

Søren Friis Hansen
Professor, lic.jur.
JURIDISK INSTITUT
Syddansk Universitet, Odense
Campusvej 55, 5230 Odense M
Tlf. direkte: 65 50 30 78 Fax: 65 93 07 26
E-mail: sfh@sam.sdu.dk

Skatteudvalget (2. samling)
L 121 - Bilag 27
Offentligt

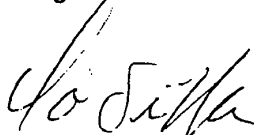
Folketingets Skatteudvalg
Folketinget
Christiansborg
1240 København K

Odense, den 17. maj 2005

Til Folketingets Skatteudvalg

Jeg tillader mig hermed med henblik Skatteudvalgets behandling af lovforslag L 121 at fremsende mit notat af 13. maj 2005. Notatet indeholder mine foreløbige reaktioner på Justitsministeriets svar af 4. maj 2005 på L 121, spørgsmål 2, og Skatteministeriets notat af 3. maj 2005 vedrørende svar på L 121, spørgsmål 2.

Med venlig hilsen



Professor Søren Friis Hansen
Juridisk Institut
Syddansk Universitet

Foreløbige kommentarer til Justitsministeriets svar af 4. maj 2005 på spørgsmål 1 og 2 til L 121.

1. Baggrunden for denne kommentar

Skatteministeren har i et notat dateret 3. maj 2005 afgivet et notat til brug for Justitsministeriets besvarelse, dateret 4. maj 2005, af spørgsmål 1 og 2, vedrørende lovforslag L 121 af 2. marts 2005 angående ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove. Svaret angår de EU-retlige problemer, som er påpeget af undertegnede i notat af 10. januar 2005 (L 153 bilag 4) og notat af 14. marts 2005 (L 121 bilag 3), samt af professor dr.jur. Niels Winther-Sørensen, Handelshøjskolen i København i en artikel i SR Skat 2005/1 (L 121 bilag 4). Justitsministeren har i sit svar af 4. maj 2005 erklæret sig enig i Skatteministeriets opfattelse, hvorefter de foranstaltninger, der er indeholdt i lovforslag L 121, er i overensstemmelse med EU-retten.

De svar, der er afgivet af Skatteministeren og Justitsministeren indeholder en række udsagn, der giver mig anledning at rette henvendelse til Skatteudvalget med en række bemærkninger. Disse foreløbige bemærkninger angår kun de væsentligste og helt principielle problemstillinger, som de afgivne svar efter min opfattelse giver anledning til.

Indledningsvis bemærkes, at Justitsministeriet, der ganske vist fortsat anser spørgsmålet for tvivlsomt, dog nu på baggrund af forslaget til afgørelse af 7. april 2005 fra generaladvokat Maduro i sag C-446/03 Marks & Spencer, er kommet til den konklusion, at det må anses for *sandsynligt*, at de foranstaltninger, der er indeholdt i L 121 vedrørende obligatorisk sambeskatning, faktisk udgør en restriktion i forhold til EF-traktatens artikel 43 (s. 2 i Justitsministeriets svar af 4. maj 2005).

Denne antagelse kan kun forstås på den måde, at Justitsministeriet anser den verserende sag ved EF-domstolen angående Marks & Spencer (sag C-446/03), for relevant ved vurderingen af, om de foranstaltninger, der er indeholdt i L 121, faktisk er i overensstemmelse med gældende fællesskabsret.

Endvidere må det på denne baggrund anses for afgørende for vurderingen af lovmedholdeligheden af de foranstaltninger, der er indeholdt i L 121 vedrørende obligatorisk sambeskatning i relation til fællesskabsretten, at foranstaltningerne kan retfærdiggøres under henvisning til et af de tvingende samfundsmæssige hensyn, der i henhold til EF-domstolens praksis er anerkendt som et hensyn, der kan

retfærdiggøre restriktive nationale foranstaltninger. Endvidere er det afgørende, at foranstaltningerne i L 121 ikke går videre end det er nødvendigt til opnåelse af dette tvingende samfundsmæssige hensyn.

Det bemærkes, at Justitsministeriet tilsyneladende fortsat ikke anser foranstaltningerne i L 121 vedrørende obligatorisk sambeskatning for en restriktion i forhold til kapitalens fri bevægelighed. I modsætning til de hidtidige regler om frivillig sambeskatning hvor det er et krav, at moderselskabet ejer samtlige aktier i datterselskabet, kan der efter de foreslåede regler i L 121 forekomme minoritetsaktionærer i et selskab, der er omfattet af reglerne om obligatorisk sambeskatning. Dette indebærer, at visse aktionærer i sambeskattede selskaber ikke ejer så stor en del af det enkelte selskabs aktier, at de er i stand til at træffe beslutninger om dets drift. Eftersom hele det sambeskattede selskabs indkomst indgår ved beregningen af koncernens sambeskatningsindkomst uanset ejerandel, er det klart, at de foreslåede regler om obligatorisk sambeskatning vil kunne afholde personer fra at erhverve aktier eller anparter i et selskab, der er omfattet af disse regler. Det er derfor klart, at de foreslåede regler vedrørende obligatorisk sambeskatning i L 121 tillige udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser i Artikel 56 EF's forstand i relation til de aktionærer, hvis ejerandel ikke giver de pågældende muligheder for at træffe beslutning om selskabets drift, jf. hertil udtrykkeligt Domstolens dom af 21. november 2002 i sag C-436/00, X&Y, præmisserne 37, 65, 67, 68, samt 70.

2. Referencer til generaladvokat Madros forslag til afgørelse af 7. april 2005 i sag C-446/03, Marks & Spencer.

2.1 De afgivne svar fra Skatteministeriet og Justitsministeriet

Både Skatteministeriet og Justitsministeriet lægger i deres svar stor vægt på, at de foreslåede regler vedrørende obligatorisk sambeskatning, der er indeholdt i L 121, kan begrundes med henvisning til det tvingende samfundsmæssige hensyn, der i Domstolens praksis betegnes som "sammenhængen i beskatningsordningen". Justitsministeriet lægger således afgørende vægt på, at generaladvokat Maduro i sit forslag til afgørelse af 7. april 2005 i den ved EF-domstolen verserende sag C-446/03, Marks & Spencer, har anerkendt, at dette hensyn vil kunne retfærdiggøre den engelske ordning, som den pågældende sag angår, og at den ordning der er indeholdt i L 121 ligeledes etablerer en sådan sammenhæng i beskatningssystemet, at den kan anses for begrundet. Det hedder således i Justitsministeriets svar (s. 2, 4. afsnit, min fremhævelse, SFH):

"Det er fortsat Justitsministeriets opfattelse, at det foreslåede beskatningssystem vil kunne begrundes i hensynet til "sammenhængen i beskatningssystemet". Et sådant hensyn har EF-domstolen anerkendt i sin praksis, jf. f.eks. dom af 28. januar 1992, C-204/90, Bachmann,

*Saml. 1992 I, side 249ff. **Generaladvokaten har ligeledes anerkendt, at dette hensyn vil kunne retfærdiggøre en engelsk selskabsskatteordning**, som er forelagt EF-domstolen i et præjudicielt spørgsmål, jf. den førnævnte generaladvokatudtalelse i Marks & Spencer-sagen. Lovforslaget etablerer efter Justitsministeriets opfattelse en sådan direkte sammenhæng mellem den manglende indregning af eventuelle underskud hidrørende fra udlandet og den manglende beskatning af de modsvarende indtægter fra koncernens overskudsgivende udenlandske aktiviteter, at ordningen kan anses for begrundet."*

Justitsministeriet henviser således til Bachmann-dommen, og anvender umiddelbart i forlængelse heraf formuleringen: *"Generaladvokaten har ligeledes anerkendt, at dette hensyn vil kunne retfærdiggøre en engelsk selskabsskatteordning"*. Anvendelsen ordet **"anerkendt"** i denne sammenhæng indebærer, at Justitsministeriets svar kan kun forstås på den måde, at såvel Justitsministeriet hele tiden har været af den opfattelse, at det tvingende samfundsmæssige hensyn, der i Domstolens praksis betegnes som "sammenhængen i beskatningsordningen" allerede efter gældende fællesskabsret kan retfærdiggøre de restriktioner, der er indeholdt i L 121 (hhv. L 153), og at denne opfattelse blot er blevet *bekræftet* af generaladvokat Maduro i dennes forslag til afgørelse i sag C-446/03 (jvf. ordet "ligeledes").

Skatteministeriet lægger ligeledes i sit svar af 3. maj 2005 til Folketingets Skatteudvalg vægt på, at Generaladvokat Maduro i sit forslag til afgørelse af 7. april 2005 i sag C-446/03, Marks & Spencer, fremfører en opfattelse vedrørende anvendelse af argumentet om "sammenhæng i beskatningsordningen" som et tvingende samfundsmæssigt hensyn, der kan retfærdiggøre nationale regler om sambeskatning, der ligger på linie med det, som er anført i de EU-retlige bemærkninger til L 121 (og L 153). I Skatteministeriets notat af 3. maj 2005 analyseres denne problemstilling indgående (jf. s.5-s.13). Det hedder således i Skatteministeriets notat (s. 5):

"Den væsentligste funktion ved sambeskatningsreglerne er muligheden for at overføre underskud mellem de sambeskattede koncernforbundne selskaber. Spørgsmålet om forholdet til EU-retten opstår, når der stilles forskellige krav til adgangen til at overføre underskud mellem indenlandske selskaber og adgangen til at overføre underskud fra udenlandske selskaber til indenlandske selskaber.

Både Søren Friis Hansens notater og Niels Winther-Sørensens artikel er skrevet før generaladvokatens forslag til afgørelse i Marks & Spencer-sagen forelå, og det er derfor nærliggende at tage udgangspunkt i generaladvokatens forslag ved den EU-retlige

vurdering af den foreslåede beskatningsordning, jf. også det i indledningen nævnte spørgsmål 22 fra Skatteudvalget."

Det hedder videre i Skatteministeriets svar til Skatteudvalget (s. 9):

"En betydelig del af Søren Friis Hansens argumentation for, at de foreslåede sambeskatningsregler er i strid med EU-retten bygger på den antagelse, at sammenhængen i beskatningsordningen aldrig kan retfærdiggøre en regel som globalpuljeprincippet, fordi reglerne rammer to forskellige juridiske personer og endvidere ikke vedrører en og samme transaktion. (jf. især januar-notatet afsnit 4.2. og marts-notatet afsnit 6.5) Niels Winther-Sørensen anfører ligeledes i sin artikel (bl.a. afsnit 6.1), at det er tvivlsomt, om EF-Domstolen vil anerkende sammenhængen mellem manglende indregning af underskud fra udlandet og manglende beskatning af de modsvarende indtægter som et tvingende alment hensyn.

Det kan konstateres, at generaladvokaten, jf. udtalelsens punkt 71, ikke mener, at det er udelukket, at sammenhængen i beskatningsordningen kan retfærdiggøre en restriktion, selv om sammenhængen skabes ved regler, der gælder for forskellige skattepligtige. Generaladvokaten mener derfor, at det kan retfærdiggøres, at underskudsoverførsel fra udenlandske datterselskaber afskæres, når underskuddet også kan udnyttes efter reglerne i datterselskabets hjemland, fordi koncernen derved opnår en fordel, der er i strid med den neutralitet, som reglerne tilstræber.

Generaladvokatens opfattelse ligger dermed på linie med det, der er anført i de EU-retlige bemærkninger i L 121 (og L 153) om, at det foreslåede beskatningssystem etablerer en sådan direkte sammenhæng mellem den manglende indregning af eventuelle underskud fra udlandet og den manglende beskatning af de modsvarende indtægter, at det kan anses for en saglig forskelsbehandling.

Hvis denne vurdering lægges til grund, vil det herefter være afgørende for reglernes overensstemmelse med reglerne om etableringsfrihed, om det formål, som sambeskatningsreglerne – herunder globalpuljeprincippet forfølger, kan opnås på en mindre indgribende måde."

Herefter analyseres spørgsmålet om indgrebets proportionalitet.

Det må på baggrund af det ovenstående konkluderes, at Skatteministeriet ved prøvelsen af L 121 lægger afgørende vægt på Generaladvokatens udtalelse i sag

C-446/03 af 7. april 2005, og at det er det er denne udtalelse, der er det bærende argument for Ministeriets konklusion vedrørende lovforslagets lovmedholdelighed i forhold til fællesskabsretten.

Generaladvokat Maduro foretager i sit forslag til afgørelse i sag C-446/03, Marks & Spencer af 7. april 2005 en indgående analyse af spørgsmålet om anvendelse af "sammenhængen i beskatningsordningen" som et af de tvingende samfundsmæssige hensyn, der kan retfærdiggøre nationale restriktive foranstaltninger vedrørende grænseoverskridende sambeskatning, jf. afgørelsens præmis 65-81. I præmis 69 anfører generaladvokaten, at samtlige regeringer, som har interveneret i sagen til støtte for Storbritannien, har anført, at der består en sammenhæng mellem på den ene side adgangen for et moderselskab til at fratrække et underskud hidrørende fra et datterselskab ved beregning af skatten i moderselskabets hjemstat og på den anden side adgangen (eller den manglende adgang) for moderselskabets hjemstat til at beskatte overskud, der hidrører fra datterselskabet.

Hertil bemærker generaladvokaten (jf. præmis 70-71, mine fremhævelser, SFH):

*"70. The applicant in the main proceedings [Marks & Spencer] disputes that line of argument. **It relies on settled case-law of the Court** under which a direct link can exist only in the context of the same tax and in the case of the same taxpayer. (73) Yet there is no such link in the present case. The advantage conferred on parent companies and the tax chargeable to subsidiaries concern different taxpayers in the context of distinct tax schemes. (74)*

*71. If those are in fact the limits within which the fiscal-cohesion argument can be deployed, **there is no doubt that in the present case it must be rejected**. However, there are grounds for questioning that use of the concept of fiscal cohesion. As Advocate General Kokott pointed out in her Opinion in Manninen, cited above, that conception of fiscal cohesion rests on over-rigid criteria which are not always germane, regard being had to the objective pursued by the rules at issue. (75) It follows that the margin of manoeuvre granted to the Member States in order to justify their tax regimes is excessively reduced. For that reason, it seems to me, necessary, as Advocate General Kokott recommended, to **relax** those criteria. To that end I propose to **revert** to the criterion of the aim of the legislation at issue. Cohesion must first and foremost be adjudged in light of the aim and logic of the tax regime at issue. [mine fremhævelser SFH]"*

Skatteministeren har over for Folketingets Skatteudvalg afgivet følgende svar vedrørende konsekvenserne af en kommende dom i Marks & Spencer-sagen for lovmedholdeligheden af de foranstaltninger, der er indeholdt i L 121, jvf. L 121, spørgsmål 22:

"Spørgsmål 22: Ministeren bedes redegøre for, om ministeren fortsat mener, at lovforslaget er EU-medholdeligt og således kan opretholdes i sin nuværende form, hvis EF-domstolen følger Generaladvokatens udtalelser i Marks og Spencer sagen?"

Svar: Efter min opfattelse er lovforslaget i overensstemmelse med EU-retten og vil kunne opretholdes i sin nuværende form, hvis EF-Domstolen følger Generaladvokatens udtalelser i Marks & Spencer-sagen. Jeg henviser i øvrigt til det notat, som er vedlagt justitsministerens svar på spørgsmål 2."

2.2 Problemer ved den retlige argumentation

Der kan umiddelbart peges på følgende væsentlige problemer ved den retlige argumentation, som anvendes af Justitsministeriet og Skatteministeriet i deres svar til Folketingets Skatteudvalg for så vidt angår de henvisninger, der er foretaget til det forslag til afgørelse i sag C-446/03, som er fremlagt den 7. april 2005 af generaladvokat Maduro vedrørende anvendelse af "sammenhængen i beskatningsordningen" som et tvingende samfundsmæssigt hensyn, der kan retfærdiggøre restriktive nationale skatteregler angående sambeskatning:

1. Generaladvokatens forslag til afgørelse er fremsat den 7. april 2005. Det oprindelige lovforslag vedrørende obligatorisk sambeskatning (L 153) blev fremsat for Folketinget den 15. december 2004, medens det aktuelle lovforslag (L 121) blev fremsat den 2. marts 2005. Generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-446/03 har således ikke været tilgængeligt for Skatteministeriet eller Justitsministeriet, hverken på tidspunktet for lovforslagets udarbejdelse eller på tidspunktet for lovforslagets fremsættelse for Folketinget. Af bemærkningerne til L 121 (og L 153) fremgår det, at det er Skatteministeriets opfattelse, at lovforslaget er i overensstemmelse med EU-retten.
2. Hverken Skatteministeriet eller Justitsministeriet oplyser i deres svar, at generaladvokaten i sit forslag til afgørelse i sag C-446/03 *udtrykkeligt gør opmærksom på*, at de anbringender, der har været fremsat af de intervenerende medlemsstater under sagen, hvorefter "sammenhængen i beskatningsordningen" skulle kunne retfærdiggøre en national restriktion vedrørende nationale foranstaltninger over for grænseoverskridende sambeskatning, **ikke kan anses for at være gældende fællesskabsret**. Generaladvokat Maduro anfører således om dette argument i præmis 71 følgende, idet han henviser til Domstolens hidtidige praksis vedrørende betingelserne for at anerkende "sammenhængen i beskatningsordningen" som et tvingende samfundsmæssigt hensyn: *"If those are in fact the limits within which the fiscal-cohesion argument can be deployed there is no doubt*

that in the present case it must be rejected". Generaladvokaten foreslår i præmis 71 videre, at Domstolen *lemper* ("relax") betingelserne for anvendelse af "sammenhængen i beskatningsordningen", således at Domstolen *vender tilbage* til den oprindelige praksis, hvorefter det afgørende for anvendelse af "sammenhængen i beskatningssystemet" var formålet med lovgivningen ("revert to the criterion..."). Det er således utvivlsomt, at den af Generaladvokaten i sit forslag til afgørelse fremførte argumentationen på dette punkt er *ikke udtryk for gældende fællesskabsret*. Generaladvokatens forslag er på dette punkt derimod alene et forslag (de lege ferenda) om, at Domstolen *lemper* sin praksis. Det er på denne baggrund stærkt kritisabelt, at såvel Justitsministeriet som Skatteministeriet, der udtrykkeligt henviser til præmis 71 i generaladvokat Madros forslag til afgørelse, *fortier*, at generaladvokaten selv udtrykkeligt anfører, at forslaget *på dette punkt* ikke er udtryk for gældende fællesskabsret.

3. Generaladvokaten har således ikke "*anerkendt*" at hensynet til "sammenhængen i beskatningsordningen" vil kunne retfærdiggøre de engelske regler, der er genstand for sag C-446/03. Generaladvokaten har derimod *foreslået*, at Domstolen *lemper* sin praksis vedrørende de betingelser, der skal være opfyldt for at argumentet om "sammenhængen i beskatningsordningen" også skal kunne finde anvendelse til at retfærdiggøre nationale skatteregler, der tilsigter at opnå skattemæssig neutralitet i forbindelse med sambeskatning mellem et moderselskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, og dette selskabs datterselskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater.
4. Hverken Justitsministeriet eller Skatteministeriet har i deres svar til Folketingets Skatteudvalg henvist til eller diskuteret de domme, der er afsagt af EF-Domstolen vedrørende betingelserne for anvendelse af det tvingende samfundsmæssige hensyn, der betegnes som "sammenhængen i beskatningsordningen" i perioden fra afsigelsen af Bachmann-dommen (1992) til udgangen af 2004 (jf. hertil særligt Domstolens dom af 18. september 2003 i sag C-128/01, Bosal, hvortil der er henvist i generaladvokatens forslag til afgørelse, jf. fodnote 73, og mit notat af 10. januar 2005, afsnit 4.2, samt tillige særligt Domstolens dom af 7. september 2004 i sag C-319/03, Manninen, præmis 42). Denne retspraksis er i øvrigt hverken nævnt i bemærkningerne til L 121 eller til L 153. Det fremgår udtrykkeligt af Generaladvokatens forslag til afgørelse, at det er **utvivlsomt**, at det følger af Domstolens praksis, at argumentet om "sammenhængen i beskatningsordningen" *efter gældende fællesskabsret* kun kan anvendes til at retfærdiggøre en restriktion, hvis den nationale restriktive foranstaltning vedrører *en og samme beskatning og en og samme skatteyder*. Det er således efter gældende fællesskabsret, således som denne følger af EF-domstolens hidtidige praksis, *udelukket* at anvende det tvingende

samfundsmæssige hensyn, der betegnes "sammenhængen i beskatningsordningen" på en national regel vedrørende sambeskatning, der jo i sagens natur nødvendigvis må angå flere forskellige skattesubjekter.

5. Generaladvokaten har i henhold til EF-traktatens artikel 222 til opgave at fremsætte forslag til afgørelse i forbindelse med Domstolens behandling af sager. Generaladvokatens forslag til afgørelse har ikke retskraft. Det er alene Domstolens endelige dom i sagen, der har retskraft, og som er udtryk for gældende fællesskabsret. På baggrund af, at generaladvokat Maduro i sit forslag til afgørelse af 7. april 2005 udtrykkeligt anfører, at hans forslag vedrørende anvendelse af "sammenhængen i beskatningsordningen" som retfærdiggørelse af en restriktiv national regel om sambeskatning, *alene er et forslag til en lempelse af Domstolens praksis*, må det betegnes som *stærkt vildledende*, at Justitsministeriet og Skatteministeriet i deres svar til Folketingets Skatteudvalg dels lægger så stor vægt på generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-446/03, dels anvender generaladvokatens forslag til afgørelse som dokumentation for, at "sammenhængen i beskatningsordningen" *allerede efter gældende ret* skulle kunne retfærdiggøre nationale skatteretlige regler, der indebærer en restriktion i forhold til grænseoverskridende sambeskatning, der utvivlsomt rammer flere forskellige skattesubjekter.
6. Det må i øvrigt betegnes som *vildledende*, at generaladvokatens forslag til afgørelse overhovedet inddrages til forsvar for globalpuljeprincippet. Den verserende sag ved EF-domstolen angående engelske regler om sambeskatning (C-446/03, Marks & Spencer) angår spørgsmålet om et moderselskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, har ret til ved beregning af den skattepligtige indkomst i denne medlemsstat at fratrække et underskud, som hidrører fra et datterselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat. De regler vedrørende det såkaldte "globalpulje-princip", der er indeholdt i L 121, går langt videre end de engelske regler, der er genstand for sag C-446/03. Ifølge de regler, der er foreslået i L 121, er det kun muligt at fratrække underskud fra et datterselskab, der er hjemmehørende uden for Danmark, såfremt samtlige selskaber og faste driftssteder, der indgår i koncernen på verdensplan, inddrages i samme sambeskatning. Selv hvis Domstolen måtte vælge at følge generaladvokatens forslag for så vidt angår en lempelse af betingelserne for at anvende "sammenhængen i beskatningsordningen" som retfærdiggørelse for restriktioner vedrørende sambeskatning, kan man således ikke derudaf drage den slutning, at globalpuljeprincippet i er overensstemmelse med gældende fællesskabsret.
7. Generaladvokat Maduro anfører at den betingelse, der efter hans opfattelse vil kunne opstilles af et moderselskabs hjemstat for at nægte moderselskabet

adgang til at indregne et underskud, der hidrører fra et eller flere datterselskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, er: *"that it can be established that the losses of subsidiaries resident in other Member states cannot be accorded equivalent tax treatment in those Member States"*, jf. forslagets præmis 84 (2). Såfremt Domstolen måtte vælge at følge Generaladvokatens indstilling, vil det således være afgørende for, om et moderselskabs hjemstat kan nægte dette selskab adgang til at anvende et underskud hidrørende fra datterselskaber hjemmehørende i en anden medlemsstat, om der i datterselskabets hjemstat er adgang til at overføre eller fremføre underskuddet til andre koncernselskaber, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat. Det er imidlertid ikke dette kriterium, der er afgørende efter de regler, der er foreslået i L 121. Her er det afgørende kriterium, om det ultimative moderselskab har valgt at lade samtlige koncernforbundne selskaber (på verdensplan) indgå i sambeskatningen eller ej. Det savner således ethvert grundlag, når Skatteministeriet anfører, at generaladvokat Maduros forslag om lempe Domstolens praksis, således at *"sammenhængen i beskatningsordningen"* accepteres som et tvingende samfundsmæssigt hensyn, der kan retfærdiggøre en restriktion i forhold til nationale regler om international sambeskatning; *"ligger på linie med det der er anført i de EU-retlige bemærkninger i L 121 (og L 153)"* (jf. Skatteministeriets notat, s. 9, 4. afsnit).

3 Manglende retfærdiggørelse af reglerne i L 121 vedrørende national sambeskatning

Selv hvis man måtte lægge til grund, at EF-domstolen faktisk vælger at lempe sin praksis, således at det forslag til afgørelse, der er fremsat af generaladvokat Maduro vedrørende betingelserne for at anvende *"sammenhængen i beskatningsordningen"* som retfærdiggørelse for nationale restriktioner vedrørende grænseoverskridende sambeskatning faktisk bliver udtryk for gældende fællesskabsret, er den argumentation, der fremføres af Justitsministeriet og Skatteministeriet fortsat yderst problematisk. Den argumentation, der er fremført af Justitsministeriet og Skatteministeriet vedrørende anvendelse af *"sammenhængen i beskatningsordningen"* som retfærdiggørelse for en restriktion i forhold til grænseoverskridende sambeskatning, lider således af en meget væsentlig logisk brist. Lovforslag L 121 indeholder forslag til to forskellige regelsæt, der angår obligatorisk sambeskatning: national sambeskatning (forslag til SEL § 31) og international sambeskatning (forslag til SEL § 31 A). Den sag, der verserer ved EF-domstolen angående de engelske regler for sambeskatning (sag C-446/03), angår alene spørgsmålet om, hvorvidt et selskab, der er hjemmehørende i Storbritannien har ret til at fratrække et underskud, der hidrører fra selskabets datterselskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater. Sagen angår således alene spørgsmålet om international sambeskatning.

Som fremhævet i mit notat af 10. januar 2005 indeholder bemærkningerne til L 153 ikke nogen særskilte oplysninger om, hvorfor det skulle være nødvendigt at indføre regler om obligatorisk national sambeskatning, ligesom der følgelig ikke er gjort noget forsøg på at retfærdiggøre disse regler. Tilsvarende gælder for så vidt angår bemærkningerne til L 121.

Skatteministeren har i et svar til Ernst & Young redegjort for baggrunden for reglerne om national sambeskatning (jf. henvendelse af 6. april 2005 fra Ernst & Young, L 121 bilag 9, og Skatteministerens svar på denne henvendelse, jvf. L 121, bilag 16). Det første spørgsmål i henvendelsen angik formålet med at indføre regler om obligatorisk national sambeskatning.

"Spørgsmål 1: Hvad er baggrunden for, at skatteministeren foreslår, at der i Danmark som det så vidt vides første land i verden indføres tvungen sambeskatning mellem koncernselskaber i samme land, og hvad er begrundelsen for, eller hvilke skattehuller ønskes lukket ved, at et så drastisk forslag indføres for selskaber, der blot er en del af den samme koncern, men hvor aktionærkredsen kan være helt forskellig?"

"Svar: Baggrunden for, at der foreslås obligatoriske nationale sambeskatning er, at dette sikrer symmetrien i beskatningen, idet både indtægter og udgifter fra aktiviteter i Danmark og indtægter og udgifter vedrørende udenlandske aktiviteter beskattes samlet. Denne symmetri har betydning for den EU-retlige vurdering af lovforslaget.

Herudover skal det nævnes, at to selskaber kun er koncernforbundne, hvis det ene selskab har bestemmende indflydelse i det andet selskab eller hvis et fælles moderselskab har bestemmende indflydelse i begge selskaber. Det er derfor vanskeligt at forstå, at disse selskaber skulle være helt fremmede i forhold til hinanden."

Skatteministerens svar kan kun forstås således, at indførelse af regler om obligatorisk national sambeskatning efter Skatteministeriets opfattelse har været nødvendig for at sikre, at der ikke indføres en forskelsbehandling mellem koncernselskaber afhængigt af, hvor disse er hjemmehørende. Logikken bag forslaget til SEL § 31 synes således at være, at hvis koncernselskaber, der er ikke er hjemmehørende i Danmark, skal underlægges regler om obligatorisk sambeskatning, så må også koncernselskaber, der er hjemmehørende i Danmark, underkastes regler om obligatorisk sambeskatning, idet der ellers ville være tale om en usaglig forskelsbehandling mellem selskaber hjemmehørende i Danmark og selskaber hjemmehørende udenfor Danmark.

Som anført angår Marks & Spencer-sagen alene de regler, der efter rubriceringen i L 121 må betegnes som regler vedrørende international sambeskatning.

I Skatteministeriets notat af 3. maj 2005 hedder det (s. 8, min fremhævelse, SFH):

*"Som det fremgår af pkt. 10 i de almindelige bemærkninger til L 121 er de foreslåede sambeskatningsregler ikke begrundet i ønsket om at undgå tab af skatteprovenu, men derimod i hensynet til at sikre sammenhængen i den danske skatteordning. De danske sambeskatningsregler forfølger derimod det samme formål, som er beskrevet i generaladvokatens udtalelse om det engelske sambeskatningssystem, jf. ovenfor. De danske sambeskatningsregler er udtryk for et ønske om at koncerner skal beskattes ens uanset organisering. Det skal i videst muligt omfang være skattemæssigt neutralt, hvordan en koncern organiserer sin virksomhed. Denne skattemæssige neutralitet søges opnået ved at give koncernen **mulighed** for at få beskattet koncernens samlede virksomhed under ét – uanset om koncernens virksomhed er opdelt i få eller mange selskaber. Derved overføres underskud fra ét selskab i koncernen til modregning i overskud i et andet selskab i koncernen.*

Som anført af generaladvokaten vedrørende de engelske regler er formålet med skattemæssig neutralitet "dobbelt". Koncernen skal ikke stilles ringere, fordi dens aktiviteter er organiseret i flere selskaber i stedet for at være samlet i et selskab. Omvendt skal opdelingen i flere selskaber heller ikke medføre en mere fordelagtig skattemæssig behandling.

Disse bemærkninger kan imidlertid ikke forklare, hvorfor de foreslåede regler vedrørende national sambeskatning skal gøres obligatoriske. Allerede de eksisterende regler i selskabsskattelovens § 31 vedrørende frivillig sambeskatning giver jo en koncern *mulighed* for at vælge sambeskatning.

I præmis 72 gør generaladvokat Maduro rede for formålet med de engelske regler om "group relief" samt om faren for, at dette formål tilsidesættes (præmis 74, min fremhævelse, SFH):

*72. "It should be recalled that the aim of the United Kingdom scheme of group relief is to ensure fiscal neutrality of the effects of the creation of a group of companies. Such creation must not entail any specific disadvantage under the general rules of corporation tax. The means of arriving at that situation is to **permit** the circulation of losses within a group. Nor, however, is it permissible for a supplementary advantage to arise for the group. That accounts for the prohibition on making use twice of the losses surrendered. That scheme thus*

establishes a correlation within the group between the transfer of losses within the group and the impossibility of using those same losses for tax purposes. Losses are transferred from one company for the benefit of another company in exchange for which the surrendering company loses the right to use those losses again for corporation tax purposes. The advantage conferred on the claimant is supposedly neutralised by the tax to be charged to the surrendering company."

74. "In that regard it is plain that if the losses of foreign subsidiaries are capable of being transferred or carried forward in the State of establishment, to accord group relief in the United Kingdom risks jeopardising the aim of the group system. A transfer or carry forward of those losses in the State of establishment is in fact capable of giving an equivalent benefit to the whole of the group. The consequent benefit may be a twofold taking into account of the losses in favour of the group. Yet such advantage is contrary to the neutrality sought by that regime. Thus, in such a case the prohibition of the transfer of foreign losses to the results of the parent company appears to me to be justified."

Som anført af generaladvokat Maduro er formålet med de engelske regler at sikre, en skattemæssig neutralitet ved behandlingen af en virksomhed, der har opsplittet sine aktiviteter på forskellige selskaber, sammenlignet med en virksomhed, som udøver sine aktiviteter inden for rammerne af et enkelt selskab. Dette sikres ved at give virksomheden mulighed for at vælge, at overføre et skattemæssigt underskud fra et koncernselskab til de øvrige ("permit the circulation of losses within the group"). Formålet med de engelske sambeskatningsregler bringes derimod i fare, hvis et underskud, der er oparbejdet i et datterselskab, som er hjemmehørende i en anden stat, kan overføres til selskaber, der er hjemmehørende i moderselskabets hjemland.

De engelske regler angående sambeskatning er således karakteriseret ved, at de *tillader* ("permit") sambeskatning. Spørgsmålet om, hvorvidt nationale foranstaltninger, der indebærer en restriktion i forhold til sambeskatningsreglerne kan være retfærdiggøres med henvisning til i "sammenhængen i beskatningsordningen" opstår kun, i de tilfælde, hvor et underskud hidrørende fra et datterselskab hjemmehørende i udlandet, som faktisk kan overføres eller fremføres i datterselskabets etableringsstat, tillige kan overføres, således at det indgår ved beregningen af moderselskabet skattepligtige indkomst.

Heroverfor står de foreslåede danske regler, der indebærer, at sambeskatning er obligatorisk for så vidt angår selskaber, der i skattemæssig henseende er hjemmehørende i Danmark. Der er således en helt afgørende forskel mellem på den ene side de engelske sambeskatningsregler, der er genstand for sag C-446/03, og på den anden side de regler, der er foreslået i L 121. De engelske regler gør sambeskatning til en valgmulighed for så vidt angår selskaber, der er

hjemmehørende i Storbritannien, medens de foreslåede regler i L 121 gør sambeskatning obligatorisk for så vidt angår selskaber, der i skattemæssig henseende er hjemmehørende i Danmark.

Det er på denne baggrund vildledende, når Skatteministeriet i sit svar til Folketingets Skatteudvalg anfører, at: *"De danske sambeskatningsregler forfølger derimod det samme formål, som er beskrevet i generaladvokatens udtalelse om det engelske sambeskatningssystem, jf. ovenfor"*. Det tvingende samfundsmæssige hensyn, der angår "sammenhængen i beskatningsordningen", kan ikke benyttes som retfærdiggørelse for indførelse af en regel om *obligatorisk national sambeskatning*. For så vidt angår koncernforbundne selskaber, der er hjemmehørende i Danmark i skattemæssig henseende, følger sammenhængen i beskatningsordningen jo allerede af, at ethvert af disse selskaber beskattes i Danmark af hele selskabets respektive overskud, ligesom hele selskabets underskud kan fradrages ved beregningen af den skattemæssige indkomst.

Såfremt Domstolen måtte vælge at lempe sin praksis vedrørende kriterierne for anvendelse af sammenhængen i beskatningsordningen, og såfremt man måtte nå til det resultat, at de foreslåede danske regler angående obligatorisk international sambeskatning derved kunne retfærdiggøres, (hvilket som anført ikke er tilfældet, jf. ovenfor) ville det følge heraf, at reglerne vedrørende obligatorisk international sambeskatning *i sig selv* måtte anses for at være i overensstemmelse med fællesskabsretten. En dansk regel, hvorefter et underskud hidrørende fra et dansk selskab kunne indgå ved beregning af sambeskatningsindkomsten i en koncern bestående af andre danske selskaber, hvorimod et underskud fra et selskab hidrørende fra selskaber hjemmehørende uden for Danmark ikke kunne indgå ved beregning af sambeskatningsindkomsten i en dansk koncern, ville da skulle betragtes som en forskelsbehandling, der var begrundet i et tvingende samfundsmæssigt hensyn.

Men da forskelsbehandlingen mellem adgangen til at indregne underskud hidrørende fra et datterselskab hjemmehørende i Danmark og et datterselskab hjemmehørende i udlandet i så fald ville være i overensstemmelse med fællesskabsretten, vil hermed rationalet bag de foreslåede regler om obligatorisk national sambeskatning falde bort. Der er hverken i bemærkningerne til L 121 eller i svarene fra Skatteministeriet eller Justitsministeriet anført andre hensyn, der kan retfærdiggøre de foreslåede regler om obligatorisk national sambeskatning.

Konklusionen er således, at selv hvis generaladvokat Maduros forslag til afgørelse faktisk måtte blive fulgt af Domstolen for så vidt angår spørgsmålet om lempelse af betingelserne for anvendelse af "sammenhængen i beskatningsordningen" som retfærdiggørelse af restriktioner vedrørende grænseoverskridende sambeskatning, så bortfalder ethvert argument for at retfærdiggøre de foreslåede regler om obligatorisk national sambeskatning.

4. Sammenfatning

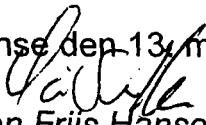
På baggrund af det ovenstående kan følgende konklusioner fremdrages:

- På det tidspunkt, hvor L 153 og L 121 blev fremsat for Folketinget (hhv. 15. december 2004 og 2. marts 2005), forelå generaladvokat Maduros forslag til afgørelse i sag C-446/03 endnu ikke. Det fremgår ikke af de afgivne svar fra Justitsministeriet og Skatteministeriet, hvilket grundlag Skatteministeriet på *daværende tidspunkt* havde, for at konkludere, at de fremsatte forslag var i overensstemmelse med gældende fællesskabsret.
- Det fremgår udtrykkeligt af præmis 71 i Generaladvokatens forslag til afgørelse af 7. april 2005 i sag C-446/03, at forslaget for så vidt angår anvendelse af "sammenhængen i beskatningsordningen" som argument for at retfærdiggøre nationale regler om sambeskatning, *ikke udtryk for gældende ret*. Generaladvokaten fremhæver tværtimod udtrykkeligt, at det er utvivlsomt, at dette argument skal afvises som grundlag for at retfærdiggøre regler, der rammer flere skattepligtige, såfremt Domstolens hidtidige praksis lægges til grund.
- Generaladvokaten fremhæver således, at anvendelse af "sammenhængen i beskatningsordningen" som argument for at retfærdiggøre en regel vedrørende sambeskatning, kun er mulig, såfremt Domstolen vælger at *lempe* sin hidtidige praksis vedrørende kriterierne for anvendelse af argumentet om "sammenhæng i beskatningsordningen".
- Der er i Skatteministeriets svar af 3. maj 2005 til Folketingets Skatteudvalg udtrykkeligt henvist til præmis 71 i generaladvokatens forslag til afgørelse af 7. april 2005 i sag C-446/03.
- Både Skatteministeriet og Justitsministeriet *fortier* i deres svar til Folketingets Skatteudvalg (hhv. notatet af 3. maj 2005) det faktum, at generaladvokatens forslag til afgørelse for så vidt angår anvendelse af det tvingende samfundsmæssige hensyn "sammenhængen i beskatningsordningen" ikke er udtryk for gældende ret. De afgivne svar må på denne baggrund på dette punkt betegnes som *stærkt vildledende*.
- Det fremgår desuden ikke af de afgivne svar, at der er afgørende forskelle mellem på den ene side de betingelser, som generaladvokaten vil opstille for at tillade en medlemsstat at nægte et moderselskab adgang til at overføre et underskud hidrørende fra datterselskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, og på den anden side de betingelser, der opstilles i L 121. Generaladvokaten vil således tillade nægtelse, såfremt de nationale myndigheder dokumenterer, at underskuddet kan overføres eller ~~fremføres~~ til koncernselskaber hjemmehørende i datterselskabets hjemland. I henhold til de regler, der er foreslået i L 121, er det udgangspunktet, at overførsel af underskud hidrørende fra datterselskaber hjemmehørende uden for Danmark nægtes. Kun i de tilfælde, hvor det ultimative moderselskab har valgt international sambeskatning omfattende samtlige koncernens selskaber på

verdensplan, tillades overførsel af underskud hidrørende fra datterselskaber, der ikke er hjemmehørende i Danmark.

- Domstolen kan tidligst forventes at afsige dom i sag C-446/03 ved udgangen af 2005, men det er mere sandsynligt, at dommen bliver afsagt i første halvår af 2006. Det kan konkluderes, at hvis Folketinget vedtager L 121 i denne folketingsssamling, så er de regler, der er indeholdt i lovforslaget, på tidspunktet for lovens vedtagelse i Folketinget i ikke overensstemmelse med gældende fællesskabsret. Tilsvarende gælder, at reglerne om obligatorisk sambeskatning ikke vil være i overensstemmelse med gældende fællesskabsret på det tidspunkt, hvor reglerne træder i kraft.
- Det kan ikke på nuværende tidspunkt siges med sikkerhed, om Domstolen faktisk vil lempelse sin praksis vedrørende kriterierne for anvendelse af argumentet om "sammenhængen i beskatningsordningen" som foreslået af generaladvokat Maduro. Det fremgår alene af Skatteministerens svar på spørgsmål 22 til L 121, at lovforslaget kan opretholdes i sin nuværende form, hvis Domstolen følger generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-446/03. Hverken Justitsministeriet eller Skatteministeriet giver imidlertid i deres svar til Folketingets Skatteudvalg en vurdering af lovforslagets lovmedholdelighed i forhold til fællesskabsretten i tilfælde af, at Domstolen måtte vælge ikke at følge generaladvokatens forslag angående en lempelse af praksis for anvendelse af "sammenhængen i beskatningsordningen."
- For så vidt angår de foreslåede regler om obligatorisk national sambeskatning er det klart, at også disse regler indebærer en restriktion i forhold til artikel 43 EF og artikel 56 EF. Det eneste hensyn, der er fremført for at retfærdiggøre disse regler i fællesskabsretlig henseende, er, at de er nødvendige for at undgå en usaglig forskelsbehandling mellem på den ene side selskaber, der er hjemmehørende i Danmark, og på den anden side selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater. Såfremt man imidlertid måtte vælge at acceptere den af Justitsministeriet og Skatteministeriet fremførte argumentation, hvorefter Domstolens (forventede) accept af generaladvokatens forslag vedrørende lempelse af betingelserne for anvendelse af "sammenhængen i beskatningsordningen" vil indebære, at de foreslåede regler om *obligatorisk international sambeskatning* vil kunne retfærdiggøres, vil dette logisk set medføre, at den begrundelse, som har været fremført af Skatteministeren for de foreslåede regler vedrørende *obligatorisk national sambeskatning*, dermed automatisk falder bort.

Odense den 13. maj 2005


Søren Friis Hansen