

Bevola-dommen, NN-dommen og de danske sambeskatningsregler: en status

- ♦ Frem til 2005 var sambeskatning baseret på et princip om frivillighed (dog betinget af Ligningsrådets tilladelse), og der gjaldt principielt set de samme regler, uanset om et dansk moderselskab ønskede at blive sambeskattet med et dansk eller et udenlandsk datterselskab. Et afgørende nybrud kom med sambeskatningsreformen i 2005.

Af professor, ph.d. Anders Nørgaard Laursen, Juridisk Institut, Aarhus Universitet

1. Indledning – sambeskatningsreglerne og EU-retten(1)

Sambeskatning af selskaber har været en del af dansk skatteret lige så længe, som der har eksisteret permanente regler om indkomstbeskatning, dvs. siden 1903.(2)

Frem til 2005 var sambeskatning baseret på et princip om frivillighed (dog betinget af Ligningsrådets tilladelse), og der gjaldt principielt set de samme regler, uanset om et dansk moderselskab ønskede at blive sambeskattet med et dansk eller et udenlandsk datterselskab.(3)

Et afgørende nybrud kom med sambeskatningsreformen i 2005.(4)

Det hidtidige princip om frivillighed blev afløst af regler om *obligatorisk national sambeskatning* for koncernforbundne danske selskaber, jf. SEL § 31, stk. 1. Omfattet af den obligatoriske nationale sambeskatning var også udenlandske koncernforbundne selskabers faste driftssteder og fast ejendom her i landet.

Hvad angik sambeskatning med udenlandske koncernforbundne selskaber, blev frivilligheden bibeholdt, jf. SEL § 31 A. I modsætning til efter de tidligere gældende regler var det dog ikke længere muligt at tilvælge sambeskatning for enkelte selskaber; et valg af *international sambeskatning* var nu ensbetydende med, at sambeskatningen kom til at omfatte *alle* koncernforbundne udenlandske selskaber (og udenlandske faste driftssteder og fast ejendom) – det såkaldte “globalpuljeprincip”. Sambeskatningen ville endvidere ikke kun være begrænset til udenlandske *datterselskaber*, men ville også omfatte “ovenliggende” udenlandske koncernselskaber. Et valg af international sambeskatning var (dengang som nu) bindende i 10 år, jf. SEL § 31 A, stk. 3, 3. pkt.

Sambeskatningsreformen introducerede også det såkaldte “territorialprincip” i dansk ret, jf. SEL § 8, stk. 2.(5) Hvor danske selskaber hidtil skulle medregne indkomst (positiv såvel som negativ) fra udenlandske faste driftssteder og faste ejendomme til den skattepligtige indkomst, jf. globalindkomstprincippet i SEL § 4, fulgte det nu af SEL § 8, stk. 2, at en sådan udenlandsk indkomst ikke påvirkede den danske indkomstopgørelse. Hvis international sambeskatning blev tilvalgt, ville territorialprincippet dog ikke finde anvendelse, og indkomsten fra udenlandske faste driftssteder og fast ejendom ville blive medregnet ved den danske indkomstopgørelse, jf. SEL § 8, stk. 2, 1. pkt. og SEL § 31 A, stk. 1, 2. pkt.

Det karakteristiske ved sambeskatningsreformen i 2005 var, at der herefter gjaldt forskellige regelsæt, alt efter om et dansk selskab ønskede sambeskatning med et dansk eller et udenlandsk selskab. Reglerne om international sambeskatning var derfor allerede før de var blevet vedtaget blevet kritiseret for at være i strid med EU-retten.(6)

Efter reglerne var blevet gennemført, blev der den 13. december 2005 afsagt dom i sag C-446/03, *Marks & Spencer*. I dommen fastslog EU-Domstolen, at selvom der af EU-retten ikke fulgte en pligt til at udstrække nationale sambeskatningsregler til udenlandske

datterselskaber, skulle medlemsstaterne – i det omfang de havde regler om national sambeskatning – tillade fradrag for *endelige tab* i udenlandske datterselskaber. På baggrund af dommen blev der atter rejst kritik af de danske regler, idet disse netop ikke tillod fradrag for endelige tab.(7) I et svar til Folketingets Skatteudvalg afviste skatteministeren dog, at Marks & Spencer-dommen skulle have “*lovgivningsmæssige eller provenumæssige konsekvenser*” for Danmark. Skatteministeren henviste bl.a. til, at de danske regler – i modsætning til de britiske, der var til prøvelse i Marks & Spencer-dommen – ikke udelukkede fradrag for underskud i udenlandske datterselskaber. Fradraget var blot betinget af, at koncernen tilvalgte international sambeskatning.(8)

Den 12. juni 2018 blev der afsagt dom i sag C-650/16, *Bevola*.(9) Med dommen blev der – ca. 13 år efter, reglerne trådte i kraft – i et vist omfang sat punktum for spekulationerne, da det nu er fastslået, at det territorialprincip, der blev gennemført som led i sambeskatningsreformen, er i strid med EU-retten. Da det med sambeskatningsreformen gennemførte territorialprincip udtrykkeligt havde til formål at sidestille behandlingen af indkomst og udgifter i udenlandske faste driftssteder og faste ejendomme med den tilsvarende behandling af udenlandske datterselskaber, må dommen forventes også at have en betydelig præjudikatværdi for reglerne om international sambeskatning generelt.

Hvor det i sagens natur navnlig var foreneligheden af EU-retten med reglerne om international sambeskatning, der havde været omdiskuteret, var et bestemt aspekt af reglerne om obligatorisk national sambeskatning også blevet udsat kritik. Kritikken grundede sig på EU-Domstolens dom i sag C-18/11, *Phillips Electronics* fra 2012. Sagen omhandlede britiske regler, som skulle modvirke, at et underskud blev anvendt to gange (double dip). Efter de britiske regler kunne et fast driftssted i Storbritannien ikke overføre et underskud til koncernforbundne britiske selskaber, såfremt underskuddet også kunne modregnes af det selskab, som det faste driftssted tilhørte (hvilket konkret var et selskab, der var hjemmehørende i Holland). Da de britiske regler, som blev underkendt, havde en betydelig lighed med de danske regler i SEL § 31, stk. 2, 2. pkt., var det hævdet i litteraturen, at også de danske regler måtte være i strid med EU-retten.(10) Grundet reglernes lighed med de nu underkendte britiske regler, fremsendte EU-Kommissionen af samme årsag i 2015 en åbningsskrivelse til den danske regering.(11)

Den 4. juli 2018 blev der afsagt dom i sag C-28/17, *NN A/S*, om netop SEL § 31, stk. 2, 2. pkt., og reglens forenelighed med EU-retten. I det følgende afsnit 2 skal dommen og dens implikationer omtales nærmere.

Efterfølgende vil Bevola-dommen og dens betydning for territorialprincippet og reglerne om international sambeskatning blive omtalt i afsnit 3.

Endelig sammenfattes artiklen i afsnit 4.

2. NN A/S (C-28/17)

2.1 Sagens faktum

NN A/S var det ultimative moderselskab i en dansk koncern. Til koncernen hørte også to svenske datterselskaber, som hver havde en filial i Danmark, der i skattemæssig henseende udgjorde faste driftssteder. Ved en omstrukturering blev de to filialer lagt sammen, hvorefter nu kun det ene selskab havde et fast driftssted i Danmark.

I forbindelse med omstruktureringen blev der overdraget goodwill fra den ene filial til den anden. Efter reglerne i Sverige var det ikke tilladt at afskrive på denne goodwill, hvilket var ensbetydende med, at filialen gav overskud, når indkomsten blev opgjort efter svenske regler.

Efter dansk ret var der imidlertid ikke noget til hinder for, at der kunne afskrives på den overdragede goodwill. Afskrivningsmuligheden medførte, at filialen udviste et underskud.

Dette underskud skulle som udgangspunkt indgå ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten, jf. SEL § 31, stk. 2, idet sambeskatningen som bekendt omfatter både koncernforbundne danske selskaber og udenlandske koncernforbundne selskabers faste driftssteder og faste ejendomme her i landet, jf. SEL § 31, stk. 1. Muligheden for at lade et underskud fra et udenlandsk selskabs faste driftssted (eller faste ejendom) indgå ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten var imidlertid begrænset af reglen i SEL § 31, stk. 2, 2. pkt. (12)

Underskud i et fast driftssted kan kun modregnes i andre selskabers indkomst, hvis reglerne i den fremmede stat, på Færøerne eller i Grønland, hvor selskabet er hjemmehørende, medfører, at underskud ikke kan medregnes ved beregningen af selskabets indkomstopgørelse i den fremmede stat, på Færøerne eller i Grønland, hvor selskabet er hjemmehørende[.].

Reglen havde til formål at modvirke, at et underskud i et fast driftssted (eller en fast ejendom) her i landet, kunne anvendes to gange, såkaldt "double dip". Uden reglen ville et underskud således kunne fratrækkes dels ved opgørelsen af den danske sambeskatningsindkomst, dels ved hovedkontorets indkomstopgørelse i domicillandet (konkret Sverige).

Med henvisning til denne bestemmelse afviste SKAT (nu Skattestyrelsen), at underskuddet i det faste driftssted kunne indgå i den danske sambeskatning. SKAT henviste i den forbindelse til, at det ikke var udelukket efter svensk ret, at underskuddet i det faste driftssted (også) kunne medregnes ved indkomstopgørelsen i det svenske hovedkontor.

Skatteyderen gjorde herimod gældende, at reglerne var i strid med EU-retten, idet reglerne alene fandt anvendelse på udenlandske selskaber, som havde et fast driftssted eller en fast ejendom her i landet. En rent dansk koncern ville aldrig blive udsat for en tilsvarende begrænsning i muligheden for at fradrage et underskud ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten. Endvidere påpegede skatteyderen, at formålet med reglen i SEL § 31, stk. 2, 2. pkt., var at sikre mod, at et underskud blev udnyttet to gange (double dip), dels i kildelandet (Danmark), dels i domicillandet (Sverige). Da indkomstopgørelsen efter svensk ret imidlertid udviste et overskud i det faste driftssted, var det udelukket, at "underskuddet" kunne fratrækkes i Sverige.

2.2 Den EU-retlige vurdering

EU-Domstolen indledte sagen med at undersøge, om de danske regler udgjorde en restriktion for etableringsfriheden, jf. art. 49 i Traktaten om den Europæiske Unions Funktionsmåde (EUF-Traktaten, TEUF). En koncern med udelukkende danske selskaber ville aldrig blive ramt af fradragsbegrænsningen i SEL § 31, stk. 2, 2. pkt. Reglen ville alene finde anvendelse, hvis der indgik

udenlandske selskaber i koncernen, og derfor var reglen udtryk for en *forskelsbehandling*. En forskelsbehandling er imidlertid ikke i sig selv problematisk i relation til EU-retten. Forskelsbehandling må også vedrøre situationer, som er *objektivt sammenlignelige*.

EU-Domstolen påpegede i den sammenhæng, at sammenligneligheden skulle vurderes under hensyntagen til formålet med SEL § 31, stk. 2, 2. pkt. Da formålet med de danske regler var at modvirke double dip, og da double dip ikke var en relevant risiko for en rent dansk koncern med et fast driftssted i Danmark – risikoen for double dip var i sagens natur kun relevant i en grænseoverskridende kontekst – fandt EU-domstolen indledningsvis, at de danske regler ikke forskelsbehandlede situationer, som var objektivt sammenlignelige.(13)

EU-Domstolen påpegede imidlertid også, at i de tilfælde, hvor der ikke var nogen risiko for double dip, fx fordi det i praksis ikke var muligt at anvende underskuddet i det faste driftssted til modregning i udlandet, ville der være objektiv sammenlignelighed mellem den rent nationale og den grænseoverskridende situation. Følgelig ville en forskelsbehandling under disse omstændigheder være udtryk for en restriktion.(14)

Herefter undersøgte EU-Domstolen, om restriktionen kunne begrundes i tvingende almene hensyn, nærmere bestemt hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og hensynet til at modvirke double dip. EU-Domstolen afviste førstnævnte hensyn, men accepterede (noget overraskende) det andet.

EU-Domstolen udtalte kort om hensynet, at den allerede i tidligere praksis havde fastslået, at medlemsstaterne skulle "*kunne hindre risikoen for dobbelt fradrag for underskud.*"(15)

Selvom EU-Domstolen henviste til egen tidligere praksis, må det imidlertid hævdes, at det forfægtede synspunkt ved et nærmere eftersyn er opsigtsvækkende. I praksis var hensynet således alene blevet anerkendt som begrundelse for en restriktion, når hensynet blev accepteret i sammenhæng med hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne samt evt. også hensynet til at modvirke skatteunddragelse.(16) Udtalelsen er også opsigtsvækkende, fordi EU-Domstolen i Philips Electronics-dommen om hensynet til at modvirke double dip have udtalt følgende:

Hvad for det andet angår målet om at forhindre dobbelt anvendelse af underskud bemærkes, at selv om det antoges, at en sådan begrundelse kunne påberåbes selvstændigt, kan den i et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede under alle omstændigheder ikke påberåbes for at begrunde værtsmedlemsstatens nationale lovgivning.(17)

Med den anvendte formulering – "*selv om det antoges, at en sådan begrundelse kunne påberåbes selvstændigt*" – synes EU-Domstolen kraftigt at antyde, at hensynet til at modvirke double dip netop ikke havde et selvstændigt anvendelsesområde.(18) Endvidere fremgik det af den citerede præmis fra Philips Electronics-dommen – sammenholdt med samme doms præmis 29-30 – at hensynet (selv hvis det måtte have et selvstændigt anvendelsesområde) ikke kunne begrunde en restriktion i kildelandet.

Generaladvokaten havde i sit forslag til afgørelse i NN-dommen draget den samme konklusion af Philips Electronics-dommen. Generaladvokaten foreslog dog i sit forslag til afgørelse at "*moderere disse bemærkninger i Philips Electronics-dommen*".(19) Som årsagen hertil angav Generaladvokaten, at "*EU-lovgiver*" efter afsigelsen af Philips Electronics-dommen "*er blevet særligt opmærksom på bekæmpelsen af dobbelt fradrag*". Generaladvokaten henviste i den sammenhæng til dels konklusionerne i OECD's Base Erosion and Profit Shifting projekt

(BEPS), dels til ændringen af skatteundgåelsesdirektivet 2016/1164 (“ATA I-direktivet”) ved direktiv 2017/952 (“ATA II-direktivet”).

I modsætning til Generaladvokaten valgte EU-Domstolen dog hverken at inddrage BEPS-projektet eller skatteundgåelsesdirektivet i sin argumentation. EU-Domstolen henså i stedet til de grundlæggende mekanismer for beskattningen af et fast driftssted. Et fast driftssted beskattes i den medlemsstat, hvori det er beliggende (dvs. i kildelandet, in casu Danmark). Det beskattes sædvanligvis også i den medlemsstat, hvori hovedkontoret er beliggende (domicillandet, in casu Sverige). Double dip er som sådan ikke i sig selv et problem; når indkomsten medregnes to gange, er det følgelig også berettiget, at underskud fradrages to gange.

Imidlertid var det ifølge EU-Domstolen ikke tilstrækkeligt blot at vurdere beskattningen af det faste driftssteds indkomst ved at hense til intern ret i Danmark og Sverige. I henhold til art. 25 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst skulle Sverige som domicilland yde lempelse for dobbeltbeskatning for den skat, der var betalt i Danmark af det faste driftssted efter kreditprincippet. I medfør af dobbeltbeskatningslempelsen blev det faste driftssteds indkomst reelt kun beskattet én gang, og følgelig var der også kun krav på at få fradrag for underskuddet én gang.

På den baggrund fandt EU-Domstolen, at restriktionen var begrundet i hensynet til at modvirke double dip.

Afslutningsvis overvejede EU-Domstolen, om de danske regler var proportionelt indrettede i forhold til formålet om at undgå double dip.

I den sammenhæng kom sagens faktiske omstændigheder til at spille en afgørende rolle. EU-Domstolen påpegede, at det ikke var muligt at modregne underskuddet fra det faste driftssted i Sverige (efter svensk ret var der som nævnt slet ikke tale om et underskud) og udtalte herefter:

I et sådant tilfælde vil de nationale bestemmelser, [...] som [...] medfører, at den danske koncern fratages enhver reel mulighed for at fradrage et underskud i sit [svenske] datterselskabs [danske] driftssted, være i strid med proportionalitetsprincippet.(20)

Proportionalitetsprincippet ville derimod være overholdt, hvis der rent faktisk blev indrømmet fradrag efter SEL § 31, stk. 2, 2. pkt., i det omfang:

koncernen godtgjorde, at modregningen i datterselskabets indkomst af underskuddet faktisk er umulig i [Sverige].(21)

Eller med andre ord: koncernen havde ret til at få fradrag for underskuddet i det faste driftssted – men ville kun have ret til at få fradrag for underskuddet én gang. Hvis underskuddet kunne fradrages i såvel Sverige som i Danmark, ville koncernen ikke have ret til fradrag for underskuddet i Danmark. Hvis koncernen ikke kunne fradrage underskuddet i domicillandet Sverige, måtte Danmark som kildeland indrømme fradrag.

Om underskuddet kunne fradrages i Sverige, overlod EU-Domstolen det til den forelæggende ret (Østre Landsret) at efterprøve.

2.3 Konsekvenser

Det er klart som følge af dommen, at de danske regler var restriktive og dermed som udgangspunkt i strid med EU-retten, men at hensynet til at modvirke double dip kunne begrunde restriktionen. Det er imidlertid også klart, at de danske regler ikke overholdt proportionalitetsprincippet i det omfang, der slet ikke var nogen risiko for double dip. Dette var netop tilfældet i den konkrete sag, da det faste driftssted efter svensk ret som nævnt gav overskud.

Når det er konstateret, at en national skatteregel er i strid med EU-retten, har medlemsstaterne pligt til at bringe den i overensstemmelse med EU-retten. Hvad angår SEL § 31, stk. 2, 2.

pkt. valgte skatteministeren den mest simple løsning og foreslog simpelthen bestemmelsen ophævet pr. 1. januar 2020.(22) Lovforslaget blev vedtaget som lov nr. 1726 af 27. december 2018.

At bestemmelsen bliver ophævet er dog ikke ensbetydende med, at double dip uden videre accepteres. I forarbejderne til loven, hvormed bestemmelsen blev ophævet, fremgår det, at double dip i en situation, som hidtil var blevet undgået i medfør af SEL § 31, stk. 2, 2. pkt., for fremtiden vil være omfattet af værnreglerne mod hybride mismatch, jf. SEL §§ 8 C-8 E. (23) Værnsreglen i SEL § 31, stk. 2, 2. pkt., kan derfor undværes, når disse regler træder i kraft den 1. januar 2020.(24)

En anden følge af NN-dommen er, at de skatteydere, som uretmæssigt er blevet nægtet fradrag for underskud efter dagældende SEL § 31, stk. 2, 2. pkt., skal gives mulighed for ekstraordinær genoptagelse, jf. SFL § 27, stk. 1, nr. 7. Det må forventes, at der inden for en overskuelig fremtid vil blive udsendt et styresignal, hvori der redegøres for genoptagelsesmulighederne.

3. Bevola (650/16)

3.1 Sagens faktum

Et dansk selskab, A/S Bevola (herefter “Bevola”), som ultimativt var ejet af Jens W. Trock ApS, havde en filial i Finland, som i skattemæssig henseende udgjorde et fast driftssted. Filialen havde været underskudsgivende i en årrække og blev lukket i 2009 med et endeligt nettotab på 2,8 mio. kr. Bevola ønskede at fratække tabet i den danske skattepligtige indkomst, hvilket dog blev afvist. Begrundelsen for afvisningen var, at tabet hidrørte fra et udenlandsk fast driftssted, hvorfor tabet ikke – i det omfang, der ikke var tilvalgt international sambeskatning – kunne medregnes til den skattepligtige indkomst i Danmark, jf. SEL § 8, stk. 2.

Koncernen ønskede imidlertid ikke at tilvælge international sambeskatning. Skatteyderen gjorde gældende, at begrænsningen i muligheden for at fradrage tab i henhold til SEL § 8, stk. 2, kun fandt anvendelse på selskaber, som havde et fast driftssted i udlandet. Et dansk selskab med en tilsvarende etablering her i landet ville ikke blive begrænset i muligheden for at fratække tab. Denne forskelsbehandling medførte ifølge skatteyderen, at de danske regler var i strid med EU-retten.

3.2 Den EU-retlige vurdering

EU-domstolen undersøgte indledningsvis, om de danske regler var restriktive, altså om der var tale om en forskelsbehandling af objektivt sammenlignelige situationer. I den henseende påpegede EU-Domstolen, at selvom SEL § 8, stk. 2, umiddelbart var udtryk for en forskelsbehandling (idet bestemmelsen alene fandt anvendelse på udenlandske faste driftssteder og faste ejendomme), var dette ikke nødvendigvis udtryk for en ufordelagtig behandling. Såfremt et udenlandsk fast driftssted var overskudsgivende, og indkomsten deri blev beskattet med en lavere skatteprocent end den, der var gældende i Danmark, ville SEL § 8, stk. 2, være fordelagtig for skatteyderne.(25) I den konkrete sag medførte SEL § 8, stk. 2, imidlertid en ulempe, da bestemmelsen forhindrede Bevola i at fratække et tab.

På sin side havde Skatteministeriet gjort gældende, at der slet ikke var nogen forskelsbehandling. Der var således intet, der forhindrede Bevola i at fratække det udenlandske underskud i den danske indkomstopgørelse. Fradraget var blot betinget af, at der blev tilvalgt international sambeskatning, jf. SEL § 31 A.

EU-Domstolen anerkendte, at dette forhold var relevant ved bedømmelsen af, om SEL § 8, stk. 2, medførte en forskelsbehandling,(26) men afviste i sidste ende argumentet. EU-Domstolen udtalte:

Tilvalget af international sambeskatning er imidlertid undergivet to betingelser, som udgør strenge forpligtelser. For det første forudsætter det, at samtlige koncernens indtægter, uanset om de hidrører fra selskaber, fra faste driftssteder eller fra faste ejendomme, der er beliggende i Danmark eller i et andet land, er selskabsskattepligtige i denne medlemsstat. For det andet er valg af international sambeskatning i henhold til selskabsskatteovens § 31 A i princippet bindende i en periode på ti år.(27)

Det argument, som siden gennemførelsen af territorialprincippet i 2005 havde været Skatteministeriets centrale forsvaret for, at reglerne om international sambeskatning ikke var restriktive, blev således fejlet af bordet.(28)

Efter at have fastslået eksistensen af en forskelsbehandling undersøgte EU-Domstolen, om der var tale om en forskelsbehandling af situationer, som var objektivt sammenlignelige.

EU-Domstolen henviste til, at SEL § 8, stk. 2, havde til formål dels at undgå dobbeltbeskatning, dels – hvad der i den konkrete sag navnlig var relevant – at undgå at et underskud i et fast driftssted blev fradraget i Danmark såvel som idet land, hvori driftsstedet var beliggende (double dip). I den henseende befandt et dansk selskab med et udenlandsk fast driftssted sig *ikke* i en objektiv sammenlignelig situation med et dansk selskab med et fast driftssted i Danmark.(29) Dermed var der som udgangspunkt ikke nogen forskelsbehandling af objektivt sammenlignelige situationer og følgelig ingen restriktion.

EU-Domstolen tilføjede imidlertid, at for så vidt som der var tale om et tab i *“et ikke-hjemmehørende fast driftssted, der har indstillet al virksomhed, og hvis underskud ikke har kunnet og ikke længere kan fradrages i dets skattepligtige overskud i den medlemsstat, hvor det udøvede sin virksomhed”*, ville situationen være en anden. Henset til formålet med SEL § 8, stk. 2, ville risikoen for double dip ikke være til stede, når der var tale om et endelig tab i udlandet, og følgelig ville et dansk selskab med et dansk fast driftssted og et dansk selskab med et udenlandsk ditto befinde sig i objektivt sammenlignelige situationer.(30)

Som en særegenhed underbyggede EU-Domstolen sit ræsonnement med en henvisning til *“skatteevneprincippet”*. Ifølge EU-Domstolen tog SEL § 8, stk. 2, *“generelt sigte på at sikre, at beskatningen af et selskab, der har et [udenlandsk] driftssted, er i overensstemmelse med dets skatteevne”*.(31) Når et tab er endeligt, vil skatteevnen hos det selskab, som det faste driftssted tilhører, være påvirket på samme måde, uanset om det faste driftssted er beliggende i Danmark eller i udlandet.

Samlet set fandt EU-Domstolen derfor, at de danske regler var udtryk for en forskelsbehandling af objektivt sammenlignelige situationer. Dermed udgjorde reglerne en restriktion for etableringsfriheden.

Efter denne konstatering undersøgte EU-domstolen, om restriktionen kunne begrundes i tvingende almene hensyn.

Skatteministeriet gjorde gældende, at restriktionen var begrundet i dels den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, dels i hensynet til at bevare sammenhængen i skattesystemet.

EU-Domstolen anerkendte begge disse hensyn og tilføjede endog af egen drift, at de danske regler tillige kunne begrundes i hensynet til at modvirke double dip.(32)

På dette punkt er Bevola-dommen ganske ukontroversiel. EU-Domstolen har siden den skelsættende dom i sag 446/03, *Marks & Spencer*, gentagne gange fastslået, at medlemsstaterne generelt ikke er forpligtet til tage hensyn til udenlandske tab – hvad enten disse tab hidrører fra faste driftssteder eller fra datterselskaber – i

det omfang den konkrete medlemsstat ikke beskatter overskuddet fra det faste driftssted hhv. datterselskabet.(33)

Endelig undersøgte EU-Domstolen afslutningsvis, om de danske regler overholdt proportionalitetsprincippet.

Præcis som i *Marks & Spencer*-dommen og den efterfølgende praksis på området fastholdt EU-Domstolen, at i det omfang der var lidt et *endelig tab* i udlandet, ville det være uproportionelt og derfor i strid med EU-retten ikke at tillade fradrag for dette tab. Fradrag kunne i en sådan situation ikke gøres betinget af, at koncernen tilvalgte international sambeskatning.

Om hvornår et tab kunne anses for endeligt, gentog EU-Domstolen sine egne betragtninger fra dels *Marks & Spencer*-dommen dels den efterfølgende sag C-172/13, *Kommissionen mod Storbritannien og Nordirland*.(34) Et tab skal herefter anses for endeligt, *når det selskab, som dette driftssted tilhører, dels har udtømt alle muligheder for at fradrage dette tab i medfør af lovgivningen i den medlemsstat, hvor driftsstedet er beliggende, dels ikke længere oppebærer nogen som helst indtægt fra dette driftssted, således at der ikke længere er nogen mulighed for, at der kan tages hensyn til det nævnte underskud i den nævnte medlemsstat*.

Resultatet blev således, at de danske regler var uproportionelle i det omfang, der ikke blev givet fradrag for endelige tab. Om der var tale om et endeligt tab, overlod EU-Domstolen det til Østre Landsret ret at bedømme.

3.3 Dommens konsekvenser

Betydningen for “territorialprincippet” og reglerne om international sambeskatning

Som nævnt indledningsvis under 1 var de danske regler om international sambeskatning, som blev gennemført i 2005, allerede før vedtagelsen blevet kritiseret for at være i strid med EU-retten.

Med Bevola-dommen i 2018 blev der – ca. 13 år efter, reglerne trådte i kraft – sat et foreløbigt punktum for spekulationerne. Det blev således fastslået, at SEL § 8, stk. 2, er i strid med EU-retten og derfor ikke kan opretholdes i sin nuværende form. Selskaber, der uretmæssige et blevet nægtet fradrag for endelige tab i et udenlandsk fast driftssted, vil have mulighed for at få genoptaget skatteansættelsen, jf. SFL § 27, stk. 1, nr. 7. Det må forventes, at der bliver udsendt et styresignal, hvori der redegøres for genoptagelsesmuligheden.

Hvis der er konstateret et *endeligt tab* i et udenlandsk fast driftssted, skal det være muligt at fradrage dette i den danske indkomstopgørelse, uden at det er nødvendigt at tilvælge international sambeskatning. Det er dog selvsagt en betingelse, at det faste driftssted er beliggende i en EU-medlemsstat eller et land, der er part i EØS-aftalen. Det kan med nogenlunde sikkerhed konkluderes, at det samme må være gældende for endelige tab i en udenlandsk fast ejendom beliggende i en EU-medlemsstat eller et EØS-land.

Det er temmelig nærliggende at fortolke Bevola-dommen således, at dens resultat må udstrækkes til også at gælde for endelige tab i udenlandske koncernforbundne selskaber.(35) Territorialprincippet i SEL § 8, stk. 2, har således netop til hensigt at sidestille faste driftssteder (og fast ejendom) i udlandet med datterselskaber i udlandet, hvorfor det allerede af den årsag er svært at se, hvorfor præjudikatværdien af Bevola-dommen vedr. SEL § 8, stk. 2, ikke skulle kunne udstrækkes til reglerne om international sambeskatning, jf. SEL § 31 A. Det må forventes, at Skatteministeriet i en nær fremtid vil tilkendegive sin holdning til dette spørgsmål.

Med dommen er der skabt behov for en ændring af SEL § 8, stk. 2, så bestemmelsen bringens i overensstemmelse med EU-retten. Samme behov må antages at eksistere i relation til SEL § 31 A om

international sambeskatning. En løsning på den EU-retlige problemstilling, som ligger snublende nær, ville være at tilføje bestemmelserne en "klausul om endelige tab", som sikrer fradrag for sådanne. Denne løsning vil imidlertid rejse en ny problemstilling: Hvornår er et tab endeligt?

Siden Marks & Spencer-dommen i 2005, hvor EU-Domstolen udviklede "doktrinen om endelige tab" (også kaldet "Marks & Spencerundtagelsen"), har EU-Domstolen i en lang række domme taget stilling til dette spørgsmål.(36) Blandt årsagerne til, at praksis på området er så omfattende, er, at det i praksis har vist sig særdeles vanskeligt at anvende "endelige tab" som kriterium for, hvornår der skal indrømmes fradrag. Disse vanskeligheder har fået flere af generaladvokaterne til at rejse kritik af doktrinen om endelige tab og endog til at foreslå, at EU-Domstolen forkaster doktrinen.(37)

EU-Domstolen har dog ignoreret disse forslag og dermed fastholdt doktrinen. Der vil derfor også i fremtiden kunne imødeses sager om den nærmere fortolkning af dette begreb, som potentielt vil få betydning for dansk ret, hvis altså SEL § 8, stk. 2, tilføjes en "endelige tab-klausul".(38) Det bemærkes i den forbindelse, at EU-Domstolen i Bevola-dommen understregede, at bevisbyrden for, at et tab er endeligt, ligger hos skatteyderen.(39)

Det bemærkes i den forbindelse også, at der for tiden verserer to svenske sager for EU-Domstolen, som netop omhandler pligten til at tillade fradrag for endelige tab, jf. sag C-607/17, *Memira Holding*, og sag C-608/17, *Holmen*. Generaladvokat Julianne Kokott afgav forslag til afgørelse i de to sager den 10. januar 2019. Hendes forslag til afgørelse indeholder forskellige forslag til yderligere begrænsninger i muligheden for at fratække endelige tab. Blandt andet anfører Kokott, at underskud, som er fremført fra tidligere indkomstår ("akkumulerede" underskud), ikke kan anses for endelige og dermed ikke omfattes af doktrinen om "endelige tab".

Betydningen for territorialprincippet og reglerne om international sambeskatning generelt

Idet Bevola-dommen specifikt omhandlede endelige tab, står et spørgsmål tilbage: hvad med de løbende driftsunderskud i et udenlandske fast driftssted? Et dansk selskab med et fast driftssted her i landet kan straks få fradrag for løbende driftsunderskud. Et dansk selskab med et fast driftssted i udlandet kan ikke fradrage de løbende driftsunderskud, med mindre der tilvælges international sambeskatning. Er denne forskelsbehandling (også) i strid med EU-retten?(40)

I lyset af Bevola-dommen må dette spørgsmål med overvejende sandsynlighed besvares benægtende.

For det første fordi EU-Domstolen i sagen fastslog, at for så vidt angår den skattemæssige behandling af underskud i et dansk selskabs faste driftssted beliggende i udlandet, jf. SEL § 8, stk. 2, befinder det danske selskab sig ikke i en situation, som kan sammenlignes med et tilsvarende selskab med et fast driftssted her i landet. Sammenligneligheden opstår først på det tidspunkt, hvor et tab i et udenlandsk fast driftssted bliver endeligt.(41) Allerede derfor må det antages, at SEL § 8, stk. 2, ikke er i strid med EU-retten, så længe bestemmelsen indrettes på en måde, så der tillades fradrag for endelige tab.

For det andet synes EU-Domstolen at antyde, at de "strengte betingelser", som knyttede sig til reglerne for international sambeskatning, kun ville gøre den danske ordning uproportional i det omfang, der var tale om endelige tab i et udenlandsk fast

driftssted. I dommens præmis. 27, henviste EU-Domstolen således til de "strengte betingelser" (10 års bindingen og globalpuljeprikket), et tilvalg af international sambeskatning var forbundet med. I præmis 56, påpegede EU-Domstolen imidlertid også, at de anerkendelsesværdige formål (hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og hensynet til sammenhængen i beskatningsordningen), der kunne begrunde de restriktive danske regler, ville blive bragt i fare, såfremt et selskab fra det ene år til det andet frit kunne til- og fravælge international sambeskatning, eller frit kunne til- og fravælge sambeskatning med hver enkelt fast driftssted. Heri synes at ligge en vis implicit anerkendelse af kravet om 10 års binding og globalpuljeprikket, idet disse to forhold jo netop udelukker til- og fravalg af sambeskatning år for år og til- og fravalg af de enkelte faste driftssteder i udlandet. Grænsen for EU-Domstolens accept heraf gik dog ved de endelige tab. Det synes nærliggende at slutte modsætningsvis, således at i relation til "ikke-endelige" tab i form af løbende driftsunderskud, vil den danske ordning være proportionel.

4. Sammenfatning og afsluttende bemærkninger

Med NN-dommen og Bevola-dommen er det nu fastslået, at både reglerne om dansk og international sambeskatning på visse punkter var uforenelig med EU-retten. De skatteydere, som er blevet beskattet i overensstemmelse med de nu underkendte regelsæt, kan få deres skatteansættelse genoptaget.

Dommene har endvidere den konsekvens, at reglerne må laves om, således at de bringes i overensstemmelse med EU-retten.

For så vidt angår konsekvenserne af NN-dommen, har Skatteministeriet valgt den meget ukontroversielle løsning blot at ophæve den problematiske regel pr. 1. januar 2020. Det "hul", som ophævelsen af SEL § 31, stk. 2, 2. pkt., efterlader, vil blive udfyldt af værnreglerne mod hybride mismatch, jf. SEL §§ 8C-8 D, som er vedtaget som led i implementeringen af skatteundgåelsesdirektivet, og som ligeledes træder i kraft pr. 1. januar 2020.

Hvad angår Bevola-dommen er det endnu uvist, hvordan skatteministeren har til hensigt at reparere på den EU-stridige lovgivning. Som nævnt vil en mulig løsning være at gennemføre en "endelige tab-klausul", således at det sikres, at der er hjemmel til at fradrage sådanne tab, uanset om der er tilvalgt international sambeskatning eller ej. Det følger af Bevola-dommen, at bevisbyrden for, at et tab er endeligt, ligger hos skatteyderen.

Bevola-dommen har bekræftet eksistensen af Marks & Spencerdoktrinen. Et forsigtigt kig ud i fremtiden i form af Generaladvokatens forslag til afgørelser i de to svenske sager C-607/17, *Memira Holding*, og sag C-608/17, *Holmen*, tilsiger imidlertid, at doktrinen anvendelsesområde – de "endelige tab" – fortsat er omdiskuterede. Afhængigt af den løsning, som Skatteministeriet i sidste ende vælger for at bringe de danske regler i overensstemmelse med EU-retten, kan de fortolkningsbidrag, der vil fremkomme med de to nævnte sager, potentielt komme til at spille en afgørende rolle for fortolkningen af de danske regler i fremtiden. Sikkert er det i hvert fald, at det sidste ord om de danske sambeskatningsreglers forenelighed med EU-retten endnu ikke er sagt.

- (1) Artiklen er en forkortet og omarbejdet udgave af mit bidrag med titlen “The Never Ending Story: sambeskatningsreglerne og EU-retten” til *Hanne Søndergaard Birkmose m.fl. (red.), Selskaber: aktuelle emner 2, som udkommer senere i år på DJØF Forlag.*
- (2) Jf. for et historisk overblik over de danske sambeskatningsregler frem til 2004 Rapport fra sambeskatningsudvalget, s. 30 ff. (Bet. 1452/2004).
- (3) Der bortses her fra CFC-beskatningsreglerne, som dengang blev omtalt “tvungen sambeskatning”, jf. lovforslag nr. L 35 af 2. november 1994, pkt. 2.B. Se også *Anja Svendgaard, Frivillig og tvungen sambeskatning af selskaber, 2001.*
- (4) Jf. lov nr. 426 af 6. juni 2005.
- (5) Betegnelsen “territorialprincippet”, som anvendes i forarbejderne til SEL § 8, stk. 2, og som derfor går igen i litteraturen, er for så vidt misvisende. Alene indkomst fra fast ejendom og faste driftssteder i udlandet holdes ude af den danske indkomstopgørelse, mens anden udenlandsk indkomst principielt fortsat er omfattet af globalindkomstprincippet, jf. SL § 4. Der er således ikke tale om noget “ægte” territorialprincip, men derimod blot om, at globalindkomstprincippet for visse indkomster ikke finder anvendelse. En mere korrekt betegnelse for SEL § 8, stk. 2, ville derfor være det “modificerede globalindkomstprincip”.
- (6) Jf. henvendelse fra *Søren Friis Hansen*, bilag 4 til lovforslag nr. L 153 af 15. december 2004 (2004/2005, 1. samling). Lovforslaget bortfaldt, efter der blev udskrevet folketingsvalg den 18. januar 2005, og blev efterfølgende genfremsat som lovforslag nr. L 121 af 2. marts 2005. Kritikken blev i den forbindelse gentaget, jf. bilag 3 til L 121 af 2. marts 2005. Se også *Søren Friis Hansen* i Skattepolitisk Oversigt (SO) 2005, s. 1 ff., *samme* i SO 2005, s. 163 ff., *samme* i TFS 2005, 399, og *Niels Winther-Sørensen* i SR-Skat 2005, s. 3 ff.
- (7) Jf. *Søren Friis Hansen* i SO 2006, s. 1 ff., *Niels Winther-Sørensen* i SU 2006, 3, *Morten von Jessen* i SU 2006, 67 og *Jeppe Rune Stokholm* i SR-Skat 2006, s. 75 ff.
- (8) SAU alm. del – svar på spørgsmål 96 (2005/2006).
- (9) Bevola-dommen er kommenteret af *Nikolaj Vinther* og *Jan Guldmann Hansen* i SR-Skat 2018, s. 325 ff., *Lenni Hanggaard Jensen* i SU 2019, 2 og *Michael Tell* i SU 2019, 3.
- (10) Jf. *Jan Guldmann Hansen* m.fl., *Sambeskatning 2013/14*, 2013, s. 368. Se også *Søren Dalby Madsen* i SR-Skat 2013, s. 92 ff. og *Kim Wind Andersen* m.fl. i SU 2013, 237.
- (11) Jf. åbningsskrivelse 2014/2249 modtaget den 19. juni 2015 (besvaret den 19. august 2015). Se EEU, Alm. del – 2014-15 (2. samling) – Bilag 16 af 1. juli 2015 og SAU, Alm. del – 2014-15 (2. samling) – bilag 22 af 14. august 2015.
- (12) Bestemmelsen er ophævet med virkning fra 1. januar 2020, jf. lov nr. 1726 af 27. december 2018, § 1, nr. 16 og § 9, stk. 4. Se under 2.3.
- (13) Jf. sag C-28/17, *NN A/S*, præmis 34.
- (14) Jf. sag C-28/17, *NN A/S*, præmis 35-38.
- (15) Jf. sag C-28/17, *NN A/S*, præmis 42.
- (16) Jf. sag C-446/03, *Marks & Spencer*, præmis 47 og præmis 51, og sag C-414/06, *Lidl*, præmis 39-42.
- (17) Jf. sag C-18/11, *Philips Electronics*, præmis 28.
- (18) Jf. også generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-28/17, *NN A/S*, pkt. 63.
- (19) Jf. generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-28/17, *NN A/S*, pkt. 64.
- (20) Jf. sag C-28/17, *NN A/S*, præmis 54.
- (21) Jf. sag C-28/17, *NN A/S*, præmis 55.
- (22) Jf. lovforslag nr. L 28 af 3. oktober 2018, § 1, nr. 16 og § 9, stk. 4.
- (23) Jf. lovforslag nr. L 28 af 3. oktober 2018, bemærkningerne til § 1, nr. 16.
- (24) Jf. lov nr. 1726 af 27. december 2018, § 1, nr. 9 og § 9, stk. 4.
- (25) Jf. sag C- 650/16, *Bevola*, præmis 23.
- (26) Jf. sag C- 650/16, *Bevola*, præmis 25-26.
- (27) Jf. sag C- 650/16, *Bevola*, præmis 27.
- (28) *Bevola*-dommen kan på dette punkt få vidtrækkende konsekvenser. Skatteyderens mulighed for at tilvælge international sambeskatning bliver således i en række sammenhænge fremført af Skatteministeriet til forsvar for, at en given regel ikke er i strid med EU-retten, jf. nærmere *Nikolaj Vinther* og *Jan Guldmann Hansen* i SR-Skat 2018, s. 325 ff. og *Michael Tell* i SU 2019, 3.
- (29) Jf. sag C- 650/16, *Bevola*, præmis 36-37
- (30) Jf. sag C- 650/16, *Bevola*, præmis 38.
- (31) Jf. sag C- 650/16, *Bevola*, præmis 39.
- (32) Jf. sag C- 650/16, *Bevola*, præmis 53.
- (33) Jf. nærmere *Terra/Wattel*, *European Tax Law – vol. 1, 7. udg. 2018*, s. 757 ff.
- (34) Jf. sag C- 650/16, *Bevola*, præmis 62-63.
- (35) Jf. også *Jan Guldmann Hansen* og *Nikolaj Vinther* i SR-Skat 2018 s. 325 ff. og *Michael Tell* i SU 2019, 3.
- (36) Jf. nærmere *Michael Lang* i *European Taxation 2014/12*, s. 530 ff.
- (37) Jf. Generaladvokat *Julianne Kokotts* forslag til afgørelse i sag C-123/11, *A Oy*, pkt. 50, og samme i forslag til afgørelse i sag C-172/13, *Kommissionen mod Storbritannien og Nordirland*, pkt. 49-53, samt *Generaladvokat Paolo Mengozzi* forslag til afgørelse i sag C-322/11, *K*, pkt. 61 ff.
- (38) Jf. om begrebet endelige tab *Nikolaj Vinther* og *Jan Guldmann Hansen* i SR-Skat 2018, s. 325 ff., *Lenni Hanggaard Jensen* i SU 2019, 2 og *Michael Tell* i SU 2019, 3.
- (39) Jf. sag C- 650/16, *Bevola*, præmis 60.
- (40) I bemærkningerne til lovforslag nr. L 121 af 2. marts 2005, pkt. 10, gjorde Skatteministeriet selv opmærksom på, at denne forskelsbehandling kunne være problematisk i en EU-retlig henseende.
- (41) Jf. sag C- 650/16, *Bevola*, præmis 36-39.