

Udskriftsdato: torsdag den 11. juni 2026

AFG nr 9332 af 19/03/2024 (Gældende)

Selskab kunne fradrage endelig underskud på tidspunktet for datterselskabs ophør ved likvidation

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 23-1857019

Selskab kunne fradrage endelig underskud på tidspunktet for datterselskabs ophør ved likvidation

Skatterådet bekræftede, at Spørger kunne fradrage endeligt underskud, som var realiseret i Spørgers helejede norske datterselskab efter SEL § 31 E, på det tidspunkt, hvor det norske datterselskab ophørte ved likvidation.

Skatterådsmøde 19. marts 2024 - SKM2024.211.SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger vil opnå ret til fradrag (som nærmere beskrevet i anmodningen) efter selskabsskattelovens § 31 E for underskud i sit norske datterselskab, når det norske datterselskab ophører ved likvidation?

Svar

1. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er en dansk virksomhed, der producerer (produkt udeladt). Spørger er en del af H-koncernen, som er en af de førende virksomheder i branchen.

Spørger har et norsk datterselskab D.

Rent historisk erhvervede Spørger selskabet D i 20XX. Spørger og D har således været koncernforbundne efter selskabsskattelovens § 31 C siden 20XX.

D har været underskudsgivende i en længere periode, og der er i dag ingen aktiv drift i D, hvor kunderelateret drift reelt ophørte i 20YY. D har på nuværende tidspunkt et fremførbart underskud på [Beløb udeladt] norske kroner (opgjort efter norske regler).

Spørger er i gang med at tilpasse sin organisation, herunder ved at lukke koncernselskaber, der er uden aktiv drift, hvorfor Spørger netop i den proces påtænker at likvidere D.

Spørger ønsker derfor svar på, om Spørger kan indrømmes fradrag for fremførbare underskud i D, hvis D ophører ved likvidation.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Efter selskabsskattelovens § 31 E, stk. 1, er det muligt at medregne underskud fra udenlandske selskaber, når følgende seks betingelser er opfyldt:

1. Det danske selskab skal være skattemæssigt hjemmehørende i Danmark samt selskabsskattepligtigt efter SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 eller 5 b
2. Den relevante koncern må ikke have valgt international sambeskatning, jf. SEL § 31 A
3. Det udenlandske datterselskab er et direkte eller (i visse tilfælde) indirekte ejet datterselskab
4. Datterselskabet skal være skattemæssigt hjemmehørende i et EU/EØS-land, på Færøerne eller i Grønland

5. Underskuddet skal kunne have været anvendt efter reglerne i SEL § 31 A, hvis der havde været valgt international sambeskatning

6. Underskuddet skal være endeligt

Det er Spørgers opfattelse, at ovenstående betingelserne er opfyldt, hvilket der redegøres for straks nedenfor:

1. Det danske selskab

Først og fremmest er det en betingelse, at Spørger er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 eller 5 b. Spørger er et dansk registreret aktieselskab, der er skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Betingelsen er dermed opfyldt.

2. International sambeskatning

Dernæst er det en betingelse, at Spørger ikke har tilvalgt international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A. Spørger er omfattet af obligatorisk national sambeskatning med A ApS, mens der ikke er eller har været tilvalgt international sambeskatning for koncernens udenlandske dattervirksomheder og filialer, jf. selskabsskattelovens § 31 A. Betingelsen er dermed opfyldt.

3. Et direkte ejet datterselskab

Det er endvidere en betingelse, at datterselskabet er direkte ejet. Spørger ejer D direkte. Betingelsen er derfor opfyldt.

4. Det udenlandske datterselskabs hjemsted

For det fjerde er det en betingelse, at D er skattemæssigt hjemmehørende i et land, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland. D er skattemæssigt hjemmehørende i Norge, som er medlem af Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS). Betingelsen er derfor opfyldt.

5. Begrænsninger i adgang til at medregne underskud

Herefter er det en betingelse, at underskuddet oppebåret i D hypotetisk set kunne have været udnyttet, såfremt Spørger havde valgt international sambeskatning. Denne betingelse indebærer, at underskud skal være opstået, mens det udenlandske datterselskab var koncernforbundet med Spørger efter selskabsskattelovens § 31 C.

Skatterådet kan lægge til grund, at denne anmodning kun vedrører underskud, der er opstået, mens D har været koncernforbundet med Spørger. Betingelsen er dermed opfyldt.

6. Underskuddet skal være endeligt

Det er til slut en betingelse, at underskuddet er endeligt. Det følger af selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3, at underskud er endeligt, når skatteyderen 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 land, hvor datterselskabet er hjemmehørende.

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

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

I nærværende sag afgøres endelighedsvurderingen således af, om det er muligt efter norsk ret at gøre brug af underskuddet i Norge.

Endvidere fremgår det af Skatteministerens besvarelse af spørgsmål 32 af 27. januar 2020 i det tidligere fremsatte lovforslag L 48 (FT 2019/20):

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

Opsummerende kan det fremhæves, at vurderingen ikke tager udgangspunkt i en faktisk bedømmelse af muligheden for at anvende underskuddet i Norge. Derimod foretages en hypotetisk vurdering af alle mulige anvendelsesområder efter hjemlandets retsregler, og om hvorvidt disse muliggør eller har muliggjort udnyttelse af underskuddet.

Efter gældende administrativ praksis (se eks. [SKM2023. 17. SR](#)) ses endelighedskriteriet at blive fortolket sådan, at en skatteydners fravalg af udnyttelse af underskud, har den retsvirkning, at underskuddet ikke er endeligt, da skatteyderen kunne have valgt at udnytte underskuddet, men aktivt har fravalgt dette.

Dette vil også være gældende, selvom underskuddet bortfalder i hjemlandet på grund af fravalget eller passivitet, således at muligheden for at udnytte et underskud ikke ses at være udtømt. Se hertil [SKM2023. 17. SR](#).

Dette understøttes ligeledes af C-446/03, Marks& Spencer, se præmis 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."

Ethvert valg, der kan påvirke den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, er således uforeneligt med endelighedskriteriet. At bedømmelsen er hypotetisk og kan indebære et aktivt tilvalg fra skatteydners side, fører på den anden side ikke til, at enhver hypotetisk anvendelse gør, at underskuddet ikke er endeligt.

Se eks. [SKM2020. 299. ØLR](#), hvor en teoretisk mulighed for at genoplive og senere udnytte underskud - dog i et finsk fast driftssted uden praktisk fortilfælde - ikke førte til, at endelighedskriteriet ikke var opfyldt. Se ligeledes [SKM2022. 579. SR](#), hvor Skatterådet fandt, at Spørger ikke kunne pålægges at overdrage aktierne med tilhørende uændret aktivitet til tredjemand - som et hypotetisk alternativ til den faktiske påtænkte likvidation - som en betingelse for at anse underskuddet for endeligt efter selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3.

Spørger skal efter selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3, 2. pkt. godtgøre, at D

"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. omhandlende land."

Spørger har derfor til brug for dette bindende svar, og for at få afklaret muligheden for at udnytte D 's underskud lokalt i Norge, indhentet en vurdering fra en norsk skatterådgiver.

D 's underskud er opstået ved, at selskabets fradragsberettigede omkostninger har oversteget selskabets løbende indtægter. D har således i henhold til vurdering fra den norske skatterådgiver kunne fremføre underskuddet til næste indkomstskatteår efter reglerne i den norske skattelovs § 6-3, 4. led og § 14-6, 1. led:

"Dersom de fradragsberettigede kostnadene overstiger den skattepliktige inntekten, slik at selskapet har et skattemessig underskudd, må underskuddet fremføres, jf. skatteloven § 6-3, 4. ledd og § 14-6, 1. ledd. Det er ikke mulig å få skatteverdien av dette underskuddet utbetalt i kontanter. Derimot gjelder det ingen tidsbegrensning på fremføringsadgangen på underskudd som har oppstått etter 2005. For tap oppstått i 2005 og tidligere gjelder det en 10-årsfrist for å benytte seg av det fremførbare underskuddet. "

På baggrund af den indhentede vurdering, er det Spørgers opfattelse, at de for denne anmodning relevante udnyttelsesmuligheder af underskuddet i Norge er

- 1) udnyttelse efter den norske skattelovs § 10-2 til § 10-4 (koncernreglen)
- 2) overførsel efter den norske skattelov § 14-7
- 3) udnyttelse af underskud som led i datterselskabets løbende drift og
- 4) muligheden for at sælge underskuddet til tredjemand.

Ad 1 udnyttelse efter den norske skattelovs § 10-2 til § 10-4 (koncernreglen) Fremførbare underskud kan benyttes inden for en norsk koncern efter reglerne i skatteloven § 10-2 til § 10-4. Dette førte eks. i SKM2023. 17. SR, til at et underskud ikke var endeligt.

Reglen om anvendelse af underskud inden for en koncern er af den norske skatterådgiver oplyst på følgende måde:

"Innad i et skattemessig norsk konsern, er det i utgangspunktet adgang til å samordne over og underskudd mellom konsernselskapene gjennom bruk av konsernbidrag fra selskap med overskudd til selskap med underskudd, jf. skatteloven § 10-2 til § 10-4. For å inngå i et skattemessig konsern må morselskapet eie mer enn 90 prosent av aksjene i konsernselskapet/-ene med tilsvarende stemmerettigheter på generalforsamlingen ved utgangen av inntektsåret konsernbidraget avgis. Det kan ytes konsernbidrag mellom selskaper hjemmehørende i Norge selv om morselskapet er hjemmehørende i en annen stat, dersom selskapene ellers tilfredsstiller kravene, jf. skatteloven § 10-4."

D er ikke en del af en norsk koncern, og reglerne i skatteloven § 10-2 til § 10-4 giver derfor ikke mulighed for hverken faktisk eller hypotetisk at udnytte underskuddet.

Ad 2 overdragelse efter den norske skattelov § 14-7

Det bemærkes endvidere, at efter den norske skattelov § 14-7, 1. kan selskaber tilbageføre underskud mod tidligere overskud i indtil to år. Endelighedskriteriet må således føre til, at denne mulighed skal være udnyttet, før den del af underskuddet, der kunne have været modregnet, kan anses for endeligt.

Den norske skatterådgiver har anført følgende:

"Ved opphør av virksomhet kan skattemessig udekket underskudd tilbakeføres mot tidligere overskudd i inntil to år tilbake, jf. skatteloven § 14-7, 1. ledd. Eksempelvis: Ved opphør av virksomheten i 2021, vil et fremførbart underskudd således kunne avregnes mot et eventuelt overskudd i inntektsåret 2020 og

inntektsåret 2019, men ikke i foregående inntektsår. Ved opløsning av et selskap gjelder tilsvarende, slik at selskapets skattemessige udekkede underskudd kan tilbakeføres mot tidligere overskudd i inntil to år tilbake, jf. skatteloven § 14- 7, 2. ledd. Hvis selskapet oppløses i 2023, vil det foreligge tilbakeføringsadgang for inntektsåret 2022 og 2021. Dersom det ikke er noe overskudd de to foregående årene å føre det fremførbare underskuddet mot, er det fremførbare underskuddet tapt for norske skatteformål."

D har haft skattemæssigt underskud siden 2019, og den ekstraordinære mulighed for udnyttelsen af underskuddet i skatteloven § 14-7, giver derfor hverken faktisk eller hypotetisk mulighed for at udnytte underskuddet.

Se hertil årsrapporter for D for 2020 og frem til i dag, som er vedlagt anmodningen.

Ad 3 forsat drift i D

Det skal vurderes, om D har udsigt til at oppebære indtægter, er dette tilfældet vil underskuddet ikke være endeligt.

I de specifikke bemærkninger til lovforslag L 28 (2020-21) fremgår bl.a., 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. 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."

I høringsskemaet vedrørende, som er en delvis genfremstilling af lovforslag L 48 (2019-2020), er følgende spørgsmål stillet af FSR:

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

Hertil svarede skatteministeren følgende (Spørgers fremhævning):

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

D har på nuværende tidspunkter ingen erhvervsmæssig aktivitet/drift. D har således ikke udsigt til at kunne oppebære indtægter.

Det fremgår af ovenstående ministersvar, at vurderingen skal foretages på baggrund af de eksisterende aktiviteter i det pågældende land, og det ikke hypotetisk skal vurderes muligheden for at oparbejde nye indtægter på baggrund af f.eks. en kapitalforhøjelse.

Dette følger også af [SKM2023. 523. SR](#) - med henvisning til EU-Domstolens praksis: *"... at bedømmelsen af, om der er udsigt til at oppebærer indtægter i det pågældende land/datterselskab skal vurderes på baggrund af den eksisterende aktivitet i landet..."*

Der er ingen udsigter til, at der oppebæres indtægter i D , og det er Spørgers intention at likvidere D , hvori der over en længere periode ikke har været erhvervsmæssig aktivitet/drift, og der kan således efter praksis ikke stilles krav til, at en hypotetisk udnyttelse af underskuddet kunne ske ved, at Spørger tilfører midler til D med henblik på at genoptage driften.

Ad 4 muligheden for salg af underskud til tredjemand

Herefter skal der vurderes, om D ville kunne sælge underskuddet som led i en aktiehandel til tredjemand. Er dette tilfældet, kan underskuddet ikke anses for endeligt.

Af de almindelige bemærkninger til lovforslag L 28 fremsat d. 7. oktober 2020, fremgår bl.a. at:

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

Samme synspunkt er gengivet i de specielle bemærkninger til § 1, nr. 8 til lovforslag L 28 fremsat d. 7. oktober 2020.

Efter norsk ret kan fremførbare underskud i visse tilfælde overtages i forbindelse med en overdragelse af aktierne.

Denne mulighed er dog reguleret af den norske skattelovs § 13-3. Den norske skattelovs § 13-3 indeholder en særlig omgåelsesregel, der skal forhindre, at selskaber overdrages med det primære formål at overdrage generelle skattepositioner til tredjemand, herunder fremførbare skatteunderskud. Foretages en overdragelse i strid med den norske skattelovs § 13-3 bortfalder det "overdragne" underskud, dvs. underskuddet kan de-facto ikke overdrages.

Den norske skatterådgiver har anført følgende om anvendelse af reglen:

"Et fremførbart underskudd kan i utgangspunktet videreføres ved aksjekjøp, fusjoner og fisjoner. En slik omorganisering vil imidlertid lett kunne rammes av den spesielle omgåelsesregelen i skatteloven § 13-3. Bestemmelsen slår fast at selskap med fremførbart underskudd som er part i en omorganisering eller får endret eierforhold, og det er sannsynlig at utnyttelse av denne skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen, vil få det fremførbare underskuddet avskåret. Regelen omfatter også fisjoner og fusjoner der det overveiende motivet er å tilegne seg et fremførbart underskudd."

I tillegg til den spesielle omgåelsesregelen i skatteloven § 13-3, har skatteloven en generell omgåelsesregel i § 13-2. Inngangsvilkåret er at hovedformålet med transaksjonen objektivt sett må ha vært å oppnå en skattefordel. Anvendelsen av § 13-2 forutsetter også at en totalvurdering av transaksjonen tilsier at den ikke kan legges til grunn for skatteformål. Loven oppstiller en del momenter, blant annet knyttet til transaksjonens forretningsmessige egenverdi og andre virkninger enn de skattemessige, skattefordelens størrelse, skattereglenes retts tekniske utforming og om tilpasningen til skattereglene er i strid med regelens formål.

Ved salg av samlet virksomhet (ikke aksjer) eller eiendeler, såkalt innmatskjøp, vil det fremførbare underskuddet bli igjen i det overdragende selskapet."

Det bemærkes, at denne specielle omgåelsesregel ikke kræver, at selskabet er tomt, men blot at overdragelsen af underskuddet er hovedformålet med overdragelsen.

Det er oplyst af den norske skatteråd giver, at efter fast norsk praksis udgør handel med tomme underskudsselskaber altid en overtrædelse af den norske skattelovs § 13-3. D kan derfor reelt ikke overdrage underskuddet til tredjemand.

Underskuddet er derfor endeligt.

Opsummerende

D kan efter norske regler hverken faktisk eller hypotetisk udnytte - eller kunne have udnyttet - underskuddet i Norge, og på den baggrund mener Spørger at have godtgjort, at underskuddet er endeligt efter selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3.

Afsluttende bemærkninger

Det er Spørgers opfattelse, at samtlige betingelser for at anvende underskuddet realiseret i det norske datterselskab ved likvidationen af dette er opfyldt, hvorfor Spørger kan få fradrag for underskuddet (opgjort efter danske regler).

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger vil opnå ret til fradrag (som nærmere beskrevet i anmodningen) efter selskabsskattelovens § 31 E for underskud i sit norske datterselskab, når det norske datterselskab ophører ved likvidation.

Underskuddet er efter norske regler opgjort til NOK (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. Der er enighed om, at bestemmelsens øvrige betingelser for fradrag er opfyldt.

Begrundelse

I det følgende skal det vurderes, om Spørger efter selskabsskattelovens § 31 E, stk. 1, kan få fradrag for endeligt 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 tilvalgt 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 selskabsskattepligtig 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 fradraget efter selskabsskattelovens § 31 A, hvis der havde været valgt international sambeskatning
5. De begrænsninger, som efter dansk skattelovgivnings almindelige regler gælder for det danske selskabs anvendelse af sådanne underskud inden for en sambeskatning, ikke er til hinder for at medregne underskuddet ved indkomstopgørelsen
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 - 3

Spørger er et dansk registreret aktieselskab, og datterselskabet er et norsk aktieselskab, som er direkte ejet af Spørger og skattemæssigt hjemmehørende i Norge, der er medlem af det europæiske økonomiske samarbejde (EØS). Selskaberne har aldrig været omfattet af international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A. Disse betingelser er derfor opfyldt.

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

Det er en betingelse for fradrag for endeligt underskud, at underskuddet kunne have været anvendt efter reglerne i selskabsskattelovens § 31 A, hvis der havde været valgt international sambeskatning, se selskabsskattelovens § 31 E, stk. 1, 4. pkt.

Betingelsen i selskabsskattelovens § 31 E, stk. 1, 4. pkt., 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.

Det fremgår af 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), at 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

Betingelsen i selskabsskattelovens § 31 E stk. 1, 4. pkt., betyder som nævnt, at der alene indrømmes fradrag for endelige underskud, 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 ville have 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 siden erhvervelsen i 2006. Selskaberne anses derfor for at have været koncernforbundne siden datterselskabets stiftelse. Se selskabsskattelovens § 31 C. Betingelsen, om at underskud oparbejdet i indkomstårene 2019 og frem, er oparbejdet under en ubrudt sambeskatningsperiode som nævnt i selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 9. pkt., anses derfor for opfyldt. Underskuddene kunne derfor - hvis der havde været valgt international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A - som udgangspunkt anvendes til fradrag i positiv sambeskatningsindkomst i underskudsåret eller senere indkomstår.

Dette udgangspunkt modificeres imidlertid af principperne for likvidation af sambeskattede selskaber med underskud.

Efter danske skatteregler vil et uudnyttet underskud i et dansk datterselskab, der likvideres, bortfalde. Underskuddet kan således ikke overføres til moderselskabet.

Har det likviderede danske datterselskab et underskud i likvidationsåret, vil dette indgå i sambeskatningsindkomsten for likvidationsåret, ligesom eventuelle fremførte underskud for tidligere år kan anvendes i likvidationsåret efter de almindelige regler for underskudsanvendelse.

Tilsvarende vil en evt. uudnyttet del af det udenlandske datterselskabs negative indkomst (det endelige underskud) efter fradrag i endelighedsåret 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.

Ad 5

Der er ikke 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.

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

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.

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 reglerens konformitet med EU-retten. Samtidig skal EU-Domstolens praksis tages i betragtning ved vurderingen af endelighedskriteriet.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at selskabsskattelovens § 31 E alene giver adgang til fradrag for endelige underskud, i det omfang det er et krav efter EU-retten. 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.

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 i de indledende præmisser, at hindringen for udøvelsen af etableringsfriheden kunne retfærdiggøres i de tvingende almene hensyn, dvs.

1) hensynet til at sikre den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem de berørte medlemsstater, (se dommens præmis 43 - 46)

2) at undgå dobbeltfradrag, hvis der tages hensyn til underskuddet i moderselskabets hjemland, (se dommens præmis 47 - 48) og

3) at modvirke den risiko for skatteunddragelse, der ville være, hvis et underskud frit kunne overføres til moderselskabets hjemland uden en hensyntagen til underskuddets behandling i den medlemsstat, hvor datterselskabet er etableret. (se dommens præmis 49).

I den konkrete sag fandt EU-Domstolen dog, at den britiske foranstaltning ikke var i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet. Se dommens præmis 55 og 56.

Med den doktrin, som EU-Domstolen opstillede i sag C-446/03 Marks & Spencer, har EU-Domstolen fastlagt det overordnede udgangspunkt for, hvordan moderselskabets hjemland skattemæssigt skal håndtere underskud i udenlandske datterselskaber.

Marks & Spencer dommen er efterfølgende blevet fulgt op af en række afgørelser, heriblandt sagen C-650/16, A/S Bevola og Jens W. Trock ApS mod Skatteministeriet, der omhandlede de danske sambeskatningsreglers forenelighed med etableringsfriheden. Se dommens præmis 61 - 65. EU-Domstolen fastslog ved dommen, at det udgør en restriktion i forhold til etableringsfriheden, at danske selskaber, der ikke er omfattet af international sambeskatning, ikke kan fradrage endelige underskud i udenlandske faste driftssteder.

Det følger af EU-Domstolens retspraksis, at hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem de berørte medlemsstater fører til, at selskaberne ikke skal gives mulighed for at vælge, om der skal tages hensyn til deres underskud i etableringsstaten eller i en anden medlemsstat.

Det følger endvidere af denne 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.

Med indførelsen af selskabsskatteovens § 31 E gives der mulighed for at opnå samme fordele som ved valg af international sambeskatning, uden at de betingelser, der stilles ved valg af international sambeskatning, skal efterleves (betingelsen om, at tilvalget skal omfatte alle udenlandske datterselskaber og faste driftssteder og betingelsen om, at valget er bindende for en periode på 10 år).

Lovforarbejderne til selskabsskattelovens § 31 E

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

I de specielle bemærkninger til § 1, nr. 8, 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 endelighedskriteriet 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. Dette indebærer, at der ikke foreligger 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.

De norske skatteregler

Advokatfirmaet (navn udeladt), Oslo, har redegjort for de norske skatteregler og herunder oplyst, at skattemæssige underskud opstået efter 2005 i Norge kan fremføres uden tidsbegrænsning, men at de fremførte underskud i D vil fortabes på det tidspunkt, hvor selskabet likvideres. Det er videre oplyst, at fremførte skattemæssige underskud ved ophør af virksomhed, herunder ved likvidation, efter norske skatteregler kan tilbageføres mod overskud i de foregående to indkomstår, men at denne mulighed ikke er aktuel, da D har haft underskud i hvert fald siden 2019.

Det er supplerende oplyst, at underskud bortfalder ved salg af aktierne i et tomt selskab. Det er vurderingen, at det i den konkrete sag kan lægges til grund som det klare udgangspunkt, at et salg af aktierne vil medføre bortfald af underskud, som derfor ikke vil kunne udnyttes af en potentiel køber.

Advokatfirmaet (navn udeladt), Oslo, har endelig bekræftet, at underskuddet ikke kunne overdrages til en uafhængig tredjemand i forbindelse med en overdragelse af aktiver.

Der gælder i Norge regler om sambeskatning (hvorefter koncernbidrag er fradragsberettigede for det overskudsgivende selskab, og indtægtsføres af det underskudsgivende selskab, men udlignes ved modregning i underskud). Det er efter norske regler en betingelse for at anvende reglerne om koncernbidrag, at der er en norsk koncern, og at moderselskabet ejer 90 % af aktierne i datterselskabet og har en tilsvarende andel af stemmerne på datterselskabets generalforsamling. Anvendelsen af disse regler er ikke aktuel i denne sag, idet D ikke indgår i en norsk koncern.

Skattestyrelsens vurdering af endelighedsbetingelsen

Faktum i sagen

Faktum i sagen er, at Spørger indtil 2019 drev virksomhed i Norge gennem datterselskabet D. I 2019 blev aktiviteten i selskabet afviklet.

Repræsentanten har supplerende oplyst, at D var et salgsselskab, og at der ikke har været aktiver af betydning i selskabet, udover kundeaktiver.

Det er oplyst, at Skatterådet anmodes om at besvare anmodningen ud fra en forudsætning om, at D er et tomt selskab, og at det norske datterselskab vil ophøre ved likvidation.

Det er oplyst, at D har være underskudsgivende (i hvert fald) siden 2019, og ikke selv har kunnet udnytte underskuddet i tidligere år, herunder ved brug af bestemmelsen om tilbageføring af underskud. Skattestyrelsen lægger derfor til grund for besvarelsen, at der ikke har været avancer ved afståelse af aktiver i forbindelse med nedlukningen af aktiviteten i selskabet/at eventuelle avancer er modregnet i det opgjorte underskud efter norske regler.

Det er oplyst, at der ikke er andre koncernselskaber eller faste driftssteder i Norge. De norske regler om koncernbidrag finder derfor ikke anvendelse.

Skattestyrelsen lægger endvidere til grund for besvarelsen, at der ikke forventes en likvidationsavance i likvidationsåret, som underskuddet kan modregnes i, og at underskuddet derfor efter norske regler vil bortfalde endeligt ved likvidationen. D vil derfor ikke selv kunne udnytte underskuddet i likvidationsåret eller i senere indkomstår.

Endelighedsvurderingen

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. Se selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3, 1. pkt.

Et underskud er endeligt efter selskabsskattelovens § 31 E, 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 underskuddet efter reglerne i det pågældende land (kildestaten). Se selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3, 2. pkt.

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. Se selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3, 3. pkt.

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 (kildestaten) havde været identiske med de danske regler herom. Se selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3, 4. pkt.

Det følger af selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3, 1. og 4. pkt., at underskuddets endelighed (den manglende mulighed for at anvende underskuddet i kildestaten) skal vurderes efter reglerne i det pågældende land, her Norge (1. pkt.), og at de norske regler skal sammenholdes med reglerne i Danmark (4. pkt.).

Fradrag efter selskabsskattelovens § 31 E er således betinget af,

- 1) at underskuddet er endeligt efter reglerne i kildestaten (Norge), og
- 2) at underskuddet ville være endeligt efter danske regler, hvis disse havde været gældende i kildestaten (Norge).

Derudover må underskuddet ikke være udnyttet eller kunne udnyttes i et helt tredje land.

Skattestyrelsen lægger til grund for besvarelsen, at det hverken i tidligere indkomst-år, i likvidationsåret eller i senere indkomstår har været eller vil være muligt for D at anvende sit eget underskud efter norske skatteregler.

Skattestyrelsen lægger herunder til grund for besvarelsen, at underskud til fremførsel i D ikke kunne have været medoverdraget ved en potentielt salg af kundeaktiver i forbindelse med nedlukning selskabets aktivitet i 2019.

Skattestyrelsen lægger på baggrund af udtalelsen fra den norske skatterådgiver endvidere til grund for besvarelsen, at underskuddet i D efter norske skatteregler ville bortfalde ved ejerskifte og dermed ikke ville kunne overdrages til tredjemand i forbindelse med et salg af aktierne i selskabet.

Repræsentanten har oplyst, at D ikke indgår i en norsk koncern, og at de norske regler om koncernbidrag derfor ikke finder anvendelse. Det er endelig oplyst, at underskuddet efter norske skatteregler fortabes

endeligt ved den påtænkte likvidation. Det vil derfor heller ikke efter norske skatteregler være muligt for selskabet af anvende underskuddene i senere indkomstår.

Betingelsen i selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3, 1. og 2. pkt., om at underskuddet er endeligt efter norske skatteregler anses derfor for opfyldt.

Skattestyrelsen forudsætter ved besvarelsen, at underskuddet ikke er anvendt eller vil kunne anvendes i et andet land end Norge, og at betingelsen i selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3, 3. pkt., derfor er opfyldt.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Selskabsskattelovens § 1

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

1) indregistrerede aktieselskaber og anpartsselskaber,

[...]

Selskabsskattelovens § 31

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

Stk. 2. For sambeskattede selskaber opgøres en sambeskatningsindkomst, der består af summen af den skattepligtige indkomst for hvert enkelt selskab omfattet af sambeskatningen opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler med de undtagelser, der gælder for sambeskattede selskaber. Før sambeskatningsindkomsten opgøres, modregner hvert overskudsgivende selskab først den del af egne underskud fra indkomstperioder inden sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets positive indkomst. Et selskabs underskud fra indkomstperioder inden sambeskatningen kan kun modregnes i selskabets eget overskud. Herefter modregner hvert overskudsgivende selskab den del af egne underskud fra tidligere indkomstperioder under sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets resterende positive indkomst. Hvis der herefter både er selskaber med positiv indkomst og selskaber med negativ indkomst i sambeskatningen, fordeles den del af indkomstårets underskud, der kan rummes i andre selskabers positive indkomst, forholdsmæssigt mellem de selskaber, der har positiv indkomst. Hvis der herefter fortsat er selskaber med positiv indkomst, modregnes forholdsmæssigt den del af andre selskabers resterende underskud fra tidligere indkomstperioder under sambeskatningen, der kan rummes i indkomstårets

positive indkomst. Er der fortsat selskaber med resterende underskud i indkomståret eller resterende underskud fra tidligere indkomstperioder, fremføres disse til modregning i efterfølgende indkomstår efter reglerne herom. Et selskab, der modregner underskud fra tidligere indkomstperioder, skal modregne de ældste underskud først. Et selskabs underskud fra tidligere indkomstår kan kun modregnes i overskud i et andet selskab, hvis underskuddet er opstået i et indkomstår, hvor det underskudsgivende selskab har været sambeskattet med det andet selskab og sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt.

Selskabsskattelovens § 31 A

Stk.1. Det ultimative moderselskab kan vælge, at sambeskatningen for de koncernforbundne selskaber og foreninger m.v., som sambeskattes efter § 31, tillige skal gælde alle koncernforbundne udenlandske selskaber og foreninger m.v., i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagerens indskudte kapital (international sambeskatning). [...]

Selskabsskattelovens § 31 C

Stk. 1. 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.

[...]

Stk. 3. Bestemmende indflydelse i forhold til et datterselskab foreligger, når moderselskabet direkte eller indirekte gennem et datterselskab ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i et selskab, medmindre det i særlige tilfælde klart kan påvises, at et sådant ejerforhold ikke udgør bestemmende indflydelse.

[...]

Selskabsskattelovens § 31 E

Stk.1. Selskaber og foreninger m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 og 5 b, der ikke er omfattet af international sambeskatning efter § 31 A, kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. dog 4. pkt., medregne underskud i direkte ejede datterselskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, underskud i faste driftssteder i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland og underskud vedrørende fast ejendom beliggende i udlandet. Endvidere kan medregnes underskud i indirekte ejede datterselskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, hvis alle de mellemliggende selskaber er skattemæssigt hjemmehørende i det samme land som det indirekte ejede datterselskab. Det er en betingelse for medregning af underskud efter 1. og 2. pkt., at underskuddet er endeligt, jf. stk. 3. For så vidt angår underskud i datterselskaber, er det endvidere en betingelse, at underskuddet kunne have været anvendt efter reglerne i § 31 A, hvis der havde været valgt international sambeskatning. For så vidt angår underskud i faste driftssteder og underskud vedrørende fast ejendom, finder skattelovgivningens almindelige regler tilsvarende anvendelse med hensyn til begrænsninger i fradragsretten for tab og anvendelsen af disse tab inden for en eventuel sambeskatning. Opgørelsen af det fradragsberettigede beløb skal ske efter danske regler.

[...]

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

[...]

Forarbejder

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

[...]

2.2. Fradrag for endelige underskud

[...]

2.2.1. Gældende ret

[...]

2.2.1.2. EU-Domstolens praksis vedrørende fradrag for endelige underskud

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

I forhold til datterselskaber har EU-Domstolen tillige fastslået, at der ikke vil kunne konstateres et endeligt underskud i en situation, hvor datterselskabet likvideres, hvis der forelå mulighed for en anvendelse af underskuddet i økonomisk henseende ved at overføre dette til en tredjepart inden afslutning af likvidationen, f.eks. ved salg af aktierne i datterselskabet, jf. EU-Domstolens domme af 19. juni 2019 i sag

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

[...]

2.2.2. Den foreslåede ordning

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 m.v. 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 international sambeskatning efter 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.

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 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 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.

des. 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.

[...]

Der foreslås i stk. 3, 4. pkt., den yderligere modifikation til udgangspunktet, at et underskud ikke kan være endeligt i de tilfælde, hvor underskuddet kunne have været anvendt i tidligere indkomstår, det pågældende indkomstår eller i senere

indkomstår, hvis reglerne om adgang til fradrag for underskud i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted henholdsvis den faste ejendom er beliggende, havde været identiske med de danske regler. Med denne regel tages højde for, at Danmark efter den praksis, der foreligger fra EU-Domstolen, ikke er forpligtet til at tage hensyn til negative virkninger af særegenheder ved lovgivningen i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted henholdsvis den faste ejendom er beliggende. Danmark skal således ikke ved at indrømme fradrag for et underskud afhjælpe den situation, at det er valgt at etablere et datterselskab eller et fast driftssted eller købe en fast ejendom i et land med regler, der afskærer fradrag for det givne tab.

Danmark har regler om obligatorisk national sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31. Reglerne omfatter koncernforbundne selskaber og faste driftssteder. Fast ejendom sidestilles med faste driftssteder. Sambeskatning indebærer, at koncernindkomsten opgøres under ét, dog således at selskaberne m.v. skal opgøre et selvstændigt beregningsgrundlag efter de almindelige skatteregler for selskaber m.v. med de undtagelser, der gælder for sambeskattede selskaber. Den fulde indkomst fra et datterselskab indgår i sambeskatningsindkomsten uanset selskabets ejerandel af datterselskabet. Sambeskatningsindkomsten opgøres efter, at der i hvert enkelt selskab m.v. er modregnet fremførselsberettiget underskud fra tidligere indkomstperioder. Tidligere års underskud anvendes først, idet fradraget herfor i overskudsgivende selskaber foretages forholdsmæssigt.

Et underskud vil således aldrig kunne anses for endeligt i den situation, hvor det kunne have været udnyttet, såfremt datterselskabet, det faste driftssted eller den faste ejendom havde indgået i en dansk obligatorisk sambeskatning.

[...]

L 28, FT 2020/2021, bilag 2 (høringsskema), side 18

Bemærkninger

FSR anmoder om at få uddybet, hvordan betingelsen i høringsskudkastets forslag til selskabsskattelovens § 31 E, stk. 1, 4. pkt., hvorefter fradrag for underskud er betinget af, at underskuddet kunne have

været anvendt efter reglerne i selskabsskattelovens § 31 A, hvis der havde været valgt international sambeskatning, skal forstås.

FSR har illustreret anmodningen med en række eksempler, der kan sammenfattes til følgende:

A. Et dansk selskab, der ikke indgår i en national sambeskatning (et singulært beskattet selskab), har siden stiftelsen ejet et EU/EØS-datterselskab, som likvideres i år 5.

B. Et dansk selskab, der indgår i en national sambeskatning har siden stiftelsen ejet et EU/EØS-datterselskab, som likvideres i år 5.

I forhold til A og B er spørgsmålet, om betingelsen skal forstås således:

1. Der skal for hvert af årene 1-4 udarbejdes en fiktiv sambeskatningsopgørelse, hvor EU/EØSdatterselskabet fiktivt medtages i sambeskatningsopgørelsen med sit endelige underskudsbeløb for disse år, for at det herved kan afgøres, hvilket underskudsbeløb i EU/EØS-datterselskabet for år 1- 4, der kunne have været anvendt (modregnet) i hvert af årene 1-4, enten i indkomst i det danske selskab eller i andre sambeskattede danske selskaber. Det herefter opgjorte beløb udgør da det beløb, som det danske selskab (eller andre sambeskattede danske selskaber) kan fradrage i år 5 som en negativ indkomstkompont i opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst.

2. Der skal kun udarbejdes en fiktiv sambeskatningsopgørelse for år 5 (endelighedsåret), hvor EU/EØS-selskabet medtages som et fiktivt selskab kun for år 5 og hvor kun den del af det endelige underskud, der kunne have været anvendt i år 5, kan fradrages i det danske selskab.

I relation til alternativ nr. 1, er yderligere angivet to mulige scenarier for den del af det endelige underskud, som det danske selskab ikke kan udnytte i år 5.

a. Den uudnyttede del af EU/EØS-datterselskabets negative indkomst (det endelige underskud) bortfalder efter principperne for likvidation af sambeskattede selskaber med underskud.

b. Den uudnyttede del af EU/EØS-datterselskabets negative indkomst (det endelige underskud) kan fremføres af det danske selskab på normal vis.

Kommentar

Betingelsen i forslaget til selskabsskattelovens § 31 E, stk. 1, 4. pkt., skal forstås således som det er beskrevet i FSRs alternativ nr. 1.

Det vil sige, at meningen ikke er den, at der kun skal udarbejdes en fiktiv sambeskatningsopgørelse for år 5 (endelighedsåret), og det er heller ikke sådan, at det kun vil være den del af det endelige underskud, der kunne have været anvendt i år 5, som vil kunne fradrages i det danske selskab.

Hvor der efter fradrag i endelighedsåret måtte henstå en uudnyttet del af EU/EØS-datterselskabets negative indkomst (det endelige underskud), så vil denne del bortfalde efter principperne for likvidation af sambeskattede selskaber med underskud. Dvs. konsekvensen er som beskrevet under a.

L28, FT 2020/21, bilag 2 (høringsskema) p. 21

Bemærkninger

FSR anmoder om at få oplyst, hvordan der skal forholdes i forhold til muligheden for fradrag for endelige underskud efter høringsudkastets forslag til selskabsskattelovens § 31E ved en omstrukturering af selskabet, der ejer EU/EØS-selskabet:

- I situationer, hvor det danske selskab ophører med at eksistere (indskydende selskab ved en ophørspaltning eller fusion), og hvor et andet modtagende selskab fremadrettet kommer til at kontrollere EU/EØS-selskabet
- I situationer, hvor det danske selskab ikke ophører med at eksistere (indskydende selskab ved en grenspaltning eller tilførsel af aktiver), men hvor ejerskabet til EU/EØS-selskabet ved spaltningen/tilførslen overføres til et andet dansk modtagende selskab, som derfor fremadrettet kommer til at kontrollere EU/EØS-selskabet

Endvidere anmodes om at få oplyst, om

- det har betydning, om omstruktureringen gennemføres skattefrit eller skattepligtigt
- det har betydning, om det modtagende danske selskab er nystiftet eller et eksisterende selskab
- det har betydning, om det modtagende selskab er et selskab "inden for" en evt. eksisterende sambeskatningskreds eller et koncerneksternt selskab

FSR anmoder sammenfattende om at få bekræftet, at det afgørende alene er, at det modtagende selskab indgår i - eller hvis det er nystiftet - kommer til at indgå i den samme sambeskatningskreds, som det hidtidige danske selskab indgik i før omstruktureringen.

Kommentar

FSRs spørgsmål kan efter deres abstrakte karakter ikke besvares præcist med en konkret stillingtagen til, om et underskud vil være endeligt og kunne fradrages.

Det er en konsekvens af de foreslåede betingelser for fradragsretten, herunder betingelsen i forslaget til selskabsskattelovens § 31 E, stk. 4, 1. pkt., at det i konkrete sager vil være nødvendigt år-for-år at foretage en vurdering af, om der - hvis international sambeskatning havde været valgt - uanset de foretagne omstruktureringer fortsat ville have været mulighed for, at det til enhver tid værende direkte danske moderselskab ville kunne udnytte og fremføre uudnyttede underskud fra tidligere indkomstår i det udenlandske datterselskab.

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 indkomstkomponeent ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst for år 5, og at den endelige sambeskatningsopgørelse for de danske selskaber, som fremgår af bilag C til FSRs henvendelse, er korrekt.

Kommentar

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

som det af FSR opstillede, ligger uden for rammerne for, hvad der kan tages stilling til i forbindelse med spørgsmål vedrørende et konkret lovforslag. Det bemærkes, at det ikke specifikt er angivet af FSR, hvilke fortolknings spørgsmål 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.

[...]

SKM2021. 5. SKTST

5.3.1.1. 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](#).

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.

5.3.2 5.3.1. Hvornår er der tale om et endeligt underskud?

Adgangen til fradrag for udenlandske underskud er i alle tilfælde betinget af, at underskuddet er endeligt. Spørgsmålet, om et underskud kan anses for et endeligt underskud i henhold til EU Domstolens praksis, beror som udgangspunkt på en vurdering af de skatteregler mv., der er gældende i den medlemsstat, hvor det udenlandske datterselskab er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted eller den faste ejendom er beliggende. (...) Et underskuds endelige karakter kan - uanset om det vedrører underskud i et datterselskab eller et fast driftssted i et EU- eller EØS-land - udelukkende fastslås, hvis det danske selskab, forening eller fond godtgør, at der ikke er nogen mulighed for, at hverken selskabet selv eller datterselskabet, koncernselskaber, det faste driftssted eller en tredjemand kan tage hensyn til underskuddet i forbindelse med tidligere indkomstår, det pågældende indkomstår eller fremtidige indkomstår i henhold til skattereglerne m.v., i den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende eller det faste driftssted er beliggende. Se EU-Domstolens dom i sagen C-446/03, Marks & Spencer plc., præmis 55. [...]

5.3.2. Opgørelsen af det endelige underskud

Selve opgørelsen af et endeligt underskud beror på en vurdering af de skatteregler m.v., der er gældende i den medlemsstat, hvor moderselskabet er hjemmehørende. Den beløbsmæssige opgørelse af et endeligt underskud, må ikke resultere i en ulige behandling i forhold til den beregning, som ville være blevet foretaget, hvis det udenlandske datterselskab havde været hjemmehørende her i landet. Det endelige underskud skal derfor opgøres på samme måde, som hvis underskuddet var lidt af et dansk datterselskab eller fast driftssted. Se EU-Domstolens dom i sagen C-123/11, A Oy. Afgørende for adgangen til at medregne et endeligt underskud er således, om de oppebårne indtægter, afholdte udgifter og konstaterede underskud er skattepligtige hhv. fradragsberettigede ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter danske skatteregler. [...]

Praksis

Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. D. 2.4.5.4 Endelige underskud

Endeligt underskud

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

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

Det er derfor kun muligt at fradrage et underskud, i det omfang selskabet, foreningen eller fonden mv. kan godtgøre, at det hverken i tidligere indkomstår, det pågældende år eller i senere indkomstår har været

eller vil være muligt at anvende underskuddet efter de regler, der gælder i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted henholdsvis den faste ejendom er beliggende. Se SEL § 31 E, stk. 3, 2. pkt.

[...]

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 ikke muligt at give en udtømmende positiv afgrænsning af, hvad der skal forstås ved "endeligt".

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.

[...]

[SKM2023. 523. SR](#)

Spørger ønskede at likvidere sit tyske datterselskab, som var tomt. Koncernen havde tilvalgt international sambeskatning og var derfor omfattet heraf i endelighedsåret, mens international sambeskatning var fravalgt for koncernens udenlandske datterselskaber i underskudsårene.

Skatterådet fandt, at der kunne indrømmes fradrag for endelige underskud efter selskabsskattelovens § 31 E i en situation som den foreliggende, hvor det danske moderselskab havde fravalgt international sambeskatning i underskudsåret, uanset at moderselskabet efterfølgende havde tilvalgt international sambeskatning og fortsat var omfattet heraf i endelighedsåret. Skatterådet lagde vægt på, at denne fortolkning af bestemmelsen var i overensstemmelse med regelsættets formål om, at der skulle være adgang til at fradrage endelige underskud i det omfang, det fulgte af EU-retten.

Skatterådet lagde til grund ved besvarelsen, at der ikke herved blev opnået dobbeltfradrag for underskuddet.

[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.

Spørgsmål 3 - 5 bortfaldte som en konsekvens heraf.

[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. 392. SR

Skatterådet bekræftede, at Spørger var berettiget til i koncernens danske sambeskatningsindkomst at medregne underskud, som var opstået i selskabets helejede tyske datterselskab H1, når datterselskabet blev likvideret, og underskuddet derfor ikke længe ville kunne anvendes af datterselskabet, koncernselskaber eller tredjepart efter tyske skatteregler. Ved afgørelsen var det på baggrund af Spørgers oplysninger lagt til grund, at der forelå et "endeligt" underskud i henhold til EU-Domstolens praksis.

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

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

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

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

63. Kriteriet om underskuddets endelige karakter som omhandlet i præmis 55 i dom af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), blev præciseret i præmis 36 i dom af 3.2.2015, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-172/13, EU:C:2015:50). Heraf fremgår, at den endelige karakter af underskud lidt af et ikke-hjemmehørende datterselskab kun kan fastlås, hvis dette datterselskab ikke længere oppebærer indtægter i den medlemsstat, hvor det har hjemsted. Så længe dette datterselskab fortsætter med at oppebære indtægter, selv minimale, eksisterer muligheden for, at de lidt underskud endnu kan modregnes i fremtidige overskud i den medlemsstat, hvor datterselskabet har hjemsted.

64. Det følger af denne retspraksis, der finder analog anvendelse på underskud i ikke-hjemmehørende faste driftssteder, at tab, der kan henføres til et ikke-hjemmehørende fast driftssted, får endelig karakter,

når det selskab, som dette driftssted tilhører, dels har udtømt alle muligheder for at fradrage dette tab i medfør af lovgivningen i den medlemsstat, hvor driftsstedet er beliggende, dels ikke længere oppebærer nogen som helst indtægt fra dette driftssted, således at der ikke længere er nogen mulighed for, at der kan tages hensyn til det nævnte underskud i det nævnte medlemsstat.

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

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

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.