

EU-domstolen underkender danske regler, der begrænser anvendelsen af underskud opstået i udlandet (Bevola-sagen)

Af Michael Tell, ph.d., Associate Partner, CORIT Advisory

1. Introduktion

Det har siden indførelsen af det nuværende danske sambeskatningsregime været omdiskuteret om de danske regler er EU-konforme.¹ Sagt på en anden måde har det været omdiskuteret, om der i Danmark kunne nægtes fradrag for underskud opstået i udenlandske datterselskaber og faste driftssteder, når nu sådanne underskud kunne fradrages, såfremt disse var opstået i danske datterselskaber og faste driftssteder.

Lovgiver anførte selv ved indførelsen af det nuværende danske sambeskatningsregime og territorialbeskatningsprincippet i Selskabsskatteovens (SEL) § 8, stk. 2, at dette indebærer, at den skattemæssige behandling af en given aktivitet kan være forskellig afhængig af, om aktiviteten udøves i Danmark eller i udlandet. Ifølge lovgiver gav dette anledning til overvejelser om, hvorvidt en sådan - som udgangspunkt - forskellig skattemæssig behandling af dansk og udenlandsk indkomst var i overensstemmelse med EU-retten. Lovgiver fandt det særdeles vanskeligt at vurdere EU-konformiteten, men konkluderede, at de danske sambeskatningsregler var forenelige med EU-retten.²

Diskussionen i litteraturen var oprindeligt båret af *Marks & Spencer* (C-446/03), som verserede under indførelsen af det danske sambeskatningsregime. Denne er senere suppleret af en flerhed af sager, herunder *Kommissionen mod Storbritannien* (172/13).³ Senest har EU-domstolen konkret taget stilling til EU-konformiteten af det danske territorialbeskatningsprincip i SEL § 8, stk. 2, hvorefter underskud (og overskud) ikke medgår i den danske indkomstopgørelse, såfremt dette vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i udlandet.

I Bevola-sagen blev EU-domstolens konklusionen at underskud opstået i udlandet i visse situationer skal kunne fradrages i Danmark, uagtet SEL § 8, stk. 2 og SEL § 31 A, som nærmere behandlet nedenfor.

2. Baggrund for SEL § 8, stk. 2.

Det følger af SEL § 8, stk. 2, 1. pkt., at der til den skattepligtige indkomst ikke medregnes indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, medmindre skatteyderen har valgt international sambeskatning efter SEL § 31 A. Bestemmelsen i SEL § 8, stk. 2 blev indført ved lov nr. 426 af 6. juni 2005 i forbindelse med reformen af de danske sambeskatningsregler.⁴

Reformen af de danske sambeskatningsregler var en opfølgning på rapporten fra Sambeskatningsudvalget (betænkning nr. 1452), som var nedsat med henblik på at modernisere og fremtidssikre sambeskatningsreglerne, herunder at sikre robusthed mod skatteplanlægning. Koncerner kunne efter de dagældende regler reducere den danske beskatning ved kun at inddrage underskudsgivende udenlandske datterselskaber i den danske sambeskatning, mens udenlandske overskudsgivende datterselskaber ikke blev inddraget i den danske sambeskatning ("cherry picking"). Ligeledes kunne udenlandske underskudsgivende datterselskaber udtræde af den danske sambeskatning, så snart disse blev overskudsgivende. Dette fandtes ikke hensigtsmæssigt, hvorfor det nuværende globalpuljebegreb ("alt-eller-intet princip") blev indført i SEL § 31 A, hvorefter alle udenlandske datterselskaber, faste driftssteder og fast ejendom i udlandet – hvad enten overskudsgivende eller underskudsgivende – skal inddrages under dansk beskatning i 10 år for, at en dansk koncern i Danmark kan udnytte underskud opstået i udlandet (*grænseoverskridende underskudsudnyttelse*).

Såfremt international sambeskatning ikke positivt tilvælges begrænses dansk selskabsbeskatning i udgangspunktet til territorialbeskatning, hvorefter overskud eller underskud ved fast driftssted i udlandet ikke medregnes ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst i Danmark, jf. SEL § 8, stk. 2.⁵ Derved ligestilles etablering i udlandet, hvad enten dette sker ved et udenlandsk datterselskab eller fast driftssted. I intet tilfælde var det således muligt at foretage grænseoverskridende underskudsudnyttelse uden et tilvalg af international sambeskatning.

Snart skulle dog falde afgørelse i *Marks & Spencer* (C-446/03), og senere i *Kommissionen mod Storbritannien* (172/13), hvori EU-domstolen fandt det uforeneligt med EU-retten at nægte grænseoverskridende underskudsudnyttelse hos et moderselskab for underskud opstået i et ikke-hjemmehørende datterselskab, når der ville være fradrag for sådanne underskud hos moderselskabet, såfremt datterselskabet havde været et hjemmehørende datterselskab. Dette omtales også som *Marks & Spencer* doktrinen.⁶

3. EU-retten og datterselskaber (Marks & Spencer doktrinen)

EU-rettens betydning på det skatteretlige område har længe været omdiskuteret og der bestod en vis tilbageholdenhed i forhold til at anvende EU-retten til at underkende hele eller dele af hindrende

1 Se eksempelvis *Vinther og Werlauff*: EU og sambeskatning – lovforslag L 153 i fællesskabsretlig belystning, SU 2005,3, *Winther-Sørensen*: International sambeskatning og EU-retten, SR-Skat 2005, 32, *Kirkegaard Nielsen*: Marks & Spencer-dommen – og hvad så?, SU 2006, 111, *Guldmand m. fl.*: Sambeskatning 2013/14, Karnov Group, 2013 og *Dalby*: Om skattemæssige underskud i ingenmandsland, SR-Skat 2013, 94.

2 Se de almindelige lovbemærkninger til "Forholdet til EU-retten" i L 153 2004-05.

3 Se note 1. *Kommissionen mod Storbritannien* (172/13) omtales også som *Marks & Spencer II*.

4 Se også *Lykke Hindhede og Holmberg*: National obligatorisk sambeskatning og territorialindkomstprincip, SU 2005, 1.

5 Selskaber omfattes naturligvis fortsat af globalindkomstprincippet i Statsskatteovens § 4, mens indtægter og udgifter i underliggende datterselskaber ikke medgår i opgørelsen af den skattepligtige indkomst (da andet skattesubjekt), ligesom at indtægter og udgifter vedrørende faste driftssteder og faste ejendom i udlandet specifikt er undtaget fra globalindkomstprincippet, jf. SEL § 8, stk. 2.

6 Se også *Tell*: Sambeskatning og udnyttelse af underskud på tværs af grænser – Kommissionen mod Storbritannien C-172/13, SR-SKAT 2015, 35.

skatteretlige regler. *Marks & Spencer* (C-446/03) gjorde til dels op med denne skepsis og er vel nok stadig den mest behandlede EU-retlige afgørelse vedrørende skatteregler.⁷

Kort fortalt vedrørte *Marks & Spencer* (C-446/03) de engelske sambeskatningsregler. Selskabet *Marks & Spencer plc* ønskede i Storbritannien at udnytte underskud opstået i datterselskaber hjemmehørende i Frankrig, Belgien og Tyskland, hvilket blev nægtet i overensstemmelse med de dagældende regler i Storbritannien. Der var således kun adgang til sambeskatning af hjemmehørende selskaber, hvilket netop var årsagen til, at det blev forelagt EU-domstolen, om det var foreneligt med EU-retten kun at tilbyde adgang til sambeskatning i rent nationale situationer og ikke i grænseoverskridende situationer.

EU-domstolen fandt, at der bestod en forskelsbehandling af henholdsvis underskud i hjemmehørende datterselskaber og underskud i ikke-hjemmehørende datterselskaber, hvilket gjorde det mindre attraktivt for et moderselskab at etablere datterselskaber i andre medlemsstater, hvilket udgjorde en hindring for udøvelsen af etableringsfriheden. EU-domstolen fandt dog samtidigt, at en sådan hindring for udøvelsen af etableringsfriheden kunne retfærdiggøres i følgende hensyn som helhed; (i) hensynet til at sikre den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, (ii) hensynet til at undgå dobbeltfradrag samt (iii) hensynet til at modvirke skatteunddragelse.

Spørgsmålet var herefter, om det altid var nødvendigt at nægte grænseoverskridende underskudsudnyttelse eller om det i visse tilfælde gik udover hvad der var nødvendigt for at forfølge disse hensyn, og det dermed ikke var proportionalt at nægte grænseoverskridende underskudsudnyttelse.

EU-domstolen fandt, at en nægtelse af grænseoverskridende underskudsudnyttelse går udover hvad der er nødvendigt i en situation, hvor det ikke-hjemmehørende datterselskab har udtømt alle muligheder for at udnytte underskuddene i dets hjemstat i det pågældende indkomstår og tidligere indkomstår, og der ikke er mulighed for at udnytte underskuddet i forbindelse med senere skatteår. Sagt på en anden måde er det ikke foreneligt at nægte grænseoverskridende underskudsudnyttelse, når muligheden for dobbelt fradrag ikke er tilstede. Centralt i *Marks & Spencer* (C-446/03) er præmis 55, hvoraf det fremgår, at:

“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.”

EU-domstolen fandt derfor, at det er uforeneligt med etableringsfriheden at nægte grænseoverskridende underskudsudnyttelse i de situationer, hvor det ikke-hjemmehørende datterselskab har udtømt alle muligheder for at udnytte underskuddet, dvs. at der består et endeligt tab. Dette er senere beskrevet som *Marks & Spencer* doktrinen og uddybet ved *Kommissionen mod Storbritannien* (C-172/13).

I *Kommissionen mod Storbritannien* anlagde Kommissionen traktatbrudsag mod Storbritannien i 2013, da Kommissionen

vurderede, at sambeskatningsreglerne i Storbritannien fortsat var uforenelige med EU-retten. Kommissionen mente, at det var så godt som umuligt for et hjemmehørende moderselskab at udnytte underskud fra datterselskaber hjemmehørende i andre medlemsstater, og at Storbritannien således ikke i tilstrækkelig grad havde tilpasset sine sambeskatningsregler til *Marks & Spencer* doktrinen.

Reglerne i Storbritannien gav efter *Marks & Spencer* (C-446/03) nu ellers mulighed for udnyttelse af underskud fra ikke-hjemmehørende datterselskaber, såfremt det ikke-hjemmehørende datterselskab havde udtømt alle muligheder for at udnytte underskuddet i det aktuelle og tidligere skatteår og der ikke forelå nogen mulighed for at udnytte underskuddet i senere skatteår. Vurdering foretoges umiddelbart efter afslutningen af det skatteår, hvori underskuddet var opstået.

Kommissionens anbringende var, at det *de facto* var umuligt at udnytte underskud fra datterselskaber hjemmehørende i andre medlemsstater. EU-domstolen skulle herefter tage stilling til, om reglerne gjorde det *så godt som umuligt for et hjemmehørende moderselskab at opnå grænseoverskridende koncernlempelse*.

EU-domstolen gentog tidligere praksis, herunder *Marks & Spencer* (C-446/03), hvorefter den forskellige behandling af underskud opstået i hjemmehørende datterselskaber og underskud lidt i ikke-hjemmehørende datterselskaber kan hindre et moderselskab i at udøve sin etableringsfrihed. Ligeledes gentog EU-domstolen, at en sådan forskelsbehandling kunne retfærdiggøres som helhed i (i) hensynet til at sikre den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, (ii) hensynet til at undgå dobbeltfradrag og i (iii) hensynet til at modvirke skatteunddragelse. Dette er således en klar gentagelse af hensynene i *Marks & Spencer* (C-446/03).

Det afgørende var herefter om reglerne i Storbritannien gik ud over, hvad der var nødvendigt for at nå disse hensyn (proportionalitetsprincippet). I denne vurdering henviste EU-domstolen direkte til *Marks & Spencer* (C-446/03), præmis 55, som det fremgår af følgende:

“26 I denne henseende bemærkes, at Domstolen i præmis 55 i dom *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763), hvori der var tale om ICTA, som i forbindelse med koncernlempelsen udelukkede enhver hensyntagen til underskud lidt i ikke-hjemmehørende datterselskaber; fastslog, at den forskellige behandling af underskud lidt af et hjemmehørende datterselskab og underskud lidt af et ikke-hjemmehørende datterselskab går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå de forfulgte mål 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; som ansøgningen om lempelse vedrører; 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 for det andet ikke er mulighed for at tage hensyn til det ikke-hjemmehørende 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 (jf. ligeledes domme *Lidl Belgium*, C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 47, og A, EU:C:2013:84, præmis 49).

27 Når et hjemmehørende moderselskab i en medlemsstat godtgør over for skattemyndighederne, at et ikke-hjemmehørende datterselskab har lidt et endeligt underskud som omhandlet i præmis 55 i dom *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763), er det, således som

⁷ Alene oversigten over retsvidenskabelige kommentarer (artikler) til *Marks & Spencer* C-446/03 på www.curia.europa.eu strækker sig over 6 sider.

det fremgår af nævnte doms præmis 56, i strid med artikel 49 TEUF at udelukke dette moderselskab fra at fradrage de underskud, der er pådraget af selskabets ikke-hjemmehørende datterselskab, i sit skattepligtige overskud i denne medlemsstat.”

EU-domstolen gentog derved, med direkte henvisning til Marks & Spencer doktrinen, at et endeligt underskud foreligger, hvor det ikke-hjemmehørende datterselskab har udtømt alle muligheder for at tage hensyn til underskuddene i sin hjemstat, herunder ved overførsel til tredjepart, både med hensyn til tidligere og det pågældende skatteår, hvori underskuddet er opstået, og der ikke er mulighed for at tage hensyn til det ikke-hjemmehørende datterselskabs underskud i dets hjemstat i forbindelse med senere skatteår, enten af selskabet selv eller af en tredjepart. Samtidig fremhævede EU-domstolen, at den endelige karakter af et underskud kun kan fastslås, hvis selskabet ikke længere oppebærer indtægter i den medlemsstat, hvor det har hjemsted, og at selv minimale indtægter giver mulighed for, at de opståede underskud kan udnyttes senere.

EU-domstolen anførte samtidigt, at den endelige karakter af et underskud opstået i et ikke-hjemmehørende datterselskab *ikke* kan følge af den omstændighed, at den medlemsstat, hvor det pågældende datterselskab har hjemsted, udelukker enhver mulighed for fradrag for underskuddet (K C-322/11). Sagt på en anden måde følger det ikke af Marks & Spencer doktrinen, at en Medlemsstat er tvunget til at yde grænseoverskridende underskudsudnyttelse i en situation, hvor der slet ikke er fradrag for underskuddet hos det ikke-hjemmehørende datterselskaber efter reglerne i datterselskabets hjemstat, uagtet at der ikke består risiko for dobbelt fradrag.⁸

Kommissionen henviste i sagen konkret til en situation, hvor et ikke-hjemmehørende datterselskab trådte i likvidation inden afslutningen af det indkomstår, hvor underskuddet var lidt og derved var endeligt tabt. Storbritannien påviste herefter, med et konkret eksempel, at der i en sådan situation, hvor datterselskabet umiddelbart efter afslutningen af det indkomstår, hvor underskuddet var lidt, og var ophørt med sine erhvervsaktiviteter, og var solgt eller havde fjernet samtlige indtægtsgenererende aktiver, kunne ske grænseoverskridende underskudsudnyttelse.⁹ EU-domstolen måtte derfor rettelig afvise Kommissionens påstand med henvisning til, at Kommissionen ikke havde godtgjort rigtigheden af sit synspunkt om at det *de facto* var umuligt at udnytte underskud fra datterselskaber hjemmehørende i andre Medlemsstater.

Samlet set bekræftede EU-domstolen Marks & Spencer doktrinen i *Kommissionen mod Storbritannien* (C-172/13), således at der skal være adgang til grænseoverskridende udnyttelse af underskud opstået i ikke-hjemmehørende datterselskaber (EU/EØS), såfremt en sådan adgang gives ved hjemmehørende datterselskaber og der er tale om endelig tab hos de ikke-hjemmehørende datterselskaber (EU/EØS).

I en dansk sammenhæng var spørgsmålet herefter særligt, om denne praksis også gjaldt i forhold til faste driftssteder i udlandet, hvorefter en sådan grænseoverskridende underskudsudnyttelse nægttes efter SEL § 8, stk. 2. Ligeledes var det uklart, om muligheden for at tilvælge international sambeskatning efter SEL § 31 A “ophævede” denne hindring for etableringsfriheden. Dette var omdrejningspunktet i *Bevola* (C-650/16).

4. EU-retten og faste driftssteder (*Bevola* C-650/16)

Sagen vedrørte selskabet *Bevola A/S*, som var hjemmehørende i Danmark. *Bevola* var datter- og datterdatterselskab af danske selskaber, der alle kontrolleredes af *Jens W. Trock ApS*, som udgjorde koncernens moderselskab, og ligeledes havde hjemsted i Danmark.

Bevola havde en finsk filial, som i 2009 blev lukket med et nettotab på ca. 2,8 mio. kr. Dette underskud kunne ikke udnyttes i Danmark grundet SEL § 8, stk. 2, og kunne ej heller udnyttes i Finland efter lukningen.¹⁰

Bevola anmodede herefter om fradrag for underskuddet i selskabets indkomst i Danmark for indkomståret 2009 med henvisning til *Marks & Spencer* (C-446/03), da det er i strid med EU-retten at udelukke et hjemmehørende moderselskab fra at fradrage underskud pådraget af et ikke-hjemmehørende datterselskab, når datterselskabet har udtømt alle muligheder for at udnytte underskuddet i udlandet. Dette måtte tilsvarende gælde i *Bevolas* situation.¹¹ SKAT afslog fradrag med henvisning til SEL § 8, stk. 2 samt at koncernen ikke havde valgt international sambeskatning.¹²

Afslaget blev stadfæstet af Landsskatteretten hvorfor *Bevola* og *Jens W. Trock* indbragte afgørelsen for Østre Landsret. Østre Landsret var noget tvivlende over for relevansen af *Marks & Spencer* (C-446/03), navnlig henset til, at det var muligt for skatteyderen at tilvælge international sambeskatning og derigennem opnå et sådant fradrag.¹³

Østre Landsret besluttede at forelægge følgende præjudicielle spørgsmål for EU-domstolen:¹⁴

“*Er artikel 49 TEUF til hinder for en national beskatningsordning som den i hovedsagen omhandlede, der medfører, at der er mulighed for fradrag for tab i indenlandske filialer, mens der ikke er mulighed for fradrag for tab i filialer beliggende i andre medlemsstater, heller ikke under betingelser svarende til Domstolens dom [af 13. december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763)], præmis 55-56, medmindre koncernen har valgt international sambeskatning på vilkår som angivet i hovedsagen?*”

EU-domstolen statuerer indledningsvist, at etableringsfriheden indebærer et forbud mod, at oprindelsesstaten (Danmark) lægger hindringer i vejen for, at en af dens statsborgere eller selskaber, stiftet i overensstemmelse med oprindelsesstatens lovgivning, etablerer sig i en anden medlemsstat (Finland). Dette gælder også, når et selskab, der er etableret i en medlemsstat, driver virksomhed i en anden medlemsstat gennem et fast driftssted. Dette synes ikke overraskende.

Herefter skulle det i overensstemmelse med EU-domstolens faste praksis vurderes om SEL § 8, stk. 2, overhovedet medfører en forskellig behandling af danske selskaber, der har et fast driftssted i Danmark, og danske selskaber, hvis faste driftssted er beliggende i en anden medlemsstat.

EU-domstolen fandt konkret, at *Bevola* i medfør af SEL § 8, stk. 2, var forhindret i at fradrage underskud i dets ikke-hjemmehørende faste driftssted, mens *Bevola* ville kunne foretage et sådant fradrag, hvis dets faste driftssted var beliggende i Danmark. Et dansk

⁸ Se særligt præmis 77 og 78 i K (C-322/11)

⁹ Se *Kommissionen mod Storbritannien* (C-172/13), præmis 36-37.

¹⁰ Se præmis 8.

¹¹ Se præmis 11.

¹² Se præmis 10.

¹³ Se præmis 12.

¹⁴ Se præmis 13.

selskab, der har et fast driftssted i en anden medlemsstat er, under disse omstændigheder, udsat for forskelsbehandling sammenlignet med et selskab med et fast driftssted i Danmark. Dette ændres ikke af, at SEL § 8, stk. 2, udelukker både indtægter og udgifter, således at Danmarks afkald på at udøve sin beskatningskompetence efter SEL § 8, stk. 2, ikke nødvendigvis altid er ufordelagtigt, men endda kan udgøre en skattemæssig fordel. Konkret var der tale om en situation med en ufordelagtig skattemæssig forskelsbehandling.

Mere interessant var det, at EU-domstolen herefter undersøgte, om muligheden for at kunne tilvælge international sambeskatning "ophævede" denne forskelsbehandling. Et dansk selskab kan således inden for tilvalgsordningen fradrage underskud i dets faste driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat, på samme måde som underskud i dets faste driftssteder, der er beliggende i Danmark. EU-domstolen bemærkede, at tilvalget af international sambeskatning imidlertid er undergivet to betingelser, som udgør strenge forpligtelser; henholdsvis globalpuljeprincippet (alt-eller-intet) og bindingsperioden på ti år. Herefter konkluderede EU-domstolen, at SEL § 8, stk. 2, fortsat indfører en forskellig behandling af danske selskaber, der har et fast driftssted i Danmark, og danske selskaber, hvis faste driftssted er beliggende i en anden medlemsstat. En forskelsbehandling er til ulempe for de selskaber, der udøver deres etableringsfrihed, og derved en hindring for etableringsfriheden. Muligheden for at tilvælge international sambeskatning "ophævede" således ikke forskelsbehandlingen af en skatteyder, som ikke havde tilvalgt international sambeskatning.¹⁵

En sådan forskelsbehandling udgør imidlertid ikke en hindring for etableringsfriheden, hvis den vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller hvis den er begrundet i tvingende almene hensyn.

EU-domstolen gentog, at sammenligneligheden af en grænseoverskridende situation med en national situation skal vurderes under hensyntagen til, hvilket formål der forfølges med de omhandlede nationale bestemmelser.¹⁶ EU-domstolen lagde dernæst vægt på, at SEL § 8, stk. 2, udelukker overskud og underskud, som vedrører et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat, fra danske selskabers skattepligtige indkomst, medmindre det pågældende selskab har valgt international sambeskatning efter SEL § 31 A. Da denne lovgivning tilsigter at undgå dobbeltbeskatning af overskud og dobbelt fradrag for tab (symmetri) for danske selskaber, der har sådanne faste driftssteder, er disse selskabers situation sammenlignelige med situationen for danske selskaber med faste driftssteder i Danmark.¹⁷ Der bestod således forskelsbehandling af objektivt sammenlignelige situationer.¹⁸

EU-domstolen fandt dog umiddelbart herefter, at SEL § 8, stk. 2 på samme tid kunne begrundes i tvingende almene som helhed, nemlig (i) hensynet til en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, (ii) hensynet til sammenhængen i det danske skattesystem og (iii) hensynet til behovet for at forhindre risikoen for dobbelt fradrag for underskud.¹⁹ Herefter undersøgte EU-domstolen dog straks, om SEL § 8, stk. 2 går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål.

EU-domstolen fremhævede, at hvis et selskab frit kunne fastlægge omfanget af sambeskatningen, så kunne selskaber efter eget skøn kun inddrage ikke-hjemmehørende underskudsgivende faste driftssteder og samtidig udeholde overskudsgivende faste driftssteder. En sådan mulighed for frit at kunne ændre omfanget af den internationale sambeskatning fra det ene år til det andet ville være til fare for såvel den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne som den i det danske skattesystem tilstræbte symmetri mellem kompetencen til at beskatte overskud og muligheden for at fradrage underskud.²⁰

EU-domstolen bemærkede samtidig, at der ikke var behov for generelt at tage stilling til, hvorvidt betingelserne for at være omfattet af international sambeskatning i SEL § 31 A går ud over, hvad der er nødvendigt. I stedet bemærkede EU-domstolen blot, at spørgsmålet i hovedsagen omhandlede om den forskellige behandling er nødvendig i den særlige situation, hvor tabet i det ikke-hjemmehørende faste driftssted er endeligt.²¹ Dette er særdeles interessant, da SEL § 8, stk. 2 således ikke bliver EU-konform med henvisning til at skatteyderen "jo blot kan tilvælge international sambeskatning". Dette argument afvæbnede EU-domstolen i forhold til grænseoverskridende udnyttelse af endelig tab.

Herefter konstaterede EU-domstolen nøgternt, at når der ikke længere er nogen mulighed for at fradrage underskuddet i det ikke-hjemmehørende faste driftssted i den medlemsstat, hvor det er beliggende, så er der ingen risiko for dobbelt fradrag for underskuddet.²² I en sådan situation går en lovgivning som SEL § 8, stk. 2 ud over, hvad der er nødvendigt for at varetage de omhandlede hensyn. Samtidigt præciserede EU-domstolen, at overensstemmelsen mellem beskatningen af et selskab og dets skatteevne sikres i højere grad, hvis et selskab, der har et fast driftssted i en anden medlemsstat, i netop denne situation kan fradrage endeligt tab, der kan henføres til dette driftssted, i selskabets skattepligtige resultat.²³

EU-domstolen gentog herefter med henvisning til bl.a. *Marks & Spencer (C-446/03)*, at fradrag for sådanne tab kun tillades på betingelse af, at det hjemmehørende selskab fører bevis for, at tabet er af endelig karakter.²⁴ Selskabet skal således godtgøre, at tabet

¹⁵ Se også *FII C-446/04*, præmis 162 og *Gielen C-440/08*, præmis 55, samt *Terkilsen*: Valgfrihed og EU-skatte ret, SU 2014, 77.

¹⁶ Se præmis 32.

¹⁷ Se præmis 33. EU-domstolen bemærkede samtidigt, at i modsætning til, hvad Kommissionen havde gjort gældende, så er *Nordea (C-48/13)*, og *Timac Agro (C-388/14)*, ikke udtryk for, at EU-domstolen har opgivet denne metode ved bedømmelsen af sammenligneligheden af situationer. Det var blot ikke nødvendigt at undersøge nærmere.

¹⁸ Se præmis 40.

¹⁹ Se præmis 53.

²⁰ Se præmis 56.

²¹ Se præmis 57.

²² Se præmis 58.

²³ Se præmis 59.

²⁴ Se præmis 60.

opfylder de krav, som EU-domstolen formulerede i præmis 55 i *Marks & Spencer* (C-446/03).²⁵ Dette indebærer konkret, at:²⁶

1. det faste driftssted har udtømt alle de muligheder for at tage hensyn til underskuddene, der eksisterer i den hjemstat, hvori det er beliggende (værtsstaten), med hensyn til det pågældende skatteår og tidligere skatteår, samt
2. at der ikke er mulighed for at tage hensyn til disse underskud i forbindelse med senere skatteår enten af det faste driftssted selv eller af en tredjepart, bl.a. i tilfælde af overdragelse af det faste driftssted til tredjepart.

Ligeledes henviste EU-domstolen til, at kriteriet om underskuddets endelige karakter blev præciseret i *Kommissionen mod Storbritannien* (C-172/13). Det fremgår med henvisningen hertil, at den endelige karakter af underskud kun kan fastslås, hvis det faste driftssted ikke længere oppebærer indtægter i værtsstaten. Dette skyldes, at så længe der fortsat oppebæres selv minimale indtægter eksisterer muligheden for, at de lidt underskud kan modregnes i fremtidige overskud i værtsstaten.²⁷ Denne retspraksis for ikke-hjemmehørende datterselskaber anvendtes således analogt på underskud i faste driftssteder. Konkret opnår tab, der kan henføres til faste driftssteder, endelig karakter, når det selskab, som det faste driftssted tilhører, dels har udtømt alle muligheder for at fradrage dette tab i medfør af lovgivningen i værtsstaten, dels ikke længere oppebærer nogen som helst indtægt fra det faste driftssted, således at der ikke længere er nogen mulighed for, at der kan tages hensyn til det nævnte underskud i værtsstaten.²⁸

I overensstemmelse med tidligere praksis fandt EU-domstolen, at det tilkom Østre Landsret at bedømme, om disse betingelser konkret er opfyldt, herunder for så vidt angår *Bevolas* finske filial.

Samlet set fandt EU-domstolen derfor, at etableringsfriheden skal fortolkes således, at den er til hinder for en lovgivning - som SEL § 8, stk. 2 - der udelukker et hjemmehørende selskab, der *ikke* har valgt international sambeskatning, fra at fradrage tab i et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat i sit skattepligtige overskud, selv om dette selskab dels har udtømt alle muligheder for at fradrage dette tab i medfør af lovgivningen i den medlemsstat, hvor dette driftssted er beliggende (værtsstaten), dels ikke længere oppebærer nogen som helst indtægt fra driftsstedet, således at der ikke længere er nogen mulighed for, at der kan tages hensyn til det nævnte tab i den nævnte medlemsstat, hvilket det tilkom Østre Landsret at efterprøve.

5. Betydning af *Bevola* C-650/166.

EU-domstolen har med *Bevola* C-650/16 endnu engang stadfæstet *Marks & Spencer* doktrinen i forhold til de danske regler om sambeskatning samt at denne også gælder i forhold til faste driftssteder (SEL § 8, stk. 2). Det går således ud over, hvad der er nødvendigt (proportionalitetsprincippet), at nægte grænseoverskridende underskudsudnyttelse i de tilfælde hvor der består et endeligt tab i et datterselskab eller fast driftssted, når Danmark har indført obligatorisk national sambeskatning, jf. SEL § 31.²⁹

EU-retten er således ikke generelt til hinder for, at Danmark eller en anden medlemsstat har regler om national sambeskatning uden

samtidigt at tilbyde international sambeskatning, men æinternational sambeskatning skal dog være mulig i de tilfælde, som omfattes af *Marks & Spencer* doktrinen om endelig tab. Denne konklusion ændres ikke af, at Danmark efter SEL § 31 A har valgt at tilbyde en frivillig international sambeskatning, således at selskaber også i andre situationer kan opnå grænseoverskridende underskudsudnyttelse. Det må i lyset af *Bevola* (C-650/16) blot konstateres, at selskaber – selv om de ikke har tilvalgt international sambeskatning – har ret til grænseoverskridende udnyttelse af underskud fra ikke-hjemmehørende datterselskaber og faste driftssteder (EU/EØS) i situationer, hvor disse har udtømt alle muligheder for at udnytte underskuddet, dvs. at der består et endeligt tab, og der derved ikke består en risiko for dobbelt fradrag.

Det er en betingelse efter *Marks & Spencer* doktrinen, at det ikke-hjemmehørende datterselskab eller faste driftssted har haft ret til fradrag for underskuddet, men har udtømt alle muligheder for både selskabets og en tredjeparts udnyttelse af underskuddet, både i det pågældende indkomstår samt i tidligere og senere indkomstår.

Så længe datterselskabet eller det faste driftssted fortsætter - selv med minimale indtægter - eksisterer muligheden for, at det lidt underskud kan modregnes i fremtidige overskud, hvorved der ikke består et endeligt tabt underskud. Derimod vil eksempelvis en likvidation medføre at underskud kan anses for endeligt tabt, som i *Kommissionen mod Storbritannien* (C-172/13), og det samme gælder ophør eller salg af alle erhvervsaktiviteter³⁰ og fjernelse af samtlige indtægtsgenererende aktiver hvorved der består et endeligt tabt underskud, som omfattet af *Marks & Spencer* doktrinen. EU-domstolen har ligeledes i *A Oy* C-123/11, bekræftet at et underskud også kan fortabes endeligt ved en ophørsfusion.

Det synes derved irrelevant, om fortabelsen af underskuddet i udlandet skyldes forhold uden for skatteyderens kontrol eller ej, blot der har eksisteret et fradragsberettiget underskud, både efter danske regler og efter reglerne i det land hvor det udenlandske datterselskab eller faste driftssted er hjemmehørende/beliggende.

Det må derfor anbefales, at danske selskaber, som enten har eller har haft underskudsgivende datterselskaber eller faste driftssteder i udlandet (EU/EØS) nøje overvejer, om der består endelig tabte underskud dér eller der består underskud, som kan gøres endelig tabte, eksempelvis ved likvidation eller salg. I så fald synes EU-domstolen igen at have bekræftet selskabets ret til fradrag i Danmark for disse endelig tabte underskud i udlandet uden, at selskabet altså er tvunget til at tilvælge den bebyrdende internationale sambeskatning. Det gælder både fremadrettet og i forhold til eventuel genoptagelse af tidligere indkomstår.

Anmodning om genoptagelse af tidligere indkomstår (max 10 år tilbage) skal indsendes senest 6 måneder efter afsigelsen i *Bevola* C-650/16, hvilket var 12. juni 2018. Det kan formentlig ikke forventes, at SKAT imødekommer og afslutter en sådan genoptagelsesansøgning straks. I stedet må det desværre nok forventes, at SKAT afventer et styresignal med nærmere (interne) retningslinjer for genoptagelse af disse sager, ligesom at styresignalet formentlig afventer Østre Landsrets afgørelse af *Bevola*-sagen. Der kan derfor beklageligvis forventes noget ventetid i behandlingen af genoptagelsesansøgninger, men det er afgørende, at genoptagelsesansøgning fremsendes inden udløb af 6 måneders

²⁵ Se præmis 61.

²⁶ Se præmis 64 samt 62, som gentager præmis 55 fra *Marks & Spencer* (C-446/03) og derfor anvender datterselskaber og ikke faste driftssteder i formuleringen.

²⁷ Se præmis 64 og 63, som konkret henviser til datterselskaber, som var genstanden i *Kommissionen mod Storbritannien* (C-172/13).

²⁸ Se præmis 64.

²⁹ Se også om forskellige sambeskatningsregimer *Reijn, Van de Voorde og van der Zeijden*: Tax Grouping in an EU Context: All Roads Lead to Brussels, European Taxation 2018 (Vol. 58), nr. 7.

fristen, uagtet den meget beklagelige træghed i systemet med at tilpasse sig den EU-retlige virkelighed.

Slutteligt må der med EU-domstolens underkendelse af SEL § 8, stk. 2, i visse situationer (endelige tab) ske en lovændring af SEL § 8, stk. 2 og formentligt ligeledes af det danske sambeskatningsregime i SEL § 31. I en periode, hvor der i Skatteministeriet ligeledes arbejdes på implementering af Skatteunddragelsesdirektivet og gennemførelse af Det Multilaterale Instrument, skal skatteyder nok væbne sig med ekstra tålmodighed før de nødvendige lovændringer af de danske skatteregler er på plads.³⁰ Ligeledes kan der kun gisnes om, hvorledes lovgiver ønsker at foretage den nødvendige tilpasning til EU-retten. I Storbritannien valgtes det efter *Marks & Spencer* (C-446/03) at indføje nærmest ordlyden af *Marks & Spencer* doktrinen, men det er uklart om Danmark ligeledes ønsker at gå denne vej. I stedet kan det overvejes om der vil ske mere grundlæggende ændringer af det danske sambeskatningsregime, herunder grundet at adgangen til at tilvælge international sambeskatning også forsøges benyttet til at retfærdiggøre andre skatteregler, som potentielt er helt eller delvist uforenelige med EU-retten, eksempelvis de samlede nationale opgørelser i rentebeskatningsreglerne i SEL § 11 B, stk. 8 og SEL § 11 C, stk. 2.³¹ Man må derfor æfvente lovgivers reaktion på *Bevola* (C-650/16) med en vis spænding.

6. Konklusion

Siden vedtagelsen af lov nr. 426 af 6. juni 2005, der reformerede de danske sambeskatningsregler og indførte det nugældende territorialbeskatningsprincip i SEL § 8, stk. 2, har den EU-retlige forenelighed været omdiskuteret. I lyset af den efterhånden fyldige praksis, herunder senest *Bevola* (C-650/16), der konkret vedrører SEL § 8, stk. 2, synes det klart at de danske sambeskatningsregler og det nugældende territorialbeskatningsprincip i SEL § 8, stk. 2, ikke altid er EU-konformt, da der altid nægtes grænseoverskridende

underskudsudnyttelse, såfremt skatteyderen ikke positivt har tilvalgt international sambeskatning.

EU-domstolen har bekræftet, både i forhold til datterselskaber og faste driftssteder, at det ikke er foreneligt med EU-retten at nægte grænseoverskridende underskudsudnyttelse, hvor der er tale om et endeligt tabt underskud i det udenlandske datterselskab eller faste driftssted (EU/EØS) – uagtet muligheden for at tilvælge international sambeskatning. Det forudsætter, at der både efter danske regler og de udenlandske regler består et fradragsberettiget tab, som ikke kan udnyttes i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende eller det faste driftssted er beliggende.

Et underskud må efter *Marks & Spencer* doktrinen anses for endeligt tabt, når datterselskabet eller det faste driftssted har udtømt alle muligheder for at udnytte underskuddet i værtsstaten, både i det pågældende indkomstår samt i tidligere og senere indkomstår, herunder af selskabet selv og af en eventuel tredjepart. Såfremt underskuddet kan fremføres og datterselskabet eller det faste driftssted fortsætter - selv med minimale indtægter - eksisterer muligheden for, at det opståede underskud kan modregnes i fremtidige overskud, og der består ikke et endeligt tabt underskud. Derimod vil eksempelvis en likvidation, ophør eller salg af samtlige indtægtsgenererende aktiver kunne medføre at består et endeligt tabt underskud omfattet af *Marks & Spencer* doktrinen.

Efter *Bevola* (C-650/16) må ovenstående ånses for gældende ret i Danmark, og danske koncerner må nu overveje om der skal ansøges om genoptagelse for tidligere indkomstår (max 10 år) senest 6 måneder efter EU-domstolens afgørelse i *Bevola* (C-650/16). Lovgiver står ligeledes overfor vigtige overvejelser om, hvorledes de danske skatteregler bedst og sammenhængende bringes i overensstemmelse med EU-retten. Dette er et politisk valg, men der henstilles til at lovgiver sikrer robusthed i sambeskatningsreglerne, herunder også i forhold til EU-retten, så skatteydere ikke igen i 15 år skal være underlagt delvist EU-stridige regler.

³⁰ I *Masco* (C-593/14), hvori EU-domstolen underkendte dele af de danske regler om tynd kapitalisering, traf EU-domstolen afgørelse d. 21 december 2016, mens lovforslag L 237 2017-18 om tilpasning af de danske regler om tynd kapitalisering blev fremsat d. 2 maj. 2017. D. 11 juli 2018 er lovforslaget fortsat ikke vedtaget, dvs. 1½ år efter EU-domstolens afgørelse.

³¹ Se eksempelvis *Tell*: Renteløftet og faste driftssteder i udlandet – i lyset af *Argenta* C-350/11, SU 2014, 2, og samme i EU-retten og danske rentebeskatningsregler, SR.2013, 101.