

Sambeskatning og udnyttelse af underskud på tværs af grænser – Kommissionen mod Storbritannien C-172/13

Af Michael Tell, ph.d., adjunkt ved Juridisk Institut, CBS, og technical advisor hos CORIT Advisory P/S

1. Indledning

Sambeskatning og udnyttelse af underskud i datterselskaber på tværs af landegrænser har været yderst omdiskuteret både før og efter dommen i sagen *Marks & Spencer C-446/03*. Den grundlæggende diskussion lyder på, under hvilke betingelser en medlemsstat med nationale sambeskatningsregler også skal tilbyde international sambeskatning, dvs. tilbyde en grænseoverskridende udnyttelse af underskud inden for EU/EØS.

Den komplicerede og uklare retstilstand, er med EU-domstolens afgørelse i sagen *Kommissionen mod Storbritannien C-172/13* blevet mere synlig. Hermed bliver en diskussion i forhold til de danske sambeskatningsregler særdeles relevant, da de omfatter en obligatorisk national sambeskatning efter SEL § 31 og en frivillig international sambeskatning efter SEL § 31 A.(1)

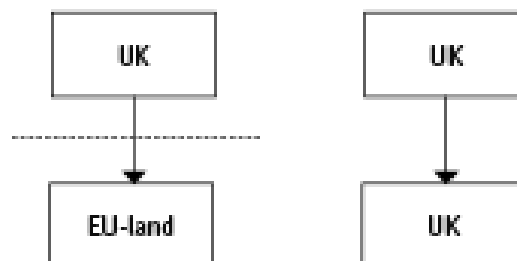
I denne artikel behandles først den historiske udvikling af den såkaldte *Marks & Spencer* undtagelse i *C-446/03*. Herefter behandles generaladvokatens forslag til afgørelsen i *Kommissionen mod Storbritannien C-172/13*, hvori generaladvokaten bl.a. fremfører, at *Marks & Spencer* undtagelsen skal opgives. Dernæst behandles EU-domstolens afgørelse i *Kommissionen mod Storbritannien C-172/13*, for slutteligt at konkludere på betydningen for de danske sambeskatningsregler af *Marks & Spencer* undtagelsen og *Kommissionen mod Storbritannien C-172/13*.

2. Historisk udvikling

Historisk var det almindeligt i de fleste lande inden for EU at have regler om national sambeskatning, men ikke at have tilsvarende regler der tilbød international sambeskatning (grænseoverskridende underskudsudnyttelse). Derfor var det med spænding, at medlemsstater, skatteydere, rådgivere og akademikere afventede EU-domstolens afgørelse i *Marks & Spencer C-446/03*.(2)

Sagen vedrørte kort fortalt et engelsk moderselskab (*Marks & Spencer plc*), der i Storbritannien ønskede at udnytte underskud opstået i datterselskaber placeret i henholdsvis Frankrig, Belgien og Tyskland. Dette blev nægtet af de engelske skattemyndigheder, da en sådan udnyttelse efter dagældende regler i Storbritannien kun kunne ske fra hjemmehørende selskaber og ikke udenlandsk hjemmehørende selskaber. Sagen blev indbragt for de engelske domstole, der herefter udsatte sagen og fremsendte præjudicielle spørgsmål til EU-domstolen (daværende EF-domstolen) om, hvorvidt sådanne regler var forenelige med EU-retten.

EU-domstolen fandt *for det første*, at udelukkelsen af at udnytte et underskud pådraget af et datterselskab med hjemsted i en anden medlemsstat kan hindre moderselskabet i at udøve sin etableringsfrihed.(3) Der opstod således en forskelsbehandling af henholdsvis underskud i hjemmehørende datterselskaber og underskud i ikke-hjemmehørende datterselskaber. Hermed blev det mindre attraktivt for et moderselskab at etablere datterselskaber i andre medlemsstater, hvilket udgjorde en hindring for udøvelsen af etableringsfriheden. Denne sammenlignelighedsvurdering kan illustreres som vist øverst på næste side.



For et større format klik her.

EU-domstolen fandt *for det andet*, at en sådan hindring for udøvelsen af etableringsfriheden kunne retfærdiggøres i tvingende almenne hensyn. EU-domstolen lagde vægt på tre følgende hensyn som helhed:

- (i) hensynet til at sikre den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne,
- (ii) hensynet til at undgå dobbeltfradrag samt
- (iii) hensynet til at modvirke skatteunddragelse. EU-domstolen fandt samtidig, at en nægtelse af international sambeskatning var egnet til at forfølge disse tvingende hensyn.(4)

EU-domstolen fandt *for det tredje*, at en sådan generel nægtelse af international sambeskatning i visse situationer går videre end, hvad der er nødvendigt for at forfølge disse hensyn, og synes dermed ikke proportionalt.(5) EU-domstolen udtalte, at nægtelse af international sambeskatning går videre end, hvad der er nødvendigt i en situation, hvor det ikke-hjemmehørende datterselskab har udtømt alle muligheder for at udnytte underskuddene i dets hjemstat, og der samtidig ikke er mulighed for at udnytte underskuddet i forbindelse med senere skatteår. Mere konkret fandt EU-domstolen, at:

“Domstolen skal udtale, at den i hovedsagen omhandlede restriktive foranstaltning går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det væsentlige i de forfulgte mål i en situation, hvor

- det ikke-hjemmehørende datterselskab har udtømt alle de muligheder for at tage hensyn til underskuddene, der eksisterer i dets hjemstat med hensyn til det pågældende skatteår ved ansøgningen om lempelse såvel som med hensyn til tidligere skatteår, i givet fald ved overførsel af disse underskud til tredjepart eller ved modregning af disse underskud i de overskud, der er opnået i datterselskabet i tidligere skatteår, og
- der ikke er mulighed for at tage hensyn til det udenlandske datterselskabs underskud i dets hjemstat i forbindelse med senere skatteår enten af selskabet selv eller af en tredjepart, bl.a. i tilfælde af overdragelse af datterselskabet til denne.”(6)

Konklusionen fra EU-domstolen blev derfor, at etableringsfriheden ikke generelt er til hinder for, at en medlemsstat har regler om national sambeskatning uden samtidig at tilbyde international sambeskatning. Dog strider det imod etableringsfriheden at nægte inter-

national sambeskatning i de situationer, hvor det ikke-hjemmehørende datterselskab har udtømt *alle* muligheder for at udnytte underskuddet, dvs. at der består et endeligt tab.(7)

Senere er Marks & Spencer undtagelsen vedrørende endelige tab også anvendt ved faste driftssteder.(8) I den skatteretlige litteratur er *Marks & Spencer C-446/03* muligvis den mest omtalte sag fra EU-domstolen.(9) Den giver fortsat anledning til diskussion både i forhold til, hvad der udgør et endeligt tab,(10) og om kriteriet om endeligt tab overhovedet giver mening.(11) Denne diskussion fik fornyet opmærksomhed med *Kommissionen mod Storbritannien C-172/13*.

3. Kommissionen mod Storbritannien C-172/13

3.1. Sagens faktum

Kommissionen anlagde traktatbrudsag mod Storbritannien den 5. april 2013, da Kommissionen vurderede, at sambeskatningsreglerne i Storbritannien fortsat var i strid med art. 49 TEUF og art. 31 i EØS-aftalen. Kommissionen begrundede det med, at det var så godt som umuligt for et hjemmehørende moderselskab at udnytte underskud fra datterselskaber hjemmehørende i andre medlemsstater.

Reglerne i Storbritannien var på tidspunktet for anlæggelsen af traktatbrudsagen som følger: Efter Marks & Spencer C-446/03 gav reglerne fortsat mulighed for udnyttelse af underskud fra datterselskaber hjemmehørende i Storbritannien, men samtidig også underskud fra ikke-hjemmehørende datterselskaber. Dog kunne den grænseoverskridende underskudsudnyttelse kun ske, såfremt at det ikke-hjemmehørende datterselskab havde udtømt alle muligheder for at tage hensyn til (i) underskud i det skatteår, hvor underskuddet var opstået, (ii) i tidligere skatteår, og (iii) at der ikke forelå nogen mulighed for at tage hensyn til underskuddet i senere skatteår. Ved fastlæggelsen af, om der kunne tages hensyn til underskuddet i senere skatteår skulle denne vurdering foretages umiddelbart efter afslutningen af det skatteår, hvori underskuddet var lidt.

Kommissionen vurderede ud fra dette faktum, at det nærmest *de facto* var umuligt at udnytte underskud fra datterselskaber hjemmehørende i andre EU/EØS-lande.(12) Kommissionens påstand fik ikke opbakning i generaladvokatens forslag til afgørelse.

3.2. Generaladvokatens forslag til afgørelse

Generaladvokat J. Kokott forelagde den 23. oktober 2014 sit forslag til afgørelse i sagen. Generaladvokaten indledte med at konstatere, at betingelserne for at opnå grænseoverskridende underskudsudnyttelse, som defineret af EU-domstolen i *Marks & Spencer C-446/03*, er alt andet end klare.

Herefter kritiserede generaladvokaten Kommissionens anbringende om, at en grænseoverskridende concernlempelse i praksis var umulig, da dette anbringende syntes at være tvetydigt. Kommissionens ærinde syntes, efter generaladvokatens vurdering, ikke at være en vurdering af, om grænseoverskridende concernlempelse i praksis var mulig, men i stedet om reglerne i Storbritannien omfattede samtlige situationer, som etableringsfriheden efter Kommissionens opfattelse krævede.(13)

Generaladvokaten konstaterede, at den anfægtede ordning udgjorde en begrænsning af etableringsfriheden i art. 49 TEUF, da det var vanskeligere at opnå concernlempelse, såfremt et moderselskab etablerede et datterselskab i udlandet, end hvis det etablerede et datterselskab på medlemsstatens eget område.(14) Generaladvokaten udtrykte samtidig tvivl om, hvorvidt et moderselskab med et hjemmehørende datterselskab og et moderselskab med et ikke-hjemmehørende datterselskab overhovedet befinder sig i objektive sammenlignelige situationer. Hendes konklusion blev, at forskellen

på de to situationer ikke er afgørende for vurderingen af en tilside-sættelse af etableringsfriheden, men i stedet må inddrages ved en mulig retfærdiggørelse af hindringen for etableringsfriheden samt i proportionalitetsvurderingen.(15)

Generaladvokaten bemærkede dernæst, at den omstændighed, at ikke-hjemmehørende datterselskabers aktiviteter ikke er skattepligtige i Storbritannien, kan retfærdiggøre en sådan hindring for etableringsfriheden. Hun henviste til fast retspraksis, hvorefter det efter hendes opfattelse følger, at en medlemsstat principielt kun skal tage hensyn til underskud fra udenlandsk virksomhed, såfremt denne virksomhed også beskattes. Dette skulle, efter hendes vurdering, følge af det, som EU-domstolen betegner som hensynet til "bevarelse af sammenhængen i en beskatningsordning", "opretholdelse af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne", "sikring af symmetrien mellem beskatning af overskud og fradrag af underskud", "udelukkelse af muligheden for dobbelt fradrag for underskud" eller "udelukkelse af skatteflugt".(16) Derved lagde generaladvokaten op til en anden retfærdiggørelse end i *Marks & Spencer C-446/03*.

Storbritannien havde således principielt ret til ved concernlempelse ikke alene at gøre det vanskeligere at tage hensyn til underskud fra udenlandske datterselskaber, men faktisk helt at undtage denne mulighed. Dog skal det naturligvis ske i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, hvorved generaladvokaten henviste til den såkaldte Marks & Spencer undtagelse.(17)

Generaladvokaten så dog noget skeptisk på Marks & Spencer undtagelsen og bemærkede, at EU-domstolens senere retspraksis har begrænset anvendelsesområdet for Marks & Spencer undtagelsen så kraftigt, at det i sidste instans er meget vanskeligt overhovedet at få øje på anvendelsen af den.(18) Hun mente derfor, at det måtte afklares om Marks & Spencer undtagelsen overhovedet fortsat var gældende og i bekræftende fald, hvad den så indeholder.(19)

Generaladvokatens egen konklusion var, at Marks & Spencer undtagelsen skal opgives. Hendes begrundelse var, at Marks & Spencer undtagelsen ikke er praktisk mulig og derfor ikke beskytter det indre markeds interesser. I sidste ende bevirker undtagelsen ikke til en lettelse af grænseoverskridende concerners aktiviteter, men til en uendelig kilde af retstvister mellem skattepligtige og medlemsstaternes skattemyndigheder.(20) Generaladvokaten henviste herudover bl.a. til, at:

1. Underskud faktisk kun er endeligt tabt, når datterselskabet ikke længere eksisterer i retlig henseende. Det er derfor ikke muligt foreløbigt at fastslå, at der ikke kan tages hensyn til underskuddet senere.
2. Marks & Spencer undtagelsen er i konflikt med *K C-322/11*, hvorefter hensyntagen til underskud, der er retligt udelukket i datterselskabets hjemstat tilsyneladende alligevel ikke kan udnyttes af moderselskabet.
3. At den skattepligtige selv vilkårligt kan skabe en situation, hvor underskuddet bliver endeligt tabt, hvilket strider mod retspraksis, hvorefter den skattepligtige ikke selv frit kan vælge, hvilken skatteordning den pågældende vil omfattes af.
4. At etableringsfriheden alene forpligter til ligebehandling, hvorved de skattemæssige resultater skulle fastslås, som det ikke-hjemmehørende datterselskab ville have opnået, hvis det havde været hjemmehørende i samme medlemsstat som moderselskabet.(21)

På den baggrund anså generaladvokaten det for den mest afbalancerede løsning at opgive Marks & Spencer-undtagelsen og i stedet indføre en praktisk anvendelig form, hvorefter grænseoverskridende kun kan ske, såfremt senere overskud løbende medregnes.(22)

Generaladvokatens forslag til afgørelse var derfor, at Storbritannien skulle frifindes, da reglerne i Storbritannien endda gik videre, end EU-retten kræver. EU-domstolen skulle vise sig at nå samme konklusion – dog på et andet grundlag end generaladvokaten.

3.3 EU-domstolens afgørelse

Den 3. februar 2015 afsagde EU-domstolen afgørelse i *Kommissionen mod Storbritannien C-172/13*. EU-domstolen fastslog i overensstemmelse med tidligere praksis, at den forskellige behandling af underskud lidt i hjemmehørende datterselskaber og underskud lidt i ikke-hjemmehørende datterselskaber kan hindre et moderselskab i at udøve sin etableringsfrihed, idet moderselskabet afskrækkes fra at oprette datterselskaber i andre medlemsstater.(23) EU-domstolen udtrykte i modsætning til generaladvokaten ingen tvivl om, at et moderselskab med et hjemmehørende datterselskab og et moderselskab med et ikke-hjemmehørende datterselskab er i objektiv sammenlignelige situationer.

Herefter fandt EU-domstolen, at en sådan forskellig behandling kan retfærdiggøres af tre tvingende almene hensyn som helhed, nemlig (i) behovet for at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, (ii) behovet for at forhindre risikoen for, at underskud fradrages to gange og (iii) risikoen for skatteunddragelse.(24) Dette er således en klar gentagelse af hensynene i *Marks & Spencer C-446/03* og i øvrigt uden nogen henvisning til, at underskud fra et udenlandsk datterselskab kun kan modregnes hos moderselskabet i en anden medlemsstat, såfremt datterselskabet også beskattes i denne anden medlemsstat – i modsætning til hvad generaladvokaten lagde til grund.

Det afgørende blev derved, om reglerne i Storbritannien gik ud over, hvad der var nødvendigt (proportionalitetsprincippet).(25) I denne vurdering henviste EU-domstolen direkte til *Marks & Spencer C-446/03*, præmis 55. Når et hjemmehørende moderselskab i en medlemsstat godtgør over for skattemyndighederne, at et ikke-hjemmehørende datterselskab har endeligt tabt et underskud, er det i strid med artikel 49 TEUF at udelukke dette moderselskab fra at fradrage de underskud, der er pådraget af selskabets ikke-hjemmehørende datterselskab.(26) *Marks & Spencer* undtagelsen fastholdes derved af EU-domstolen. Det afgørende var derfor, om reglerne i Storbritannien var forenelige med *Marks & Spencer* undtagelsen.

EU-domstolen gentog samtidig, at et endeligt tabt underskud foreligger, hvor det ikke-hjemmehørende datterselskab *for det første* har udtømt alle muligheder for at tage hensyn til underskuddene i dets hjemstat, herunder ved overførsel til tredjepart, både med hensyn til tidligere og det pågældende skatteår. *For det andet*, hvor der ikke er mulighed for at tage hensyn til det ikke-hjemmehørende datterselskabs underskud i dets hjemstat i forbindelse med senere skatteår, enten af selskabet selv eller af en tredjepart.(27)

Samtidig fremhævede EU-domstolen, at den endelige karakter af underskud lidt af et ikke-hjemmehørende datterselskab *kun* kan fastslås, hvis selskabet ikke længere oppebærer indtægter i den medlemsstat, hvor det har hjemsted. Så længe dette datterselskab fortsætter med at oppebære selv minimale indtægter, eksisterer muligheden for, at de lidt underskud kan modregnes i fremtidige overskud i den medlemsstat, hvor datterselskabet har hjemsted.

Konkret havde Kommissionen gjort gældende at reglerne i Storbritannien kun tillod grænseoverskridende underskudsudnyttelse i to situationer.

I den ene situation, hvor det ikke-hjemmehørende datterselskab efter lovgivningen i denne medlemsstat ikke har mulighed for fremførsel af underskud.(28) EU-domstolen fandt denne situation for irrelevant. Det skyldtes, at EU-domstolen i *K C-322/11* har fastslået, at den endelige karakter af underskud lidt af et ikke-hjemmehørende datterselskab ikke kan være en følge af, at datter-

selskabet i dennes medlemsstat udelukkes fra enhver mulighed for fremførsel af underskud. I en sådan situation kan der derfor nægtes grænseoverskridende underskudsudnyttelse uden af den grund at tilsidesætte artikel 49 TEUF.(29) Sagt på en anden måde skal der således bestå en mulighed for udnyttelse af underskuddet hos datterselskabet i dennes medlemsstat, som efterfølgende kan fortabes.

Den anden situation, som Kommissionen henviste til, vedrørte den situation, hvor det ikke-hjemmehørende datterselskab træder i likvidation inden afslutningen af det skatteår, hvor underskuddet er lidt.(30) Storbritannien påviste dog med et konkret eksempel, at den endelige karakter af underskud lidt af et ikke-hjemmehørende datterselskab kunne godtgøres, når datterselskabet umiddelbart efter afslutningen af det skatteår, hvor underskuddet var lidt, var ophørt med sine erhvervsaktiviteter, og var solgt eller havde fjernet samtlige indtægtsgenererende aktiver.(31) EU-domstolen afviste herefter Kommissionens påstand med henvisning til, at Kommissionen ikke havde godtgjort rigtigheden af sin påstand.(32)

EU-domstolen frifandt derfor Storbritannien for traktatbrud, da reglerne i Storbritannien var forenelige med etableringsfriheden i både art. 49 TEUF og EØS-aftalen art. 31, som følge af den fortsatte eksistens af *Marks & Spencer* undtagelsen.

4. Betydningen for de danske sambeskatningsregler

EU-domstolen må siges at stadfæste *Marks & Spencer* undtagelsen med sin afgørelse i *Kommissionen mod Storbritannien C-172/13*, desuagtet kritikken fremført af generaladvokaten(33) og i litteraturen.(34)

Status er derfor fortsat, at regler om national sambeskatning uden en identisk adgang til international sambeskatning udgør en hindring for etableringsfriheden i art. 49 TEUF og art. 31 i EØS-aftalen. Dette skyldes, at et moderselskab ved etablering af et ikke-hjemmehørende datterselskab ikke på lige vilkår har underskudsudnyttelse, som hvis datterselskabet var hjemmehørende i samme medlemsstat som moderselskabet. Det må tilsvarende gælde for de danske regler vedrørende national sambeskatning i SEL § 31 og international sambeskatning i SEL § 31 A. Sambeskatning er i sidstnævnte tilfælde bl.a. betinget af, at alle concernforbundne udenlandske selskaber samt alle faste driftsteder og faste ejendomme, der er beliggende i udlandet omfattes af den danske sambeskatning (globalpuljeprincippet).(35)

Det er dog samtidig klart, at forskellige vilkår for henholdsvis national og international sambeskatning kan retfærdiggøres af tre tvingende almene hensyn.

- (i) behovet for at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne,
- (ii) behovet for at forhindre risikoen for, at underskud fradrages to gange, og
- (iii) risikoen for skatteunddragelse.(36) Dette må ligeledes gælde i forhold til de danske sambeskatningsregler.

Det afgørende er derfor, om de danske regler går ud over, hvad der er nødvendigt (proportionalitetsprincippet), som ligeledes har været tilfældet i de øvrige sambeskatningssager ved EU-domstolen. Konklusionen herpå må være, at etableringsfriheden ikke generelt er til hinder for, at en medlemsstat har regler om national sambeskatning uden samtidig at tilbyde international sambeskatning. Danmark har efter SEL § 31 A valgt at tilbyde en frivillig sambeskatning, hvilket i udgangspunktet er at gå videre end, hvad etableringsfriheden kræver.

Men det må samtidig erindres, at en sådan tilvalgs mulighed af international sambeskatning formentlig ikke ændrer ved, at de danske sambeskatningsregler fortsat udgør en hindring for udøvelsen af etableringsfriheden. Det skyldes, at en sådan hindring ikke

kan neutraliseres ved at give skatteyderen mulighed for at fravælge en regel som eksempelvis SEL § 31, som det er konstateret i bl.a. *FII C-446/04*, præmis 162 og *Gielen C-440/08*, præmis 55.(37) Derfor må det fortsat anses for ikke at være foreneligt med proportionalitetsprincippet at nægte grænseoverskridende udnyttelse af underskud fra ikke-hjemmehørende datterselskaber i situationer, hvor det ikke-hjemmehørende datterselskab har udtømt alle muligheder for at udnytte underskuddet, dvs. at der består et endeligt tab.(38) Dette må gælde, selvom den skattepligtige ikke har valgt international sambeskatning efter SEL § 31 A.(39)

Det er samtidig klart, at spørgsmålet, om et underskud er endeligt tabt, skal vurderes i forhold til den situation, som foreligger umiddelbart efter afslutningen af det skatteår, hvori underskuddet er lidt.(40) Det er således på dette tidspunkt proportionalt at vurdere om underskuddet er endeligt tabt for det ikke-hjemmehørende datterselskab, og derved om underskuddet kan udnyttes i Danmark eller ej. Hvad der herefter udgør et endeligt tabt underskud, er mere uklart.(41)

Det betinges, at det ikke-hjemmehørende datterselskab har udtømt alle muligheder for at tage hensyn til underskuddene, der eksisterer i dets hjemstat, både det pågældende skatteår og tidligere skatteår. Samtidig betinges det, at der ikke er mulighed for at tage hensyn til det ikke-hjemmehørende datterselskabs underskud i hjemstaten i forbindelse med senere skatteår, enten af selskabet selv eller af en tredjepart, bl.a. i tilfælde af overdragelse af datterselskabet til denne. Det omfatter mærkværdigvis ikke de tilfælde, hvor reglerne i den medlemsstat, hvori datterselskabet er hjemmehørende, udelukker enhver mulighed for fremførsel af underskud.(42)

Den endelige karakter af underskud lidt af et ikke-hjemmehørende datterselskab kan således kun fastslås, hvis selskabet ikke længere oppebærer indtægter i den medlemsstat, hvor det har hjemsted. Så længe dette datterselskab fortsætter med at oppebære selv minimale indtægter, eksisterer muligheden for, at de lidt underskud kan modregnes i fremtidige overskud i den medlemsstat, hvor datterselskabet har hjemsted.(43) En sådan endelig karakter kan opnås ved, at det ikke-hjemmehørende datterselskab likvideres eller eksempelvis ved, at det ikke-hjemmehørende datterselskab ophører med sine erhvervsaktiviteter og har solgt eller fjernet samtlige indtægtsgene-

rerende aktiver.(44) Ligeledes har EU-domstolen bekræftet i *A oy C-123/11*, at et underskud også kan fortabes endeligt ved en ophørsfusion.

Herved kan skatteyderen i princippet selv bringe sig i en situation, hvor underskuddet bliver endeligt tabt og derved få adgang til modregning af underskuddet, hvorfor adgangen til at benytte Marks & Spencer undtagelsen fortsat må haves for øje i en koncern, som ikke har valgt international sambeskatning efter SEL § 31 A.

5. Konklusion

Sambeskatning og udnyttelse af underskud på tværs af grænser har været særdeles omdiskuteret de sidste 10 år. De danske sambeskatningsregler er ikke gået fri af denne diskussion, der vedrører samspillet mellem nationale regler og grundlæggende EU-ret.

I *Kommissionen mod Storbritannien C-172/13* fastholder EU-domstolen, på trods af modvilje hos generaladvokaten, den såkaldte Marks & Spencer undtagelse, hvorefter det i udgangspunktet er en hindring for etableringsfriheden ikke at tilbyde international sambeskatning på lige vilkår med national sambeskatning. EU-domstolen slår videre fast, at en sådan forskelsbehandling kan retfærdiggøres, hvorved det afgørende bliver foreneligheden med proportionalitetsprincippet. Det følger heraf, at det er i strid med etableringsfriheden (ikke proportionalt) at nægte grænseoverskridende underskudsudnyttelse i de situationer, hvor det ikke-hjemmehørende datterselskab har udtømt alle muligheder for at udnytte underskuddet, dvs. at der består et endeligt tab.(45)

Det må formentlig på baggrund af EU-domstolens nuværende praksis kunne konstateres, at de danske sambeskatningsregler ikke er forenelige med EU-retten, uagtet muligheden for tilvalg af international sambeskatning efter SEL § 31 A. Dette skyldes, at et dansk moderselskab også i situationer uden tilvalg af international sambeskatning skal have mulighed for at kunne udnytte endeligt tabte underskud i ikke-hjemmehørende datterselskaber i EU/EØS-lande. Det må derfor anbefales, at danske moderselskaber med datterselskaber i andre EU/EØS-lande overvejer, om sådanne endeligt tabte underskud er eller kan konstateres i datterselskaber, og derfor kan bringes til fradrag i Danmark.

- (1) Se eksempelvis Winther-Sørensen: International sambeskatning og EU-retten, SR-Skat 2005, 32, Guldmand m. fl.: Sambeskatning 2013/14, Karnov Group, 2013 og Dalby: Om skattemæssige underskud i ingenmandsland, SR-Skat 2013, 94.
- (2) Se Winther-Sørensen: Marks & Spencer-dommen, SU 2006, 3.
- (3) Se Marks & Spencer C-446/03, præmis 33-34.
- (4) Se Marks & Spencer C-446/03, præmis 41-51.
- (5) Se Marks & Spencer C-446/03, præmis 55-56.
- (6) Se Marks & Spencer C-446/03, præmis 55.
- (7) Se Marks & Spencer C-446/03, præmis 59.
- (8) Jf. Lidl C-414/06 og Krankenhaus Ruhesitz C-157/07.
- (9) Se Winther-Sørensen: Marks & Spencer-dommen, SU 2006, 3, Von Jessen: Marks & Spencer – konsekvenser i EU-medlemslandene, SU 2006, 67, Nielsen: Marks & Spencer-dommen – og hvad så?, SU 2006, 111, Meussen: The Marks & Spencer Case: reaching the boundaries of the EC Treaty, EC Tax Review 2003 p.144-148, Meussen: The Marks & Spencer Case: The Final Countdown Has Begun, European Taxation 2005 p.160-163, Helminen: The Esab Case (C-231/05) and the Future of Group Taxation Regimes in EU, Intertax 2005 p.595-602, Lang: The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ's Final Word, European Taxation 2006 p.54-67, Scheunemann: Decision in the Marks & Spencer Case: a Step Forward, but No Victory for Cross-Border Group Taxation in Europe, Intertax 2006 p.54-57, O'Shea: Marks and Spencer v Halsey (HM Inspector of Taxes): restriction, justification and proportionality, EC Tax Review 2006 p.66-82 og O'Shea: EU Cross-Border Loss Relief: Which View Will Prevail?, Tax Notes International 2008 p.104-108.
- (10) Jf. K C-322/11 og A oy C-123/11.
- (11) Se Lang: Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line? European Taxation, 2014, p. 530-540 og Blum: Cross-Border Loss Utilization in the EU: A never-Ending Story, Tax Notes International, 2014, p. 937-941.
- (12) Se Kommissionen mod Storbritannien C-172/13, præmis 2-8.
- (13) Se forslag til afgørelse i Kommissionen mod Storbritannien C-172/13, præmis 17.
- (14) Se forslag til afgørelse i Kommissionen mod Storbritannien C-172/13, præmis 19.
- (15) Se forslag til afgørelse i Kommissionen mod Storbritannien C-172/13, præmis 29.
- (16) Se forslag til afgørelse i Kommissionen mod Storbritannien C-172/13, præmis 31.
- (17) Se forslag til afgørelse i Kommissionen mod Storbritannien C-172/13, præmis 32-34.
- (18) Se forslag til afgørelse i Kommissionen mod Storbritannien C-172/13, præmis 38.
- (19) Se forslag til afgørelse i Kommissionen mod Storbritannien C-172/13, præmis 41.
- (20) Se forslag til afgørelse i Kommissionen mod Storbritannien C-172/13, præmis 44.
- (21) Se forslag til afgørelse i Kommissionen mod Storbritannien C-172/13, præmis 45-48.
- (22) Se forslag til afgørelse i Kommissionen mod Storbritannien C-172/13, præmis 49-50.
- (23) Se Kommissionen mod Storbritannien C- 172/13 præmis 23.
- (24) Se Kommissionen mod Storbritannien C- 172/13, præmis 24.
- (25) Se Kommissionen mod Storbritannien C- 172/13, præmis 25.
- (26) Se Kommissionen mod Storbritannien C- 172/13, præmis 27.
- (27) Se Kommissionen mod Storbritannien C- 172/13, præmis 26.
- (28) Se Kommissionen mod Storbritannien C- 172/13, præmis 32.
- (29) Se Kommissionen mod Storbritannien C- 172/13, præmis 33.
- (30) Se Kommissionen mod Storbritannien C- 172/13, præmis 32.
- (31) Se Kommissionen mod Storbritannien C- 172/13, præmis 36-37.
- (32) Se Kommissionen mod Storbritannien C- 172/13, præmis 34.
- (33) Se også forslag til afgørelse i både C-123/11 og C-322/11.
- (34) Se eksempelvis Lang: Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line? European Taxation, 2014, p. 530-540 og Blum: Cross-Border Loss Utilization in the EU: A never-Ending Story, Tax Notes International, 2014, p. 937-941.
- (35) Jf. SEL § 31 A, stk. 1. Se også Guldmand m. fl.: Sambeskatning 2013/14, Karnov Group, 2013.
- (36) Se Kommissionen mod Storbritannien C-172/13, præmis 24.
- (37) Se også Terkilsen: Valgfrihed og EU-skatteret, SU 2014, 77.
- (38) Se Marks & Spencer C-446/03, præmis 59 og Kommissionen mod Storbritannien C- 172/13, præmis 26.
- (39) Jf. FII C-446/04, præmis 162 og Gielen C-440/08, præmis 55.
- (40) Se Kommissionen mod Storbritannien C-172/13, præmis 31.
- (41) Se også Lang: Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line?, European Taxation, 2014, p. 530-540.
- (42) Se Kommissionen mod Storbritannien C-172/13, præmis 33.
- (43) Se Kommissionen mod Storbritannien C-172/13, præmis 36.
- (44) Se Kommissionen mod Storbritannien C-172/13, præmis 37.
- (45) Se Marks & Spencer C-446/03, præmis 59.