

62016CJ0650

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

12. juni 2018 (*1)

»Præjudiciel forelæggelse – artikel 49 TEUF – selskabsskat – etableringsfrihed – hjemmehørende selskab – skattepligtigt overskud – skattelempelse – fradrag for tab i hjemmehørende faste driftssteder – tilladelse – fradrag for tab i ikke-hjemmehørende faste driftssteder – udelukkelse – undtagelse – tilvalgsordning for international sambeskatning«

I sag C-650/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Østre Landsret ved afgørelse af 12. december 2016, indgået til Domstolen den 19. december 2016, i sagen:

A/S Bevola,

Jens W. Trock ApS

mod

Skatteministeriet,

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling),

sammensat af præsidenten, K. Lenaerts, vicepræsidenten, A. Tizzano, afdelingsformændene M. Ilešić, L. Bay Larsen, A. Rosas og J. Malenovský samt dommerne J.-C. Bonichot (refererende dommer), M. Safjan, D. Šváby, A. Prechal, C. Lycourgos, M. Vilaras og E. Regan,

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona

justitssekretær: fuldmægtig R. Schiano,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 25. oktober 2017,

efter at der er afgivet indlæg af:

—

A/S Bevola og Jens W. Trock ApS ved advokat H. Peytz,

—

Skatteministeriet ved advokat S. Horsbøl Jensen,

—

den danske regering ved C. Thorning, som befuldmægtiget, bistået af advokat S. Horsbøl Jensen,

—
den tyske regering ved T. Henze, som befuldmægtiget,

—
den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. De Socio,

—
den østrigske regering ved F. Koppensteiner, G. Eberhard og E. Lachmayer, som befuldmægtigede,

—
Europa-Kommissionen ved W. Roels, R. Lyal og S. Maaløe, som befuldmægtigede,
og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 17. januar 2018,
afsagt følgende

Dom

1

Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 49 TEUF.

2

Denne anmodning er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem de danske selskaber A/S Bevola og Jens W. Trock ApS på den ene side og Skatteministeriet på den anden side vedrørende de danske myndigheders afslag på at tillade Bevola at fradrage tab i selskabets finske filial i sin skattepligtige indkomst.

Dansk ret

3

§ 8, stk. 2, i selskabsskatteloven, som ændret ved lov nr. 426 af 6. juni 2005 (herefter »selskabsskatteloven«), bestemmer:

»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. [...]«

4

Denne lovs § 31 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 modregnes 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

Selskabsskattelovens § 31 A, stk. 1, fastsætter følgende:

»Det ultimative moderselskab kan vælge, at sambeskatningen for de koncernforbundne selskaber og foreninger m.v., som sambeskatte 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

Denne lovs § 31 A, stk. 3, har følgende ordlyd:

»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.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

7

Bevola har hjemsted i Danmark. Selskabet udbyder produkter til opbygning af lastbiler, anhængere og trailere inden for engroshandelsbranchen. Det er datter- og datterdatterselskab af danske selskaber, der kontrolleres af Jens W. Trock, koncernens moderselskab, der ligeledes har hjemsted i Danmark.

8

Bevolas finske filial blev lukket i 2009. Ifølge selskabet er nettotabet fra dets filial, der udgør et beløb på ca. 2,8 mio. danske kroner (DKK) (ca. 375000 EUR), ikke udnyttet og kan heller ikke udnyttes i Finland efter lukningen.

9

På denne baggrund anmodede Bevola om fradrag for dette tab i selskabets skattepligtige indkomst i Danmark for indkomståret 2009.

10

Den skatteansættende myndighed afslog denne anmodning under henvisning til, at selskabsskattelovens § 8, stk. 2, ikke tillader, at indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i en fremmed stat, medregnes i den skattepligtige indkomst, medmindre selskabet har valgt at være omfattet af ordningen for international sambeskatning i henhold til denne lovs § 31 A.

11

Dette afslag blev stadfæstet ved en afgørelse truffet af Landsskatteretten den 20. januar 2014. Bevola og Jens W. Trock har indbragt denne afgørelse for Østre Landsret. Selskaberne har gjort gældende, at Bevola ville have haft mulighed for at foretage fradrag for de pågældende underskud, hvis de var opstået i en dansk filial, og at denne forskellige behandling udgør en restriktion for etableringsfriheden som omhandlet i artikel 49 TEUF. Denne restriktion går ud over, hvad der er nødvendigt for at bevare en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i en situation som den, der foreligger for Bevolas vedkommende, hvor der ikke er nogen mulighed for at tage hensyn til underskuddene i selskabets finske filial. Efter selskabernes opfattelse kan Domstolens løsning i dom af 13. december 2005, Marks & Spencer

(C-446/03, EU:C:2005:763), hvori denne fastslog, at det er i strid med EU-retten at udelukke muligheden for et hjemmehørende moderselskab for at fradrage underskud pådraget af et ikke-hjemmehørende datterselskab, når datterselskabet har udtømt alle muligheder for at tage hensyn til underskuddet i det land, hvor det har hjemsted, overføres på Bevolas situation.

12

Den forelæggende ret stiller spørgsmålstegn ved relevansen af denne retspraksis, navnlig henset til, at den nationale lovgivning giver mulighed for at tilvælge »international sambeskatning«, der muliggør et sådant fradrag.

13

På denne baggrund har Østre Landsret besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er artikel 49 TEUF 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 [af 13. december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763)], præmis 55-56, medmindre koncernen har valgt international sambeskatning på vilkår som angivet i hovedsagen?«

Om det præjudicielle spørgsmål

14

Den forelæggende ret ønsker med spørgsmålet nærmere bestemt oplyst, om artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, der udelukker muligheden for et hjemmehørende selskab for at fradrage tab i et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat i sit skattepligtige overskud, selv i tilfælde, hvor der definitivt ikke længere kan tages hensyn til dette tab i denne anden medlemsstat, medmindre dette hjemmehørende selskab har valgt en ordning for international sambeskatning som den i hovedsagen omhandlede.

Indledende bemærkninger

15

Etableringsfriheden for unionsborgere i henhold til artikel 49 TEUF omfatter i medfør af artikel 54 TEUF en ret for selskaber, som er oprettet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Unionen, til at udøve virksomhed i en anden medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur.

16

Selv om de EU-retlige bestemmelser om etableringsfriheden ifølge deres ordlyd skal sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, indebærer de samtidig et forbud mod, at oprindelsesmedlemsstaten lægger hindringer i vejen for, at en af dens statsborgere etablerer sig i en anden medlemsstat, eller at et selskab, som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, gør det (jf. dom af 23.11.2017, A, C-292/16, EU:C:2017:888, præmis 24).

17

Disse betragtninger finder også anvendelse, når et selskab, der er etableret i en medlemsstat, driver virksomhed i en anden medlemsstat gennem et fast driftssted (dom af 15.5.2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 20).

18

Som Domstolen allerede har fastslået, udgør en bestemmelse, der giver mulighed for at tage hensyn til underskud i et fast driftssted ved opgørelsen af det skattepligtige overskud i det selskab, som det faste driftssted tilhører, en skattemæssig fordel (jf. i denne retning dom af 15.5.2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 23).

19

Den omstændighed, at en sådan fordel indrømmes, når underskuddet hidrører fra et fast driftssted, der er beliggende i det hjemmehørende selskabs medlemsstat, men ikke når underskuddet hidrører fra et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat, indebærer, at den skattemæssige situation for et hjemmehørende selskab, der har et fast driftssted i en anden medlemsstat, er mindre fordelagtig end den situation, selskabet ville være i, hvis det faste driftssted var beliggende i den samme medlemsstat som selskabet. Denne forskelsbehandling kan afholde et hjemmehørende selskab fra at udøve sin virksomhed gennem et fast driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat (jf. i denne retning dom af 15.5.2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 24 og 25).

20

En forskellig behandling, som følger af en medlemsstats lovgivning, til ulempe for de selskaber, der udøver deres etableringsfrihed, udgør imidlertid ikke en hindring for etableringsfriheden, hvis den vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller hvis den er begrundet i tvingende almene hensyn (jf. i denne retning dom af 25.2.2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 20).

Forskellig behandling

21

I medfør af selskabsskattelovens § 8, stk. 2, medregnes til den skattepligtige indkomst 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 denne lovs § 31 A. I henhold til denne § 31 A kan det ultimative moderselskab vælge ordningen for international sambeskatning, dvs. beslutte, at alle såvel hjemmehørende som ikke-hjemmehørende selskaber i koncernen, herunder deres faste driftssteder og faste ejendomme, uanset om de er beliggende i eller uden for Danmark, skal være skattepligtige i Danmark.

22

Det skal i første række undersøges, om den nævnte § 8, stk. 2, indfører en forskellig behandling af danske selskaber, der har et fast driftssted i Danmark, og danske selskaber, hvis faste driftssted er beliggende i en anden medlemsstat.

23

I denne henseende bemærkes, at selskabsskattelovens § 8, stk. 2, udelukker såvel indtægter som udgifter vedrørende danske selskabers faste driftssteder, der er beliggende i et andet land, fra

disse selskabers skattepligtige indkomst. Kongeriget Danmarks afkald på at udøve sin beskatningskompetence over for danske selskabers faste driftssteder, der er beliggende i udlandet, er imidlertid ikke nødvendigvis ufordelagtigt for disse selskaber og kan endog udgøre en skattemæssig fordel, navnlig i tilfælde, hvor det faste driftssteds indtægter beskattes med en lavere sats end i Danmark.

24

Ifølge den forelæggende ret er dette imidlertid ikke tilfældet i en situation som den, Bevola befinder sig i, hvor det ikke-hjemmehørende faste driftssted har indstillet sin virksomhed, og tabet fra dette driftssted ikke har kunnet og ikke længere kan fradrages i den medlemsstat, hvor driftsstedet er beliggende. Det danske selskab er nemlig i denne situation i medfør af selskabsskattelovens § 8, stk. 2, forhindret i at fradrage underskud i dette ikke-hjemmehørende faste driftssted, mens det ville kunne foretage et sådant fradrag, hvis dets faste driftssted var beliggende i Danmark. Under disse omstændigheder er et dansk selskab, der har et fast driftssted i en anden medlemsstat, udsat for en forskellig behandling, som er ufordelagtig i sammenligning med et selskab med et fast driftssted i Danmark.

25

I anden række skal det undersøges, om konstateringen af denne forskellige behandling vil kunne anfægtes af den omstændighed, at selskabsskattelovens § 31 A giver danske selskaber, der har datterselskaber, filialer eller faste ejendomme i andre medlemsstater, mulighed for at vælge ordningen for international sambeskatning.

26

Et dansk selskab kan således inden for rammerne af denne tilvalgsordning i sin skattepligtige indkomst fradrage underskud i dets faste driftssted, der er beliggende i en anden medlemsstat, på samme måde som underskud i dets faste driftssteder, der er beliggende i Danmark.

27

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

28

Det fremgår af det ovenstående, at selskabsskatteloven indfører en forskellig behandling af danske selskaber, der har et fast driftssted i Danmark, og danske selskaber, hvis faste driftssted er beliggende i en anden medlemsstat.

29

Denne forskellige behandling kan gøre det mindre attraktivt for et dansk selskab at udøve sin etableringsfrihed gennem oprettelsen af faste driftssteder i andre medlemsstater. Det skal imidlertid, jf. denne doms præmis 20, undersøges, om den vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige.

Spørgsmålet, om situationerne er sammenlignelige

30

Den danske, den tyske og den østrigske regering har anført, at et dansk selskabs filial, der er beliggende i en anden medlemsstat, ikke befinder sig i en situation, der er objektivt sammenlignelig med situationen for et sådant selskabs danske filial, eftersom den ikke er undergivet Kongeriget Danmarks beskatningskompetence. Domstolen fastslog i dom af 17. juli 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), og af 17. december 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), at et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat end den, hvor det selskab, som det tilhører, har hjemsted, kun befinder sig i den samme situation som et driftssted beliggende i hjemstedsmedlemsstaten, hvis denne sidstnævnte stat ligeledes undergiver det ikke-hjemmehørende faste driftssted sin skattelovgivning og derfor beskatter dette faste driftssteds indtægter.

31

Europa-Kommissionen er ganske vist enig i denne udlægning af dom af 17. juli 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), og af 17. december 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), men er af den opfattelse, at disse domme modsiger Domstolens tidligere praksis, som ikke tillagde grunden til forskelsbehandling nogen vægt. Den er af den opfattelse, at grunden til forskelsbehandlingen ikke skal tillægges nogen vægt ved analysen af, om situationen på tværs af landegrænserne kan sammenlignes med den rent indenlandske situation. I modsat fald skulle to situationer anses for ikke at være sammenlignelige, alene fordi medlemsstaten havde valgt at behandle dem forskelligt.

32

I denne henseende bemærkes det, at sammenligneligheden af en grænseoverskridende situation med en national situation ifølge Domstolens praksis skal vurderes under hensyntagen til, hvilket formål der forfølges med de omhandlede nationale bestemmelser (dom af 18.7.2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, præmis 38, af 25.2.2010, PX Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 22, og af 12.6.2014, SCA Group Holding m.fl., C-39/13 – C-41/13, EU:C:2014:1758, præmis 28).

33

I modsætning til, hvad Kommissionen har gjort gældende, er dom af 17. juli 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), og af 17. december 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), ikke udtryk for, at Domstolen har opgivet denne metode ved bedømmelsen af sammenligneligheden af situationer, som da også udtrykkeligt er blevet anvendt i senere domme (dom af 21.12.2016, Masco Denmark og Daxima, C-593/14, EU:C:2016:984, præmis 29, af 22.6.2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, præmis 53, og af 22.2.2018, X og X, C-398/16 og C-399/16, EU:C:2018:110, præmis 33).

34

Domstolen fandt i dom af 17. juli 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), og af 17. december 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), blot, at der ikke var behov for, at den undersøgte formålet med de omhandlede nationale bestemmelser nærmere, når disse bestemmelser fastsatte den samme skattemæssige behandling af faste driftssteder i udlandet og faste driftssteder beliggende på nationalt område. Når lovgiver i en medlemsstat behandler disse to kategorier af faste driftssteder ens med hensyn til beskatning af deres

overskud, har denne lovgiver dermed anerkendt, at der med hensyn til de nærmere regler og vilkår for denne beskatning ikke består nogen objektivt forskellig situation mellem de to kategorier, som kan begrunde en forskellig behandling (jf. i denne retning dom af 28.1.1986, Kommissionen mod Frankrig, 270/83, EU:C:1986:37, præmis 20).

35

Dom af 17. juli 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), og af 17. december 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), kan imidlertid ikke forstås således, at såfremt den nationale skattelovgivning behandler to situationer forskelligt, kan disse situationer ikke anses for at være sammenlignelige. Domstolen har således fastslået, at anvendelsen af forskellige beskatningsordninger på et hjemmehørende selskab, alt afhængigt af, om det har et hjemmehørende fast driftssted eller et ikke-hjemmehørende fast driftssted, ikke kan udgøre et gyldigt kriterium med henblik på at afgøre, om der foreligger objektivt sammenlignelige situationer (jf. i denne retning dom af 22.1.2009, STEKO Industriemontage, C-377/07, EU:C:2009:29, præmis 33). Hvis man anerkendte, at en medlemsstat i alle tilfælde kunne gennemføre en forskellig behandling alene på grund af, at et selskabs faste driftssted er beliggende i en anden medlemsstat, ville artikel 49 TEUF desuden blive indholdsløs (jf. i denne retning dom af 25.2.2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 23). Sammenligneligheden af situationerne skal derfor bedømmes under hensyntagen til formålet med de omhandlede nationale bestemmelser, i overensstemmelse med den retspraksis, som er nævnt i denne doms præmis 32 og 33.

36

I det foreliggende tilfælde udelukker selskabsskattelovens § 8, stk. 2, overskud og underskud, som vedrører et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat, fra danske selskabers skattepligtige indkomst, medmindre det pågældende selskab har valgt ordningen for international sambeskatning i henhold til denne lovs § 31 A. Denne lovgivning tilsigter at undgå dobbeltbeskatning af overskud og, symmetrisk hermed, dobbelt fradrag for tab for danske selskaber, der har sådanne faste driftssteder. Det er derfor disse selskabers situation, der skal sammenlignes med situationen for danske selskaber med faste driftssteder i Danmark.

37

I denne henseende har Domstolen fastslået, at med hensyn til de foranstaltninger, der er truffet i en medlemsstat med henblik på at forhindre eller formindske dobbeltbeskatning af et hjemmehørende selskabs overskud, befinder de selskaber, der har et fast driftssted, som er beliggende i en anden medlemsstat, sig i princippet ikke i en situation, der er sammenlignelig med situationen for selskaber, der har et hjemmehørende fast driftssted (jf. i denne retning dom af 17.7.2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 24, og af 17.12.2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, præmis 27).

38

Hvad angår tab, der kan henføres til et ikke-hjemmehørende fast driftssted, der har indstillet al virksomhed, og hvis underskud ikke har kunnet og ikke længere kan fradrages i dets skattepligtige overskud i den medlemsstat, hvor det udøvede sin virksomhed, er situationen for et hjemmehørende selskab, der har et sådant driftssted, imidlertid ikke forskellig fra situationen for et hjemmehørende selskab, der har et hjemmehørende fast driftssted, under hensyn til målet om at undgå dobbelt fradrag for underskuddet.

39

Det skal endelig fremhæves, at de omhandlede nationale bestemmelser, som tilsigter at undgå dobbeltbeskatning af overskud og dobbelt fradrag for underskud i et ikke-hjemmehørende fast driftssted, mere generelt tager sigte på at sikre, at beskatningen af et selskab, der har et sådant driftssted, er i overensstemmelse med dets skatteevne. Skatteevnen hos et selskab, der har et ikke-hjemmehørende fast driftssted, som har lidt et endeligt tab, er imidlertid påvirket på samme måde som skatteevnen hos et selskab, hvis hjemmehørende faste driftssted har lidt et tab. De to situationer er således også sammenlignelige i denne henseende, således som generaladvokaten har anført i punkt 59 i forslaget til afgørelse.

40

Det følger af det ovenstående, at den i hovedsagen omhandlede forskellige behandling vedrører situationer, der er objektivt sammenlignelige.

Begrundelsen for restriktionen

41

Kongeriget Danmark har gjort gældende, at denne forskellige behandling kan begrundes i for det første hensynet til at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

42

I denne henseende skal der henvises til, at opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne kan gøre det nødvendigt, at man på den økonomiske virksomhed i et selskab, der har hjemsted i en af disse stater, kun anvender denne stats skatteregler med hensyn til såvel overskud som underskud (dom af 25.2.2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 28).

43

Hvis Kongeriget Danmark i det foreliggende tilfælde indrømmede hjemmehørende selskaber ret til at fradrage tab, der hidrører fra deres faste driftssteder beliggende i andre medlemsstater, enten i Danmark eller i den medlemsstat, hvor det faste driftssted er beliggende, selv om de ikke har valgt international sambeskatning, ville en sådan valgmulighed bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i alvorlig fare, idet beskatningsgrundlaget alt efter selskabets valg ville blive forhøjet i én medlemsstat og nedsat i en anden (jf. i denne retning dom af 25.2.2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

44

For det andet begrundet den danske regering den i hovedsagen omhandlede forskellige behandling med hensyn til at sikre sammenhængen i det danske skattesystem.

45

I denne henseende har Domstolen allerede anerkendt, at hensyn til at sikre sammenhængen i en beskatningsordning kan begrunde en restriktion for udøvelsen af de grundlæggende bevægelsesfriheder, der er sikret ved EUF-traktaten. For at en sådan begrundelse kan antages, skal det imidlertid være godtgjort, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skatemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt

skatteopkrævning, idet den direkte karakter af denne sammenhæng skal vurderes under hensyn til det formål, der forfølges med den pågældende lovgivning (dom af 30.6.2016, Max-Heinz Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

46

I det foreliggende tilfælde består den omhandlede skattemæssige fordel i muligheden for et hjemmehørende selskab, der har et ligeledes hjemmehørende driftssted, for at modregne underskud i dette driftssted i sit skattepligtige resultat. Selskabsskattelovens § 8, stk. 2, udelukker selskaber, hvis faste driftssted er beliggende i en anden medlemsstat, fra denne fordel, medmindre de har valgt ordningen for international sambeskatning i henhold til denne lovs § 31 A.

47

Denne skattemæssige fordel har sit direkte modstykke i medregningen af det hjemmehørende faste driftssteds eventuelle overskud i det hjemmehørende selskabs skattepligtige resultat. Omvendt fritager selskabsskattelovens § 8, stk. 2, overskud i et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat fra selskabsbeskatning, medmindre det selskab, som dette driftssted tilhører, har valgt ordningen for international sambeskatning i henhold til denne lovs § 31 A.

48

Selve ordlyden af selskabsskattelovens § 8, stk. 2, etablerer således en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning.

49

Denne direkte sammenhæng er nødvendig under hensyn til målet med de i hovedsagen omhandlede nationale bestemmelser, der som anført i denne doms præmis 39 navnlig tager sigte på at sikre, at beskatningen af et selskab, der har et ikke-hjemmehørende fast driftssted, er i overensstemmelse med dets skatteevne.

50

Hvis et selskab, der har et fast driftssted i en anden medlemsstat, kunne modregne underskud i dette driftssted i sit resultat uden at blive beskattet af dets overskud, ville dette selskabs skatteevne nemlig systematisk blive ansat for lavt.

51

Hensynet til at bevare sammenhængen i skattesystemet udgør således en overbevisende begrundelse for den omhandlede forskellige behandling.

52

Desuden kan hensynet til at forhindre risikoen for dobbelt fradrag for underskud, selv om det ikke udtrykkeligt er blevet påberåbt af den danske regering, ligeledes begrunde en hindring for etableringsfriheden som den, der er omhandlet i den foreliggende sag (jf. i denne retning dom af 3.2.2015, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, C-172/13, EU:C:2015:50, præmis 24).

53

Den i hovedsagen omhandlede lovgivning kan derfor på samme tid begrundes i tvingende almene

hensyn til en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, til sammenhængen i det danske skattesystem og til behovet for at forhindre risikoen for dobbelt fradrag for underskud.

54

Det skal dog ydermere undersøges, om denne lovgivning ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål.

Proportionalitet

55

Som anført i denne doms præmis 26 og 27, kan et dansk selskab, der har et ikke-hjemmehørende fast driftssted, ikke fradrage underskud i dette driftssted, medmindre det anvender ordningen for international sambeskatning under overholdelse af de betingelser, der er knyttet til denne ordning.

56

I denne henseende skal det fremhæves, at hvis et hjemmehørende selskab frit kunne fastlægge omfanget af denne sambeskatning, ville det stå det frit for efter eget skøn kun at inddrage ikke-hjemmehørende faste driftssteder, der giver underskud, som kan fradrages i selskabets skattepligtige indkomst i Danmark, og samtidig holde driftssteder, der er overskudsgivende, og som i deres egen medlemsstat eventuelt er omfattet af en mere fordelagtig skattesats end i Danmark, uden for sambeskatningen. Såfremt der var mulighed for, at et hjemmehørende selskab kunne ændre omfanget af den internationale sambeskatning fra det ene år til det andet, ville det frit kunne vælge, i hvilken medlemsstat der skulle tages hensyn til underskuddet i det pågældende ikke-hjemmehørende faste driftssted (jf. i denne retning dom af 25.2.2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 31 og 32). Sådanne muligheder ville være til fare for såvel den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne som den i det danske skattesystem tilstræbte symmetri mellem kompetencen til at beskatte overskud og muligheden for at fradrage underskud.

57

Det skal imidlertid erindres, uden at der er behov for generelt at tage stilling til, hvorvidt de betingelser for international sambeskatning, som der er henvist til i denne doms præmis 27, er forholdsmæssige under hensyn til de mål, som er omhandlet i dens præmis 41-53, at den forelæggende ret i det foreliggende tilfælde rejser spørgsmålet, om den i hovedsagen omhandlede forskellige behandling er nødvendig i den særlige situation, hvor tabet i det ikke-hjemmehørende faste driftssted er endeligt.

58

Når der ikke længere er nogen mulighed for at fradrage underskuddet i det ikke-hjemmehørende faste driftssted i den medlemsstat, hvor det er beliggende, er der nemlig ikke nogen risiko for dobbelt fradrag for underskuddet.

59

I en sådan situation går en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede ud over, hvad der er nødvendigt for at forfølge de i denne doms præmis 41-53 omhandlede mål. Overensstemmelsen mellem beskatningen af et selskab og dets skatteevne sikres nemlig i højere grad, hvis et selskab, der har et fast driftssted i en anden medlemsstat, i netop denne situation kan fradrage endeligt tab,

der kan henføres til dette driftssted, i sit skattepligtige resultat.

60

For ikke at underminere sammenhængen i det danske skattesystem, som den omhandlede lovgivning navnlig er vedtaget med henblik på at sikre, kan fradrag for sådanne tab imidlertid kun tillades på betingelse af, at det hjemmehørende selskab fører bevis for, at det tab, som det ønsker at modregne i sit resultat, er af endelig karakter (jf. i denne retning dom af 13.12.2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 56, og af 3.2.2015, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, C-172/13, EU:C:2015:50, præmis 27).

61

I denne henseende skal det godtgøres, at det omhandlede tab opfylder de krav, som Domstolen formulerede i præmis 55 i dom af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), som den forelæggende ret med rette henviser til i det præjudicielle spørgsmål.

62

I den nævnte doms præmis 55 fastslog Domstolen således, at en restriktion for etableringsfriheden i medfør af en lovgivning i en medlemsstat er uforholdsmæssig i en situation, hvor det ikke-hjemmehørende datterselskab for det første 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, og hvor der for det andet ikke er mulighed for at tage hensyn til disse underskud i datterselskabets hjemstat i forbindelse med senere skatteår enten af selskabet selv eller af en tredjepart, bl.a. i tilfælde af overdragelse af datterselskabet til denne.

63

Kriteriet om underskuddets endelige karakter som omhandlet i præmis 55 i dom af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), blev præciseret i præmis 36 i dom af 3.2.2015, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-172/13, EU:C:2015:50). Heraf fremgår, at den endelige karakter af underskud lidt af et ikke-hjemmehørende datterselskab kun kan fastslås, hvis dette datterselskab ikke længere oppebærer indtægter i den medlemsstat, hvor det har hjemsted. Så længe dette datterselskab fortsætter med at oppebære indtægter, selv minimale, eksisterer muligheden for, at de lidt underskud endnu kan modregnes i fremtidige overskud i den medlemsstat, hvor datterselskabet har hjemsted.

64

Det følger af denne retspraksis, der finder analog anvendelse på underskud i ikke-hjemmehørende faste driftssteder, at tab, der kan henføres til et ikke-hjemmehørende fast driftssted, får endelig karakter, når det selskab, som dette driftssted tilhører, dels har udtømt alle muligheder for at fradrage dette tab i medfør af lovgivningen i den medlemsstat, hvor driftsstedet er beliggende, dels ikke længere oppebærer nogen som helst indtægt fra dette driftssted, således at der ikke længere er nogen mulighed for, at der kan tages hensyn til det nævnte underskud i den nævnte medlemsstat.

65

Det tilkommer den nationale ret at bedømme, om disse betingelser er opfyldt for så vidt angår Bevolas finske filial.

På baggrund af samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, der udelukker muligheden for et hjemmehørende selskab, der ikke har valgt en ordning for international sambeskatning som den i hovedsagen omhandlede, for at fradrage tab i et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat i sit skattepligtige overskud, selv om dette selskab dels har udtømt alle muligheder for at fradrage dette tab i medfør af lovgivningen i den medlemsstat, hvor dette driftssted er beliggende, dels ikke længere oppebærer nogen som helst indtægt fra driftsstedet, således at der ikke længere er nogen mulighed for, at der kan tages hensyn til det nævnte tab i den nævnte medlemsstat, hvilket det tilkommer den nationale ret at efterprøve.

Sagsomkostninger

Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Store Afdeling) for ret:

Artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, der udelukker muligheden for et hjemmehørende selskab, der ikke har valgt en ordning for international sambeskatning som den i hovedsagen omhandlede, for at fradrage tab i et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat i sit skattepligtige overskud, selv om dette selskab dels har udtømt alle muligheder for at fradrage dette tab i medfør af lovgivningen i den medlemsstat, hvor dette driftssted er beliggende, dels ikke længere oppebærer nogen som helst indtægt fra driftsstedet, således at der ikke længere er nogen mulighed for, at der kan tages hensyn til det nævnte tab i den nævnte medlemsstat, hvilket det tilkommer den nationale ret at efterprøve.

Lenaerts

Tizzano

Ileši?

Bay Larsen

Rosas

Malenovský

Bonichot

Safjan

Šváby

Prechal

Lycourgos

Vilaras

Regan

Således bestemt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 12. juni 2015.

A. Calot Escobar

Justitssekretær

K. Lenaerts

Præsident

(*1) – Processprog: dansk.