

Det er oplyst, at medarbejdere i D1 AS har frie rammer til at indgå aftaler med partnerbutikker og kunder. Der gælder dog visse begrænsninger, der primært drejer sig om opnåelse af en minimumsavance ved projektsalg.

Det er om de fremtidige forhold oplyst, at kontrakter med nye partnere altid godkendes og underskrives af den administrerende direktør i Danmark. Rammerne for kontrakterne er ligeledes udarbejdet i Danmark. Lokale tilpasninger kan ske, men disse godkendes altid af den administrerende direktør. Det fremgår af CVR-registret, at (navn udeladt) er administrerende direktør i både D2 og i Spørger.

Det er repræsentantens opfattelse, at disse salgsaktiviteter er af forberedende og hjælpende karakter, og derfor ikke medfører, at D2 vil få fast driftssted i Norge efter likvidationen.

#### *Fast driftssted*

Danske selskaber beskattes i medfør af selskabsskattelovens § 8, stk. 2, ikke af indkomst fra et udenlandsk fast driftssted. Det er ikke blot indtægter, men også udgifter, kapitalgevinster og -tab fra faste driftssteder, der holdes uden for opgørelsen af den skattepligtige indkomst til Danmark.

Baggrunden for bestemmelsen er, at lovgiver ønskede at sikre sig mod, at danske selskaber udnytter underskud fra faste driftssteder til at reducere den danske beskatning. Selskabsskattelovens § 8, stk. 2, medfører, at der reelt gælder et princip om territorialbeskatning for danske selskaber.

Territorialbeskatningen gælder ikke i tilfælde, hvor Danmark i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller anden international aftale er tildelt beskatningsretten. Territorialbeskatningen gælder heller ikke tilfælde, hvor der er valgt international sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31 A, eller tilfælde, hvor der er tale om et endeligt underskud omfattet af selskabsskattelovens § 31 E.

Der må derfor tages stilling til, om D2 efter likvidationen af det norske datterselskab vil have et fast driftssted i Norge. Hvis det er tilfældet, foreligger der ikke efter EU-Domstolens praksis et endeligt underskud, som kan medregnes i koncernens danske indkomstopgørelse efter selskabsskattelovens § 31 E, idet koncernen i så fald ikke har udtømt alle muligheder for at fradrage tabet i medfør af lovgivningen i datterselskabets hjemstedsstat.

Da der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og er det afgørende, om der eksisterer et fast driftssted i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Norge (den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst).

Artikel 5, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Norge definerer et fast driftssted som "et fast forretningssted, gennem hvilket et foretagendes virksomhed helt eller delvist udøves".

Dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 5, stk. 5, bestemmer, at et fast drifts-sted ikke omfatter virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter for selskabet.

Der kan statueres fast driftssted efter reglen om et fast forretningssted eller efter agentreglen.

#### *OECD's fortolkningsbidrag*

Begrebet fast driftssted fortolkes som udgangspunkt i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst med tilhørende kommentarer.

Artikel 5 i OECD's modeloverenskomst fra 2017 om fast driftssted er i alt væsentligt identisk med artikel 5 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Norge. 2017-kommentarerne til OECD's modeloverenskomst kan derfor umiddelbart anvendes som bidrag til fortolkningen af den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 5 på dette punkt.

Det følger af både OECD's modeloverenskomst og den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomsts art. 5, stk. 1, at et fast driftssted er "et forretningssted, hvorfra et foretagendes forretningsmæssige virksomhed udøves helt eller delvist". Definitionen indeholder følgende betingelser:

- Eksistensen af et "forretningssted", det vil sige indretninger såsom lokaler eller i visse tilfælde maskiner/udstyr,
- Forretningsstedet skal være "fast", det vil sige det skal være etableret på givet sted med en vis grad af varighed, og
- Det udenlandske foretagende skal helt eller delvist "udøve sin virksomhed" gennem det faste forretningssted. Det vil sædvanligvis sige, at personer (personale), som er afhængig af foretagendet, udfører foretagendets virksomhed i den stat, hvor det faste sted er beliggende.

Kun hvis alle tre betingelser er opfyldt, medfører det, at koncernens aktiviteter i Norge udgør et fast driftssted. Se OECD's kommentarer til artikel 5, stk. 1 (2017), punkt 6.

Hvis aktiviteten har forberedende eller hjælpende karakter i henhold til modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, statueres der dog ikke fast driftssted.

#### Fast forretningssted - artikel 5, stk. 1

Udtrykket "forretningssted" dækker alle lokaler, anlæg eller installationer, der faktisk benyttes til at udøve foretagendets virksomhed, hvad enten de udelukkende bruges til dette formål eller ej, eller hvor virksomheden simpelthen har et vist areal til rådighed.

Det er uden betydning, om forretningsstedet ejes eller lejes eller på anden måde stilles til rådighed for foretagendet. Se OECD's kommentarer til artikel 5, stk. 1 (2017), punkt 10 - 12.

Forretningsstedet skal være "fast". Der kræves således en forbindelse mellem forretningsstedet og en særlig geografisk bestemt lokalitet. Samtidig kræves der en vis grad af varighed. Se OECD's kommentarer til artikel 5, stk. 1 (2017), punkt 21. Heri ligger, at forretningsstedet ikke blot skal være af midlertidig karakter.

#### Gennem hvilket, et foretagendes virksomhed helt eller delvist udøves.

Det foretagende, der benytter forretningsstedet, skal udøve sin virksomhed helt eller delvist gennem dette. Ordene "gennem hvilket" skal forstås bredt. Betingelsen er derfor opfyldt i enhver situation, hvor virksomheden udøves på en bestemt lokalitet, der er til foretagendets rådighed med henblik på at udøve aktiviteten. Se OECD's kommentarer til artikel 5, stk. 1 (2017), punkt 20.

Heri ligger, at et fast driftssted efter overenskomstens artikel 5, stk. 1, forudsætter, at der er ansatte eller hermed ligestillede personer (dvs. afhængige repræsentanter), der udøver foretagendets virksomhed gennem det faste driftssted. Se OECD's kommentarer til artikel 5, stk. 1 (2017), punkt 39.

Personalets beføjelser i forhold til tredjemand er uden betydning for, om der kan statueres fast driftssted efter overenskomstens artikel 5, stk. 1. Det gør således i den forbindelse ingen forskel, om personalet har

fuldmagt til at indgå aftaler eller forhandle priser med tredjemand eller ej, hvis personalet arbejder på det faste forretningssted. Se OECD's kommentarer til artikel 5, stk. 1 (2017), punkt 39.

### *Vurdering af den konkrete sag*

Skattestyrelsen lægger til grund for besvarelsen, at der ikke efter likvidationen af det norske datterselskab vil være et eksternt fast forretningssted til rådighed for de tilbageværende norske medarbejdere. Det er imidlertid oplyst, at medarbejderne - i det omfang arbejdet ikke udføres hos samarbejdspartnere eller i Danmark - vil blive udført fra medarbejdernes eget hjem i Norge. Dette udgør efter praksis et hjemmekontor, og et hjemmekontor kan være et "forretningssted".

En konkret vurdering kan således føre til, at et hjemmekontor anses for at være til rådighed for foretagendet, hvis medarbejderen faktisk udøver foretagendets virksomhed i tilstrækkelig grad derfra, jf. punkt 18 i kommentaren til artikel 5, stk. 1, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst, hvoraf bl.a. fremgår:

*"Den forretningsmæssige virksomhed, der udføres i en fysisk persons hjem (f.eks. en ansat), vil i mange tilfælde være så uregelmæssig eller tilfældig, at hjemmet ikke vil blive betragtet som en lokalitet, der er til foretagendets disposition (...). Hvis et hjemmekontor løbende anvendes til at udføre et foretagendes forretningsmæssige virksomhed, og det ud fra de faktiske forhold og omstændigheder tydeligt fremgår, at foretagendet har krævet, at den fysiske person anvender denne lokalitet til at udføre foretagendets virksomhed (f.eks. ved ikke at stille et kontor til rådighed for den ansatte, hvis jobbets karakter tydeligvis kræver et kontor), kan hjemmekontoret dog blive anset som værende til foretagendets disposition."*

Det er efter Skatterådets praksis afgørende, at medarbejderens arbejde for foretagendet faktisk udføres fra medarbejdernes privatadresse i Norge.

Efter Skatterådets praksis vil følgende forhold derudover tale for, at et hjemmekontor udgør et fast forretningssted for virksomheden:

- Medarbejderen har ikke anden fast arbejdsplads til rådighed, hvor arbejdet sædvanligvis udføres.
- Virksomheden er indforstået med at medarbejderen udfører en del af sit arbejde hjemmefra. Dette kan fremgå direkte af ansættelseskontrakten eller være underforstået.
- Medarbejderens arbejde fra hjemmekontoret opstår ikke tilfældigt og sporadisk, men er planlagt eller kan planlægges.
- Den forretningsmæssige aktivitet, der udføres fra hjemmekontoret, udføres med fordel fra det pågældende land - i denne sag Norge, hvorved arbejdsgiveren har en interesse i at arbejdet udføres fra Norge.

Se i overensstemmelse hermed bl.a. skatterådsafgørelserne SKM2019. 547. SR, SKM2019. 448. SR og SKM2019. 488. SR samt styresignal - COVID-19 - præcisering af praksis vedr. fast driftssted mv., offentliggjort i SKM2020. 298. SKTST.

Et vægtigt moment i flere afgørelser har herudover været, om medarbejderen varetager salgsfunktioner for foretagendet. Dette er tilfældet i denne sag, hvor der er tale om salgsmedarbejdere. Skattestyrelsen lægger til grund for afgørelsen, at Spørger-koncernen ønsker at videreføre sin aktivitet på det norske marked, og at medarbejderens fortsatte geografiske placering i Norge derfor må anses for at have selvstændig værdi for virksomheden. Skattestyrelsen finder på denne baggrund, at medarbejdernes private bopæl udgør et fast forretningssted for koncernen.

Skattestyrelsen lægger endvidere til grund for besvarelsen, at medarbejdernes ansættelse i D2 ikke vil være tidsbegrænset, men af længerevarende karakter. Da koncernen således fortsat har medarbejdere



i Norge, er det Skattestyrelsens opfattelse, at medarbejderne udøver D2 ' virksomhed i Norge i den betydning, som fremgår af OECD's kommentarer til artikel 5, stk. 1 (2017), punkt 39.

På denne baggrund, og da D2 ikke stiller kontorfaciliteter til rådighed for de norske salgsmedarbejdere, udgør hjemmekontorerne efter Skattestyrelsens opfattelse et forretningssted for D2 som må anses for at være fast i såvel geografisk som tidsmæssig forstand.

#### Hjælpende eller forberedende karakter - dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 5, stk. 5

Uanset, at der anses at være et fast forretningssted i Norge, foreligger der ikke et fast forretningssted, hvis den aktivitet, der udøves, er af hjælpende eller forberedende karakter i forhold til hovedformålet med virksomheden. Se dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 5, stk. 5.

Det fremgår af OECD's kommentarer til artikel 5, stk. 4 (2017), pkt. 59, at det afgørende kriterium er, om det faste forretningssted i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed. I alle tilfælde udøves der ikke fra et fast forretningssted forberedende eller hjælpende virksomhed, hvis dets almindelige formål er identisk med hele foretagendets almindelige formål. Der skal foretages en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde.

Se også OECD-kommentaren 2017, punkt 60, hvoraf det fremgår at

- virksomhed af *forberedende* karakter ligger generelt forud for anden virksomhed, og den vil ofte blive udøvet i løbet af en forholdsvis kort periode. Varigheden af denne periode bestemmes af arten af foretagendets primære virkeområde.
- virksomhed af *hjælpende* art er generelt til virksomhed, der udøves for at støtte, uden at være en del af den vigtige og væsentlige del af foretagendets virksomhed i sin helhed. Det er ikke sandsynligt, at virksomhed, der forudsætter en væsentlig andel af aktiverne eller de ansatte i foretagendet, kan anses for at være af hjælpende art.

Spørger-koncernen er en dansk virksomhed, som producerer (produkter udeladt). D2 ' formål er ifølge CVR-registret " (beskrivelse udeladt)".

Den tilbageværende salgsaktivitet i det norske datterselskab består forud for likvidationen af arbejdet med at udvikle og servicere salgskæden (de lokale partnere i Norge). Denne aktivitet vil i forbindelse med likvidationen af det norske datterselskab blive videreført af D2 i Danmark.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at medarbejdernes arbejde ikke vil være omfattet af artikel 5, stk. 4, litra a) -c), der omhandler bl.a. oplagring og opretholdelse af varelagre, eller af litra d), som omfatter opretholdelse af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller indsamle oplysninger.

Forretningssteder omfattet af litra e) "anden virksomhed af forberedende og hjælpende karakter" omfatter bl.a. faste driftssteder, der udelukkende anvendes til markedsføring, indsamling af oplysninger mv., hvis sådanne aktiviteter er af forberedende eller hjælpende art, jf. OECD-kommentaren 2017, punkt 71 til artikel 5.

Det er oplyst, at de norske medarbejderes arbejdsopgaver ikke ændres i forbindelse med ansættelsesforholdets overflytning til Danmark. Skattestyrelsen forstår, at de norske medarbejdere står for kontraktforhandlinger med partnerbutikkerne og dermed for salget til disse, og at kontrakterne underskrives og godkendes i Danmark. Deres arbejde udgør dermed koncernens kerneaktivitet (salg/markedsføring rettet mod forhandlerledet) på det norske marked både før og efter likvidationen. Det er på baggrund af ovenstående Skattestyrelsens opfattelse, at der ikke er tale om arbejde af forberedende eller hjælpende karakter.

SKM2019. 547. SR vedrørte et tysk selskab, som ansatte en medarbejder i Danmark til i en periode på 1 år og 10 måneder at opbygge et net af forhandlere i Danmark. Skatterådet bekræftede, at virksomheden ikke fik fast driftssted i Danmark, da medarbejderens arbejde var af hjælpende og forberedende karakter. Medarbejderen skulle i denne sag ikke stå for salget, som skete fra virksomhedens hovedsæde. Afgørelsen kan derfor ikke føre til et andet resultat.

Skattestyrelsen bemærker, at salg til slutkunder varetages af de selvstændige partnerbutikker og således hverken er en del af Spørger' aktivitet på det norske marked før likvidationen af det norske datterselskab eller af D2 A/S' tilsvarende aktivitet i Norge efter likvidationen.

Skattestyrelsen finder herefter, at D2 har et fast driftssted i Norge efter hovedreglen i artikel 5, stk. 1, og lægger denne forudsætning til grund ved besvarelsen af spørgsmål 1.

Betydningen af, at der fremadrettet vil være fast driftssted i Norge

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".*

Herom fremgår af høringsskemaet til L 28 (2020-2021), af et svar fra Skatteministeren til FSR, 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 et datterselskab må anses for forretningsmæssigt begrundet, dels at bedømmelsen 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 ønsker koncernen at videreføre den aktivitet, som datterselskabet har i Norge forud for likvidationen, hvilket vil ske gennem et fast driftssted i Norge og ikke som hidtil gennem et datterselskab i Norge. Bedømmelsen, af om der er udsigt til, at der vil kunne oppebæres indtægter i et Norge, skal, som det fremgår af lovforarbejderne, foretages på grundlag af de hidtidige aktiviteter.

Det følger af såvel ovennævnte citater fra forarbejderne til selskabsskattelovens § 31 E, som af EU-Domstolens praksis, at det danske selskab skal have udtømt alle muligheder for at udnytte underskuddet.

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."*

I forhold til den aktuelle anmodning om bindende svar er hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen 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 selv at vælge, om der skal tages hensyn til deres underskud i etableringsstaten eller i en anden medlemsstat.

Det forhold, at Spørger påtænker at likvidere sit norske datterselskab, og at koncernen herefter uændret forsætter driften i et fast driftssted af D2, er efter Skattestyrelsens opfattelse et udtryk for, at Spørger-koncernen ønsker adgang til at vælge, om der skal tages hensyn til underskuddet i Norge eller i Danmark, og at mulighederne for at udnytte underskuddet i Norge ikke er udtømt. Underskuddet er derfor ikke endeligt i selskabsskattelovens § 31 E's forstand.

Spørger skal ikke efter EU-retten på denne måde kunne vælge at likvidere det norske datterselskab, hvorved underskuddet efter norske skatteregler fortabes og herefter fortsætte driften i et nyt fast driftssted, når Spørger kunne have valgt at fortsætte virksomheden i det norske datterselskab, hvorved underskuddet ville blive videreført i Norge og muligvis på sigt ville kunne anvendes der.

Spørger skal med andre ord ikke kunne vælge at fortabe underskuddet i Norge med henblik på at opnå fradrag for endelige underskud i Danmark, når aktiviteten i Norge opretholdes i fremtiden.

Skattestyrelsen bemærker, at Skattestyrelsen som tidligere nævnt forstår de oplyste tal således, at den norske aktivitet i perioden 20UU-20YY har givet et underskud på (beløb udeladt). Den norske aktivitet må derfor have været overskudsgivende i 20ZZ og 20AA, da det estimerede underskud angives til (beløb udeladt).

Det følger EU Domstolens praksis og af forarbejderne til bestemmelsen, at selv minimale indtægter i det faste driftssted udelukker, at underskuddet kan anses for endeligt.

Det kan efter Skattestyrelsen opfattelse ikke føre til en anden vurdering, at aktiviteten videreføres af Spørgers søsterselskab D2, idet koncernen har besluttet at videreføre den tilbageværende aktivitet i Norge uændret.

Det kan derfor ikke bekræftes, at Spørger vil kunne fradrage endeligt underskud efter selskabsskattelovens § 31 E, i det indkomstår, hvor D1 AS endeligt ophører ved likvidation.

Se i overensstemmelse hermed SKM2023. 17. SR, hvor Skatterådet ikke kunne bekræfte, at underskuddet i en norsk filial kunne fradrages som et endeligt underskud efter selskabsskattelovens § 31 E i nedlukningsåret. Begrundelsen herfor var, at Spørger videreførte aktiviteten uændret i et nyetableret datterselskab, og i forbindelse med overdragelse af aktiviteten fravalgte den norske koncernregel med den konsekvens, at underskuddet bortfaldt.

#### Bemærkninger til høringssvaret:

Vedrørende aktiviteten i Norge fremgår det af anmodningen og af høringssvaret, at Spørger-koncernen inden for de senere år har ændret organiseringen af salgsaktiviteten, idet man 20ZZ frasolgte aktiviteten

med projektsalg til det professionelle segment i (bynavn udeladt) -området fra egen butik. Herefter foregår salget i Norge via selvstændige partnerbutikker.

Det oplyses, at denne ændring følger en lignende beslutning om at ændre strategi på det danske marked, således at salget i Danmark varetages gennem selvstændige partnerbutikker i stedet for som hidtil gennem egne butikker. Der er som en konsekvens af den ændrede strategi blevet frasolgt eller lukket et antal butikker i Danmark. I dag varetages salg af Spørgers produkter til slutkunder (forbrugere) - bort fra fabriksbutikken i (bynavn udeladt) - ligesom i Norge af selvstændige partnerbutikker. Den salgsaktivitet, som i dag udgør Spørger-koncernens kerneaktivitet, er således i både Danmark og Norge rettet mod forhandlerledet/de selvstændige partnerbutikker.

Det er på denne baggrund forsat Skattestyrelsens opfattelse, at den tilbageværende salgsaktivitet i Norge, som efter 20ZZ er rettet mod de selvstændige partnerbutikker, er en del af Spørger-koncernens kerneaktivitet. Aktiviteten kan som følge heraf ikke karakteriseres som værende af hjælpende og forberedende karakter. Af de anførte grunde er det derfor forsat Skattestyrelsens opfattelse, at de norske medarbejderes hjemmekontorer udgør et fast driftssted i Norge for D2.

De grundlæggende kriterier for at anse et underskud for endeligt, blev fastlagt i Marks & Spencer-sagen, hvor et endeligt underskud i et udenlandsk datterselskab foreligger i situationer, 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 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.”*

Datterselskabet skal således have udtømt alle muligheder i sit hjemland for at tage hensyn til underskuddene i såvel endelighedssåret som tidligere indkomstår. Det følger tillige af EU- Domstolens praksis, at der heller ikke må være mulighed for, at selskabet selv eller andre fremadrettet kan tage hensyn til underskuddene.

Heri ligger bl.a., at et datterselskab, der fortsætter med at oppebære selv minimale indtægter, ikke kan påvise et endeligt underskud, se hertil sag C-172/13, Kommissionen mod Det forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland, præmis 36, hvor det anføres at:

*" 36 For det andet bemærkes, at den endelige karakter, som omhandlet i præmis 55 i dom Marks & Spencer (EU:C:2005:763), af underskud lidt af et ikke-hjemmehørende datterselskab kun kan fastslås, hvis selskabet ikke længere oppebærer indtægter i den medlemsstat, hvor det har hjemsted. Så længe dette datterselskab nemlig 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 (jf. dom A, EU:C:2013:84, præmis 53 og 54).*

Samme synspunkt gentages i Bevola-sagen, præmis 64, hvor det er anført at

*“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 den nævnte medlemsstat."

Af de specielle bemærkninger til selskabsskattelovens § 31 E, fremgår i overensstemmelse hermed, 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 følger således af såvel EU Domstolens praksis som af forarbejderne til selskabsskattelovens § 31 E, at selv minimale indtægter i datterselskabslandet, her Norge, udelukker, at underskuddet kan anses for endeligt.

Det er uden betydning, om sådanne minimale indtægter levner mulighed for at anvende underskuddet indenfor en kortere eller en længere årrække. Den blotte eksistens af sådanne minimale indtægter indebærer, at underskuddet ikke kan anses for endeligt.

Det er oplyst, at der fortsat er og vil være en indtægt af aktiviteten i Norge.

Skattestyrelsen bemærker, at honorering på cost plus basis også udgør en indtægt, hvorfor underskuddet ikke kan anses for endeligt.

Denne konklusion understøttes af, at det fremgår af de med høringssvaret medsendte regnskabstal, at omsætningen i det norske datterselskab har været stigende i årene 20YY - 20AA, og ligger væsentligt over niveauet for 20XX (fusionsåret) og årene forud herfor. Underskuddet er i samme periode faldende. Der er således fortsat en ikke uvæsentlig indtægt i Norge.

Vedrørende de nævnte skatterådssager bemærker Skattestyrelsen, at Skatterådet i SKM2023. 17. SR fandt, at spørger ikke skulle kunne vælge i hvilket land et endeligt underskud fradrages. Dette af hensyn til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen. Det samme gør sig efter Skattestyrelsens opfattelse gældende i denne sag, idet spørger ønsker at likvidere det norske datterselskab samtidig med at aktiviteten videreføres uændret i et fast driftssted. Dette er efter Skattestyrelsen opfattelse i strid med hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen, når spørger kunne have valgt at videreføre aktiviteten i det norske datterselskab, der som nævnt fortsat har fortsat har indtægter.

SKM2023. 579. SR vedrørte en vurdering af, hvornår den blotte mulighed for at overdrage aktierne/underskuddet til 3. part forud for likvidationen er til hinder for at underskuddet kan anses for endeligt. Denne sag vedrørte således såvel faktisk som retligt en anden situation end den foreliggende sag.

Sammenfattende vedrører anmodningen en situation, hvor spørger har et datterselskab i Norge, som har underskud, og hvor der forventeligt vil gå mange år, før underskuddet kan anvendes der, men hvor underskuddet, hvis det betragtes som endeligt, vil kunne fradrages i Spørgers danske indkomst.

Spørger ønsker derfor at likvidere sit norske datterselskab, hvorved underskuddet efter norske skatteregler fortages, det vil sige, at der realiseres et tab/underskud i Norge.

Spørger ønsker dog samtidig at fortsætte datterselskabets aktivitet i Norge. Da aktiviteten blandt andet udøves gennem de ansattes hjemmekontorer i Norge, og da aktiviteten er identisk med koncernens aktivitet på det danske marked, er det Skattestyrelsens opfattelse, at aktiviteten ikke er hjælpende og forberedende, men derimod udøvelse af koncernens kerneaktivitet. Skattestyrelsen forudsætter derfor som tidligere nævnt, at Spørger får fast driftssted i Norge.

Det er oplyst, at der er og har været en ikke ubetydelig omsætning i det norske datterselskab i de senere år. Underskuddet kan ikke anses for endeligt (tabt) i Norge, så længe det faste driftssted har selv en minimal indtægt.

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

#### *Indstilling*

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

#### Spørgsmål 2 - 5

Det ønskes som spørgsmål 2 bekræftet, at den gennemførte kapitalforhøjelse i 20UU og samtidig hermed nedsat mellemregning ikke medfører, at årets underskud fortabes.

Det ønskes som spørgsmål 3 bekræftet, at den efter norske regler gennemførte skattefri fusion mellem D1 AS og D4 AS, hvor D1 AS er det fortsættende selskab, ikke medfører, at årets underskud fortabes.

Det ønskes som spørgsmål 4 bekræftet, at svaret på spørgsmål 1 vil være uændret, når det lægges til grund, at Spørger forud for likvidationen foretager en rekapitalisering af selskabet ved indskud af (beløb udeladt) og efterfølgende afvikling af tilsvarende gæld til moderselskabet.

Det ønskes som spørgsmål 5 bekræftet,

a) at det endelige underskud vil indgå i den skattemæssige indkomstopgørelse for Spørger for det indkomstår, hvor likvidationen endeligt afsluttes, således at selskabets skattepligtige indkomst nedsættes med det endelige underskud.

b) at et eventuelt endeligt underskud, som ikke kan anvendes af Spørger i det pågældende indkomstår, vil udgøre et underskud i Spørger, som kan anvendes i det samme indkomstår af selskaber, der sambeskattes med Spørger i dette indkomstår, og

c) at et eventuelt resterende endeligt underskud herefter vil kunne fremføres af Spørger til anvendelse i senere indkomstår, for den del, som løbende kunne have været anvendt under en fiktiv sambeskatning med D1 siden den (dato udeladt) 20UU.

#### *Begrundelse*

Spørgsmål 2 - 5 er alene relevante at besvare, hvis det kan lægges til grund, at Spørger har et underskud, som opfylder betingelsen for at være et endeligt underskud efter selskabsskattelovens § 31 E, stk. 1, 4. pkt.

Da spørgsmål 1 besvares med "Nej", dvs. at der ikke foreligger et endeligt underskud, bortfalder spørgsmål 2 - 5.

#### *Indstilling*

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 - 5 besvares med "Bortfalder".

#### **Skatterådets afgørelse og begrundelse**

Skatterådet kan ikke tiltræde Skattestyrelsens indstilling til svar på spørgsmål 1, og ændrer besvarelsen til "Afvises" med følgende begrundelse:

Efter skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1, kan enhver anmode om bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition. Det kan være en disposition, som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage. Anmodningen skal indeholde alle de oplysninger, der er af betydning for svaret.

Efter skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2, kan en anmodning om bindende svar i særlige tilfælde afvises, hvis spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse.

Besvarelsen af anmodningen om bindende svar afhænger af, om Spørger efter norsk ret har fast driftssted i Norge. Der er ikke fremlagt oplysning herom.

Spørgers repræsentant oplyste under det personlige fremmøde i Skatterådet, at Skatterådet kunne lægge til grund som en forudsætning for det bindende svar, at Spørger ikke har fast driftssted i Norge.

Hvorvidt Spørger efter norsk ret har fast driftssted i Norge afgøres i henhold til artikel 5 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Norge, som i alt væsentligt er identisk med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst. 2017-kommentarerne til OECD's Modeloverenskomst anvendes derfor som fortolkningsbidrag ved fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 5.

Skatterådet finder på baggrund af de i anmodningen angivne oplysninger om de faktiske forhold ikke, at det uden videre kan lægges til grund, at Spørger efter norsk ret ikke har fast driftssted i Norge. Da besvarelsen af anmodningen om bindende svar som nævnt afhænger af, om Spørger efter norsk ret har fast driftssted i Norge, afviser Skatterådet at svare på det stillede spørgsmål, idet det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed, jf. skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2.

Da spørgsmål 1 besvares med "Afvises", bortfalder spørgsmål 2 -5.

## **Lovgrundlag, forarbejder og praksis**

### Spørgsmål 1

#### *Lovgrundlag*

#### Selskabsskatteloven

##### § 1

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

1) indregistrerede aktieselskaber og anpartsselskaber,

[...]

##### § 8

Stk. 2. Til den skattepligtige indkomst medregnes ikke indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, jf. dog §§ 31 A og 31 E

##### § 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 sambeskat-

ning). 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.

#### § 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 deltagernes indskudte kapital (international sambeskatning). [...]

#### § 31 C

Et selskab, en fond, en trust eller en forening m.v. (moderselskabet) udgør sammen med et eller flere datterselskaber en koncern. Et selskab kan kun have ét direkte moderselskab. Hvis flere selskaber opfylder et eller flere af kriterierne i stk. 2-6, er det alene det selskab, som faktisk udøver den bestemmende indflydelse over selskabets økonomiske og driftsmæssige beslutninger, der anses for at være moderselskab.

[...]

#### § 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.

[...]

#### Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Norden

##### Art. 5

##### Fast driftssted

*Stk. 1.* Ved anvendelsen af denne overenskomst betyder udtrykket ; fast driftssted+ et fast forretningssted, gennem hvilket et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves.

*Stk. 2.* Udtrykket ; fast driftssted omfatter navnlig:

- a) et sted, hvorfra et foretagende ledes;
- b) en filial;
- c) et kontor

(...)

*Stk. 5.* Uanset de foranstående bestemmelser i denne artikel anses udtrykket: fast driftssted for ikke at omfatte:

- a) anvendelsen af indretninger udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende foretagendet;
- b) opretholdelsen af et varelager tilhørende foretagendet udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering;
- c) opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til bearbejdelse hos et andet foretagende;

- d) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller indsamle oplysninger til foretagendet;
- e) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at udøve enhver anden virksomhed for foretagendet, der er af forberedende eller hjælpende karakter;
- f) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende til samtidig udøvelse af flere af de i litra a) - e) nævnte aktiviteter, forudsat at det faste forretningssteds samlede virksomhed, der er et resultat heraf, er af forberedende eller hjælpende karakter

#### OECD's modeloverenskomst 2017, art. 5

Stk. 1. I denne overenskomst betyder udtrykket "fast driftssted" et forretningssted, hvorfra et foretagendes forretningsmæssige virksomhed udøves helt eller delvis.

Stk. 2. Udtrykket "fast driftssted" omfatter især:

- a) et sted, hvorfra foretagendet ledes
- b) en filial
- c) et kontor
- (...)

Stk. 4. Uanset foranstående bestemmelser i denne artikel omfatter udtrykket "fast driftssted" ikke: (...)

e) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at udføre anden virksomhed for foretagendet såfremt denne virksomhed, eller for så vidt angår litra f) det faste forretningssteds almindelige virksomhed, er af forberedende eller hjælpende art.

#### Skatteforvaltningsloven

##### § 21

Stk. 1. Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet, jf. dog stk. 3. Det kan være om en disposition, som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage. (...)

##### § 24

Stk. 1. En anmodning om et bindende svar skal være skriftlig og indeholde alle de oplysninger af betydning for svaret, som står til rådighed for spørgeren. Skønner told- og skatteforvaltningen respektive Skatterådet, at spørgsmålet ikke er tilstrækkeligt oplyst, kan spørgeren anmodes om yderligere oplysninger eller dokumentation. (...)

Stk. 2. Told- og skatteforvaltningen respektive Skatterådet kan i øvrigt i særlige tilfælde afvise at give et bindende svar, hvis spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse

#### *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 2019 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.

[...]

Adgangen til fradrag for alle de nævnte former for underskud er efter den foreslåede regel i stk. 1, 3. pkt., betinget af, at underskuddet er endeligt. Det vil efter forslaget skulle afgøres efter forslaget til bestemmelsen i § 31 E, stk. 3, hvornår et underskud er endeligt.

For så vidt angår underskud i både direkte og indirekte ejede datterselskaber er det efter den foreslåede regel i stk. 1, 4. pkt., en betingelse, at underskuddet i datterselskabet kunne have været anvendt, hvis der havde været valgt international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A.

(...)

Betingelsen om, at underskuddet kun vil kunne fradrages, hvis det kunne have været anvendt, såfremt der havde været valgt international beskatning, betyder endvidere, at et uudnyttet underskud i et likvideret datterselskab, ikke vil kunne fradrages ved det danske moderselskabs indkomstopgørelse. Efter reglerne om sambeskatning kan et underskud i et dansk datterselskab, der likvideres, således ikke overføres til moderselskabet. Har det likviderede danske datterselskab et underskud i likvidationsåret, vil dette indgå i sambeskatningen for likvidationsåret, ligesom eventuelle fremførte underskud fra tidligere år kan anvendes i likvidationsåret efter de almindelige regler om underskudsudnyttelse. Uudnyttede underskud i det likviderede datterselskab vil imidlertid herefter bortfalde - se SAU alm. del 2005-06, bilag 74.

SAU alm. del 2005-06, bilag 74

## Spørgsmål vedrørende L 121

Efter aftale skal FSR's Skatteudvalg bede Skatteministeriet om at besvare følgende fortolkningsspørgsmål vedrørende L 121 som vedtaget af Folketinget den 31. maj 2005:

(...)

### SEL §§ 31 og 31 A

Hvorledes er samspillet mellem sambeskatningsreglerne og reglerne for afsluttende ansættelse. Tidligere blev der ikke foretaget afsluttende ansættelse for sambeskattede selskaber, jf. dagældende sambeskatningscirkulære pkt. 2.11.

*Kommentar: Reglen i vilkår 2.11 i det tidligere sambeskatningscirkulære vedrørte situationen, hvor sambeskatningen ophører ved et datterselskabs likvidation. I henhold til reglen skulle der ikke foretages afsluttende ansættelse af datterselskabet, og datterselskabets eventuelle underskud i den afsluttende regnskabsperiode samt eventuelle underskud vedrørende tidligere indkomstår under sambeskatningen ville kunne anvendes efter de almindelige regler. De nye sambeskatningsregler fjerner adgangen til at anvende datterselskabets eventuelle uudnyttede underskud ved sambeskatningen i indkomstår efter det indkomstår, hvor datterselskabet er likvideret. Ændringen vedrører alene adgangen til at anvende datterselskabets eventuelle underskud under sambeskatningen i efterfølgende indkomstår. Det er således Skatteministeriets opfattelse, at der heller ikke efter de nye sambeskatningsregler skal foretages en afsluttende ansættelse. Sambeskatningen fortsætter til datterselskabets ophør. (...)*

L 28, FT 2020/21 - Svar på spørgsmål nr. 7 af 12. november 2020.

### *Endelige underskud*

1. FSR - danske revisorer (herefter FSR) anmoder om at det bekræftes, at SAU L 48 (2019-20) - svar på spm. 57 betyder, at bestemmelsen i forslaget til selskabsskattelovens § 31 E, stk. 1, 4. pkt., skal forstås således, at der kun skal udarbejdes én fiktiv dansk international sambeskatningsopgørelse, nemlig i endelighedsåret, og at EU/EØS-datterselskabet efter denne opgørelse skal medtages i den fiktive danske internationale sambeskatningsopgørelse for endelighedsåret med sit akkumulerede, endelige underskud, opstået mens der har været en koncernforbindelse.

Yderligere ønskes bekræftet, at et uudnyttet underskud i henhold til denne opgørelse bortfalder, mens et udnyttet underskud i henhold til denne opgørelse kan fradrages af det danske moderselskab ved opgørelsen af moderselskabets skattepligtige indkomst, som herefter medtages i den nationale danske sambeskatning efter fradrag for det endelige underskud.

### *Kommentar*

Det følger af forslaget til § 31 E, stk. 1, 4. pkt., at det er en betingelse for medregning af endelige underskud i datterselskaber, at underskuddet kunne have været anvendt efter reglerne i selskabsskattelovens § 31 A om international sambeskatning. Som angivet i SAU L 48 - svar på spm. 57, påhviler det efter forslaget til § 31 E, stk. 4, det danske moderselskab at godtgøre, at betingelserne for fradrag er opfyldt. Der er i bemærkningerne til lovforslaget opregnet eksempler på oplysninger, som vil kunne være relevante for den påkrævede dokumentation. Fiktive sambeskatningsopgørelser indgår ikke i denne opregning.

Som det også er angivet i SAU L 48 - svar på spm. 57, er det vurderingen, at der ikke bør være et egentligt krav om udarbejdelse af en eller flere fiktive sambeskatningsopgørelser, for at dokumentationen

kan anses for fyldestgørende, så længe størrelsen af det løbende underskud opgjort efter danske regler er tilfredsstillende dokumenteret.

Det kan bekræftes, at i den situation, hvor der efter fradrag i endelighedsåret måtte henstå en uudnyttet del af et likvideret EU/EØS-datterselskabs negative indkomst (det endelige underskud), så vil denne del af underskuddet bortfalde. Underskuddet vil bortfalde efter principperne for likvidation af sambeskattede selskaber med underskud.

Det kan endvidere bekræftes, at det danske moderselskab vil kunne fradrage det endelige underskud i EU/EØS-datterselskabet ved opgørelsen af moderselskabets skattepligtige indkomst, og at moderselskabets herefter opgjorte indkomst vil indgå i sambeskatningsindkomsten under en eventuel national dansk sambeskatning.

L 48, FT 2019/20 - 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 indkomstkompont 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.

[...]

#### *Praksis*

#### Den juridiske vejledning 2023-1, 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.

[...]

### Indtægter i datterselskabet eller et fast driftssted

Et endeligt underskud kan som udgangspunkt fastslås, hvis et datterselskab ophører med sin erhvervsvirksomhed, og datterselskabet samtidig sælger eller fjerner samtlige indtægtsgivende aktiviteter. Se EU-Domstolens dom i sagen C-172/13, Kommissionen mod Storbritannien, præmis 37.

Nedlukning af et fast driftssted, som medfører, at et eventuelt underskud i det faste driftssted ikke længere vil kunne anvendes, sidestilles hermed.

Så længe datterselskabet eller et fast driftssted oppebærer (selv minimale) indtægter, er det dog udelukket, at et underskuds endelige karakter kan fastslås. Se EU-Domstolens dom i sagen C-650/16, A/S Bevola og Jens W Trock ApS mod Skatteministeriet, præmis 63.

Hertil kommer, at den omstændighed, at et datterselskab eller et fast driftssted ikke længere oppebærer indtægter, ikke i sig selv er tilstrækkeligt til, at et underskuds endelige karakter kan fastslås. Se i den retning EU-Domstolens dom i sagen C-123/11, A Oy. Enhver mulighed for i senere skatteår at tage hensyn til underskuddet udelukker således, at underskuddet kan anses for endeligt tabt. Det afgørende er alene, hvorvidt en sådan mulighed består ifølge skattereglerne m.v. i det land, hvor datterselskabet m.v. er hjemmehørende. Skatteforvaltningen er ikke forpligtet til at sandsynliggøre, at muligheden vil blive udnyttet. Se i den retning EU-Domstolens dom i sagen C-123/11, A Oy.

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.

[...]

#### Kommentarer til OECD's modeloverenskomst 2017 artikel 5

(...)

6. Stk. 1 giver en generel definition af udtrykket "fast driftssted", som fremhæver dets væsentlige karakteristika for et fast driftssted i overenskomstens forstand, dvs. et klart "situs", et "fast forretningssted". Stykket definerer udtrykket "fast driftssted" som et fast forretningssted, hvorfra et foretagendes virksomhed udøves helt eller delvis. Definitionen indeholder derfor følgende betingelser:

- eksistensen af et "forretningssted", dvs. anlæg såsom lokaler eller i visse tilfælde maskineri eller udstyr
- dette forretningssted skal være "fast", dvs. det skal være etableret på et givet sted med en vis grad af varighed
- virksomhedsudøvelse for foretagendet gennem dette faste driftssted. Det vil sædvanligvis sige, at personer, som på den ene eller den anden måde er afhængige af foretagendet (personale), udfører foretagendets virksomhed i den stat, hvor det faste sted er beliggende

(...)

10. Udtrykket "forretningssted" dækker alle lokaler, anlæg eller installationer, der benyttes til at udøve foretagendets virksomhed, uanset om de udelukkende bruges til dette formål. Et forretningssted kan også eksistere, hvor der ingen lokaler findes eller ingen lokaler er fornødne til udøvelsen af foretagendets virksomhed, og det simpelthen har et vist areal til sin rådighed. Det er uden betydning, om lokalerne, anlæggene eller installationerne ejes eller lejes af eller på anden måde stilles til rådighed for foretagendet. Et forretningssted kan således bestå i en studeplads på et marked eller visse permanent benyttede områder i et frilager (f.eks. til oplagring af toldpligtige varer). Videre kan forretningsstedet befinde sig inden for et andet foretagendes område. Det kan f.eks. være tilfældet, når det udenlandske foretagende til stadig anvendelse har visse lokaler eller dele deraf, der er ejet af det andet foretagende

(...)

12. Selv om der ikke stilles krav om nogen formel juridisk ret til at anvende et bestemt areal, for at et fast driftssted kan foreligge, betyder et foretagendes blotte tilstedeværelse på et bestemt sted ikke nødvendigvis, at denne lokalitet er til foretagendets disposition. Hvorvidt en lokalitet kan anses for at være til et foretagendes disposition på en sådan måde, at det er at betragte som et "forretningssted, hvorfra et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves", vil afhænge af, om foretagendet reelt har beføjelser til at anvende lokaliteten, og af omfanget af foretagendets tilstedeværelse på lokaliteten og den virksomhed, det udøver dér. Dette kan illustreres med følgende eksempler: Hvis et foretagende juridisk set har eneret til at anvende en bestemt lokalitet, der kun anvendes til at udføre det pågældende foretagendes forretningsmæssige virksomhed (hvis det f.eks. er i lovlig besiddelse af lokaliteten), er lokaliteten tydeligvis til foretagendets disposition. Det vil også være tilfældet, hvis et foretagende får tilladelse til at anvende en bestemt lokalitet, der tilhører et andet foretagende eller anvendes af en række foretagender, og løbende udfører sin forretningsmæssige virksomhed på den pågældende lokalitet i en længere periode. Det vil dog ikke være tilfældet, hvis et foretagendes tilstedeværelse på en lokalitet er så uregelmæssig eller tilfældig, at lokaliteten ikke kan anses for at være foretagendets forretningssted (f.eks. hvis foretagendets ansatte har adgang til et forbundet foretagendes lokaler, som de hyppigt opholder sig i, men uden at arbejde i disse lokaler i en længere periode). Hvis et foretagende ikke har ret til at

være til stede på en lokalitet og faktisk ikke selv anvender lokaliteten, er lokaliteten tydeligvis ikke til foretagendets disposition. Et fabriksanlæg, der f.eks. ejes og udelukkende anvendes af en leverandør eller en kontraktproducent, kan således ikke anses for at være til disposition for det foretagende, der modtager varerne produceret på anlægget, blot fordi alle varerne vil blive anvendt i det foretagendes virksomhed (jf. også pkt. 65, 66 og 121 nedenfor). Det er også vigtigt at erindre, at selv om et sted er et forretningssted, hvorfra et foretagendes virksomhed delvis udføres, anses det sted ikke for at være et fast driftssted, hvis stk. 4 finder anvendelse på den forretningsmæssige virksomhed, der udføres på stedet.

(...)

18. Selv om en del af et foretagendes virksomhed bliver udført på en lokalitet, f.eks. en persons hjemmekontor, bør det ikke automatisk konkluderes, at lokaliteten er til foretagendets disposition, blot fordi lokaliteten anvendes af en fysisk person (f.eks. en ansat), der arbejder for foretagendet. Hvorvidt et hjemmekontor betragtes som en lokalitet, der er til foretagendets disposition, afhænger af de faktiske forhold og omstændigheder i hver enkelt sag. Den forretningsmæssige virksomhed, der udføres i en fysisk persons hjem (f.eks. en ansat), vil i mange tilfælde være så uregelmæssig eller tilfældig, at hjemmet ikke vil blive betragtet som en lokalitet, der er til foretagendets disposition (jf. pkt. 12 ovenfor). Hvis et hjemmekontor løbende anvendes til at udføre et foretagendes forretningsmæssige virksomhed, og det ud fra de faktiske forhold og omstændigheder tydeligt fremgår, at foretagendet har krævet, at den fysiske person anvender denne lokalitet til at udføre foretagendets virksomhed (f.eks. ved ikke at stille et kontor til rådighed for den ansatte, hvis jobbet karakter tydeligvis kræver et kontor), kan hjemmekontoret dog blive anset som værende til foretagendets disposition.

20. Ordet "hvorfra" skal forstås bredt og finder anvendelse i enhver situation, hvor forretningsmæssig virksomhed udøves på en bestemt lokalitet, der er til foretagendets disposition med henblik på udøvelsen af aktiviteten. Hvis således et foretagende f.eks. udfører brolægning af en gade, vil foretagendet blive anset for udøve sin virksomhed "fra" lokaliteten, hvor arbejdet udføres.

21. I henhold til definitionen skal forretningsstedet være "fast". Der skal således sædvanligvis være en forbindelse mellem forretningsstedet og en særligt geografisk bestemt lokalitet. Det er uden betydning, hvor længe et foretagende, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, driver virksomhed i den anden kontraherende stat, hvis det ikke gør det på et bestemt sted, men dette betyder ikke, at det udstyr, der udgør forretningsstedet, faktisk skal være fastgjort til den jord, det står på. Det er nok, at udstyret forbliver på et givet sted (jf. dog pkt. 57 nedenfor).

(...)

39. Et foretagende kan udøve virksomhed på flere måder. Et foretagendes virksomhed udføres i de fleste tilfælde af driftsherren eller af personer, der er i et ansættelsesforhold hos foretagendet (personale). Dette personale omfatter ansatte og andre personer, der modtager instruktioner fra foretagendet (f.eks. en afhængig repræsentant). Sådant personales beføjelser i dets forhold til tredjepart er uden betydning. Det gør ingen forskel, om repræsentanten er befuldmægtiget til at indgå kontrakter eller ej, hvis han arbejder på foretagendets faste forretningssted (jf. pkt. 100 nedenfor).

(...)

59. Det er ofte vanskeligt at sondre mellem virksomhed, som er af forberedende eller hjælpende art, og virksomhed, som ikke er det. Det afgørende kriterium er, om det faste forretningssted i sig selv udgør en vigtig og væsentlig del af foretagendets virksomhed i sin helhed. Hvert enkelt tilfælde skal undersøges på grundlag af dets egne forhold. I alle tilfælde udøver et fast forretningssted ikke forberedende eller

hjælpende virksomhed, hvis dets almindelige formål er identisk med hele foretagendets almindelige formål.

60. Generelt gælder, at virksomhed af forberedende art er virksomhed, der udøves med henblik på udøvelsen af, hvad der udgør den vigtige og væsentlige del af foretagendets virksomhed i sin helhed. Eftersom forberedende virksomhed ligger forud for anden virksomhed, vil den ofte blive udøvet i løbet af en forholdsvis kort periode, og varigheden af denne periode bestemmes af arten af foretagendets primære virkeområde. Dette er dog ikke altid tilfældet, da det er muligt at udøve virksomhed på et givet sted i en længere tidsperiode som forberedelse på virksomhed, der udøves et andet sted. Hvis f.eks. et byggeforetagende uddanner sine ansatte på ét sted, før disse ansatte bliver sendt på arbejde på afsidesliggende arbejdspladser i andre lande, udgør uddannelsen, der finder sted på den første lokalitet, en forberedende virksomhed for det pågældende foretagende. På den anden side svarer virksomhed af hjælpende art generelt til virksomhed, der udøves for at støtte, uden at være en del af den vigtige og væsentlige del af foretagendets virksomhed i sin helhed. Det er ikke sandsynligt, at virksomhed, der forudsætter en væsentlig andel af aktiverne eller de ansatte i foretagendet, kan anses for at være af hjælpende art

#### SKM2023. 17. SR

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.

#### SKM2022. 579. SR

Skatterådet fandt efter en konkret vurdering, at Spørger var berettiget til i sin danske sambeskatningsindkomst at medregne det underskud, som var opstået i Spørgers franske datterselskab. Skatterådet bekræftede, at Spørger kunne fradrage endeligt underskud efter selskabsskattelovens § 31 E, med virkning for indkomståret 2022, hvis datterselskabet blev opløst. Det blev ved afgørelsen tillagt afgørende vægt, at Spørger havde oplyst, at datterselskabet ville blive likvideret uden fusion mv. umiddelbart efter, at Skatterådet havde taget stilling til spørgsmålet, og at underskuddet efter franske regler ville bortfalde, hvis datterselskabet (aktierne) blev solgt uden aktivitet. Dertil kom, at datterselskabets underskud ifølge Spørgers oplysninger ikke efter franske skatteregler ville kunne anvendes af hverken Spørger, andre koncernselskaber eller tredjemand efter likvidationen, og at Spørger ikke påtænkte at genoptage aktiviteten i Frankrig i fremtiden. Skatterådet fandt således ikke, at Spørger kunne pålægges at overdrage aktierne

med tilhørende aktivitet til tredjemand som en betingelse for at anse underskuddet for endeligt efter selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3.

### SKM2020. 298. SKTST

Styresignalet præciserer, hvordan den aktuelle situation som følge af det globale udbrud af coronavirus (COVID-19) påvirker Danmarks fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster i forhold til vurderingen af fast driftssted, ledelsens sæde, fysiske personers skattemæssige hjemsted og lønindkomst for fysiske personer, der arbejder i flere lande.

(...)

### 3. Skattestyrelsens opfattelse

#### 3.1. Fast driftssted

Udenlandske selskaber og foreninger m.v. er skattepligtige til Danmark, hvis de udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a.

Begrebet fast driftssted fortolkes som udgangspunkt i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst med tilhørende kommentarer. Se Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. D. 1.2.2.

Om begrebet fast driftssted henvises til Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. F. 8.2.2.5.

#### 3.1.1. Hjemmekontor

Artikel 5, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst definerer et fast driftssted som et fast forretningssted, gennem hvilket et foretagendes virksomhed helt eller delvist udøves. Artikel 5, stk. 4, undtager dog aktiviteter, der udelukkende er af forberedende eller hjælpende art for foretagendet.

Hvornår et hjemmekontor kan ses for at være et "forretningssted", der er til virksomhedens disposition, er beskrevet i OECD's kommentarer til artikel 5, stk. 1 (2017), punkt 18:

"Selv om en del af et foretagendes virksomhed bliver udført på en lokalitet, f.eks. en persons hjemmekontor, bør det ikke automatisk konkluderes, at lokaliteten er til foretagendes disposition, blot fordi lokaliteten anvendes af en fysisk person (f.eks. en ansat), der arbejder for foretagendet. Hvorvidt et hjemmekontor betragtes som en lokalitet, der er til foretagendes disposition, afhænger af de faktiske forhold og omstændigheder i hver enkelt sag. Den forretningsmæssige virksomhed, der udføres i en fysisk persons hjem (f.eks. en ansat), vil i mange tilfælde være så uregelmæssig eller tilfældig, at hjemmet ikke vil blive betragtet som en lokalitet, der er til foretagendes disposition (jf. pkt. 12 ovenfor). Hvis et hjemmekontor løbende anvendes til at udføre et foretagendes forretningsmæssige virksomhed, og det ud fra de faktiske forhold og omstændigheder tydeligt fremgår, at foretagendet har krævet, at den fysiske person anvender denne lokalitet til at udføre foretagendes virksomhed (f.eks. ved ikke at stille et kontor til rådighed for den ansatte, hvis jobbet karakter tydeligvis kræver et kontor), kan hjemmekontoret dog blive anset som værende til foretagendes disposition."

For at udgøre et fast forretningssted er det en betingelse, at medarbejderens arbejde for virksomheden foregår løbende og er af længerevarende karakter.

Efter Skatterådets praksis, senest SKM2019. 547. SR, SKM2019. 488. SR og SKM2019. 448. SR, vil følgende forhold derudover tale for, at et hjemmekontor udgør et fast forretningssted for virksomheden:

- Medarbejderen har ikke anden fast arbejdsplads til rådighed, hvor arbejdet sædvanligvis udføres.

- Virksomheden er indforstået med at medarbejderen udfører en del af sit arbejde hjemmefra. Dette kan fremgå direkte af ansættelseskontrakten eller være underforstået.
- Medarbejderens arbejde fra hjemmekontoret opstår ikke tilfældigt og sporadisk, men er planlagt eller kan planlægges.
- Den forretningsmæssige aktivitet, der udføres fra hjemmekontoret, udføres med fordel fra Danmark, hvorved arbejdsgiveren har en interesse i at arbejdet udføres fra Danmark.

Hvis det arbejde, medarbejderen udfører fra sit hjemmekontor, alene er af hjælpende og forberedende karakter, vil der dog normalt ikke være tale om et fast driftssted, jf. artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst. Se fx SKM2019. 547. SR.

#### Præcisering vedrørende coronasituationen

Det forhold, at medarbejdere under coronasituationen udfører deres arbejde fra en anden jurisdiktion, end de under normale omstændigheder ville gøre, medfører efter Skattestyrelsens opfattelse ikke, at de herved skaber et fast driftssted i udlandet for virksomheden, hvis der ikke i forvejen eksisterede et fast driftssted.

Der lægges i den forbindelse vægt på,

- at der er tale om en midlertidig situation drevet af krav eller anbefalinger fra myndighederne, som er uden for virksomhedens kontrol, og
- at de ændrede faktiske forhold ikke skyldes arbejdsgiverens forretningsaktivitet og ikke ændrer på, at den normale arbejdsplads fortsat er arbejdsstationen hos arbejdsgiveren. (...)

#### SKM2019. 547. SR

Spørger, der var en virksomhed i et andet EU-land, der producerede og solgte boligtilbehør, havde ansat en medarbejder i Danmark. Medarbejderen skulle i en periode på 1 år og 10 måneder opbygge et net af forhandlere i Danmark, beskæftige sig med langsigtet kundepleje, træne sælgere i produktkendskab, rådgive forhandlere og planlægge forhandlernes udstilling. Skatterådet kunne i overensstemmelse med spørgers ønske bekræfte, at virksomheden ikke fik fast driftssted i Danmark, da arbejdet i Danmark var af hjælpende og forberedende karakter. Spørgsmål nr. 2, der ønskedes besvaret, hvis spørgsmål 1 blev besvaret med, at der var et fast driftssted, bortfaldt.

(...)

#### Hjælpende eller forberedende karakter - dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 5, stk. 4

Uanset, at der anses at være et fast forretningssted i Danmark, foreligger der ikke et fast forretningssted efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, hvis den aktivitet, der udøves, er af hjælpende eller forberedende karakter i forhold til hovedformålet med virksomheden. Se dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 5, stk. 4, og OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, og kommentarerne hertil.

Det er ofte vanskeligt at sondre mellem virksomhed, som er af forberedende eller hjælpende art, og virksomhed, som ikke er det.

Det fremgår af kommentaren til art. 5, stk. 4, at det afgørende kriterium er, om det faste forretningssted i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed. I alle tilfælde udøver et fast forretningssted ikke forberedende eller hjælpende virksomhed, hvis dets almindelige formål er identisk med hele foretagendets almindelige formål. Der skal foretages en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde. Se OECD-kommentaren 2017, punkt 59.

Det er oplyst, at medarbejderen skal etablere kontakt til forhandlere, beskæftige sig med langsigtet kundepleje, træne sælgere i produktkendskab, rådgive kunder og planlægge sammensætning og overvåge konkurrencesituationen.

Etableringen af kontakten til forhandlere skal bestå i, at medarbejderen skal skabe kontakt mellem spørger og danske forhandlere, hvorefter kunderne rejser til virksomhedens hovedsæde og får præsenteret produkterne. Medarbejderen skal fungere som en forbindelse mellem kunden og spørger.

Derudover skal medarbejderen håndtere kundesupport ved at planlægge forhandlernes udstilling. Medarbejderen skal også forklare kunderne om den optimale kombination af moduler for slutbrugeren, og skal koordinere leveringen af produktet. Herudover noterer medarbejderen oplysninger om lokale behov for produktudvikling. I sit hjem varetager medarbejderen simple administrative opgaver, holder øje med potentielle kunder på internettet og sociale medier.

Spørgers almindelige formål er at producere og sælge køkkener.

Det er spørgers opfattelse, at medarbejderens arbejde er omfattet af art. 5, stk. 4, e) i dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Denne bestemmelse omhandler "enhver anden virksomhed af forberedende eller hjælpende art for foretagendet."

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at medarbejderens arbejde ikke vil være omfattet af art. 5, stk. 4, litra a)-c), der omhandler bl.a. oplagring og opretholdelsen af varelagre. Litra d) omfatter opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller indsamle oplysninger til foretagendet. En del af de opgaver, som spørgers medarbejder har, består i at indsamle oplysninger. Spørgers medarbejder har dog også øvrige opgaver, og går derfor videre end det, der er omfattet af litra d). Spørgsmålet er derfor, om medarbejderens arbejde kan anses for omfattet af litra e), om "anden virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter".

Eksempler på forretningssteder omfattet af art. 5, stk. 4, litra e) er faste forretningssteder, der udelukkende anvendes til markedsføring, indsamling af oplysninger eller videnskabelig forskning eller for at opretholde et patent eller overholde en knowhow-aftale, hvis sådanne aktiviteter er af forberedende eller hjælpende art, jf. OECD kommentaren, jf. OECD kommentaren 2017, punkt 71 til art. 5.

På baggrund af det oplyste er det Skattestyrelsens opfattelse, at medarbejderens arbejde med at oplyse om produkter og planlægge udstillinger udgør markedsføring, og at medarbejderens arbejde med at registrere lokale behov og overvåge konkurrencesituationen udgør indsamling af oplysninger. Både markedsføring og indsamling af oplysninger kan være omfattet af art. 5, stk. 4, litra e), som ovenfor nævnt. Det forudsætter dog, at medarbejderens arbejde ikke går videre end sådanne funktioner.

Medarbejderens titel som "Country Manager" indikerer, at han har en ledende funktion for Spørger. Se også SKM2019. 252. SR, hvor der bl.a. blev lagt vægt på, at en medarbejders titel som General Manager, i hvert fald i forhold til tredjemand, indikerede, at medarbejderen havde en ledende funktion for Spørger.

I SKM2016. 111. SR fandt Skatterådet ikke, at et engelsk selskab fik fast driftssted i Danmark ved en medarbejders flytning til Danmark. Der blev bl.a. lagt vægt på, at medarbejderen udelukkende udøvede en supportfunktion for sine kolleger ansat hos spørger. Situationen svarer dog ikke helt til den foreliggende situation, hvor medarbejderens opgaver ikke består i support til kolleger.

I SKM2016. 493. SR havde et japansk selskab åbnet et repræsentationskontor i Danmark. Der skulle være to medarbejdere på repræsentationskontoret: En "Head of Europe Representative" og en "Manager". Der blev i sagen lagt vægt på, at de to medarbejdere skulle yde rådgivning om produkterne til de lokale distributører, mens distributørerne stod for salg, kundekontakt og aftaler samt markedsføring. Skatterådet

fundt, at det japanske selskab ikke fik fast driftssted i Danmark, da arbejdet alene var af forberedende og hjælpende karakter, jf. art. 5, stk. 4, litra e) i modeloverenskomsten.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at den foreliggende situation har en vis lighed med SKM2016. 493. SR. Medarbejderen i den foreliggende situation skal også yde rådgivning om produkterne til kunderne - de lokale forhandlere - men skal ikke stå for salget af produkterne, da salget sker fra virksomhedens hovedsæde. I SKM2016. 493. SR udførte spørgers medarbejder i Danmark desuden sit arbejde i forhold til de lokale distributører, men ikke i forhold til de lokale end-users.

I SKM2005. 532. LSR handlede et svensk selskab med medicinprodukter og patenter og varemærker. Salget skete i Sverige. Det arbejde, som de ansatte på kontoret i København udførte i Danmark i form af dels at informere og rådgive danske klinikker, læger, sygeplejersker og andre fagspecialister om koncernens produkter dels at indsamle data om det danske medicinalmarked, måtte anses for at være af hjælpende og (salgs)forberedende karakter og ikke en del af selskabets almindelige forretningsvirksomhed.

Den foreliggende sag har også en række lighedspunkter med SKM2005. 532. LSR, hvor spørgers medarbejdere i Danmark skulle informere og rådgive danske klinikker, læger og andre fagspecialister, men ikke de patienter, der i sidste ende købte den receptpligtige medicin, som spørger producerede. I SKM2005. 532. LSR skete spørgers salg af medicin til en grossist, som videresolgte produkterne til apoteker og sygehuse.

Skattestyrelsen lægger vægt på, at medarbejderen i Danmark må anses for at have en indirekte tilknytning til spørgers kernevirkomhed, da spørgers salg af moduler til de danske forhandlere må antages at afhænge af forhandlernes salg til den endelige forbruger.

Det er på den baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at medarbejderens support til forhandlerne om udstilling og sammensætning af moduler, rådgivning om specialudstyr samt tilbagemelding om lokale behov for produktudvikling kan anses som arbejde af hjælpende karakter.

Det er samtidig Skattestyrelsens opfattelse, at etableringen af kontakt mellem spørger og danske forhandlere og præsentation af spørgers katalog kan anses for arbejde af forberedende karakter, da kunderne efterfølgende rejser til virksomhedens hovedsæde, hvor kontrakten indgås.

Hvis et foretagende, der sælger varer i hele verden, etablerer et kontor i en stat, og de ansatte, der arbejder på det kontor, aktivt deltager i forhandlingen af vigtige dele af kontrakter om salg af varer til købere i den stat uden sædvanligvis at indgå kontrakter eller at have en ledende rolle op til indgåelsen af kontrakter (f.eks. gennem involvering i beslutningstagning vedrørende type, kvalitet eller mængde af produkter omfattet af disse kontrakter), vil en sådan virksomhed sædvanligvis udgøre en væsentlig del af foretagendets forretningsmæssige virksomhed og bør ikke anses for at være af forberedende eller hjælpende art som defineret i stk. 4, litra e). Hvis betingelserne i stk. 1 er opfyldt, vil et sådant kontor således udgøre et fast driftssted. Det fremgår af OECD kommentarens pkt. 72 til art. 5.

Det er oplyst, at medarbejderen ikke deltager aktivt i forhandlingen af vigtige dele af kontrakter om salg af produkter til købere i Danmark, og at han ikke er involveret i beslutningstagningen.

Skattestyrelsen finder på den baggrund efter en samlet konkret vurdering, at medarbejderens aktiviteter for spørger i Danmark ikke går ud over, hvad der kan karakteriseres som opgaver af hjælpende eller forberedende karakter.

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at spørger ikke bliver begrænset skattepligtig efter selskabsskatelovens § 2, stk. 1, a, til Danmark af den beskrevne aktivitet i Danmark.

#### SKM2019. 488. SR

Spørger var et tysk selskab, hvis aktivitet var at mægle med brændstof til skibe og relaterede services, men ikke begrænset til området shipping og råstoffer. Selskabets virksomhed udgjorde kun formidling (broker), ikke køb og salg. Spørgers kunder var etableret i hele verden.

Spørger havde ansat en dansk statsborger som Bunker broker, som havde sin bopæl i Danmark.

Medarbejderen refererede til den administrerende direktør og udførte sit arbejde fra et hjemmekontor i Danmark. Medarbejderen var forpligtet til at rejse i det omfang arbejdet krævede det. Spørger ønskede bekræftet, at spørgers aktiviteter udgjorde et fast driftssted i Danmark ifølge selskabsskattelovens § 2 stk.1, litra a, sammenholdt med den dansk - tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Skatterådet bekræftede, at spørger havde fast driftssted i Danmark. Medarbejderens hjemmekontor ansås således for et fast forretningssted, hvorfra medarbejderen løbende arbejdede. Da medarbejderen modtog instrukser og løn fra spørger, ansås medarbejderen for at udøve selskabets virksomhed i Danmark i den betydning, som fremgår af kommentarerne til artikel 5 i OECD's Modeloverenskomst 2017.

#### SKM2019. 448. SR

Spørger havde ansat en dansk medarbejder, der som "Country Manager Nordic" skulle arbejde delvist hjemmefra og indrette sig et home office i sin private bopæl. Spørger skulle markedsføre spørgers produkter overfor erhvervskunder i Danmark. Spørger ønskede derfor at vide, om spørger fik fast driftssted i Danmark efter den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Skatterådet svarede imod spørgers ønske, at spørger fik fast driftssted i Danmark.

#### C-608/17 Skatteverket mod Holmen AB

2. Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Skatteverket (skattemyndigheden, Sverige) og Holmen AB vedrørende Holmen AB's mulighed for i selskabsskatten at fradrage underskud fra et datterdatterselskab, som er hjemmehørende i en anden medlemsstat.

#### Det første spørgsmål

20. 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.

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.

#### Det tredje spørgsmål

34. Med sit tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvilken betydning der ved bedømmelsen af, om et ikke-hjemmehørende datterselskabs underskud er endelige som omhandlet i Marks & Spencer-dommens præmis 55, skal tillægges den omstændighed, at den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, ikke giver mulighed for at overføre et selskabs underskud til en anden skattepligtig person i likvidationsåret, men ikke desto mindre tillader, at sådanne underskud overføres til andre skatteår for samme selskab. 55 kan finde anvendelse på et datterdatterselskab.



40. Følgelig skal det tredje spørgsmål besvares med, at med henblik på bedømmelsen af, om et ikke-hjemmehørende datterselskabs underskud er endelige som omhandlet i Marks & Spencer-dommens præmis 55, er den omstændighed, at den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, ikke giver mulighed for at overføre et selskabs underskud til en anden skattepligtig person i likvidationsåret, men ikke desto mindre tillader overførslen af sådanne underskud til andre skatteår for samme selskab, ikke afgørende, medmindre moderselskabet godtgør, at det er umuligt for det at udnytte disse underskud ved, bl.a. gennem en overdragelse, at sørge for, at en tredjepart kan tage hensyn til dem i forbindelse med senere skatteår.

#### Det andet og det fjerde spørgsmål

41. Med sit andet og fjerde spørgsmål, som skal behandles samlet og til sidst, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om der, såfremt den omstændighed, som er nævnt i det tredje spørgsmål, viser sig relevant, skal tages hensyn til, at lovgivningen i den medlemsstat, hvor det datterselskab, som har lidt de underskud, der kan anses for at være endelige, er hjemmehørende, har haft til følge, at en del af underskuddene har måttet fremføres på grund af en begrænsning i modregningen af underskud hos samme enhed eller ikke har kunnet modregnes i de overskud, som er opnået hos en anden enhed i samme koncern.

45. Følgelig skal det andet og det fjerde spørgsmål besvares med, at såfremt den omstændighed, som er nævnt i det tredje spørgsmål, viser sig relevant, er det uden betydning, i hvilket omfang lovgivningen i den medlemsstat, hvor det datterselskab, som har lidt de underskud, der kan anses for at være endelige, er hjemmehørende, har haft til følge, at en del af disse underskud ikke har kunnet modregnes i det underskudsgivende datterselskabs løbende overskud eller i de løbende overskud, der er opnået hos en anden enhed i samme koncern.

#### C-607/17 Skatteverket mod Memira Holding AB

2. Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Skatteverket (skattemyndigheden, Sverige) og Memira Holding AB (herefter »Memira«) vedrørende Memiras mulighed for i selskabsskatten at fradrage underskud fra et datterselskab hjemmehørende i en anden medlemsstat i det mulige tilfælde af overtagelse af dette datterselskab ved fusion.

#### Det første spørgsmål

22. Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvilken betydning der - ved bedømmelsen af, om et ikke-hjemmehørende datterselskabs underskud er endelige som omhandlet i Marks & Spencer-dommens præmis 55 - skal tillægges den omstændighed, at den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, ikke giver mulighed for at overføre et selskabs underskud til en anden skattepligtig person i tilfælde af fusion, når en sådan overførsel er mulig i tilfælde af fusion mellem hjemmehørende selskaber i den medlemsstat, hvor moderselskabet er hjemmehørende.

23. Domstolen anmodes således om at præcisere, om en situation som den, der overvejes af Memira, er blandt de situationer, der nævnes af Domstolen i Marks & Spencer-dommens præmis 55, andet led, hvor der ikke er mulighed for at tage hensyn til et udenlandsk datterselskabs underskud i dets hjemstat i forbindelse med senere skatteår.

24. Det er i denne henseende tilstrækkeligt at bemærke, at de begrundelser, som Domstolen anførte i Marks & Spencer-dommens præmis 55, andet led, udtrykkeligt omfattede det tilfælde, at den omstændighed, at udnyttelsen af underskuddene er umulig - hvilket er en betingelse for at anse dem for endelige -

kan udspringe af, om der kan tages hensyn hertil i forbindelse med senere skatteår af en tredjepart, bl.a. i tilfælde af overdragelse af datterselskabet til denne.

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.

26. Det kan nemlig, således som generaladvokaten har anført i punkt 65-70 i forslaget til afgørelse, ikke uden videre udelukkes, at en tredjepart skattemæssigt kan tage hensyn til datterselskabets underskud i sidstnævntes hjemstat, f.eks. som følge af en overdragelse af datterselskabet til en pris, som indbefatter værdien af den skattemæssige fordel, som retten til for fremtiden at fradrage underskud repræsenterer (jf. i denne retning dom af 21.2.2013, A, C-123/11, EU:C:2013:84, præmis 52 ff., og af dags dato, Holmen, C-608/17, EU:C:2019:511, præmis 38).

27. I en situation som den, der overvejes af Memira er den blotte omstændighed, at lovgivningen i datterselskabsstaten ikke giver mulighed for at overføre underskud i tilfælde af fusion, følgelig ikke i sig selv tilstrækkelig til at betragte datterselskabets underskud som endelige, medmindre Memira kan godtgøre, at den mulighed, der er nævnt i foregående præmis, ikke foreligger.

28. Det første spørgsmål skal herefter besvares således, at med henblik på bedømmelsen af, om et ikke-hjemmehørende datterselskabs underskud er endelige som omhandlet i Marks & Spencer-dommens præmis 55, er den omstændighed, at den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, ikke giver mulighed for at overføre et selskabs underskud til en anden skattepligtig person i tilfælde af fusion, når en sådan overførsel er mulig i tilfælde af fusion mellem hjemmehørende selskaber i den medlemsstat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, ikke afgørende, medmindre moderselskabet godtgør, at det er umuligt for det at udnytte disse underskud ved - bl.a. som følge af en overdragelse - at gøre det muligt for en tredjepart at tage hensyn til dem i forbindelse med senere skatteår.

#### Det andet spørgsmål

29. Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om der, såfremt den omstændighed, som er nævnt i det første spørgsmål, viser sig relevant, skal tages hensyn til, at der således ikke i datterselskabets hjemstat er nogen anden enhed, som havde kunnet opnå fradrag for underskuddene, hvis et sådant fradrag havde været tilladt dér.

30. I denne henseende, og således som det fremgår af besvarelsen af det første spørgsmål, er de begrænsninger for overførsel af underskud gennem en fusion, som følger af lovgivningen i datterselskabets hjemstat, ikke afgørende, så længe moderselskabet ikke har godtgjort, at det er umuligt at gøre det muligt for en tredjepart at tage hensyn til underskuddene, bl.a. efter en overdragelse, hvor prisen indbefatter underskuddenes skattemæssige værdi.

31. Såfremt dette godtgøres, og såfremt de øvrige betingelser, der er anført i Marks & Spencer-dommens præmis 55, i øvrigt er opfyldt, har skattemyndighederne pligt til at fastslå, at et ikke-hjemmehørende datterselskabs underskud er endelige, og at det som følge heraf er uforholdsmæssigt ikke at give moderselskabet mulighed for hos sig at tage hensyn til disse underskud.

32. Det er på denne baggrund uden betydning for bedømmelsen af, om underskud er endelige, om der i det underskudsgivende datterselskabs hjemstat findes andre enheder, hvortil datterselskabets underskud havde kunnet overføres inden for rammerne af en fusion, såfremt dette havde været muligt.

33. Det andet spørgsmål skal følgelig besvares med, at det, såfremt den omstændighed, som er nævnt i det første spørgsmål, viser sig relevant, er uden betydning, at der således ikke i datterselskabets hjemstat er nogen anden enhed, som havde kunnet opnå fradrag for underskuddene, hvis et sådant fradrag havde været tilladt.

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

61. I denne henseende skal det godtgøre, 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 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 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-172/23, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland

36. For det andet bemærkes, at den endelige karakter, som omhandlet i præmis 55 i dom Marks & Spencer (EU:C:2005:763), af underskud lidt af et ikke-hjemmehørende datterselskab kun kan fastslås, hvis selskabet ikke længere oppebærer indtægter i den medlemsstat, hvor det har hjemsted. Så længe dette datterselskab nemlig 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 (jf. dom A, EU:C:2013:84, præmis 53 og 54).

#### C-123-/11, A OY

##### Det første spørgsmål

21. Med sit første spørgsmål spørger den forelæggende ret nærmere bestemt Domstolen, om artikel 49 TEUF og 54 TEUF er til hinder for, at en medlemsstats lovgivning udelukker, at et hjemmehørende

moderselskab efter fusion med et datterselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, har mulighed for i sin skattepligtige indkomst at fradrage sidstnævntes underskud i skatteår, som ligger forud for fusionen, når denne nationale lovgivning indrømmer en sådan mulighed, når fusionen gennemføres med et hjemmehørende datterselskab.

56. Henset til ovenstående betragtninger skal det første forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 49 TEUF og 54 TEUF under de i hovedsagen omhandlede omstændigheder ikke er til hinder for en national lovgivning, der udelukker, at et hjemmehørende moderselskab, som fusionerer med et datterselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, og som har indstillet sin virksomhed, har mulighed for i sin skattepligtige indkomst at fradrage dette datterselskabs underskud i de skatteår, som ligger forud for fusionen, når denne nationale lovgivning indrømmer en sådan mulighed, når fusionen gennemføres med et hjemmehørende datterselskab. En sådan national lovgivning er ikke desto mindre uforenelig med EU-retten, hvis den ikke giver moderselskabet mulighed for at bevise, at dets ikke-hjemmehørende datterselskab har udtømt alle muligheder for at tage hensyn til dette underskud, og at der ikke foreligger nogen mulighed for, at enten datterselskabet eller en tredjepart kan tage hensyn til det i forbindelse med fremtidige skatteår i datterselskabets hjemstat.

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

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.