Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
fremsat den 17. januar 2018 [1]

Sag C-650/16

A/S Bevola,
Jens W. Trock ApS
mod
Skatteministeriet

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

»Præjudiciel forelæggelse – selskabsskat – etableringsfrihed – konsoliderede koncerner – skattelovgivning, der giver et hjemmehørende selskab mulighed for at fradrage tab i hjemmehørende faste driftssteder i sit beskatningsgrundlag, men udelukker denne mulighed for ikke-hjemmehørende faste driftssteder, medmindre der er valgt international sambeskatning«

1. 12 år efter Marks & Spencer-dommen [2] skal Domstolen atter træffe afgørelse i en sag vedrørende selskabsbeskatning. I denne sag anmoder den forelæggende ret Domstolen om at tage stilling til, om artikel 49 TEUF »under betingelser svarende til« dem, der er anført i denne dom, er til hinder for en national retsforskrift, hvorefter et dansk selskab ikke kan fradrage tab i et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat, medmindre det vælger ordningen med »international sambeskatning«.

2. Den således formulerede præjudicielle forelæggelse rejser efter min opfattelse tre spørgsmål, som Domstolen må tage stilling til, nemlig: a) om den såkaldte »Marks & Spencer-undtagelse« skal opretholdes; b) om denne undtagelse, såfremt den opretholdes, skal anses for at finde anvendelse på tab i faste driftssteder og ikke kun på tab i datterselskaber; og c) om den ordning, som er fastsat i dansk lovgivning, for at hjemmehørende selskaber kan fradrage tab i deres ikke-hjemmehørende faste driftssteder (dvs. international sambeskatning), er forenelig med EU-retten, såfremt tabene er endelige.

I. Dansk lovgivning – selskabsskatteloven

3. § 8, stk. 2, har følgende ordlyd:

»Til den skattepligtige indkomst medregnes ikke indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, jf. dog § 31 A […]«

1 – Originalsprog: spansk.

2 – Dom af 13.12.2005, C-446/03, herefter »Marks & Spencer-dommen«, EU:C:2005:763.

4. § 31 (om »national sambeskatning« af koncernforbundne selskabers aktiviteter i Danmark, herunder indtægter hidrørende fra udenlandske selskabers faste driftssteder eller faste ejendomme i Danmark) bestemmer:

»Koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. […] skal sambeskattes (national sambeskatning). Ved koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. forstås selskaber og foreninger m.v., der på noget tidspunkt i indkomståret tilhører samme koncern, jf. § 31 C. I stk. 2-7 sidestilles faste ejendomme med faste driftssteder. Ved ultimativt moderselskab forstås det selskab, som er moderselskab uden at være datterselskab, jf. § 31 C.

Stk. 2. For sambeskattede selskaber opgøres en sambeskatningsindkomst, der består af summen af den skattepligtige indkomst for hvert enkelt selskab omfattet af sambeskatningen opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler med de undtagelser, der gælder for sambeskattede selskaber. 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, eller hvis der er valgt international sambeskatning efter § 31 A. Sambeskatningsindkomsten opgøres efter, at der i hvert enkelt selskab er modregnet fremførselsberettigede underskud fra tidligere indkomstperioder. Er sambeskatningsindkomsten positiv, fordeles overskuddet forholdsmæssigt mellem de overskudsgivende selskaber. Er sambeskatningsindkomsten for et indkomstår negativ, fordeles underskuddet forholdsmæssigt mellem de underskudsgivende selskaber og fremføres hos det pågældende selskab til modregning for efterfølgende indkomstår. Underskud i et selskab vedrørende perioder inden sambeskatningen kan kun modregnes i overskud i det pågældende selskab. Ved fremførsel af underskud modregnes de ældste underskud først. Underskud i et selskab vedrørende tidligere indkomstår kan kun modregnes i overskud i et andet selskab, hvis underskuddet er opstået i et indkomstår, hvor de pågældende selskaber har været sambeskattet og sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt.

[…]

Stk. 4. Ved national sambeskatning udpeges det øverste moderselskab, der deltager i sambeskatningen, som administrationsselskab i sambeskatningen. Findes der ikke et dansk skattepligtigt øverste moderselskab, men flere sideordnede dansk skattepligtige søsterselskaber, udpeges et af søsterselskaberne, der deltager i sambeskatningen, som administrationsselskab. […] Administrationsselskabet forestår indbetalingen af den samlede indkomstskat. […]

Stk. 5. Alle selskaber i sambeskatningen skal opgøre den skattepligtige indkomst for samme periode som administrationsselskabet uanset regnskabsåret efter selskabsretlige regler, jf. § 10, stk. 5.

[…]

Stk. 7. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan et sambeskattet selskab vælge at se bort fra underskud, herunder underskud overført fra tidligere indkomstår. Der kan ses bort fra underskud, der svarer til den skattepligtige indkomst i et sambeskattet fast driftssted i Danmark eller et sambeskattet datterselskab i Danmark, når det faste driftssteds henholdsvis datterselskabets indkomst medregnes ved indkomstopgørelsen i udlandet. Det er en betingelse, at den pågældende stats lempelse for den danske beskatning svarer til lempelsesmetoden i ligningslovens § 33. Det beløb, der ses bort fra, overføres i stedet til senere indkomstår efter reglerne i ligningslovens § 15. Hvis der ses bort fra et mindre beløb end de samlede underskud, fordeles beløbet forholdsmæssigt på de enkelte underskudsgivende kilder.«

5. § 31 A, stk. 1, første til tredje punktum (om »international sambeskatning«, der tillige omfatter aktiviteter i udlandet udøvet af koncernforbundne selskaber, både danske og udenlandske, eller disses faste driftssteder), bestemmer:

»Det ultimative moderselskab kan vælge, at sambeskatningen for de koncernforbundne selskaber og foreninger m.v., som sambeskattes efter § 31, tillige skal gælde alle koncernforbundne udenlandske selskaber og foreninger m.v., i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagernes indskudte kapital (international sambeskatning). Tilvalget gælder tillige alle faste driftssteder og faste ejendomme, der er beliggende i udlandet, og som tilhører de sambeskattede danske og udenlandske selskaber og foreninger m.v. Bestemmelserne i § 31 om national sambeskatning finder tilsvarende anvendelse ved international sambeskatning med de tilføjelser og undtagelser, der følger af stk. 2-14. […]«

6. § 31 A, stk. 3, tredje og sjette punktum, bestemmer:

»Valg af international sambeskatning er bindende for moderselskabet i en periode på 10 år, jf. dog 6. og 7. pkt. […] Det ultimative moderselskab kan vælge at afbryde bindingsperioden med fuld genbeskatning til følge, jf. stk. 11.«

II. Sagens faktiske omstændigheder og det præjudicielle spørgsmål

7. A/S Bevola er et selskab hjemmehørende i Danmark, der producerer produktplatforme til opbygning af lastbiler, anhængere og trailere. Selskabet er datter- og datterdatterselskab af andre, ligeledes danske, selskaber, der kontrolleres af Jens W. Trock ApS, koncernens moderselskab, der ligeledes er hjemmehørende i Danmark.

8. I indkomståret 2009 havde A/S Bevola datterselskaber og faste driftssteder i forskellige EU-medlemsstater. Selskabet havde bl.a. et fast driftssted i Finland.

9. Det finske faste driftssted blev lukket i 2009, og tabet fra dette selskab, der var på 2,8 mio. DKK, kunne ikke udnyttes i Finland. På denne baggrund anmodede A/S Bevola om fradrag af tabet i selskabets skattepligtige indkomst i Danmark.

10. Den 20. januar 2014 fastslog de danske myndigheder ved endelig afgørelse truffet af Landsskatteretten, at A/S Bevola ikke var berettiget til fradraget, idet selskabsskattelovens § 8, stk. 2 (som affattet ved lov nr. 426 af 6.6.2005) ikke tillader, at indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted beliggende i en fremmed stat, medregnes i den skattepligtige indkomst, medmindre selskabet har valgt at være omfattet af ordningen med international sambeskatning som omhandlet i samme lovs § 31 A.

11. A/S Bevola og Jens W. Trock ApS (herefter »Bevola«) indbragte denne afgørelse for Østre Landsret (Danmark), idet de gjorde gældende, at der ville have været mulighed for at foretage fradrag, hvis et dansk fast driftssted havde lidt tilsvarende tab, og at denne forskellige behandling udgjorde en restriktion for etableringsfriheden, som er sikret ved artikel 49 TEUF.

12. På denne baggrund har den forelæggende ret forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er TEUF artikel 49 til hinder for en national beskatningsordning som den i hovedsagen omhandlede, der medfører, at der er mulighed for fradrag for tab i indenlandske filialer, mens der ikke er mulighed for fradrag for tab i filialer beliggende i andre medlemsstater, heller ikke under betingelser svarende til Domstolens dom i sag C-446/03, Marks & Spencer, præmis 55-56, medmindre koncernen har valgt international sambeskatning på vilkår som angivet i hovedsagen?«

III. Sammenfatning af parternes bemærkninger

13. Efter Bevolas opfattelse kan en national lovgivning, hvorefter det ikke er tilladt at tage hensyn til tab i et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat ved beregningen af beskatningsgrundlaget, afholde et hjemmehørende selskab fra at etablere et sådant driftssted, hvilket indebærer en hindring for etableringsfriheden, eftersom et hjemmehørende fast driftssted og et ikke-hjemmehørende fast driftssted befinder sig i objektivt sammenlignelige situationer.

14. Endvidere har Bevola anført, at selv om det fremgår af retspraksis, at en restriktion for etableringsfriheden kan være begrundet i nødvendigheden af at bevare sammenhængen i skattesystemet, er det en betingelse herfor, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattefordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning. En sådan sammenhæng foreligger ikke, når de betingelser, som er anført i Mark & Spencer-dommen, er opfyldt, således som det er tilfældet i den foreliggende sag.

15. Ifølge Bevola kan nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen heller ikke udgøre en begrundelse. Det er ikke tilstrækkeligt, at national ret giver den skattepligtige mulighed for at gøre brug af ordningen med international sambeskatning for så vidt angår alle koncernens selskaber og faste driftssteder i en periode på 10 år, eftersom denne ordning opstiller betingelser for at godkende fradrag, som er alt for byrdefulde og disproportionale [3]. Bevola har endvidere anført, at Domstolen har fastslået, at en national ordning, der begrænser etableringsfriheden, var uforenelig med EU-retten, uanset om anvendelsen heraf var fakultativ [4].

16. Den danske regering anerkender, at den danske lovgivning om sambeskatning udgør en restriktion for etableringsfriheden, men har gjort gældende, at den vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, og endvidere er begrundet i tvingende almene hensyn.

17. Denne regering har anført, at et dansk selskabs faste driftssted, der er beliggende i Danmark, ikke befinder sig i en situation, der er sammenlignelig med situationen for et dansk selskabs faste driftssted, der er beliggende i andre medlemsstater, eftersom sidstnævntes overskud ikke er undergivet dansk beskatningskompetence.

18. Endvidere har den gjort gældende, at den danske lovgivning er begrundet i hensynet til at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne såvel som hensynet til at sikre sammenhængen i det danske skattesystem. Danske selskabers fradragsret for tab i deres faste driftssteder i Danmark er udtryk for en logisk symmetri, idet den er et uadskilleligt modstykke til, at overskud fra samme faste driftssteder er undergivet dansk beskatningskompetence, i modsætning til hvad der gælder for faste driftssteder i andre medlemsstater.

19. Restriktionen går heller ikke videre, end hvad de tilstræbte formål tilsiger. Ordningen adskiller sig på afgørende vis fra den beskatningsordning, som gav anledning til Marks & Spencer-dommen, idet den giver et selskab mulighed for at vælge international sambeskatning til. Et tilvalg af international sambeskatning indebærer ganske vist, at sambeskatningen i en periode på 10 år gælder alle koncernforbundne udenlandske selskaber og foreninger mv. samt tillige alle faste driftssteder og faste ejendomme, der er beliggende i udlandet, og som tilhører de sambeskattede danske og udenlandske selskaber. Formålet med denne forskrift er at forhindre, at moderselskabet selv udvælger de selskaber eller faste driftssteder, som skal indgå i sambeskatningen, hvilket uundgåeligt vil føre til »cherry picking«, hvorved underskudsgivende selskaber eller faste driftssteder bliver omfattet af sambeskatningen, mens de overskudsgivende holdes udenfor. Ellers ville symmetrien mellem

3 – Til støtte herfor har Bevola henvist til lovforarbejderne til selskabsskatteloven, hvori det medgives, at større koncerner ikke vil anse ordningen for fordelagtig.

4 – Bevola har herved henvist til dom af 18.3.2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, præmis 53).

kompetencen til at beskatte overskud og muligheden for at fradrage tab blive bragt i alvorlig fare. Der kan ikke peges på et mindre indgribende alternativ, der vil kunne opretholde den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem Danmark og de øvrige medlemsstater. En tilstrækkeligt lang bindingsperiode er påkrævet af de samme grunde.

20. For den danske regering er international sambeskatning ikke blot en teoretisk mulighed: Det forhold, at kun få grænseoverskridende koncerner har valgt at gøre brug af ordningen, kan forklares med, at de ikke finder, at den er den skattemæssigt mest fordelagtige ordning.

21. Ifølge den østrigske regering indebærer valget af at gøre brug af ordningen med national sambeskatning, at der hverken tages hensyn til ikke-hjemmehørende faste driftssteders overskud eller deres tab ved fastsættelsen af beskatningsgrundlaget i Danmark, hvilket medfører, at situationen for et fast driftssted beliggende i Finland ikke er objektivt sammenlignelig med situationen for et fast driftssted i Danmark, hvis resultat fuldt ud er undergivet beskatning i Danmark [5]. Til gengæld behandles samtlige datterselskaber og faste driftssteder i ind- og udland inden for rammerne af ordningen med »international sambeskatning« på den samme måde. Dermed er der i ingen af disse to tilfælde tale om en forskellig behandling af objektivt sammenlignelige situationer.

22. Selv hvis det måtte blive lagt til grund, at situationerne er sammenlignelige, er den forskellige behandling begrundet i hensynet til at sikre sammenhængen i skattesystemet. Formålet med den danske lovgivning er at sikre symmetrien mellem beskatning af overskud og fradrag af underskud for at undgå, at skatteyderen frit vælger den medlemsstat, hvori en sådan fortjeneste eller et sådant tab skal gøres gældende. Ifølge Domstolens praksis [6] er denne lovgivning sammenhængende, eftersom det er logisk, at såfremt overskud fra et fast driftssted beliggende i Finland ikke kan tages i betragtning i Danmark, tages tab i dette faste driftssted heller ikke i betragtning.

23. Den østrigske regering har bemærket, at i medfør af dansk ret ville den koncern, som Bevola tilhører, ved at anmode om international sambeskatning kunne foranledige, at tabene blev medregnet i beskatningsgrundlaget. Der er derfor ikke tale om endelige tab i Marks & Spencer-undtagelsens forstand, hvorfor den danske lovgivning er forholdsmæssig.

24. Den italienske regering har med hensyn til anvendelsen af »Marks & Spencer-undtagelsen« gjort gældende, at den kun kan komme på tale i tilfælde, hvor alle muligheder for at tage hensyn til underskuddene er udtømt, hvilket ikke er tilfældet her. Bevola kan fradrage tabene i sit faste driftssted i Finland i koncernens moderselskabs beskatningsgrundlag ved hjælp af international sambeskatning. Af denne grund er det denne regerings opfattelse, at den anfægtede lovgivning ikke udgør en restriktion for etableringsfriheden. Bevolas krav om delvist at kunne anvende ordningen med international sambeskatning, dvs. kun på underskuddene, uden at have valgt denne ordning ville gå videre end nødvendigt for at sikre etableringsfriheden og ville bringe sammenhængen i beskatningen af internationale koncerner i fare.

25. Den tyske regering gjorde i retsmødet gældende, at situationerne for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende faste driftssteder ikke er sammenlignelige, idet den henviste til dommene i sagerne Nordea Bank Danmark [7] og Timac Agro Deutschland [8].

5 – Den østrigske regering har herved henvist til dom af 17.7.2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 24).

6 – Den østrigske regering har herved henvist til dom af 7.11.2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, præmis 51).

7 – Dom af 17.7.2014 (C-48/13, EU:C:2014:2087).

8 – Dom af 17.12.2015 (C-388/14, EU:C:2015:829).

26. Kommissionen har anført, at Domstolen konsekvent har fastslået [9], at den situation, hvor et hjemmehørende selskab har et fast driftssted i en anden medlemsstat, er sammenlignelig med den situation, hvor det samme selskab har et fast driftssted i den samme medlemsstat. Imidlertid synes Domstolen at have valgt en anden tilgang i dommene i sagerne Nordea Bank Danmark [10] og Timac Agro Deutschland [11] på grundlag af den forskellige behandling.

27. Ifølge Kommissionen er undersøgelsen af forskelsbehandlingen relevant ved analysen af, om restriktionen er begrundet. Ellers ville det føre til, at to situationer skulle anses for forskellige, fordi medlemsstaten havde valgt at behandle dem forskelligt. I de to situationer, der stilles over for hinanden i denne sag, søger selskaberne at opnå fradrag for tab, der er lidt af deres faste driftssteder, og derfor er der tale om sammenlignelige situationer.

28. Såfremt det lægges til grund, at forskelsbehandlingen er begrundet i tvingende almene hensyn, må det undersøges, om den ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå de forfulgte mål. Domstolen fastslog i Marks & Spencer-dommen, at udelukkelse af at fradrage underskud i et ikke-hjemmehørende datterselskab, der har udtømt de muligheder for at tage hensyn til underskuddene, der eksisterer i dets hjemstat, er uforholdsmæssig, hvilket princip også finder anvendelse på hjemmehørende selskabers ikke-hjemmehørende faste driftssteder, i overensstemmelse med Lidl Belgium-dommen [12]. Hvis de tab, der er lidt af selskabet Bevolas finske faste driftssted, reelt er endelige, hvilket det tilkommer den nationale ret at efterprøve, er de danske skattemyndigheder forpligtede til at indrømme fradrag herfor.

29. Denne forpligtelse påvirkes ikke af eksistensen af ordningen med international sambeskatning, eftersom dette alternativ (hvorved den globale indkomst for koncernen i sin helhed inddrages under dansk beskatning) er blevet betegnet som urealistisk for større koncerner af den danske lovgiver selv.

IV. Retsforhandlinger ved Domstolen

30. Forelæggelsesafgørelsen indgik til Domstolens Justitskontor den 19. december 2016.

31. Der er indgivet skriftlige bemærkninger af Bevola, den østrigske, den italienske og den danske regering samt Europa-Kommissionen, der alle deltog i retsmødet den 25. oktober 2017, i hvilket også Tysklands regering deltog.

V. Bedømmelse

32. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at de faktiske omstændigheder, som den skal tage stilling til i denne sag, har fællestræk med de faktiske omstændigheder i Marks & Spencer-sagen, og at Domstolens dom i den sidstnævnte sag vil kunne finde anvendelse herpå. Dens tvivl angår snarere spørgsmålet, hvorvidt de nationale retsforskrifter er i overensstemmelse med denne retspraksis.

33. Denne konstatering er af afgørende betydning for at tage udgangspunkt i en forudsætning, der var genstand for drøftelse i retsmødet. Efter den danske regerings opfattelse er det ikke klart, at tabene i Bevolas faste driftssted i Finland kan kvalificeres som endelige i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i Marks & Spencer-dommens præmis 55 [13]. Det tilkommer under alle omstændigheder den

9 – Dom af 6.9.2012, Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, præmis 19), af 21.2.2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84, præmis 35), og af 1.4.2014, Felixstowe Dock and Railway Company m.fl. (C-80/12, EU:C:2014:200, præmis 26).

10 – Dom af 17.7.2014 (C-48/13, EU:C:2014:2087).

11 – Dom af 17.12.2015 (C-388/14, EU:C:2015:829).

12 – Dom af 15.5.2008 (C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 51).

13 – Der er tilsyneladende tvivl med hensyn til, om tabene i medfør af finsk lovgivning vil kunne fremføres til fremtidige skatteår, såfremt Bevolas faste driftssted genåbner i Finland. Bevola udelukker dog denne mulighed.

forelæggende ret at afgøre dette tvistepunkt, eftersom den alene råder over de elementer, der er relevante for at afgøre, om det »faktisk [er] godtgjort, at det pågældende tab har en endelig karakter«[14]. Såfremt tabene i sidste ende ikke havde denne karakter, ville det præjudicielle spørgsmål være rent hypotetisk og kunne dermed ikke antages til realitetsbehandling.

34. Med risiko for at gentage begreber, som er velkendte for specialister i selskabsskatteret, minder jeg om, at Domstolen i Marks & Spencer-dommen undersøgte, om en lovgivning, i medfør af hvilken et moderselskab, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, ikke kunne fradrage (endelige) tab i sine ikke-hjemmehørende datterselskaber beliggende i Belgien, Frankrig og Tyskland, var forenelig med EU-retten. Et sådant fradrag kunne derimod opnås inden for rammerne af en sambeskatningsordning, såfremt tabene hidrørte fra et datterselskab, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige.

35. Domstolen fastslog således en hovedregel og en undtagelse. Hovedreglen er, at en lovgivning med disse kendetegn[15] »dels forfølger legitime mål, som er forenelige med traktaten, og som vedrører tvingende almene hensyn, dels er egnet til at sikre gennemførelsen af de pågældende mål«[16]. Undtagelsen, som er udledt af proportionalitetsprincippet, består kort sagt i, at moderselskabet kan fradrage disse tab, såfremt de har en endelig karakter, dvs. når selskabet har udtømt alle de muligheder, der findes i national ret (i den stat, hvor datterselskabet er hjemmehørende), for at fradrage tabene[17].

36. Den såkaldte »Marks & Spencer-undtagelse« har givet anledning til næsten endeløs strid[18] og er blevet sat på prøve ved forskellige lejligheder. Selv om Domstolen i senere afgørelser har afgrænset dens anvendelsesområde[19], har den vedholdende opretholdt denne undtagelse, således som det bekræftes af (Store Afdelings) dom af 3. februar 2015[20].

37. Denne tilgang fra Domstolens side opfylder efter min opfattelse ikke alene kriteriet om stare decisis, men overholder også et velfunderet skatteretligt princip, hvorefter skatteopkrævningen beror på skatteevnen[21]. Såfremt der opkræves en skat af en juridisk persons overskud i et bestemt skatteår, er det logisk, at der ved beregningen af overskuddet ikke kan ses bort fra de tab, som denne har lidt, eftersom den skattepligtiges økonomiske kapacitet (nærmere bestemt dennes skatteevne) er blevet nedsat i tilsvarende omfang.

14 – Dom af 17.12.2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

15 – Marks & Spencer-dommen, præmis 27: »[E]n lovgivning i en medlemsstat, der udelukker, at et hjemmehørende moderselskab har mulighed for at fradrage underskud, der i en anden medlemsstat er pådraget af et datterselskab, der har hjemsted i denne medlemsstat, i sit skattepligtige overskud, når den indrømmer en sådan mulighed for fradrag af underskud, der er pådraget af et hjemmehørende datterselskab«.

16 – Ibidem, præmis 51.

17 – Ibidem, præmis 55: »[D]en i hovedsagen omhandlede restriktive foranstaltning går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det væsentlige i de forfulgte mål i en situation, hvor – det ikke-hjemmehørende datterselskab har udtømt alle de muligheder for at tage hensyn til underskuddene, der eksisterer i dets hjemstat med hensyn til det pågældende skatteår ved ansøgningen om lempelse såvel som med hensyn til tidligere skatteår, i givet fald ved overførsel af disse underskud til tredjepart eller ved modregning af disse underskud i de overskud, der er opnået i datterselskabet i tidligere skatteår, og – der ikke er mulighed for at tage hensyn til det udenlandske datterselskabs underskud i dettes hjemstat i forbindelse med senere skatteår enten af selskabet selv eller af en tredjepart, bl.a. i tilfælde af overdragelse af datterselskabet til denne.«

18 – I sit forslag til afgørelse af 3.2.2015 i sag C-172/13, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (EU:C:2014:2321), anførte generaladvokat Kokott, at der indtil videre var »registreret 142 videnskabelige tekster, der umiddelbart beskæftiger sig med den nævnte dom«.

19 – Jf. bl.a. M. Danish, »What remains of the Marks & Spencer exception for final losses? – Examining the impact of Commission v. United Kingdom (Case C-172/13)«, *European taxation*, Amsterdam, bind 55 (2015), nr. 9, s. 417-422, L. Cerioni, »The never-ending issue of cross-border loss compensation within the EU: reconciling balanced allocation of taxing rights and cross-border ability-to-pay«, *EC tax review*, Alphen aan den Rijn, bind 24 (2015), nr. 5, s. 268-280, M. Lang, »Has the case law of the ECJ on final losses reached the end of the line?«, *European taxation*, Amsterdam, bind 54 (2014), nr. 12, s. 530-540, E. Pinetz og K. Spies, »»Final losses« after the decision in Commission v. UK (»Marks & Spencer II«)«, *EC tax review*, Alphen aan den Rijn, bind 24 (2015), nr. 6, s. 309-329.

20 – Sag C-172/13, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, EU:C:2015:50.

21 – Kommissionen fremhævede – efter min opfattelse med rette – dette i retsmødet.

38. Såfremt alle muligheder for at tage hensyn til disse tab i datterselskabets hjemstat i en grænseoverskridende kontekst er udtømt, forbliver moderselskabets økonomiske kapacitet ikke den samme, men vil utvivlsomt være reduceret. Derfor sikrer det princip, der ligger til grund for Marks & Spencer-dommen (der skal kunne tages hensyn til endelige tab *et eller andet sted*), at skattebyrden tilpasses den reelle økonomiske kapacitet hos den skattepligtige, der har lidt tabene.

39. Den synsvinkel, som den forelæggende ret har anlagt, idet den lægger til grund, at Marks & Spencer-undtagelsen er et gyldigt udgangspunkt for bedømmelsen af, om dansk ret er forenelig med EU-retten, forekommer mig derfor at være korrekt.

40. I denne sag foreligger der imidlertid to særlige omstændigheder, som ikke blev analyseret i Marks & Spencer-dommen. Dels hidrører de tab, der søges fradraget i Danmark, ikke fra et datterselskab, men fra et fast driftssted, som ikke er hjemmehørende i Danmark. Dels er det i henhold til den danske beskatningsordning ikke absolut udelukket at opnå fradrag for disse tab, idet der kan opnås fradrag, såfremt det hjemmehørende selskab vælger ordningen med international sambeskatning. Disse to forhold skal behandles særskilt.

A. Sidestilling af ikke-hjemmehørende datterselskaber og faste driftssteder og af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende faste driftssteder med henblik på anvendelsen af Marks & Spencer-undtagelsen

41. Den afgørende forskel mellem et datterselskab og et fast driftssted er, 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).

42. Den omstændighed, at det faste driftssted og det selskab, der har oprettet det, har hjemsted i den samme stat, eliminerer 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.

43. 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 Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD), navnlig modeloverenskomstens artikel 5 og 7 [22].

44. 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 *oprindelsesstaten*, medmindre der ved lov eller overenskomst er fastsat en mekanisme, der gør undtagelse herfra. Det sidstnævnte er tilfældet i denne sag, eftersom den danske lovgiver, som jeg vil redegøre for nedenfor, ikke har nogen betænkeligheder ved at beskatte danske selskabers faste driftssteder beliggende i Finland (inden for sambeskatningsordningen).

22 – Domstolen har allerede haft lejlighed til at fastslå, at medlemsstaterne med hensyn til fordelingen af beskatningskompetencen hensigtsmæssigt kan støtte sig på international praksis og særligt på de af OECD udarbejdede modelkonventioner. 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).

45. Kriterierne i Marks & Spencer-dommen blev udformet med henblik på modsætningsparret moderselskab/datterselskab. Domstolen har imidlertid senere, i Lidl Belgium-dommen [23], anvendt dem på tab i ikke-hjemmehørende faste driftssteder, der kan fradrages af hovedselskabet på de betingelser, der er fastsat i Marks & Spencer-dommens præmis 55.

46. Sidestillingen i denne henseende af datterselskaber og faste driftssteder, som (implicit, men afgjort) blev foretaget i 2008 med Lidl Belgium-dommen [24], blev til gengæld nuanceret i 2010 med X Holding-dommen [25]. Den manglende overensstemmelse mellem disse to domme kan måske tilskrives et omstridt aspekt [26] af bedømmelsen af sammenligneligheden af situationer på beskatningsområdet, som er en omdiskuteret fase i processen med henblik på at afgøre, om en skattemæssig restriktion for etableringsfriheden er i overensstemmelse med EU-retten.

47. I X Holding-dommen fastslog Domstolen, at »[d]e faste driftssteder, der er beliggende i en anden medlemsstat, og de ikke-hjemmehørende datterselskaber [ikke] befinder sig […] i en sammenlignelig situation *for så vidt angår fordelingen af beskatningskompetencen i henhold til en overenskomst såsom overenskomsten til undgåelse af dobbeltbeskatning* og navnlig dennes artikel 7, stk. 1, og artikel 23, stk. 2« [27]. Vægten blev således ikke lagt på den *abstrakte* sammenlignelighed af situationerne, men på forholdet til den skatteforskrift (i national lovgivning eller en overenskomst), som tager dem i betragtning.

48. Den samme tilgang kan anvendes på modsætningsparret hjemmehørende fast driftssted/ikke-hjemmehørende fast driftssted. Dette følger af dom af 17. juli 2014, Nordea Bank Danmark [28], som vedrørte ordningen med genbeskatning af underskud i et ikke-hjemmehørende fast driftssted som omhandlet i den (tidligere) danske lovgivning om overskud i hjemmehørende selskaber.

49. I denne dom fastslog Domstolen »[h]vad angår sammenligneligheden mellem situationerne«, at faste driftssteder beliggende i en anden medlemsstat og hjemmehørende faste driftssteder »i princippet« ikke kunne ligestilles »med hensyn til de foranstaltninger, der er truffet i en medlemsstat med henblik på at forhindre eller formindske dobbeltbeskatning af et hjemmehørende selskabs overskud«. Herefter fastslog Domstolen imidlertid, at »[v]ed […] at opkræve dansk skat af overskud i de faste driftssteder beliggende i Finland, Sverige og Norge har Kongeriget Danmark for så vidt angår fradrag for underskud ligestillet sidstnævnte med hjemmehørende faste driftssteder (jf. analogt dom Denkavit Internationaal og Denkavit France, C-170/05, EU:C:2006:783, præmis 34 og 35)« [29].

23 – Dom af 15.5.2008 (C-414/06, EU:C:2008:278). Den tvivl, som dengang gav anledning til den præjudicielle forelæggelse, angik spørgsmålet, »om artikel 43 EF og 56 EF er til hinder for en national beskatningsordning, der udelukker muligheden for, at et hjemmehørende selskab ved opgørelsen af resultatet og den skattepligtige indkomst gør underskud gældende, der i en anden medlemsstat er lidt af et fast driftssted, som tilhører selskabet, når beskatningsordningen indrømmer en sådan mulighed for underskud, der er lidt af et hjemmehørende fast driftssted«.

24 – Dom af 15.5.2008 (C-414/06, EU:C:2008:278).

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

26 – Det erindres, at generaladvokat Kokott i sit forslag til afgørelse i sag Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153) foreslog at gå bort fra den »traditionelle« analysemetode, hvorefter det »indledningsvis [skal] efterprøves, om selskaber med en indenlandsk filial og selskaber med en filial i en anden medlemsstat befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation under hensyntagen til, hvilket formål der forfølges med de omhandlede nationale bestemmelser«. I dom af 17.7.2014 (EU:C:2014:2087) i denne sag fulgte Domstolen ikke dette forslag, og den bedømmer fortsat sammenligneligheden af skattemæssige (interne og grænseoverskridende) situationer i lyset af formålet med den nationale retsforskrift, hvorved restriktionen for etableringsfriheden er blevet indført.

27 – Dom af 25.2.2010 (C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 38 (min fremhævelse)).

28 – Sag C-48/13 (EU:C:2014:2087).

29 – Ibidem, præmis 24.

50. I den senere dom i sagen Timac Agro Deutschland [30] bekræftede Domstolen, på linje med dommen i sagen Nordea Bank Danmark [31], hvis præmis 24 den henviste til, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende faste driftssteder principielt ikke er sammenlignelige. Den tilføjede imidlertid umiddelbart herefter, at eftersom den dagældende tyske lovgivning havde ligestillet disse to kategorier af faste driftssteder, var »[u]nder disse omstændigheder […] situationen for et hjemmehørende selskab med et fast driftssted i Østrig derfor sammenlignelig med situationen for et hjemmehørende selskab med et fast driftssted i Tyskland« [32].

51. Denne retspraksis viser, at det er vanskeligt at fastslå, hvorvidt der faktisk findes sikre kriterier for at afgøre, hvornår moderselskaber, datterselskaber og faste driftssteder befinder sig i objektivt sammenlignelige situationer, alt efter om de er hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende i en medlemsstat. Domstolens uundgåeligt kasuistiske tilgang i mangel af positive forskrifter på dette område (ud over artikel 49 TEUF) kan give en jurist, der ønsker forudsigelige løsninger, en vis følelse af ubehag eller endog usikkerhed [33]. Dette er imidlertid ikke tilstrækkeligt til at udelade den analyse af situationernes objektive sammenlignelighed, som Domstolen gang på gang har gennemført.

52. Af det ovenstående kan der drages to følgeslutninger. Den første er, at den skattemæssige behandling af ikke-hjemmehørende faste driftssteder og udenlandske datterselskaber for så vidt angår fradrag af endelige tab, der ikke kan udnyttes i det faste driftssteds hjemstat, således som det blev fastslået i Lidl Belgium-dommen [34], som hovedregel skal ligestilles.

53. Dette kriterium stemmer efter min opfattelse bedst overens med det princip, der lå til grund for direktiv 2011/96/EU [35], af hvis niende betragtning det fremgår, at »[o]verskud, der betales til og modtages som udbytte af et moderselskabs faste driftssted, bør have samme behandling som den, der finder anvendelse mellem et datterselskab og dets moderselskab«. Den således proklamerede ligebehandling med hensyn til udbetaling af udbytte kan efter min opfattelse overføres på faste driftssteders tab, således at faste driftssteder i disse specifikke henseender skal stilles på lige fod med datterselskaber.

54. Hvis jeg ikke tager fejl, bekræftes dette kriterium af den tilgang, som er valgt i direktiv (EU) 2016/1164 [36] med henblik på at bekæmpe skatteundgåelse i det indre marked. Dette direktiv finder ganske vist ratione temporis ikke anvendelse på denne forelæggelse, men det kaster ikke desto mindre i et vist omfang lys over dens emne, for så vidt som det fremgår af fjerde betragtning hertil og navnlig dets artikel 7, at de samme skatteregler bør finde anvendelse på enheder og »på de selskabsskattepligtige skattesubjekters faste driftssteder, som er beliggende i andre medlemsstater«.

55. Endvidere fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at Danmark faktisk også behandler ikke-hjemmehørende faste driftssteder og ikke-hjemmehørende datterselskaber som ligestillede, idet selskabsskattelovens § 31 A for så vidt angår international sambeskatning behandler »koncernforbundne udenlandske selskaber« og »alle faste driftssteder og faste ejendomme, der er beliggende i udlandet, og som tilhører de sambeskattede […] selskaber«, på samme måde.

30 – Dom af 17.12.2015 (C-388/14, EU:C:2015:829, præmis 27).

31 – Sag C-48/13 (EU:C:2014:2087).

32 – Dom af 17.12.2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, præmis 28).

33 – Måske er dette grunden til, at forelæggelsesafgørelsen gengiver bemærkningerne til lovforslag nr. 121, Folketingstidende 2004/2005, hvorefter »[d]et er særdeles vanskeligt at vurdere, om de foreslåede regler indebærer en restriktion i strid med EU-retlige regler«.

34 – Dom af 15.5.2008 (C-414/06, EU:C:2008:278).

35 – Rådets direktiv af 30.11.2011 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EUT 2011, L 345, s. 8).

36 – 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).

56. Den anden følgeslutning vedrører den objektive sammenlignelighed af hjemmehørende faste driftssteder og ikke-hjemmehørende faste driftssteder. En stor del af retsforhandlingerne, såvel den skriftlige som, i særdeleshed, den mundtlige del, vedrørte dette spørgsmål. Over for Kommissionens forbehold [37] over for den *løsning*, som Domstolen nåede frem til i dommene i sagerne Nordea Bank Danmark [38] og Timac Agro Deutschland [39], har hovedparten af de regeringer, der har deltaget i den præjudicielle procedure, argumenteret for at anvende den uden videre, hvilket ville indebære, at situationen for Bevolas faste driftssted i Finland ikke kan sammenlignes med situationen for et fast driftssted i Danmark.

57. Jeg mener imidlertid ikke, at anvendelsen af disse to domme på den foreliggende sag nødvendigvis fører til en afvisning af, at den objektive sammenlignelighed foreligger, som tvisten drejer sig om. Dels var de tab, der blev undersøgt i disse domme, så at sige af tilbagevendende karakter, dvs. de indtraf år efter år, hvilket var befordrende for »cherry picking« gennem udvælgelsen af de gunstigste perioder. Bevolas faste driftssted led derimod tab netop i det sidste skatteår, hvor det eksisterede, dvs. det år, hvor det lukkede. Denne omstændighed, som tilsyneladende er uden relevans, er, som jeg vil forklare nedenfor, netop relevant. Dels skal der, såfremt sammenligneligheden skal bedømmes i relation til indholdet af og målet med den nationale lovgivning på området, tages hensyn til redegørelsen for de nationale forskrifter i forelæggelsesafgørelsen.

58. Når et fast driftssted pådrager sig tab, og det besluttes at bringe dets virksomhed til ophør og lukke det, skal dets aktiver sælges, dets lån afvikles og gæld betales, hvilket resulterer i en saldo (likvidationssaldo). Et hjemmehørende fast driftssteds tab som følge af denne lukning, der afspejles i likvidationssaldoen, overføres direkte til det selskab, der ejer det. Sådanne endelige tab [40] kan derimod, når der er tale om et ikke-hjemmehørende fast driftssted, ikke overføres til nogen enhed i den stat, hvor det er beliggende. Hvis de ikke kan henføres til beskatningsgrundlaget for det selskab, der har oprettet det faste driftssted, forbliver de derfor i et vakuum.

59. Det var denne situation, der var genstand for Marks & Spencer-undtagelsen, hvis anvendelse navnlig er begrundet, såfremt det konstateres, at et ikke-hjemmehørende fast driftssteds endelige tab medfører en formueforringelse for det selskab, der ejer det, der afspejles i en nedsættelse af dets økonomiske kapacitet og dermed dets skatteevne. Er der tale om endelige tab i forbindelse med lukningen af et fast driftssted, kan der derfor ikke ses bort fra denne omstændighed ved analysen af situationernes objektive sammenlignelighed. Situationen for et hjemmehørende fast driftssted og situationen for et ikke-hjemmehørende fast driftssted, begge med endelige tab, er netop af denne grund sammenlignelige set ud fra princippet om moderselskabets skatteevne.

60. Denne tilgang er efter min opfattelse ikke i modstrid med dommene i sagerne Nordea Bank Danmark [41] og Timac Agro Deutschland [42]. I begge disse domme støttedes sammenligneligheden mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende faste driftssteder på eksistensen af forskrifter, hvoraf der kunne udledes en forbindelse mellem det ikke-hjemmehørende faste driftssted og skattemyndigheden i den stat, hvor det selskab, som det henhørte under, var hjemmehørende. Her opstår denne forbindelse som følge af et endeligt tab, der skal henføres til det selskab, der har lidt økonomisk skade på grund af dette tab, således at beskatningen af dette selskab afspejler dets reelle skatteevne.

37 – I retsmødet kvalificerede Kommissionen disse forbehold, idet den anførte, at de reelt var begrænset til præmis 24 i dom af 17.7.2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), som blev gentaget i præmis 65 i dom af 17.12.2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829). Kommissionen ønsker at undgå, at disse passager fortolkes således, at det antages, at det er tilstrækkeligt til at afvise, at situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende faste driftssteder er objektivt sammenlignelig, at en stat ikke behandler dem ens, uanset hvad omstændighederne måtte være.

38 – Dom af 17.7.2014 (C-48/13, EU:C:2014:2087).

39 – Dom af 17.12.2015 (C-388/14, EU:C:2015:829).

40 – Hvortil der henvises i Marks & Spencer-dommen, præmis 55.

41 – Dom af 17.7.2014 (C-48/13, EU:C:2014:2087).

42 – Dom af 17.12.2015 (C-388/14, EU:C:2015:829).

61. Den danske lovgivning synes for så vidt angår ordningen med international sambeskatning ikke at tage sigte på »at forhindre eller formindske dobbeltbeskatning af et hjemmehørende selskabs overskud«, til forskel fra, hvad der var tilfældet i dommene i sagerne Nordea Bank Danmark [43] og Timac Agro Deutschland [44]. Endvidere ville denne ordning kunne føre til tilfælde af dobbeltbeskatning, eftersom Danmark i selskabsskattelovens § 31 A tilegner sig kompetencen til at beskatte »alle« ikke-hjemmehørende datterselskabers og »alle« ikke-hjemmehørende faste driftssteders indtægter, når disse tilhører moderselskaber, der er hjemmehørende i Danmark.

62. Sidstnævnte omstændighed bidrager efter min opfattelse til, at bedømmelsen af sammenligneligheden i den foreliggende sag bør falde ud til fordel for sidestilling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende faste driftssteder. For så vidt som den danske lovgivning henfører hjemmehørende og ikke-hjemmehørende faste driftssteders indtægter under Danmarks beskatningskompetence og herved ligestiller dem med henblik på international sambeskatning (selskabsskattelovens § 31 A), opkræver den dermed »dansk skat af overskud i de faste driftssteder beliggende i Finland«, hvorved den »ligestille[r] sidstnævnte med [i Danmark] hjemmehørende faste driftssteder«. Dette var netop dette kriterium for objektiv sammenlignelighed af situationerne, som Domstolen anvendte i dommen i sagen Nordea Bank Danmark [45].

63. Det kan derfor antages, at inden for de lovgivningsmæssige rammer for den foreliggende tvist er endelige tab i et fast driftssted, der ikke er hjemmehørende i Danmark, som er indtruffet i det år, hvor det lukkede, og som der ikke kan tages hensyn til i Finland, ligestillede med tab i et fast driftssted, der er hjemmehørende i Danmark, når det selskab, der ejer begge disse faste driftssteder, er hjemmehørende i Danmark.

B. Betydningen af den danske ordning med »international sambeskatning« for anvendelsen af »Marks & Spencer-undtagelsen«

64. En forskellig skattemæssig behandling i moderselskabets stat af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende datterselskaber og faste driftssteder kan hindre moderselskabet i at udøve sin etableringsfrihed, idet det afskrækkes fra at oprette datterselskaber eller faste driftssteder i andre medlemsstater. Den omhandlede regel i EUF-traktaten er dermed dens artikel 49, og denne forskellige behandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende datterselskaber og faste driftssteder indebærer principielt en restriktion for den frihed, der er fastslået heri.

65. Domstolen har behandlet de problemer, der opstår som følge af visse medlemsstaters regler, hvorefter hjemmehørende selskaber i en koncern kan vælge en ordning med skattemæssig konsolidering, mens ikke-hjemmehørende selskaber, som ikke er omfattet af deres beskatningskompetence, er udelukket herfra. Inden for disse rammer kan et ikke-hjemmehørende datterselskab i koncernen ikke overføre sine tab til det hjemmehørende moderselskab, netop fordi den nationale skattelovgivning er til hinder for, at det kan indgå i den konsoliderede koncern [46]. I den sag, som denne anmodning om præjudiciel afgørelse angår, er der tale om den samme situation, blot vedrørende faste driftssteder.

43 – Dom af 17.7.2014 (C-48/13, EU:C:2014:2087).

44 – Dom af 17.12.2015 (C-388/14, EU:C:2015:829).

45 – Dom af 17.7.2014 (C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 24).

46 – Marks & Spencer-dommen, præmis 22 og 24, og dom af 25.2.2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 18 og 19), af 2.9.2015, Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, præmis 18 og 19), og af 6.10.2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, præmis 27 og 28).

66. Marks & Spencer-dommen kan uden større vanskeligheder anvendes til at afgøre spørgsmålet, såfremt ikke-hjemmehørende datterselskaber og faste driftssteder sidestilles. Som jeg påpegede ovenfor i forbindelse med, at jeg henviste til den forelæggende rets bemærkninger, skal det lægges til grund, at situationen i den foreliggende sag er parallel med situationen i Marks & Spencer-dommen, dvs. at den vedrører et fast driftssted i Finland, hvis (endelige) tab, der ikke kan dækkes i dette land, ikke kan fradrages i det danske moderselskabs resultat i henhold til den danske sambeskatningsordning.

67. Det, der adskiller situationerne, er, at den danske lovgivning

– dels fastsætter ordningen med »national sambeskatning«, hvorefter hele koncernens selskabsskat (som tager resultatet i hjemmehørende selskaber, i faste driftssteder og i faste ejendomme beliggende i Danmark, der tilhører danske selskaber, i betragtning), opgøres inden for rammerne af en ordning med skattemæssig konsolidering

– dels giver mulighed for at vælge ordningen med »international sambeskatning«, der omfatter resultatet i koncernens, både danske og udenlandske, selskaber, såvel som alle dens faste driftssteder i udlandet i en periode på mindst 10 år.

68. Skattemyndighederne i Danmark (og i andre medlemsstater, der har deltaget i sagen og støttet Danmark) er af den opfattelse, at den sidstnævnte ordning gør det muligt at opnå fuldt fradrag for endelige tab i ikke-hjemmehørende faste driftssteder. Det danske skattesystem indebærer derfor ikke en hindring for etableringsfriheden som omhandlet i Marks & Spencer-dommen, eftersom danske selskaber altid vil kunne vælge ordningen med international sambeskatning.

69. I præmisserne for Marks & Spencer-dommen blev der lagt vægt på den manglende forholdsmæssighed af en national foranstaltning, der i sidste ende førte til, at tabet i det ikke-hjemmehørende datterselskab var uopretteligt. Den forelæggende ret må, som jeg allerede har anført, ved anvendelse af dette kriterium specifikt skaffe sig vished med hensyn til omstændighederne omkring den hævdede umulighed af at opnå fradrag i Finland for de tab, som Bevolas faste driftssted har pådraget sig i dette land.

70. Såfremt denne betingelse er opfyldt, kommer Marks & Spencer-undtagelsen i spil, og meget tyder på, at der foreligger en ubegrundet tilsidesættelse af etableringsfriheden, fordi det ikke er muligt at opnå fradrag for det finske faste driftssteds endelige tab.

71. Er det tilstrækkeligt til at imødegå denne følgeslutning, at den danske lovgivning giver hjemmehørende selskaber mulighed for at vælge ordningen med international sambeskatning og dermed mulighed for inden for rammerne af denne ordning at fradrage endelige tab i ikke-hjemmehørende datterselskaber og faste driftssteder?

72. Det er klart, at svaret på dette spørgsmål afhænger af, hvorledes denne ordning nærmere er reguleret. I princippet kan den såvel være acceptabel som indebære en uacceptabel restriktion for etableringsfriheden. Analysen af ordningen skal efter min opfattelse fokusere på to forhold: a) det subjektive anvendelsesområde for den internationale sambeskatning (konkret, om den er tiltænkt at omfatte alle koncernens selskaber og alle dens faste driftssteder) og b) tidshorisonten for anvendelsen af denne beskatningsordning.

73. Ud fra det førstnævnte perspektiv synes den danske ordning at imødekomme en betænkelighed, som Domstolen har haft på dette område. I X Holding-dommen [47] bemærkede den eksempelvis, at »[h]vis selskaberne gives mulighed for at vælge, om der skal tages hensyn til deres underskud i deres etableringsmedlemsstat eller i en anden medlemsstat, vil det bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i alvorlig fare, idet beskatningsgrundlaget vil blive forhøjet i den første medlemsstat og nedsat i den anden med de overførte underskud (jf. Marks & Spencer-dommen, præmis 46, Oy AA-dommen, præmis 55, og Lidl Belgium-dommen, præmis 32)«.

74. I denne sag indebar den nationale beskatningsordning med hensyn til ikke-hjemmehørende datterselskaber, at moderselskaberne havde et frit valg (»cherry picking«), der ikke var foreneligt med sikringen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne [48]. Hensigten om at undgå denne følge fremgår af forslaget til den danske lov om ændring af selskabsskatteloven, der (delvist) er gengivet i forelæggelsesafgørelsen: »[S]elskaberne [kunne] ellers […] unddrages dansk beskatning ved blot at lade de udenlandske underskudsgivende aktiviteter udøve af udenlandske filialer, mens overskudsgivende aktiviteter lægges i selskaber, der ikke inddrages under dansk beskatning« [49].

75. En beskatningsordning, der under disse omstændigheder tillader konsolidering, men ikke giver mulighed for at afgrænse »omfanget af sambeskatningen«, fordi den kræver, at *alle* selskaber og *alle* faste driftssteder i koncernen sambeskattes, forhindrer afgjort, at moderselskabet efter forgodtbefindende og med risiko for beskatningsgrundlagets integritet vælger, hvilke resultater i ikke-hjemmehørende enheder det ønsker at konsolidere. Ud fra denne synsvinkel sidestiller den endvidere internationale og nationale koncerner, idet den underlægger dem de samme regler, og den bidrager til at sikre sammenhængen i skattesystemet, idet den sikrer symmetri mellem beskatningen af overskud og fradraget for tab.

76. Risikoen for, at der i en sag som den foreliggende vil ske en sådan »cherry picking«, er imidlertid minimal. Jeg erindrer om, at der var tale om det sidste skatteår, hvor Bevolas faste driftssted i Finland var aktivt, dvs. det år, hvor det blev lukket. Der er derfor ikke tale om en situation, der uden videre kan sidestilles med andre situationer, hvor moderselskabet, som har ikke-hjemmehørende datterselskaber eller faste driftssteder, hvis overlevelse der ikke er tvivl om, beslutter, som det passer det, at fradrage de tab, som disse har pådraget sig.

77. Den løsning, som den danske lovgiver har valgt for at imødegå Marks & Spencer-undtagelsen, er således efter min opfattelse uforholdsmæssigt byrdefuld for virksomheder, der støttet på artikel 49 TEUF ønsker at gøre brug af deres etableringsfrihed i andre medlemsstater. Den omstændighed, at ordningen er valgfri, fratager den ikke dens for vidtgående restriktive karakter eller dens mulige uforenelighed med EU-retten [50].

47 – Dom af 25.2.2010 (C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 29).

48 – I samme doms præmis 32 tilføjede Domstolen, at »[n]år omfanget af den skattemæssige enhed således kan ændres, ville konsekvensen af at indrømme en mulighed for at inkludere et ikke-hjemmehørende datterselskab heri være, at moderselskabet frit ville kunne vælge den medlemsstat, hvori det fradrager dette datterselskabs underskud (jf. i denne retning Oy AA-dommen, præmis 56, og Lidl Belgium-dommen, præmis 34)«.

49 – Lovforslag nr. 121, Folketingstidende 2004/2005, Tillæg A, sp. 4946, afsnit 10.

50 – Dom af 18.3.2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148): »[E]n national ordning, der begrænser etableringsfriheden, [er] stadig […] lige uforenelig med EU-retten, uanset om anvendelsen heraf er fakultativ« (præmis 53). Selv om denne sags kontekst var en anden end den, der undersøges her, rækker gyldigheden af det princip, som opstilledes i denne dom, ud over de specifikke omstændigheder i den dengang omhandlede tvist.

78. Jeg mener således, at den ordning, som tvisten angår, for det første er lidet realistisk, i det mindste for så vidt angår danske koncerner, der opererer på globalt plan (eller i det mindste har datterselskaber og faste driftssteder i flere lande). Den nationale lovgiver erkendte således med prisværdig åbenhjertighed dette i bemærkningerne til lovforslaget [51]. Ganske vist er der ikke noget princip, der forpligter en medlemsstat til at tilpasse sin lovgivning til koncerninteresser. Imidlertid skal anvendelsen af artikel 49 TEUF (i dette tilfælde af dens konsekvenser for fradrag af endelige tab, således som de kom til udtryk i Marks & Spencer-dommen) beskyttes med lovgivningsmæssige løsninger, der, selv om de er inspireret af behovet for at undgå skatteundgåelse gennem kunstige konstruktioner, ikke i praksis umuliggør et sådant fradrag, uanset koncernens økonomiske størrelse, når der er legitime grunde til at fradrage endelige tab. I modsat fald ville afpasningen mellem skatteevnen og den skat, der faktisk kan opkræves, ikke blive tilgodeset.

79. Ud fra det sidstnævnte perspektiv er mindsteperioden på 10 år, hvor ordningen med international sambeskatning skal anvendes, også uforholdsmæssig, og den indebærer en betydelig og ubegrundet hindring for at udøve valgfriheden. I betragtning af de hændelser, der vil kunne påvirke koncernens sammensætning (mere eller mindre omfattende overdragelser eller omdannelser af de enheder, der indgår i koncernen), finder jeg ikke den danske regerings argumentation om nødvendigheden af at fastsætte en så lang mindsteperiode for at undgå »cherry picking« for overbevisende. Den uønskede adfærd, som søges bekæmpet (udvælgelse af de perioder, hvor koncernen samlet set lider tab, og udelukkelse af de skatteår, hvor den har overskud), vil eksempelvis kunne undgås ved at kræve, at valget af ordningen med international sambeskatning tilkendegives et vist tidsrum forud for det skatteår, hvor den skal anvendes, uden at kræve en så langvarig bindingsperiode, der er lidet realistisk, henset til selskabers livsforløb.

80. Af retspraksis fremgår ganske vist, at »medlemsstaterne frit kan vedtage og opretholde regler, der specielt har til formål at udelukke, at rent kunstige arrangementer, hvis formål er at omgå den nationale skattelovgivning eller at unddrage sig denne, kan give en skattefordel«, men også, at »selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne under overholdelse af fællesskabsretten« [52], hvilket også omfatter overholdelse af de krav, der følger af proportionalitetsprincippet, ved anvendelsen af disse nationale regler.

81. Sammenfattende er det min opfattelse, at den ordning med »international sambeskatning«, som er fastsat i dansk lovgivning, ikke overholder proportionalitetsprincippet, idet den under omstændigheder som i den foreliggende sag er til hinder for, at et dansk selskab kan fradrage endelige tab som omhandlet i Marks & Spencer-dommens præmis 55 i dets i Finland beliggende faste driftssted.

VI. Forslag til afgørelse

82. På ovenstående baggrund foreslår jeg Domstolen at besvare det af Østre Landsret (Danmark) forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»Under tilsvarende omstændigheder som dem, der lå til grund for Domstolens dom af 13. december 2005, Marks & Spencer, er lovgivning i en medlemsstat, hvorefter et selskab, der er hjemmehørende i denne stat, kan fradrage tab i et nationalt fast driftssted i beregningsgrundlaget for selskabsskatten, men ikke tab i et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat, i hvilken der definitivt ikke kan tages hensyn til disse tab, ikke forenelig med artikel 49 TEUF.

51 – »[I] praksis må [det] formodes, at i hvert fald større internationale koncerner af både økonomiske og administrative grunde ikke vil anse det for fordelagtigt at inddrage koncernens globale indkomst under dansk beskatning«. De statistiske oplysninger i forelæggelsesafgørelsen vidner om, hvor lidt attraktiv ordningen i praksis har vist sig at være for danske koncerner.

52 – Marks & Spencer-dommen, henholdsvis præmis 57 og præmis 29.

Det er ikke tilstrækkeligt til, at denne uforenelighed ikke foreligger, at moderselskabet kan vælge at være omfattet af en ordning med »international sambeskatning« som den, der er fastsat i den nationale lovgivning, der finder anvendelse i hovedsagen, hvorefter det med henblik på den samme skat skal samle alle sine datterselskaber og alle sine faste driftssteder, der er beliggende uden for Danmark, i en pulje i en periode på 10 år.«