

SR.2021.82

Michael Tell: SEL § 31 E: FRADRAG I DANMARK FOR UNDERSKUD I UDENLANDSKE DATTERSELSKABER SAMT VEDRØRENDE FASTE DRIFTSSTEDER OG FAST EJENDOM BELIGGENDE I UDLANDET

1. INTRODUKTION

2. BAGGRUNDEN FOR SEL § 31 E

3. BETINGELSERNE I SEL § 31 E

3.1 Krav til det danske subjekt - Hvem kan fradrage underskuddene?

3.2 Krav til det udenlandske subjekt

3.3 Krav til selve underskuddet

Opgørelsen af underskuddet

Tidspunktet for fradrag af underskuddet

Endeligheds-vurderingen

Særligt for datterselskaber – SEL § 31 A

Særligt for faste driftssteder og fast ejendom – Kildeartsbegrænsning

3.4 Dokumentationskrav

4. OPSUMMERING

Af **Michael Tell**, ph.d., lektor på CBS og Associate Partner hos CORIT Advisory

1. INTRODUKTION

Med virkning for indkomståret 2019 har danske selskaber mv. mulighed for i deres danske indkomst at fradrage underskud i udenlandske datterselskaber samt vedrørende faste driftssteder og fast ejendom beliggende i udlandet. Det følger af den nu vedtagne ^{note 1}

SEL § 31 E om endelige underskud, og dette er særdeles glædeligt, men ikke uden malurt i bægeret.

Fradrag forudsætter naturligvis, at de konkrete betingelser i SEL § 31 E er opfyldt, og disse betingelser behandles nærmere i denne artikel, herunder også den bagvedliggende begrundelse om at opnå EU-retlig konformitet.

2. BAGGRUNDEN FOR SEL § 31 E

I Danmark beskattes selskaber i udgangspunktet efter et *separate entity approach* og et globalindkomstprincip, jf. [statsskattelovens § 4](#). Der findes dog to væsentlige modifikationer hertil:

- Reglerne om obligatorisk national sambeskatning i SEL § 31
- Territorialprincippet i SEL § 8, stk. 2.

Danske selskaber mv. kan i deres indkomst fradrage underskud opstået i andre danske dele af koncernen efter reglerne om national sambeskatning. Det samme har hidtidigt ikke været muligt i forhold til at fradrage underskud opstået i udenlandske dele af koncernen, medmindre koncernen har valgt international sambeskatning efter [SEL § 31 A](#).

Tilsvarende kan et dansk selskab fradrage underskud opstået vedrørende fast ejendom i Danmark og underskud ved erhvervsmæssig virksomhed i Danmark. Det samme har hidtidigt ikke været muligt ved et fast driftssted eller ved fast ejendom i udlandet, grundet territorialprincippet i [SEL § 8, stk. 2](#), medmindre der er valgt international sambeskatning efter [SEL § 31 A](#).

Efter megen debat om denne forskelsbehandling af et dansk moderselskab ved valget mellem etablering/investering henholdsvis i Danmark eller udlandet og som opfølgning på EU-Domstolens praksis, særligt [C-446/03 Marks & Spencer](#) og [C-650/16 Bevola](#), er det fastslået, at muligheden for at tilvælge international sambeskatning i [SEL § 31 A](#) ikke i tilstrækkelig grad sikrer EU-konformitet af de danske skatteregler. Muligheden for at tilvælge international sambeskatning ændrer ikke ved, at der består en EU-stridig forskelsbehandling af et selskab mv., som ikke har valgt international sambeskatning.

I stedet skal et dansk selskab – der ikke har tilvalgt international sambeskatning – på samme måde have adgang til at fradrage underskud i udenlandske datterselskaber samt vedrørende faste driftssteder og fast ejendom beliggende i udlandet, medmindre der består retfærdiggørende hensyn herfor. [note 2](#)

Det kan retfærdiggøres ikke at tillade udnyttelse af underskuddet hos moderselskabet, indtil det godtgøres, at der ikke længere foreligger mulighed for, at underskuddet kan udnyttes flere steder (ingen risiko for dobbeltfradrag), dvs. at alle muligheder for udnyttelse af underskuddet andre steder er endeligt udtømt. Dette følger af EU-Domstolens praksis, herunder [C-650/16 Bevola](#). [note 3](#)

Dette er baggrunden for [SEL § 31 E](#) og i forhold til genoptagelse af tidligere indkomstår i øvrigt også styresignal SKM2021.5.SKT ST.

3. BETINGELSERNE I SEL § 31 E

De nye regler i [SEL § 31 E](#) om adgang til fradrag for endelige underskud er på visse områder simple og på andre områder komplicerede og uklare. Sidstnævnte skyldes dels, at lovgiver ikke ønsker at gå videre, end hvad der følger af EU-Domstolens praksis, hvorved visse iboende usikkerhedsmomenter fra EU-retten overføres til [SEL § 31 E](#), og dels at lovgiver har valgt at indarbejde visse indskrænkninger, der skal sikre den snævre mulige adgang til fradrag. [SEL § 31 E](#) synes derved mest at fremstå påtvunget end ønsket af lovgiver.

[SEL § 31 E](#) indeholder følgende betingelser eller krav:

1. Krav til det danske subjekt
2. Krav til det udenlandske subjekt
3. Krav til underskuddet
4. Krav til dokumentation

Disse krav behandles nærmere i de følgende afsnit og er opsummeret i afsnit 4.

3.1 KRAV TIL DET DANSKES SUBJEKT - HVEM KAN FRADRAGE UNDERSKUDDENE?

Selskaber mv. omfattet af [SEL § 1](#) (dog ikke nr. 3), der ikke er omfattet af international sambeskatning efter § 31 A, har mulighed for opnå fradrag efter [SEL § 31 E](#).

Derved omfatter [SEL § 31 E](#), som udgangspunkt, de samme selskaber mv., der er omfattet af obligatorisk national sambeskatning i [SEL § 31](#). Dette synes naturligt, da den EU-retlige forskelsbehandling netop udspringer heraf samt af territorialprincippet i [SEL § 8, stk. 2](#). Det skal dog bemærkes, at udenlandske selskabers faste driftssteder i Danmark og udenlandske selskabers faste ejendomme i Danmark, jf. [SEL § 2, stk. 1](#), litra a og b, *ikke* i sig selv kan anvende [SEL § 31 E](#) – uagtet at disse altså kan indgå i en dansk sambeskatning. Det er i lovbemærkningerne ^{note 4}

angivet, at disse ikke er relevante i forhold til [SEL § 31 E](#). Det må formentlig forstås således, at der ikke er tale om selvstændige skattesubjekter hjemmehørende i Danmark, og derfor ikke i sig selv efter EU-retten har krav på samme behandling som selvstændige skattesubjekter hjemmehørende i Danmark.

Fonde mv. omfattet af [SEL § 1, stk. 1](#), nr. 5 a og 6, og [fondsbeskatningsloven](#) har mulighed for at fradrage underskud efter [SEL § 31 E](#), jf. særskilt hjemmel i [SEL § 31 E, stk. 2](#), og giver i øvrigt kun adgang til at medregne 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. Disse omfattes ikke af [SEL § 31](#), men kan ved indkomstopgørelsen fratække underskud vedrørende fast ejendom i Danmark og underskud ved erhvervsmæssig virksomhed i Danmark, men er forhindret heri, for så vidt angår tilsvarende udenlandske etableringer efter [SEL § 8, stk. 2](#).

3.2 KRAV TIL DET UDENLANDSKE SUBJEKT

Der er efter [SEL § 31 E](#) mulighed for at fradrage underskud opstået hos datterselskaber, faste driftssteder og fast ejendom i udlandet. Nærmere kan der fradrages underskud:

- I direkte ejede datterselskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland.
Et direkte ejet datterselskab er et selskab, som uden mellemliggende selskaber mv. ejes direkte af et dansk selskab. ^{note 5}
- 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.
Ved et indirekte ejet datterselskab forstås et selskab, som via mellemliggende selskaber er ejet af et dansk selskab, f.eks. et datterdatterselskab. ^{note 6}

Underskud i indirekte datterselskaber omfattes som følge af EU-Domstolens afgørelser i [C-607/17 Memira Holding AB](#) og [C-608/17 Holmen AB](#). ^{note 7}

Det skal bemærkes, at det mærkværdigvis ikke fremgår direkte af ordlyden, hvad der forstås ved et “datterselskab”, herunder at et datterselskab defineres i overensstemmelse med [SEL § 31 C](#). Dette kunne ellers synes naturligt, i og med at reglen skal sikre foreneligheden af [SEL § 31](#) med EU-retten. I stedet synes dette mere indirekte at følge af henvisningen til [SEL § 31 A](#) (som behandles senere i afsnit 3.3), og er i øvrigt bekræftet i svar til FSR. [note 8](#)

Der er ydermere efter [SEL § 31 E](#) mulighed for at fradrage underskud opstået:

- I faste driftssteder i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland.
Ved et fast driftssted forstås et fast forretningssted, hvorigennem der helt eller delvist udøves en erhvervsvirksomhed. [note 9](#)
- Vedrørende fast ejendom beliggende i udlandet, herunder eventuelle akkumulerede tab fra den faste ejendoms drift samt eventuelle fradragsberettigede tab, der konstateres ved afståelse af den faste ejendom.
Afgrænsningen mellem fradrag for underskud i et fast driftssted eller fast ejendom følger den tilsvarende afgrænsning i [SEL § 2, stk. 1](#), litra a og b, således at hvor en fast ejendom er en del af et fast driftssted, vil adgangen til fradrag for underskud skulle behandles efter reglerne for udenlandske faste driftssteder og ikke efter den i geografisk henseende bredere regel om faste ejendomme. [note 10](#)

Kravet om, at datterselskabet eller det faste driftssted skal være hjemmehørende/beliggende i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, skal være opfyldt på det tidspunkt, hvor underskuddet opstod, og på det tidspunkt, hvor underskuddet anses for endeligt, dvs. i det indkomstår, hvor fradraget kan indrømmes. [note 11](#)

For så vidt angår datterselskaber og faste driftssteder omfattes alle datterselskaber og faste driftssteder hjemmehørende/beliggende på Færøerne eller i Grønland eller i et land, der er medlem af EU eller EØS, mens for så vidt angår fast ejendom, omfattes alle udenlandsk beliggende faste ejendomme. Dette begrundes med, at for så vidt angår datterselskaber og faste driftssteder, vedrører dette den frie etableringsret i art. 49 TEUF, som kun gælder etableringer inden for EU/EØS, mens fast ejendom vedrører reglerne om kapitalens fri bevægelighed i art. 69 TEUF, som også gælder i forhold til tredjelande. [note 12](#)

3.3 KRAV TIL SELVE UNDERSKUDET

Der stilles betydelige krav til selve underskuddet for at opnå fradrag efter [SEL § 31 E](#), herunder i forhold til:

- Opgørelsen af underskuddet
- Tidspunktet for fradrag af underskuddet
- Endeligheds-vurderingen
- Særligt for datterselskaber – [SEL § 31 A](#)
- Særligt for faste driftssteder og fast ejendom – Kildeartsbegrænsning

Disse behandles i det følgende.

Opgørelsen af underskuddet

Opgørelsen af det fradragsberettigede beløb (underskud) skal ske efter danske regler, dvs. at der ved opgørelsen af underskuddet kun vil kunne indgå beløb, der efter de danske skatteregler er fradragsret for.

Dette synes naturligt, da der efter EU-Domstolens praksis i udgangspunktet kun er krav om, at der opnås fradrag på samme måde, som var underskuddet opstået i Danmark.

Tidspunktet for fradrag af underskuddet

Ved underskud forstås det akkumulerede underskud på det tidspunkt, hvor kravet om, at underskuddet skal være endeligt, er opfyldt. [note 13](#)

Der er således ikke tale om fradrag for underskuddet i de enkelte år, hvori underskuddene opstår – men ikke er endelige – men derimod først på det senere tidspunkt, hvor det står klart, at underskuddet ikke længere kan udnyttes i udlandet, dvs. at der ikke længere foreligger en risiko for dobbeltfradrag.

Det er således først på dette tidspunkt, at der eventuelt kan foretages fradrag efter [SEL § 31 E](#). Det forskudte fradragstidspunkt skyldes, at medlemsstaten efter EU-Domstolens praksis indtil da kan retfærdiggøre ikke tidligere at give fradrag for underskuddet, da der består en risiko for dobbeltfradrag.

Endeligheds-vurderingen

Frdrag efter [SEL § 31 E](#) betinges af, at underskuddet er endeligt. Hvad der forstås ved, at underskuddet er endeligt, følger af [SEL § 31 E, stk. 3](#), og sker på grundlag af reglerne mv. i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted eller den faste ejendom er beliggende.

Som beskrevet i det følgende betinger [SEL § 31 E](#), at underskuddet er endeligt efter reglerne i kildelandet samt efter danske regler, hvis disse havde været gældende i kildelandet, ligesom underskuddet ej heller må være udnyttet eller kunne udnyttes i et helt tredje land.

Et underskud er endeligt, i det omfang selskabet mv. 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 (“kildelandet”). Vurderingen skal foretages på grundlag af de forhold, der gør sig gældende ved udløbet af det indkomstår, hvori et dansk selskab ønsker at fradrage underskuddet. [note 14](#)

Et underskud kan eksempelvis blive endeligt ved likvidation af et datterselskab eller nedlukning af et fast driftssted. Dette vil gælde i lande med regler svarende til de danske skatteregler, men ikke eksempelvis hvis et underskud i et likvideret selskab eller et lukket fast driftssted kan anvendes af f.eks. et

nyetableret fast driftssted, der 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, og der ikke foreligger en risiko for dobbeltfradrag. [note 15](#)

Hvor et datterselskab eller et fast driftssted fortsat oppebærer eller har udsigt til at oppebære selv minimale indtægter, vil et underskud ikke kunne anses for endeligt. Det forhold, at der ikke længere oppebæres indtægter, vil ikke i sig selv nødvendigvis indebære, at et underskud kan anses for endeligt, hvis eksempelvis en tredjepart kan udnytte eller ville have kunnet udnytte underskuddet i et datterselskab.

Dette indebærer også, at der 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. Dette synes rigtigt i forhold til, at det skal sikres, at underskuddet ikke fradrages flere gange. Der fremgår af lovbemærkningerne, at det ikke er afgørende, om denne mulighed faktisk er blevet udnyttet. [note 16](#)

Det fremgår, at et tab, der knytter sig til et likvideret datterselskab, ikke kan anses for endeligt, hvis moderselskabet kunne have udnyttet tabet ved at sælge aktierne i underskudsselskabet (datterselskabet). [note 17](#) Der synes således lagt op til en hypotetisk endeligheds-vurdering af, om der kunne være sket et salg af aktierne inklusiv underskud baseret på skatteministerens fortolkning af [C-607/17 Memira Holding AB](#) og [C-608/17 Holmen AB](#). Det er ikke indlysende, at denne hypotetiske vurdering af, hvad skatteyder kunne have gjort, er EU-konform, og derved måske er uvirksom. [note 18](#) Det afgørende må i udgangspunktet være, om der fortsat består en risiko for dobbeltfradrag. [note 19](#)

Et underskud er ej heller 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 havde været identiske med de danske regler herom. Det skal altså, efter en vurdering efter kildelandets regler, også vurderes, om underskuddet hypotetisk kunne være anvendt eller ville kunne anvendes i kildelandet, hvis reglerne havde været som de danske skatteregler. Der er således tale om endnu en hypotetisk vurdering. Efter lovbemærkningerne [note 20](#)

medfører dette, at et underskud 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
- hvis årsagen til, at et datterselskab eller et fast driftssted ikke kan anvende et underskud, beror på regler om tidsbegrænsning i adgangen til underskudsfremførsel
- hvis der ejes en fast ejendom beliggende i et land, som har regler om, at der ikke er fradrag.

Det udgør således væsentlige begrænsninger og begrundes med, at Danmark 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. [note 21](#)

Det er ikke åbenbart, at denne hypotetiske endeligheds-vurdering efter danske skatteregler er forenelig med EU-Domstolens nuværende praksis – og derved måske uvirksom – som også nærmere redegjort for i behandlingen af L 48 2019-20. [note 22](#) Om et underskud er endeligt, må afhænge af, om der rent faktisk består en risiko for dobbeltfradrag. Det er klart, at såfremt der aldrig i kildestaten har været et fradragsberettiget tab efter de dér gældende regler, så kan dette underskud aldrig blive endeligt tabt (det har aldrig eksisteret), som i ovenstående eksempel med fast ejendom, men dette følger af reglerne i kildestaten og ikke af en hypotetisk endeligheds-vurdering. [note 23](#)

Slutteligt er et underskud heller ikke endeligt, hvis det er anvendt eller vil kunne anvendes i et helt tredje land, dvs. at der foreligger en risiko for dobbeltfradrag.

Særligt for datterselskaber – SEL § 31 A

For så vidt angår underskud i datterselskaber, er det endvidere en betingelse i forhold til både direkte og indirekte ejede datterselskaber, at underskuddet kunne have været anvendt, *hvis* der havde været valgt international sambeskatning (fiktiv sambeskatningsopgørelse). Der er således tale om endnu en hypotetisk eller fiktiv vurdering. Den fiktive sambeskatningsopgørelse skal bl.a. udarbejdes under hensyntagen til reglen i [SEL § 12, stk. 2.](#) ^{note 24}

Det følger af henvisningen til [SEL § 31 A](#), at underskuddet skal være opstået, mens det udenlandske datterselskab er koncernforbundet med det danske selskab efter [SEL § 31 C](#), mens underskud i udenlandske datterselskaber for indkomstopperioder forud herfor ikke kan fradrages. Hvis koncernforbindelsen afbrydes mellem datterselskabet og det danske selskab mv., vil underskud i det udenlandske datterselskab heller ikke kunne fremføres til modregning i det danske selskab i senere indkomstår. Det fremgår samtidig, at et uudnyttet underskud fra tidligere år i et likvideret datterselskab ikke vil kunne fradrages ved det danske moderselskabs indkomstopgørelse, da det efter reglerne om sambeskatning ikke kan overføres til moderselskabet.

Tidspunktet for anvendelse af denne betingelse er endelighedsåret, hvori underskuddet faktisk søges udnyttet. Det er lidt uklart, hvorledes denne betingelse skal anvendes. Det fremkom i svar til FSR, at meningen ikke er, at der kun skal udarbejdes en fiktiv sambeskatningsopgørelse for endelighedsåret, men tilsvarende i alle år op til endelighedsåret, dvs. år-til-år fra året, hvori underskuddet er opstået, og alle mellemliggende år. ^{note 25}

I en senere henvendelse fra FSR anmodes det bekræftet, at der kun skal udarbejdes én fiktiv dansk international sambeskatningsopgørelse, nemlig for endelighedsåret. ^{note 26} I svaret til FSR fremgår det, at der i bemærkningerne til lovforslaget er opregnet eksempler på oplysninger, som vil kunne være relevante for den påkrævede dokumentation, og at fiktive sambeskatningsopgørelser ikke indgår i denne opregning. Det angives herefter, at der ikke bør være et egentligt krav om udarbejdelse af en eller flere fiktive sambeskatningsopgørelser, for at dokumentationen kan anses for fyldestgørende, så længe størrelsen af det løbende underskud opgjort efter danske regler er tilfredsstillende dokumenteret. De konkrete eksempler i dette svar og bekræftelsen heraf synes at understøtte en anvendelse af en fiktiv sambeskatningsopgørelse udelukkende i endelighedsåret. ^{note 27} Sidstnævnte er formentligt retstilstanden.

Henvisningen til [SEL § 31 A](#) kan synes mærkværdig og problematisk. ^{note 28}

Det burde i udgangspunktet i [SEL § 31 E](#) betinges, at underskuddet kunne have været udnyttet efter [SEL § 31](#), typisk i året hvor underskuddet er opstået, da dette udgør den EU-retlige forskelsbehandling. Det er således på dette tidspunkt, at selskabet i Danmark burde have haft fradrag. Det fremgår mærkværdigvis ikke af [SEL § 31 E](#). ^{note 29}

I stedet betinges det, at underskuddet kunne have været udnyttet efter [SEL § 31 A](#). At reglerne om obligatorisk national sambeskatning og reglerne om international sambeskatning reelt har samme indhold som anført i lovbemærkningerne, synes i den forbindelse uvæsentligt. Den primære problemstilling er tidspunktet for anvendelsen af betingelsen, herunder om det er i underskudsåret, endelighedsåret og/eller årene herimellem. Det kan derfor ikke afvises, at denne betingelse i sin

nuværende udformning ikke er EU-konform og derved uvirksom. Det kan umiddelbart være vanskeligt at se en begrundelse for, at selskabet skal stilles endnu dårligere, ved at fradragsretten er udskudt fra året, hvori det er opstået, til endelighedsåret. Det følger i hvert fald ikke klart af EU-Domstolens nuværende praksis.

Særligt for faste driftssteder og fast ejendom – Kildeartsbegrænsning

For så vidt angår underskud i faste driftssteder og underskud vedrørende fast ejendom, finder skattelovgivningens almindelige regler anvendelse med hensyn til begrænsninger i fradragsretten for tab og anvendelsen af disse tab inden for en eventuel sambeskatning, eksempelvis ved tab ved afståelse af fast ejendom samt kurstab på finansielle kontrakter. Det må antages, at denne betingelse formentlig også anvendes i endelighedsåret, som også behandlet lige ovenfor.

3.4 DOKUMENTATIONSKRAV

Selskaber mv., der ønsker at fradrage underskud fra et udenlandsk datterselskab, et udenlandsk fast driftssted eller en udenlandsk fast ejendom, skal indsende oplysninger til godtgørelse af:

- at underskuddet er opgjort efter danske regler, og
- at underskuddet er endeligt, og
- for så vidt angår underskud i et udenlandsk datterselskab, at underskuddet har en sådan karakter, at det kunne have været fradraget efter reglerne i [SEL § 31 A](#), hvis der havde været valgt international sambeskatning.

Skattestyrelsen kan fastsætte regler om de nærmere krav til de oplysninger, som det danske selskab mv. skal indsende. Dette forventes at ske via en bekendtgørelse, men er endnu ikke sket. Følgende dokumentationskrav nævnes i lovbemærkningerne og i øvrigt også i styresignal SKM2021.5.SKT ST:

- Underskuddet er opgjort efter danske regler
- Underskuddets størrelse
- Hvor der er tale om en fast ejendom, der er solgt, vil det kunne være relevant at stille krav om dokumentation for ejerskiftet.
- At hverken det danske selskab, det udenlandske datterselskab eller en tredjepart efter reglerne i datterselskabets hjemland har mulighed for at anvende underskuddet, heller ikke hvis aktiviteten måtte blive genoptaget
- At erhvervsaktiviteten er definitivt ophørt, og at alle de indtægtsgenererende aktiver er solgt eller på anden vis bortskaffet
- Tidspunkt for etablering og for ophør af aktivitet og beskrivelse af aktiviteten
- Ejerforhold og koncernforbindelse år for år, fra underskud/tab opstod og frem til tidspunktet for medregning, herunder med angivelse af koncernstruktur i udlandet
- En beskrivelse af indkomstopgørelsesreglerne i det relevante udland, år for år, herunder gældende underskudsregler og eventuelle tidsbegrænsninger, samt disse reglers samspil med sambeskatningsregler eller lignende regler for underskudsudligning
- En opgørelse over det akkumulerede underskud – opgjort år for år – efter udenlandske

skatteregler, herunder udenlandske sambeskatningsregler mv., hvilket kan være relevant med henblik på påvisning af, at alle underskudsudligningsmuligheder er udtømt i udlandet

- En tilsvarende dansk indkomstopgørelse for den udenlandske enhed.

Det er hensigten, at der stilles krav om, at dokumentationen enten skal være affattet på dansk, norsk, svensk, engelsk, tysk eller fransk. Det er endvidere hensigten at fastsætte regler, hvorefter regnskaber kan kræves oversat til dansk.

Det skal naturligvis sikres, at omfanget af dokumentationskravet ikke i sig selv kommer til at udgøre en EU-stridig restriktion som også anført af Advokatrådet. [note 30](#)

4. OPSUMMERING

Det er med virkning fra indkomståret 2019 muligt for danske selskaber mv. og fonde omfattet af [SEL § 1](#) (dog ikke nr. 3) eller af [fondsbeskatningsloven](#) i sin danske indkomst at fradrage visse underskud opstået i udlandet, hvor der ikke er valgt international sambeskatning.

Dette omfatter underskud:

1. i direkte og indirekte ejede datterselskaber ([SEL § 31 C](#) definition) hjemmehørende i et EU-land, EØS-land, Færørene eller Grønland
2. vedrørende faste driftssteder beliggende i et EU-land, EØS-land, Færørene eller Grønland
3. vedrørende fast ejendom beliggende i udlandet.

Underskuddet skal opgøres efter danske regler, og det akkumulerede underskud kan fradrages på det tidspunkt, hvor kravet om, at underskuddet skal være endeligt, er opfyldt.

Et underskud er endeligt, i det omfang selskabet mv. i endelighedsåret 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. Et underskud kan eksempelvis blive endeligt som følge af en likvidation af datterselskabet. Et endeligt underskud er kendetegnet ved, at der ikke længere foreligger en risiko for dobbeltfradrag.

Der foreligger efter [SEL § 31 E](#) *ikke* et endeligt underskud, såfremt:

- Et datterselskab eller et faste driftssted fortsat oppebærer eller har udsigt til at oppebære selv minimale indtægter.
- En tredjepart kan udnytte eller ville have kunnet udnytte underskuddet i et datterselskab, eksempelvis:
 - Hvis et underskud i et likvideret selskab eller et lukket fast driftssted kan anvendes af f.eks. et nyetableret fast driftssted, der etableres inden for et nærmere angivet tidsrum efter afviklingen (da først ved udløbet af denne periode).
 - Hvis det *er muligt* at sælge aktierne i datterselskabet inklusiv underskuddet, således at underskuddet potentielt kan anvendes efter ejerskiftet.
 - Hvis det *har været muligt* at sælge aktierne i datterselskabet inklusiv underskuddet, således at underskuddet potentielt kunne være anvendt efter ejerskiftet (EU-konformitet af denne

hypotetiske test er diskutabel).

- At underskuddet kunne være anvendt eller ville kunne anvendes i tidligere indkomstår, det pågældende indkomstår eller i senere indkomstår, hvis reglerne om adgang til fradrag for underskud havde været identiske med de danske regler (EU-konformitet af denne hypotetiske test er diskutabel).
- Underskuddet er anvendt eller vil kunne anvendes i et helt tredje land.

For så vidt angår underskud i datterselskaber, er det en betingelse i forhold til både direkte og indirekte ejede datterselskaber, at underskuddet kunne have været anvendt, *hvis* der havde været valgt international sambeskatning. Der er således tale om endnu en hypotetisk eller fiktiv vurdering.

For så vidt angår underskud i faste driftssteder og underskud vedrørende fast ejendom, finder skattelovgivningens almindelige regler anvendelse med hensyn til begrænsninger i fradragsretten for tab og anvendelsen af disse tab inden for en eventuel sambeskatning. Det må antages, at denne betingelse formentlig også anvendes i endelighedsåret, som også behandlet lige ovenfor.

Det er op til skatteyder at godtgøre, at betingelserne er opfyldt, herunder særligt endelighedskravet.

Som det ses af ovenstående, synes særligt anvendelsen af de hypotetiske tests at være komplekse samt skabe usikkerhed om den EU-retlige konformitet, herunder:

1. om datterselskabet kunne være solgt inklusiv underskud som en del af endelighedsvurderingen
2. om underskuddet kunne være anvendt, hvis reglerne havde været identiske med danske regler som en del af endelighedsvurderingen
3. om underskuddet kunne være anvendt, hvis der havde været tilvalgt international sambeskatning.

Man kunne have ønsket en simplere regel, der udelukkende fokuserede på, (i) om underskuddet kunne have været udnyttet i Danmark, hvis datterselskabet/faste driftssted/faste ejendom var hjemmehørende/beliggende i Danmark i underskudsåret efter [SEL § 31](#), dvs. om der består en forskelsbehandling, og (ii) om der herefter består en risiko for, at underskuddet udnyttes i et andet land end Danmark, dvs. om der fortsat består et retfærdiggørende hensyn. Det havde været til glæde for skatteyder og formentlig også Skattestyrelsen i forvaltningen af en regel, som kan synes at fremstå unødvendig kompliceret. Det fremadrettede forvaltning af [SEL § 31 E](#) skal blive spændende at følge.
