Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
C. SÁNCHEZ-BORDONA
fremsat den 21. februar 2018 [1]

Sag C-28/17

NN A/S
mod
Skatteministeriet

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Østre Landsret, Danmark)

»Præjudiciel forelæggelse – selskabsskat – etableringsfrihed – national lovgivning, der for et selskab, der er en del af en skattemæssigt integreret koncern, betinger retten til fradrag af underskud, der er opstået i et fast driftssted, som tilhører et selskab, som ikke er en del af nævnte koncern, af, at det ikke-hjemmehørende selskab ikke kan fradrage dette underskud i selskabsskattegrundlaget i det land, hvor det er hjemmehørende – undgåelse af dobbelt fradrag«

1. De afgørelser, som Domstolen i præjudicielle sager har truffet vedrørende etableringsfrihedens indvirkning på nationale bestemmelser om direkte beskatning af selskaber, har til formål at besvare de spørgsmål, som de forelæggende retter har forelagt, men giver i visse tilfælde anledning til nye spørgsmål.

2. Set i lyset af stigningen i præjudicielle forelæggelser, hvor Domstolen udtrykkeligt forelægges spørgsmål vedrørende fortolkningen (eller rækkevidden og anvendelsen) af en tidligere dom om selskabsbeskatning, synes dette at være tilfældet. Her følger blot to af de seneste eksempler:

– I sagen Bevola og Jens W. Trock [2] anmodede den samme ret, som har forelagt nærværende præjudicielle spørgsmål, Domstolen om at træffe afgørelse vedrørende fradrag af underskud, der er opstået i et fast driftssted [3], »på betingelser, der svarer til betingelserne i den sag, hvori der blev afsagt dom […] Marks & Spencer« [4].

– I X og X-sagen [5] anmodede Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) om en præcisering af tidligere afgørelser, navnlig af X Holding-dommen [6], for så vidt angår Nederlandenes skatteregler for konsoliderede koncerner.

1 – Originalsprog: spansk.

2 – Sag C-650/16, som verserer for Domstolen, hvori mit forslag til afgørelse blev fremsat den 17.1.2018 (EU:C:2018:15).

3 – O.a.: bemærkning vedrørende en forkortelse i den spanske version, som ikke anvendes i den danske version.

4 – Dom af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

5 – Forenede sager C-398/16 og C-399/16, som verserer for Domstolen, hvori jeg fremsatte mit forslag til afgørelse den 25.10.2017 (EU:C:2017:807).

6 – Dom af 25.2.2010 (C-337/08, EU:C:2010:89).

3. Genstanden for denne præjudicielle forelæggelse er atter modsætningen mellem den danske skattelovgivning og etableringsfriheden. Østre Landsret nærer tvivl med hensyn til fortolkningen af Philips Electronics-dommen [7], hvis faktiske omstændigheder minder så meget om de i hovedsagen forelagte, at nævnte doms løsninger ved første øjekast ville kunne overføres uden videre.

4. Hovedsagen omhandler modregning af underskud, der er opstået i et fast driftssted, der er beliggende i Danmark, tilhører et selskab, der er hjemmehørende i Sverige, og er en del af en dansk koncern. De danske myndigheder har afvist, at dette underskud kan fradrages i den selskabsskat, som koncernen skal betale i Danmark, og dette afslag ligger til grund for den forelæggende rets tvivl.

I. Retsforskrifter

A. EU-retten

5. Artikel 49 TEUF bestemmer:

»Inden for rammerne af nedennævnte bestemmelser er der forbud mod restriktioner, som hindrer statsborgere i en medlemsstat i frit at etablere sig på en anden medlemsstats område. Dette forbud omfatter også hindringer for, at statsborgere i en medlemsstat, bosat på en medlemsstats område, opretter agenturer, filialer eller datterselskaber.

Med forbehold af bestemmelserne i kapitlet vedrørende kapitalen indebærer etableringsfriheden adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder, herunder navnlig selskaber i den i artikel 54 anførte betydning, på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere.«

6. Artikel 54 TEUF fastsætter:

»Selskaber, som er oprettet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Unionen, ligestilles, for så vidt angår anvendelsen af bestemmelserne i dette kapitel, med personer, der er statsborgere i medlemsstaterne.

Ved selskaber forstås privatretlige selskaber, heri indbefattet kooperative selskaber, samt alle andre juridiske personer, der henhører under den offentlige ret eller privatretten, med undtagelse af selskaber, som ikke arbejder med gevinst for øje.«

B. Dansk ret

1. Selskabsskatteloven (lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6.2.2016)

7. § 31, stk. 1, første punktum, er affattet således:

»Koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 og 5 b, § 2, stk. 1, litra a og b, eller kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4, skal sambeskattes (national sambeskatning).«

7 – Dom af 6.9.2012 (C-18/11, EU:C:2012:532, herefter »Philips Electronics-dommen«).

Bestemmelsen indebærer også, at underskud i et koncernselskab anvendes til modregning i et andet koncernselskab. Den danske koncern kan dog ikke udnytte det samme fradrag flere gange.

8. Af § 31, stk. 2, første punktum, fremgår:

»For sambeskattede selskaber opgøres en sambeskatningsindkomst, der består af summen af den skattepligtige indkomst for hvert enkelt selskab omfattet af sambeskatningen opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler med de undtagelser, der gælder for sambeskattede selskaber.«

De danske regler om obligatorisk national sambeskatning omfatter også danske filialer af udenlandske selskaber.

9. § 31, stk. 2, andet punktum, har følgende ordlyd:

»Underskud i et fast driftssted kan kun modregnes i andre selskabers indkomst, hvis reglerne i den fremmede stat […], hvor selskabet er hjemmehørende, medfører, at underskud ikke kan medregnes ved beregningen af selskabets indkomstopgørelse i den fremmede stat […], hvor selskabet er hjemmehørende, eller hvis der er valgt international sambeskatning […]«

2. Ligningsloven (bekendtgørelse nr. 1162 af 1.9.2016)

10. § 5 G, stk. 1, foreskriver:

»Skattepligtige […] kan ikke opnå fradrag for udgifter, der efter udenlandske skatteregler kan fradrages i indkomst, som ikke indgår ved beregning af dansk skat. Tilsvarende gælder, hvis fradrag for udgiften efter udenlandske skatteregler kan overføres til fradrag i indkomst oppebåret af koncernforbundne selskaber mv. […], hvis indkomst ikke indgår ved beregningen af dansk skat.«

Ligningslovens § 5 G finder ikke anvendelse på danske filialer af udenlandske selskaber.

II. De faktiske omstændigheder i sagen og de præjudicielle spørgsmål

11. NN er moderselskabet i en dansk koncern, som bl.a. omfatter to datterselskaber, der er hjemmehørende i Sverige, og som kaldes Sverige 1 og Sverige 2. Disse to datterselskaber var indehavere af hver deres faste driftssted i Danmark, som med henblik på retssagen benævnes Filial B (tilhørende Sverige 2) og Filial C (tilhørende Sverige 1).

12. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at »[i] 2006 blev de to […] faste driftssteder […] lagt sammen, således at Sverige 1 […] overtog filialen Filial B mod et aktievederlag. Den modtagende filial fik navnet »Filial A««.

13. I Sverige valgte koncernen, at sammenlægningen skulle behandles som en skattefri virksomhedsomstrukturering, hvilket svarer til en succession. Denne sammenlægning blev imidlertid i Danmark behandlet som en skattepligtig aktivitetsoverdragelse til markedsværdi.

14. Som følge af sammenlægningen blev den fra Filial B overdragne goodwill medregnet som avance i Filial B's skattepligtige indkomst i Danmark. Denne goodwill har ikke været afskrivningsberettiget i Sverige.

15. NN anmodede om, at underskuddet i Filial A blev modregnet i koncernens resultat for indkomståret 2008, hvilket de danske skattemyndigheder (»SKAT«) nægtede med henvisning til selskabsskattelovens § 31, stk. 2, andet punktum.

16. Begrundelsen for dette afslag var, at nævnte bestemmelse medfører, at modregning med underskuddet i filialen i koncernens samlede skatteresultat er betinget af, at reglerne i den fremmede stat, hvor selskabet, der har filialen, er hjemmehørende (her Sverige), medfører, at underskuddet ikke kan medregnes ved beregningen af selskabets indkomstopgørelse i den fremmede stat.

17. Ifølge SKAT forhindrer den svenske skattelovgivning ikke anvendelsen af et underskud hidrørende fra det i Sverige hjemmehørende selskabs filial (dvs. at der var tale om et fradragsberettiget underskud i sidstnævnte medlemsstat).

18. Afgørelsen blev påklaget til Landsskatteretten, som stadfæstede den. Landsskatterettens afgørelse blev anket til Østre Landsret, som har forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Hvilke elementer skal inddrages ved vurderingen af, om hjemmehørende selskaber i en situation som den foreliggende er underlagt en »tilsvarende betingelse«, jf. Philips [Electronics]-dommens præmis 20, med hensyn til modregning af underskud, som gælder for filialer af ikke-hjemmehørende selskaber?

2) Hvis det lægges til grund, at de danske beskatningsregler ikke indeholder en forskelsbehandling som omhandlet i Philips [Electronics]-sagen, udgør et forbud mod modregning svarende til det beskrevne – i sådanne tilfælde, hvor overskuddet i det ikke-hjemmehørende selskabs faste driftssted tillige er undergivet værtslandets beskatningskompetence – i sig selv en restriktion af retten til fri etableringsret, jf. artikel 49 TEUF, der skal retfærdiggøres af et tvingende alment hensyn?

3) I bekræftende fald kan en sådan restriktion da retfærdiggøres af hensynet til at forhindre dobbelt anvendelse af underskud, målet om at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne eller af en kombination af begge disse?

4) I bekræftende fald er en sådan restriktion da proportional?«

III. Sammenfatning af parternes bemærkninger

19. Ifølge NN ønskes der med de første præjudicielle spørgsmål en afklaring af, hvorvidt en bestemmelse såsom selskabsskattelovens § 31, stk. 2, andet punktum, udgør en restriktion for etableringsfriheden.

20. Ifølge NN er situationen for et datterselskab og situationen for et fast driftssted, som begge tilhører et udenlandsk selskab, underlagt forskellige retsforskrifter. Ligningslovens § 5 G, stk. 1, finder anvendelse på danske datterselskaber af udenlandske selskaber og ikke på faste driftssteder. I denne sag må det undersøges, hvorvidt et svensk selskab, som udøver virksomhed i Danmark igennem et fast driftssted – med henblik på beregningen af den danske koncerns konsoliderede resultat – behandles mindre fordelagtigt end et lokalt selskab, der befinder sig i en sammenlignelig og i alle henseender indenlandsk situation.

21. Ifølge NN har Domstolen allerede besvaret dette spørgsmål i Philips Electronics-dommen, hvis kriterier kan overføres på denne sag, idet der i en i alle henseender indenlandsk situation og i overensstemmelse med dansk lovgivning ikke er noget til hinder for, at underskuddet modregnes i koncernens samlede skatteresultat.

22. NN er af den opfattelse, at ønsket om at bevare beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne isoleret set ikke udgør en tilstrækkelig begrundelse i denne sag [8]. Det bagvedliggende mål er at sikre symmetrien mellem kompetencen til at beskatte overskud og muligheden for at fradrage underskud [9].

23. NN er heller ikke af den opfattelse, at lovgivningen kan begrundes i ønsket om at forhindre dobbelt fradrag af underskud. Selv om underskuddet kunne fradrages i Sverige, hvilket ikke er tilfældet her, ville Danmarks beskatningskompetence ikke være berørt. Efter NN's opfattelse følger det af præmis 22-33 i Philips Electronics-dommen, at den konstaterede begrænsning heller ikke kan begrundes med det kombinerede formål om at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og forhindre dobbelt fradrag af det samme underskud.

24. Selv hvis den i dansk ret fastlagte begrænsning kunne begrundes, ville den ifølge NN ikke opfylde proportionalitetskravet under de konkrete omstændigheder, idet der ifølge svensk lovgivning ikke foreligger et underskud, således at der ikke ville være tale om dobbelt anvendelse af det samme underskud.

25. Efter den danske regerings opfattelse er der i denne sag ikke tale om en restriktion for etableringsfriheden som omhandlet i Philips Electronics-dommen: NN-koncernen ville i henhold til de danske bestemmelser ikke have kunnet opnå et større fradrag, såfremt Filial A havde været et dansk datterselskab i stedet for en dansk filial af et svensk datterselskab. Selskabsskattelovens § 31, stk. 2, andet punktum, og ligningslovens § 5 G, stk. 1, behandler de to situationer på samme måde.

26. Situationen for et dansk fast driftssted og et dansk datterselskab af et ikke-hjemmehørende selskab er objektivt sammenlignelige, eftersom der kun i grænseoverskridende situationer er risiko for dobbelt fradrag af underskud.

27. Ifølge den danske regering har det andet præjudicielle spørgsmål til formål at opklare, hvorvidt EUF-traktatens bestemmelser vedrørende etableringsfriheden finder anvendelse på ikke-diskriminerende foranstaltninger som f.eks. de i selskabsskattelovens § 31, stk. 2, andet punktum, omhandlede. Eftersom den omtvistede lovgivning ikke indebærer en forskelsbehandling mellem objektivt sammenlignelige situationer, foreligger der ingen restriktion for etableringsfriheden.

28. Hvis der i teorien forelå en forskelsbehandling, der begrænsede etableringsfriheden, har den danske regering anført, at den ville være begrundet, eftersom den ville have til formål at forhindre og undgå dobbelt fradrag af underskud. Den har gjort gældende, at denne sag og Philips Electronics-dommen ikke hviler på samme grundlag.

29. Den danske regering har fremhævet, at både Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (»OECD«) og Den Europæiske Union har anerkendt nødvendigheden af regler, der forhindrer dobbelt fradrag af underskud. Artikel 2-9 i direktiv (EU) 2016/1164 [10] vidner om, at denne undgåelse er et legitimt ønske.

8 – NN har i denne forbindelse henvist til dom af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 43 og 51), af 29.3.2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, præmis 41), og af 18.7.2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, præmis 51).

9 – Dom af 15.5.2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 33).

10 – Rådets direktiv af 12.7.2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion (EUT 2016, L 193, s. 1).

30. Den danske regering har ud fra et proportionalitetssynspunkt anført, at selskabsskattelovens § 31, stk. 2, andet punktum, ikke går videre end nødvendigt for at nå de mål, som den forfølger. Denne bestemmelse finder anvendelse, uanset hvorvidt underskuddet rent faktisk fradrages i den anden medlemsstat. Hvis alene et faktisk fradrag af et underskud i en medlemsstat var en forhindring for, at underskuddet ligeledes kan fradrages i Danmark, kunne den afgiftspligtige person planlægge et dobbelt fradrag ved først at foretage det i Danmark for så efterfølgende at foretage det i en anden medlemsstat i fremtidige regnskabsår.

31. Ifølge Kommissionen udgør den skattemæssige integration, der inden for den samme koncern gør det muligt at modregne et selskabs underskud i andre selskabers overskud, en skattemæssig fordel, og ligningslovens § 5 G indebærer i overensstemmelse med præmis 20 i Philips Electronics-dommen en restriktion for etableringsfriheden, idet den indfører en foranstaltning, der kan gøre det mindre attraktivt for selskaber i andre medlemsstater at oprette et fast driftssted i Danmark. Selskaber i andre medlemsstater, der har datterselskaber eller faste driftssteder i Danmark, er således genstand for en forskelsbehandling sammenlignet med rent danske koncerner, som ikke driver grænseoverskridende virksomhed.

32. Kommissionen er af den opfattelse, at situationen for faste driftssteder er sammenlignelig med situationen for hjemmehørende selskaber i henhold til den omtvistede lovgivning.

33. Ifølge Kommissionen, der henviser til Philips Electronics-dommen, kan restriktionen hverken begrundes i ønsket om en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne eller i ønsket om at undgå dobbelt fradrag af det samme underskud.

34. I den konkrete situation i hovedsagen, hvor det ikke er muligt at fradrage underskuddet i Sverige, vurderer Kommissionen, at muligheden for, at der opstår et dobbelt ikke-fradrag, vidner om, at restriktionen for etableringsfriheden er uforholdsmæssig.

35. I retsmødet gjorde den tyske regering gældende, at undgåelse af dobbelt fradrag begrunder de danske lovgivningsforanstaltninger, og at Kommissionens holdning, idet den følger praksis fra Philips Electronics-dommen, kan rejse tvivl om gyldigheden af direktiv 2016/1164. Kommissionen afviste klart, at dette er dens opfattelse.

IV. Retsforhandlingerne for Domstolen

36. Forelæggelsesafgørelsen indgik til Domstolens Justitskontor den 19. januar 2017.

37. NN, den danske regering og Europa-Kommissionen har afgivet skriftlige indlæg.

38. Den 29. november 2017 blev der afholdt retsmøde, hvori NN, den danske og den tyske regering samt Europa-Kommissionen deltog.

V. Bedømmelse

A. Indledende bemærkning

39. Selv om den forelæggende ret i sit første spørgsmål specifikt henviser til præmis 20 i Philips Electronics-dommen (navnlig formuleringen »tilsvarende betingelser«, som fremgår af nævnte præmis), drejer dens tvivl sig i store træk om den procedure, som Domstolen har fulgt i forbindelse med dens undersøgelse af, hvorvidt medlemsstaternes regulering af den direkte beskatning udgør en

hindring for etableringsfriheden i strid med EUF-traktaten [11].

40. Domstolen afgør først og fremmest, om der foreligger en forskelsbehandling af sammenlignelige situationer, der risikerer at begrænse etableringsfriheden. Såfremt dette er tilfældet, undersøger den derefter, om forskelsbehandlingen kan begrundes i et tvingende alment hensyn. Hvis dette er tilfældet, vurderer Domstolen endelig begrænsningens forholdsmæssighed.

41. Jeg vil følge samme metode med forbehold af, at der efter min opfattelse bør gives ét samlet svar frem for fire på hinanden følgende svar på de af Østre Landsret forelagte spørgsmål.

42. Tvisten, som er genstand for den præjudicielle forelæggelse, ophører, såfremt – således som det fremgik af retsmødet – de faste driftssteders underskud kan fradrages i Danmark, hvis det lykkes NN-koncernen at bevise over for SKAT, at der ikke er nogen risiko for, at de ligeledes modregnes i Sverige [12]. Det tilkommer den forelæggende ret at bekræfte denne antagelse.

B. Om realiteten

43. Den danske ordning til undgåelse af dobbelt fradrag er bygget op omkring to bestemmelser: a) ligningslovens § 5 G, som er en generel bestemmelse, og b) selskabsskattelovens § 31, stk. 2, andet punktum, som specifikt omhandler faste driftssteder.

44. Ligningslovens § 5 G bestemmer, at selskaber, der er etableret i Danmark, ved den danske indkomstopgørelse ikke kan opnå fradrag for udgifter, der efter udenlandske skatteregler kan fradrages i indkomst, som ikke indgår ved beregning af dansk skat. Samme regel gør sig gældende for udgifter, der efter udenlandske skatteregler kan fradrages i indkomst oppebåret af en konsolideret koncern, hvis denne indkomst ikke indgår i den danske skatteberegning. Ifølge forelæggelsesafgørelsen finder denne bestemmelse ligeledes anvendelse på de i selskabsskattelovens §§ 31 og 32 nævnte selskaber og andre enheder [13].

45. Faste driftssteder, der er etableret i Danmark, og som tilhører udenlandske selskaber, er omfattet af selskabsskattelovens § 31, stk. 2, andet punktum, og underlagt sambeskatning: Disse driftssteders underskud kan kun modregnes i andre selskabers indkomst, hvis reglerne i den fremmede stat, hvor selskabet er hjemmehørende, medfører, at dette underskud ikke kan medregnes ved beregningen af selskabets indkomstopgørelse i den fremmede stat, hvor selskabet er hjemmehørende, eller hvis der er valgt international sambeskatning.

46. Sambeskatning er obligatorisk i Danmark og gør sig gældende for danske driftssteder, som tilhører udenlandske selskaber, der er en del af koncernen. I en situation, hvor Danmark fuldt ud udøver sin beskatningskompetence for så vidt angår disse driftssteder, forstyrres beskatningen af den konsoliderede koncern ikke nødvendigvis. Den danske lovgivning giver imidlertid mulighed for forstyrrelser som følge af, at den medlemsstat, hvori selskabet er hjemmehørende (Sverige i dette tilfælde), udøver sin beskatningskompetence. Dette følger af lovbestemmelsen i selskabsskattelovens § 31, stk. 2, andet punktum.

11 – Desuden er de fire spørgsmål i grove træk sammenfaldende med de spørgsmål, som den forelæggende ret rejste i Philips Electronics-sagen.

12 – Adspurgt af Domstolen erkendte den danske regering, at denne mulighed ikke kan udelukkes.

13 – Jf. forelæggelsesafgørelsens præmis 38.

47. Den forelæggende ret[14] har fortolket ligningslovens § 5 G, sammenholdt med selskabsskattelovens § 31, stk. 2, andet punktum, på en måde, som er relevant at bemærke: »Hvis et dansk selskab, der ønsker fradrag for underskud i et sambeskattet udenlandsk datterselskab, […] kan godtgøre, at der ikke er mulighed for, at underskuddet kan fradrages ved beskatning i udlandet, vil der ikke ske fradragsbegrænsning efter […] § 5 G, stk. 1«[15].

48. I forbindelse med denne sag må det for at fastlægge, hvornår der forekommer en forskelsbehandling mellem en rent indenlandsk situation og en grænseoverskridende situation, først og fremmest afgøres, hvorvidt det er relevant, at der er tale om et fast driftssted og ikke et datterselskab.

49. Således som jeg bemærkede i mit forslag til afgørelse i sagen Bevola og Jens W. Trock[16], er den afgørende forskel mellem et datterselskab og et fast driftssted, at førstnævnte er en juridisk person, mens dette ikke er tilfældet for faste driftssteders vedkommende. Faste driftssteder er blot instrumenter, der under forskellige former (agenturer, filialer osv.) indgår i strukturen af det selskab, der opretter dem og gør brug af dem i sin virksomhed. Et selskab kan åbne et fast driftssted i sin egen hjemstat eller i en anden medlemsstat, og dets frihed til at vælge det ene eller det andet må principielt ikke begrænses, heller ikke gennem skattemæssige foranstaltninger (artikel 49 TEUF).

50. Ud fra et rent nationalt perspektiv eliminerer den omstændighed, at det faste driftssted og det selskab, der har oprettet det, har hjemsted i den samme stat, ethvert problem vedrørende udstrækningen af denne (ene) stats kompetence til at beskatte deres overskud. Fra en rent national synsvinkel indgår et fast driftssted blandt de aktiver, der tilhører den juridiske person, som gør brug af det med henblik på udøvelsen af sin virksomhed. I skattemæssig henseende henregnes dets tab eller fortjeneste sædvanligvis direkte og umiddelbart og altid i hjemstaten til ejerselskabets resultat.

51. Dette er derimod ikke tilfældet, når det faste driftssted er beliggende i en anden stat end det selskab, der har oprettet det. I denne situation kan faste driftssteder behandles som selvstændige skattemæssige enheder i overensstemmelse med den internationale retlige praksis, der kommer til udtryk i den modeloverenskomst, som er udarbejdet af OECD, navnlig dens artikel 5 og 7[17].

52. I overensstemmelse med denne tilgang er det faste driftssteds resultater normalt omfattet af beskatningskompetencen for den stat, hvor det er beliggende, og de henføres ikke til det selskab, der har oprettet det, som er hjemmehørende i *oprindelses*-staten, medmindre der ved lov eller overenskomst er fastsat en mekanisme, der gør undtagelse herfra.

53. I henhold til dansk ret opfører et fast driftssted af et udenlandsk selskab i skattemæssig forstand sig på samme måde som et datterselskab, for så vidt som det betragtes som et element, der indgår i den danske skattemæssige koncern. Når et datterselskab eller et fast driftssted af et udenlandsk selskab i større eller mindre grad er underlagt beskatningskompetencen for den medlemsstat, hvor sidstnævnte er hjemmehørende (her Sverige), og denne forstyrrelse kan skabe forvridninger, anvender de danske skattelove imidlertid de førnævnte ordninger med henblik på at undgå dobbelt fradrag af underskud.

14 – Den forelæggende ret har i denne forbindelse henvist til en dom fra 2010 (uden datoangivelse), TfS 2011 687.

15 – Jf. forelæggelsesafgørelsens præmis 41.

16 – Sag C-650/16, EU:C:2018:15.

17 – Med hensyn til fordelingen af beskatningskompetencen har Domstolen allerede haft lejlighed til at fastslå, at medlemsstaterne hensigtsmæssigt kan støtte sig på international praksis og navnlig på den af OECD udarbejdede modelkonvention. Jf. dom af 12.5.1998, Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, præmis 31), og af 23.2.2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, præmis 48).

54. På dette grundlag må det undersøges, om selskabsskatteloven og ligningsloven – idet de gør det umuligt for koncerner med grænseoverskridende virksomhed at fradrage underskud på de førnævnte betingelser – udgør en restriktion for deres etableringsfrihed, og om situationen for disse koncerner er sammenlignelig med situationen for *rent* danske koncerner, som er underlagt mere fordelagtige beskatningsregler.

55. Ud fra et formelt synspunkt er der efter min opfattelse ingen tvivl om fordelen for en *rent* dansk koncern og den tilsvarende restriktion for en dansk koncern, som har ikke-hjemmehørende datterselskaber: Sidstnævntes moderselskab kan kun fradrage underskud hos en af sine udenlandske enheder, såfremt de i selskabsskattelovens § 31, stk. 2, andet punktum, eller ligningslovens § 5 G fastsatte betingelser er opfyldt. Omvendt kan en *rent* dansk koncern fradrage underskud hos et af sine datterselskaber i det konsoliderede resultat uden disse restriktioner [18]. En lignende forskelsbehandling gør det i princippet mindre attraktivt for koncerner at udøve etableringsfriheden ved at oprette selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater.

56. Befinder disse to koncerner sig i sammenlignelige situationer? Ved behandlingen af dette spørgsmål er det nødvendigt at tage hensyn til, hvilket formål der forfølges med den omhandlede regel [19], som her er begrænset til at undgå dobbelt fradrag.

57. Domstolen besvarede dette spørgsmål bekræftende i præmis 19 og 20 i Philips Electronics-dommen og forkastede Det Forenede Kongeriges modstridende holdning. Domstolen afgjorde, at det udgør en begrænsning af et ikke-hjemmehørende selskabs ret til frit at etablere sig i en anden medlemsstat, og at situationerne er objektivt sammenlignelige, »hvis muligheden for til et hjemmehørende selskab gennem koncernlempelse at overføre tab, som er lidt af det ikke-hjemmehørende selskabs faste driftssted i denne medlemsstat, i henhold til en national lovgivning underlægges en betingelse om, at disse tab ikke kan anvendes ved beregningen af en udenlandsk skat, hvorimod overførslen af tab, som et hjemmehørende selskab har lidt i denne medlemsstat, ikke er underlagt nogen tilsvarende betingelse« [20].

58. Således som Kommissionen har fremhævet, uden at den danske regering har kunnet imødegå dette på en overbevisende måde, kan vurderingen af sammenligneligheden i Philips Electronics-dommen overføres på denne sag, også for så vidt angår formålet med den danske regel. Hvad angår formålet om at undgå dobbelt fradrag af underskud har såvel regler, som omhandler rent indenlandske situationer, som regler, der omfatter tilstedeværelsen af grænseoverskridende elementer, til formål at sikre, at en udgift eller et underskud kun medtages ved én lejlighed.

59. Hvis de omtvistede danske regler indebærer en forskelsbehandling af sammenlignelige situationer, der kan afholde ikke-hjemmehørende selskaber fra at etablere sig i Danmark og omvendt [21], kræver det næste skridt en vurdering af en eventuel begrundelse for denne restriktion, som kan medføre, at den er forenelig med artikel 49 TEUF.

60. Undgåelse af dobbelt fradrag på grund af overlapning mellem to eller flere medlemsstaters udøvelse af beskatningskompetencen forklarer, at der findes bestemmelser såsom de i sagen omhandlede paragraffer i selskabsskatteloven og ligningsloven. Den omstændighed, at det er muligt at *forklare*, hvorfor disse bestemmelser findes, indebærer ikke, at de nødvendigvis altid er *begrundede* set ud fra et synspunkt om hindring af udøvelsen af etableringsfriheden.

18 – I en rent national situation er det faste driftssted en del af aktiverne i det selskab, som driftsstedet tilhører, således at dets underskud også udgør et underskud for selskabet.

19 – Dom af 25.2.2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 22).

20 – Philips Electronics-dommen, præmis 20.

21 – Dom af 25.2.2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 20), og af 2.9.2015, Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, præmis 21).

61. En eventuel begrundelse kræver, at der foreligger tvingende almene hensyn [22], hvoriblandt Domstolen bl.a. har godkendt beskyttelse af medlemsstaternes udøvelse af beskatningskompetencen, bevarelse af sammenhængen i skattesystemet eller bekæmpelse af skattesvig.

62. Ifølge den danske regering optræder undgåelse af dobbelt fradrag på listen over begrundelser, som kan anerkendes. Dens opfattelse forekommer imidlertid ikke umiddelbart at være i overensstemmelse med Philips Electronics-dommen, hvor Domstolen:

– snarere koblede dobbelt fradrag af underskud sammen med udøvelsen af beskatningskompetencen hos den medlemsstat, hvor det faste driftssted er beliggende [23]

– fremhævede, at dette mål »som sådan ikke [kan] gøre det tilladt for den medlemsstat, hvor det faste driftssted er beliggende, at udelukke, at tabene kan medtages med den begrundelse, at disse i øvrigt kan anvendes i den medlemsstat, hvor det ikke-hjemmehørende selskab har sit hjemsted« [24]

– konstaterede, at »[d]en værtsmedlemsstat, på hvis område det faste driftssted er etableret, […] derfor med henblik på at begrunde sin lovgivning i en situation som den i hovedsagen omhandlede under ingen omstændigheder selvstændigt [kan] påberåbe sig risikoen for dobbelt anvendelse af underskud« [25].

63. Med udgangspunkt i Philips Electronics-dommen forekommer det således vanskeligt, at undgåelse af dobbelt fradrag af underskud kvalificeres som et tvingende alment hensyn. I samme dom blev det afvist, at dette formål kunne kvalificeres således, »selv om det antoges, at en sådan begrundelse kunne påberåbes selvstændigt« [26].

64. Det er måske alligevel på tide at moderere disse bemærkninger i Philips Electronics-dommen, eftersom EU-lovgiver er blevet særligt opmærksom på bekæmpelsen af dobbelt fradrag, efter at nævnte dom blev afsagt.

65. Som følge af at OECD udsendte sine konklusioner af 13. og 14. marts 2013 vedrørende udhuling af skattegrundlaget og overførsel af overskud (BEPS), hvis endelige rapporter blev offentliggjort den 5. oktober 2015, understregede både Kommissionen [27] og Rådet [28] behovet for at finde fælles og samtidig fleksible løsninger på EU-plan, som er i overensstemmelse med OECD's BEPS'konklusioner.

66. Ifølge direktiv 2016/1164 [29], som blev vedtaget som følge af den efterfølgende lovgivningsproces, er det »[a]f hensyn til et velfungerende indre marked […] afgørende, at medlemsstaterne som minimum opfylder deres forpligtelser vedrørende BEPS, og at de mere generelt iværksætter tiltag til at bekæmpe metoder til skatteundgåelse og sikre en fair og effektiv beskatning i Unionen på en tilstrækkelig sammenhængende og koordineret måde«. I direktivet fremhæves det navnlig, at det er nødvendigt »at fastsætte regler for at øge det gennemsnitlige niveau af beskyttelse mod aggressiv skatteplanlægning i det indre marked« [30].

22 – Dom af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 35).

23 – Philips Electronics-dommen, præmis 30: »[…] [R]isikoen for, at disse tab medtages i den værtsmedlemsstat, hvor det faste driftssted er beliggende, og ligeledes medtages i den medlemsstat, hvor det ikke-hjemmehørende selskab har sit hjemsted, [er] uden betydning for beskatningskompetencen hos den medlemsstat, hvor det faste driftssted er beliggende.«

24 – Ibidem, præmis 32.

25 – Ibidem, præmis 33.

26 – Ibidem, præmis 28.

27 – Kommissionen offentliggjorde den 18.3.2015 en meddelelse til Europa-Parlamentet og Rådet om gennemsigtighed på skatteområdet til bekæmpelse af skatteunddragelse og skatteundgåelse (COM(2015) 136 final), som den 17.6.2015 blev efterfulgt af en handlingsplan til et fair og effektivt system for selskabsbeskatning i Den Europæiske Union.

28 – Konklusioner af 8.12.2015 (doc. 15068/15).

29 – Som blev berørt direkte af Rådets direktiv (EU) 2017/952 af 29.5.2017 om ændring af direktiv (EU) 2016/1164, for så vidt angår hybride mismatch med tredjelande (EUT 2017, L 144, s. 1).

30 – Jf. anden og tredje betragtning til direktivet.

67. Et afgørende element i denne forbindelse er det såkaldte hybride mismatch, som i henhold til artikel 2, nr. 9), i direktiv 2016/1164 er »en situation, der involverer et skattesubjekt eller […] en enhed, hvor: […] g) et dobbelt fradrag forekommer«. Sidstnævnte defineres i nævnte bestemmelse som »et fradrag af samme betaling, udgifter eller tab i den jurisdiktion, hvor betalingen har sit udspring, udgifterne er pådraget, eller tabene er lidt (betalerens jurisdiktion), og investor i en anden jurisdiktion (investorens jurisdiktion)«.

68. Når et hybridt mismatch giver anledning til dobbelt fradrag, må konsekvensen i henhold til artikel 9, stk. 1, i direktiv 2016/1164 være, at: »a) […] fradraget [skal] nægtes i den medlemsstat, der er investorens jurisdiktion, og b) […] fradraget [skal] nægtes i den medlemsstat, der er betalerens jurisdiktion, hvis fradraget ikke nægtes i investorens jurisdiktion«.

69. Et af formålene med ændringen af direktiv 2016/1164 ved direktiv 2017/952 var at regulere mismatch mellem de hybride faste driftssteder: »Hybride mismatch, der involverer et fast driftssted, opstår, når forskellene mellem reglerne i det faste driftssteds jurisdiktion og hjemstedets jurisdiktion for fordeling af indtægter og udgifter mellem forskellige dele af samme enhed giver anledning til et mismatch i skattemæssige resultater, og omfatter de tilfælde, hvor et mismatchresultat opstår, fordi der ses bort fra et fast driftssted i henhold til lovgivningen i filialens jurisdiktion. Sådanne mismatchresultater kan føre til dobbelt fradrag eller fradrag uden medregning og bør derfor afskaffes« [31].

70. Jeg foreslår naturligvis ikke, at der i denne sag anvendes bestemmelser fra et direktiv, hvis gennemførelsesfrist endnu ikke er udløbet [32]. Jeg er ikke desto mindre af den opfattelse, at direktiv 2016/1164 afspejler en vidtrækkende bekymring, hvis omfang formentlig ikke var synligt – og naturligvis ikke fremgik udtrykkeligt af lovgivningen – da Philips Electronics-dommen blev afsagt.

71. Domstolen har i sin praksis givet visse fingerpeg om forbindelsen mellem undgåelse af dobbelt fradrag og bekæmpelse af skatteundgåelse. I dommen i sagen Brisal og KBC Finance Ireland [33] bemærkede den, at »ønske[t] om at forhindre dobbelt fradrag for […] omkostninger,« (erhvervsmæssige i dette tilfælde) »[…] kan knyttes til kampen mod skattesvig«.

72. Dette bør imidlertid også omfatte undgåelse af dobbelt fradrag i forbindelse med adfærd, der ikke nødvendigvis er svigagtig. Efter en konstatering af, »at medlemsstaterne skal kunne hindre dette«, anerkendte Domstolen i Marks & Spencer-dommen, at risikoen for dobbelt anvendelse af underskud ikke altid stemmer overens med begrundelsen om at bekæmpe skatteunddragelse [34].

73. Dobbelt anvendelse af underskud kan således være et resultat af en kombineret anvendelse af forskellige skatteregler, også uden at der foreligger en svigagtig adfærd. Dette betyder imidlertid ikke, at der ikke er tale om en adfærd, der i overensstemmelse med den kurs, som OECD har signaleret, også bør forkastes ud fra et EU-retligt synspunkt. Som tidligere nævnt kan formålet om at undgå denne dobbelte anvendelse af underskud måske kvalificeres som et (selvstændigt) tvingende alment hensyn, uden at det nødvendigvis skal være knyttet til kampen mod skattesvig.

74. På denne baggrund og i teorien er der intet at indvende mod selskabsskattelovens § 31, stk. 2, andet punktum, for så vidt angår formålet om undgåelse af dobbelt fradrag. Dermed må opmærksomheden rettes mod SKAT's anvendelse af bestemmelsen i praksis i denne sag.

31 – Jf. tiende betragtning til direktiv 2017/952.

32 – Den udløber den 31.12.2019 med undtagelse af gennemførelsesfristen for artikel 9a vedrørende »omvendte hybride mismatch«, som først udløber den 31.12.2021.

33 – Dom af 13.7.2016 (C-18/15, EU:C:2016:549, præmis 38).

34 – Dom af 13.12.2005 (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 47-50).

75. Efter konstateringen af et underskud i virksomheden hos det faste driftssted, der er beliggende i Danmark, men som tilhører det svenske datterselskab af den danske koncern, kan beløbet i teorien fradrages såvel i skattegrundlaget i værtsmedlemsstaten (Danmark) som i skattegrundlaget for det selskab, som beskattes i den medlemsstat, hvor det er hjemmehørende (Sverige). En regel såsom selskabsskattelovens § 31, stk. 2, andet punktum, forsøger at forhindre, at selskabet *udnytter* den samme udgift eller det samme underskud to gange. I modsat fald ville en grænseoverskridende situation være begunstiget frem for en national situation, eftersom den samme skattemæssige myndighed i en national kontekst naturligvis ikke kan tillade dobbelt fradrag [35], hvilket ville være muligt inden for en tværnational ramme.

76. Den omtvistede regel medfører således den ønskede virkning, dvs. at tabet kun medtages én gang, og er i teorien egnet til opnå formålet om at forhindre dobbelt fradrag. Det er imidlertid nødvendigt, at dens anvendelse sikrer gennemførelsen af det forfulgte mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det [36].

77. SKAT's fortolkning af reglen i denne sag kan medføre en uhensigtsmæssig situation, som fører til et *dobbelt ikke-fradrag*. Dette er tilfældet, hvis der ikke lægges vægt på, at der *faktisk* foretages et fradrag i en anden medlemsstat, men at dette blot er muligt *i teorien*, som grundlag for at afvise, at underskuddet anvendes i Danmark.

78. Forudsat at kampen mod dobbelt fradrag begrunder denne form for nationale lovgivningsforanstaltninger, er dens mål, at fradrag nægtes i blot den ene eller den anden medlemsstat, der har kompetence, men ikke i dem begge [37]. Systemets logik bygger på en grundlæggende præmis: at det samme tab medregnes én gang.

79. Jeg gentager, at dette udfald ikke kan opnås på grundlag af et *rent* hypotetisk fradrag i en anden medlemsstat. En nægtelse af fradraget ved hjælp af dette kriterium tåler ikke at blive vurderet i forhold til proportionalitetsprincippet og udgør heller ikke et passende svar på den nødvendige overensstemmelse mellem skattebyrden og den afgiftspligtige persons reelle beskatningsevne.

80. Af den danske lovgivning fremgår, at den ikke søger et fuldstændigt forbud mod fradrag, men at den netop søger at sikre, at tab kun medregnes én gang. Dette fremgår af Østre Landsrets fortolkning af ligningslovens § 5 G, stk. 1, for så vidt angår de danske selskaber: De kan fradrage underskud fra et udenlandsk datterselskab, der indgår i omfanget af sambeskatningen, hvis de »kan godtgøre, at der ikke er mulighed for, at underskuddet kan fradrages ved beskatning i udlandet« [38].

81. Hvad enten det blot er den forelæggende rets praksis eller fast retspraksis, fjerner denne løsning risikoen for, at bestræbelserne på at undgå dobbelt fradrag går så vidt, at de kategorisk afviser fradrag af underskud. Der er ingen objektiv begrundelse for, at dette kriterium ikke også gør sig gældende for de i selskabsskattelovens § 31, stk. 2, andet punktum, omhandlede faste driftssteder.

82. For at dette kriterium kan anvendes, må det naturligvis godtgøres, at underskuddet ikke kan medregnes i den anden medlemsstat, idet det selskab, som det faste driftssted tilhører, har udtømt alle muligheder for at anvende det i nævnte medlemsstat, herunder i fremtidige regnskabsår.

35 – I henhold til selskabsskattelovens § 31, stk. 1, første punktum, kan en dansk koncern ikke anvende det samme fradrag ved mere end én lejlighed.

36 – Dom af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 35).

37 – Dette er baggrunden for, at EU-lovgiver i direktiv 2016/1164 og direktiv 2017/952 (artikel 9, stk. 1) har indarbejdet OECD's konklusioner om udhuling af skattegrundlaget.

38 – Jf. forelæggelsesafgørelsens præmis 41, gengivet i punkt 47 i dette forslag til afgørelse.

83. Det tilkommer den forelæggende ret at afgøre, hvorvidt dette er tilfældet i den foreliggende sag, eftersom kun denne ret råder over de elementer, der er relevante for at afgøre, hvorvidt det definitivt var muligt at fradrage underskuddet i skattegrundlaget for datterselskabet af koncernen NN, der var hjemmehørende i Sverige.

VI. Forslag til afgørelse

84. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer de af Østre Landsret forelagte spørgsmål på følgende måde:

»1) Artikel 49 TEUF er i princippet ikke til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter underskuddet i et fast driftssted – ved beskatning af en koncern, der er afgiftspligtig i medlemsstat A – som er hjemmehørende i denne medlemsstat, men som tilhører et selskab, som er hjemmehørende i medlemsstat B, kun kan modregnes i koncernens andre selskabers indkomst, hvis reglerne i medlemsstat B medfører, at dette underskud ikke kan medregnes ved beregningen af selskabets indkomstopgørelse i medlemsstat B.

2) Denne nationale lovgivning er ikke forenelig med artikel 49 TEUF, for så vidt som den under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende ikke tillader, at underskud fradrages i medlemsstat A, når den afgiftspligtige person har bevist, at de definitivt ikke kan fradrages i medlemsstat B, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at bedømme.«