



**Departementet**

3. maj 2005

J.nr. 2005-411-0042

Skærh

**Notat om EU-retlige aspekter ved L 121 – forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove (Nedsættelse af selskabsskatten og indførelse af globalpulje-princip i sambeskatningen)**

**1. Indledning og baggrund**

Den 2. marts 2005 fremsatte skatteministeren lovforslag L 121 – lov om ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove (Nedsættelse af selskabsskatten og indførelse af et globalpulje-princip i sambeskatningen). Forslaget er med enkelte ændringer en genfremsættelse af lovforslag L 153, som blev fremsat den 15. december 2004 men bortfaldt, da statsministeren udskrev valg til Folketinget.

Lovforslaget er blevet kritiseret for ikke at være i overensstemmelse med EU-retten.

Professor Søren Friis Hansen kritiserede i notat af 10. januar 2005, som blev sendt til Folketingets Skatteudvalg, lovforslag L 153 for ikke at være i overensstemmelse med EU-retten. Efter genfremsættelsen af lovforslaget har Søren Friis Hansen sendt et notat af 14. marts 2005 til Folketingets Skatteudvalg. Det angives, at sidstnævnte notat skal ses som et supplement til notatet vedrørende L 153.

Folketingets Skatteudvalg har bedt justitsministeren om at foretage en detaljeret analyse af de problemer i forhold til EU-retten, som Søren Friis Hansen beskriver (L 121 – spørgsmål 2).

Folketingets Skatteudvalg har desuden bedt skatteministeren om at bekræfte, at Udenrigsministeriet er enig i, at alle elementer i lovforslaget er i overensstemmelse med EU-retten (L 121 – spørgsmål 5).

Professor Niels Winther-Sørensen har i en artikel i SR-Skat 2005, s. 32-54, konkluderet, at lovforslaget er meget problematisk i forhold til EU-retten. Niels Winther-Sørensen konkluderer bl.a., at det er vanskeligt at se, at de foreslåede regler kan være i overensstemmelse med EU-retten, hvis EF-Domstolen i den såkaldte

Marks & Spencer-sag (sag C-446/03) når frem til, at det er i strid med reglerne om fri etableringsret at nægte overførsel af underskud fra udenlandske datterselskaber, når der er adgang til at overføre underskud fra indenlandske datterselskaber.

Folketingets Skatteudvalg har bedt skatteministeren kommentere Niels Winther-Sørensen's artikel (L 121 – spørgsmål 4). Folketingets Skatteudvalg har endvidere spurgt skatteministeren, om ministeren er enig med Niels Winther-Sørensen i, at det er tvivlsomt om de foreslåede regler om globalpuljeprincippet vil være i overensstemmelse med EU-retten, hvis Marks & Spencer får medhold i den verserende sag (L 121 – spørgsmål 8).

Generaladvokaten har den 7. april 2005 offentliggjort sin indstilling til EF-Domstolen i Marks & Spencer-sagen. Det er generaladvokatens opfattelse, at en generel udelukkelse af muligheden for at overføre underskud fra udenlandske datterselskaber ikke vil være i overensstemmelse med EU-retten. Det er dog også generaladvokatens opfattelse, at medlemslandene kan opstille regler, der forhindrer, at muligheden for at overføre underskud fra udenlandske datterselskaber giver særlige fordele for den pågældende koncern - eksempelvis ved at underskuddet kan udnyttes i to lande.

Folketingets Skatteudvalg har på den baggrund spurgt skatteministeren, om ministeren fortsat mener, at lovforslaget er i overensstemmelse med EU-retten, og således kan opretholdes, hvis EF-domstolen følger generaladvokatens udtalelser (L 121 – spørgsmål 22).

Dette notat har til formål at redegøre for og vurdere den EU-retlige kritik, som er rejst af lovforslaget.

Notatet er disponeret således, at der først redegøres kort for de foreslåede regler (afsnit 2) og de EU-retlige regler om fri bevægelighed og bedømmelsen heraf (afsnit 3). I afsnit 4 behandles hovedspørgsmålet: Om muligheden for at overføre underskud fra udenlandske datterselskaber og filialer efter de foreslåede regler kan antages at være i overensstemmelse med retten til fri etablering inden for EU, jf. EF-traktatens art. 43, jf. art. 48.

Derefter behandles i særlige afsnit mere specielle aspekter ved de foreslåede regler, hvis overensstemmelse med EU-retten er blevet anfægtet. Det drejer sig om den obligatoriske nationale sambeskatning (afsnit 5), solidarisk hæftelse (afsnit 6), statsstøtte (afsnit 7) og lojalitetspligten (afsnit 8).

## **2. Kort om de foreslåede regler i L 121**

Med lovforslaget beskattes selskaber som udgangspunkt efter et territorialprincip. Territorialprincippet indebærer, at indtægter og udgifter forbundet med selskabers filialer (faste driftssteder og fast ejendom beliggende i udlandet) ikke medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst her i landet. Indkomst fra faste driftssteder, som overvejende har finansiel karakter, og som undergives lav beskatning (CFC-indkomst), medregnes dog fortsat til den skattepligtige indkomst i Danmark.

Der foreslås indført et globalpuljep princip i sambeskatningen. Efter disse regler kan koncerner med skattepligtige aktiviteter i Danmark vælge mellem sambeskatning af koncernens aktiviteter på dansk territorium (national sambeskatning) eller beskatning af koncernens samlede globale indkomst (international sambeskatning). Afgrænsningen af koncernforbundne selskaber følger den afgrænsning, som i henhold til de regnskabsmæssige regler skal lægges til grund ved udarbejdelsen af koncernregnskabet.

Ved national sambeskatning sambeskattes alle koncernens danske selskaber og udenlandske selskabers filialer i Danmark. Sambeskatningen er obligatorisk.

Efter forslaget er international sambeskatning fortsat valgfri. Såfremt international sambeskatning vælges, skal alle udenlandske og danske koncernforbundne selskaber og faste driftssteder/ejendomme indgå i sambeskatningen. Dette gælder også eventuelle udenlandske moder- og søsterselskaber.

Valget er som udgangspunkt gældende for en 10-års-periode. Afbrydes sambeskatningen inden perioden er udløbet, vil der ske fuld genbeskatning af genbeskatningssaldoen. Ophører sambeskatningen med udløb af bindingsperioden, vil der kun ske genbeskatning af en fiktiv likvidationsavance, dog maksimalt skatteværdien af fratrukne underskud.

### **3. Kort om de EU-retlige regler om fri bevægelighed og bedømmelsen heraf**

Et af de fundamentale principper i EF-traktaten er, at medlemslandene ikke må stille hindringer i vejen for den fri bevægelighed af varer og tjenesteydelser, for arbejdskraftens fri bevægelighed eller for den fri bevægelighed af kapital, ligesom der ikke må stilles hindringer for, at statsborgere og selskaber i et medlemsland etablerer sig på et andet medlemslands område.

I relation til selskabsbeskatningen vil det normalt være reglerne om den fri etableringsret, der har betydning. Det betyder ikke, at de andre bestemmelser om fri bevægelighed ikke kan have betydning, men det vil naturligt være foreneligheden med den fri etableringsret, der er i fokus, hvis et selskab undergives en forskelligartet og hårdere beskatning i et andet land end selskaber, der er hjemmehørende i dette land.

Da traktatens bestemmelser om fri bevægelighed er umiddelbart anvendelige, kan selskaberne direkte påberåbe sig rettighederne over for skattemyndighederne ved de nationale domstole. Som følge af EU-rettens forrang skal en national skatteregel vige, hvis den strider mod EU-retlige bestemmelser. Det vil bl.a. være tilfældet, hvis reglen indebærer en traktatstridig diskrimination eller restriktion.

EF-traktaten indeholder et generelt forbud mod diskrimination på grundlag af nationalitet, men i praksis er det diskriminationsforbudet i de specifikke bestemmelser om fri etableringsret m.v., som i givet fald anvendes af EF-Domstolen. For at en national skatteregel for selskaber skal kunne anses for diskriminerende, skal den medføre, at et hjemmehørende selskab og et ikke-hjemmehørende selskab, der befinder sig i en sammenlignelig situation,

behandles forskelligt. Er det tilfældet kan reglen kun opretholdes, hvis den kan begrundes med saglige hensyn og det ønskede resultat ikke kunne opnås ved en mindre indgribende regel.

Udover diskriminationsforbudet kan nationale skatteregler komme i strid med restriktionsforbudet, hvis de medfører ulemper for eller gør det mindre attraktivt at udnytte den frie bevægelighed. En restriktion i den frie bevægelighed kan dog være berettiget, hvis den er begrundet i tvingende almene hensyn, for så vidt som den er egnet til at sikre virkeliggørelsen af det formål, den forfølger, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå formålet (proportionalitetsvurdering).

Søren Friis Hansen fremhæver i sine notater flere gange (bl.a. januar-notatet s. 14-15 og marts-notatet s. 5 og 22), at den EU-retlige vurdering, der er gengivet i bemærkningerne til henholdsvis L 153 og L 121, hviler på et forkert grundlag, når det anføres, at den foreslåede beskatningsordning kan begrundes i saglige hensyn og ikke kan opnås på en mindre indgribende måde. Søren Friis Hansen fremhæver, at det er afgørende om beskatningsordningen kan begrundes i tvingende samfundsmæssige hensyn, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå formålet med reglerne, og at det er en anderledes fortolkning end den, der er foretaget i lovforslaget.

Søren Friis Hansen lægger således betydelig vægt på, at restriktionsforbudet potentielt rækker videre end diskriminationsforbudet, fordi en regel - i hvert fald teoretisk - kan være i strid med restriktionsforbudet, selv om reglen ikke indebærer en forskelsbehandling i sammenlignelige situationer.

Hertil bemærkes, at det kan være vanskeligt på forhånd at sige, om EF-Domstolen vil foretage en diskriminations- eller en restriktionsprøvelse, og normalt vil resultatet også blive det samme. I praksis ses EF-Domstolen heller ikke at have tilsidesat nationale skatteregler ud fra restriktionsforbudet i EF-traktatens art. 43 i tilfælde, hvor hindringen ikke har ramt grænseoverskridende tilfælde anderledes end rent nationale tilfælde.

Niels Winther Sørensen beskriver i sin artikel (afsnit 2.1) dette således:

*”Forskellen mellem diskriminations- og restriktionsforbudet er efterhånden visket ud i EF-Domstolens praksis om direkte skatter, og man vil normalt nå frem til samme resultat, hvad enten man argumenterer ud fra et diskriminations- eller et restriktionsforbud. Dette skyldes bl.a., at det i EF-Domstolens praksis om restriktionsforbudet har været det forhold, at den grænseoverskridende disposition mv. er blevet underkastet en hårdere eller mindre gunstig behandling end den rent nationale, der har udgjort hindringen for den frie bevægelighed. Hertil kommer, at EF-Domstolen i relation til diskriminationsforbudet har accepteret, at saglige hensyn kan begrunde en forskelsbehandling af sammenlignelige situationer, og at EF-Domstolens bedømmelse normalt falder ud på samme måde, hvad enten det vurderes, om et sagligt hensyn kan begrunde en forskelsbehandling af sammenlignelige situationer (diskriminationsforbudet), eller det vurderes, om et tvingende*

*almene hensyn under hensyntagen til kravet om proportionalitet kan begrunde en hindring af den frie bevægelighed (restriktionsforbudet).”*

På den baggrund vurderes Søren Friis Hansens kritik ikke at have grundlag i EF-Domstolens praksis. I praksis må det forventes, at EF-Domstolen – hvis den får lejlighed hertil – vil vurdere sagligheden og proportionaliteten i beskatningsordningen, og at denne vurdering vil falde ud på samme måde, hvad enten vurderingen sker med baggrund i restriktionsforbuddet eller diskriminationsforbuddet. Den EU-retlige vurdering af lovforslaget hviler således ikke på et forkert grundlag.

#### **4. Adgangen til overførsel af underskud fra udenlandske aktiviteter**

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.

##### **4.1. Generaladvokatens udtalelse i Marks & Spencer-sagen**

Indledningsvis skal det understreges, at generaladvokatens udtalelse vedrører de engelske sambeskatningsregler, som ikke indeholder mulighed for at overføre underskud fra et udenlandsk datterselskab til et engelsk moderselskab. Derimod kan der efter engelske regler overføres underskud fra udenlandske filialer af engelske selskaber.

I sin udtalelse slår generaladvokaten fast (punkt 47-49), at det ikke er strid med reglerne om fri etableringsret, at et land har forskellige skatteregler for datterselskaber og filialer, der etableres i udlandet (horisontal forskelsbehandling). Derimod kan det land, hvori etableringen sker, ikke skattemæssigt forskelsbehandle filialer i forhold til selskaber, der er hjemmehørende i dette land, hvis filialen og selskabet er i sammenlignelige situationer.

Generaladvokaten anser til gengæld den forskellige skattemæssige behandling af engelske moderselskaber, der etablerer sig i England henholdsvis i andre medlemsstater (vertikal forskelsbehandling), for at udgøre en restriktion i forhold til reglerne om etableringsfrihed, jf. punkt 51-54). Adgangen til sambeskatning indebærer en skattemæssig fordel, som ikke er til rådighed for moderselskaber, der ønsker at etablere datterselskaber uden for England. Dette er en hindring for etableringsfriheden i relation til EF-traktatens art. 43.

Herefter vurderer generaladvokaten, om denne restriktion kan retfærdiggøres. Idet det afvises, at restriktionen kan retfærdiggøres af provenumæssige hensyn (punkt 56), vurderer generaladvokaten, om de engelske regler kan retfærdiggøres som følge af dels det skattemæssige territorialitetsprincip dels sammenhængen i beskatningssystemet.

Det er generaladvokatens opfattelse, at restriktionen ikke kan retfærdiggøres med henvisning til princippet om skattemæssig territorialitet. Generaladvokaten anfører, at indrømmelsen af en skattemæssig fordel i form af overførsel af underskud til det engelske moderselskab i koncernen ikke forudsætter en tilsvarende ret til beskatning til af overskud. Der er ikke noget, der forhindrer underskudsoverførslen til det engelske moderselskab, som er fuldt skattepligtigt i England (punkt 63).

En række lande har i sagen fremført, at adgangen til at overføre underskud under sambeskatning nødvendigvis må ses i sammenhæng med muligheden for at beskatte overskud i de selskaber, der deltager i sambeskatningen.

Generaladvokaten går herefter over til at vurdere, om hensynet til sammenhængen i beskatningssystemet vil kunne retfærdiggøre den engelske beskatningsordning. Generaladvokaten fastslår, at sammenhængen i beskatningsordningen først og fremmest må vurderes i forhold til formålet med reglerne og den bagvedliggende logiske opbygning af skatteordningen, jf. punkt 71. Det er i den forbindelse generaladvokatens opfattelse, at man ikke uden videre kan afvise, at restriktionen kan begrundes med sammenhængen i beskatningsordningen, blot fordi fordelene ved udnyttelse af underskuddet tilfalder moderselskabet, mens beskatningen af overskuddet vedrører datterselskabet – og dermed vedrører to forskellige skattepligtige. Det er således ikke generaladvokatens opfattelse, at kravet om en direkte sammenhæng mellem tildelingen af en skattemæssig fordel (overførsel af underskud) og udligningen af fordelene (beskatningen af overskud) skal udstrækkes så vidt, at der altid skal være krav om at fradrag og beskatning kun omfatter et og samme skattesubjekt.

Generaladvokaten pointerer, at formålet med de engelske sambeskatningsregler er skattemæssig neutralitet for koncerner. En koncern 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. De engelske regler giver mulighed for overførsel af underskud mellem de selskaber, der er omfattet af sambeskatningen i England, med den konsekvens, at underskuddet ikke kan anvendes senere af det underskudsgivende selskab selv. Fordelen ved overførslen af underskuddet udlignes af beskatningen af det underskudsgivende selskabs eventuelle senere overskud. (punkt 72)

Inddrages underskud fra udenlandske datterselskaber og underskuddet samtidig kan udnyttes i det udenlandske selskabs hjemland, opnår koncernen en fordel, som strider imod reglerens formål. Det er generaladvokatens opfattelse, at regler, der forhindrer, at underskud på denne måde kan fradrages to gange, kan retfærdiggøre en restriktion (punkt 74).

Efter generaladvokatens opfattelse går de engelske regler imidlertid længere end nødvendigt for at sikre sammenhængen i beskatningssystemet, når adgangen til underskudsoverførsel afskæres, alene fordi det ikke er muligt at beskatte det udenlandske datterselskab i England (punkt 75).

Med andre ord er det efter Generaladvokatens opfattelse ikke en proportional foranstaltning generelt at afskære muligheden for at overføre underskud fra udenlandske datterselskaber for at undgå dobbeltfradrag. Efter generaladvokatens opfattelse kan sammenhængen i beskatningssystemet kun retfærdiggøre regler, der afskærer overførsel af underskud fra udenlandske datterselskaber i de tilfælde, hvor datterselskabet har muligheder for at anvende underskuddet i det land, hvor det er hjemmehørende (punkt 76).

Generaladvokaten anerkender, at adgangen til at overføre underskud fra udenlandske datterselskaber indebærer en risiko for, at underskud vil blive søgt fradraget i de lande, hvor underskuddene har den højeste skatteværdi. Det er imidlertid generaladvokatens opfattelse, at der er taget højde for denne risiko, da det er berettiget at kræve, at underskud i udenlandske datterselskaber, der efter reglerne i datterselskabets hjemland kan fremføres til senere indkomstår eller overføres til andre skattepligtige, udnyttes i dette land. Koncernen har således ikke valgfrihed med hensyn til, i hvilket land underskuddet i det udenlandske datterselskab skal udnyttes (punkt 79).

## **4.2. Globalpuljeprincippet**

Globalpuljeprincippet i forslaget indebærer som nævnt, at indkomsten fra en koncerns aktiviteter i Danmark – enten via danske selskaber eller udenlandske selskabers faste driftssteder eller faste ejendomme i Danmark – altid skal sambeskattes. Derimod er det valgfrit for koncernen om indkomst i udlandet – dvs. uden for dansk territorialbeskatning – skal inddrages under dansk beskatning, men hvis udenlandsk indkomst i ét selskab i koncernen inddrages, skal alle koncernens selskaber medtages under dansk beskatning.

Det foreslåede sambeskatningssystem adskiller sig derved umiddelbart på to punkter fra det engelske beskatningssystem, som generaladvokaten har vurderet i Marks & Spencer-sagen. For det første afskærer indførelsen af globalpuljeprincippet ikke muligheden for at overføre underskud fra udenlandske datterselskaber. For det andet foreslås, at indkomst fra faste driftssteder som udgangspunkt ikke medregnes ved indkomstopgørelsen i Danmark (territorialbeskatning).

På den baggrund kan generaladvokatens konklusion i Marks & Spencer-sagen ikke overføres til det foreslåede system uden at betydningen af de nævnte forskelle tages i betragtning.

### *Restriktion*

Det må først vurderes, om sambeskatning efter et globalpuljeprincip indebærer en restriktion i forhold til reglerne om etableringsfrihed. Henset til generaladvokatens vurdering i Marks & Spencer-sagen er det sandsynligt, at de foreslåede regler vil blive anset for at in-

debære en restriktion. Selv om det er muligt at vælge international sambeskatning og dermed adgang til at overføre underskud fra udenlandske datterselskaber (og filialer), vil det i visse tilfælde være fordelagtigt at etablere en underskudsgivende aktivitet her i landet, fordi underskuddet kan fratrækkes ved indkomstopgørelsen, mens et sådant fradrag på grund af den danske koncerns positive indkomst fra andre udenlandske aktiviteter vil være uden effekt for den danske skat, hvis aktiviteten etableres i udlandet og koncernen er underlagt international sambeskatning.

Hvis det lægges til grund at globalpuljeprincippet indebærer en restriktion, er det afgørende for de foreslåede sambeskatningsreglers forenelighed med EF-traktatens regler om etableringsfrihed, at reglerne kan anses for at være begrundet i tvingende almene hensyn og for at være proportionale i forhold til de forfulgte formål.

Søren Friis Hansen hævder i den forbindelse, at det formål, der ligger bag indførelsen af globalpuljeprincippet ikke lovligt kan forfølges, og at reglerne allerede af den grund er uforenelige med EU-retten (jf. særligt januar-notatet afsnit 4.3). Argumentet skulle være, at det erklærede formål med ændringen af reglerne skulle være at forhindre tab af skatteprovenu som følge af, at værnsreglen i LL § 5 H og sambeskatningsreglerne generelt ikke fungerede efter hensigten.

Denne påstand er fejlagtig. Søren Friis Hansen overser, at EF-domstolen i givet fald ikke skal bedømme formålet med at ændre sambeskatningsreglerne. Det er naturligvis ikke i sig selv et ulovligt formål at lukke et hul i reglerne og dermed forhindre tab af skatteprovenu. Det formål, der er relevant ved den EU-retlige vurdering, er derimod formålet med de foreslåede sambeskatningsregler, der muliggør overførsel af underskud mellem koncernforbundne selskaber – såvel indenlandske som udenlandske.

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 ”dobbel”. 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.



Hvis man følger generaladvokatens opfattelse, er det dette formål, der er relevant ved bedømmelsen af, om en restriktion kan begrundes i hensynet til, at der skal være sammenhæng i beskatningsordningen.

### *Sammenhængen i beskatningen*

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.

### *Proportionalitet*

Det er som nævnt generaladvokatens opfattelse, at muligheden for at overføre underskud fra udenlandske datterselskaber ikke generelt kan nægtes alene med den begrundelse, at staten, hvori moderselskabet er hjemmehørende, ikke kan beskatte overskud i datterselskaber beliggende i andre medlemsstater. Med andre ord vil en sådan generel afskæring af adgangen til underskudsoverførsel fra udlandet ikke være proportional i forhold til ønsket om, at adgangen til underskudsoverførsel fra udlandet ikke må tilføre koncernen en skattemæssig fordel i strid med neutralitetsformålet.

De foreslåede regler i L 121 indebærer heller ikke en sådan generel nægtelse af underskudsoverførsel fra udlandet. Hvis international sambeskatning vælges, vil koncernen kun-

ne fradrage underskud opstået i koncernens udenlandske selskaber. Det bemærkes i den forbindelse, at den omstændighed, at det er valgfrit, om koncernen ønsker international sambeskatning eller ønsker beskatning efter et territorialprincip i Danmark, ikke kan antages at hindre underskudsoverførsel i forhold til den situation, hvor der gælder en ”automatisk” globalpuljning.

I bemærkningerne om forholdet til EU-retten i L 121 er formålet med indførelsen af globalpuljeprincippet beskrevet således:

*”Formålet med de foreslåede ændringer er at fjerne muligheden for, at danske og udenlandske koncerner kan placere deres underskudsgivende aktiviteter i datterselskaber, der via de danske sambeskatningsregler anvendes til at nedbringe beskatningen af danske selskaber. Denne mulighed er en konsekvens af, at det efter de gældende regler er muligt at vælge hvilke selskaber, der inddrages under dansk beskatning. Det er således muligt at inddrage selskaber med underskud under sambeskatningen og udelade overskudsgivende selskaber i koncernen (”cherry picking”).*

*Det giver en inkonsekvent og usammenhængende koncernbeskatning, som giver en uensartet skattemæssig behandling afhængig af, om en koncern etablerer sin virksomhed gennem mange enkeltsselskaber eller gennem filialer af (få) selskaber. De foreslåede ændringer af sambeskatningsreglerne skal skabe en mere sammenhængende beskatningsordning, der i videst muligt omfang beskatter filialer og datterselskaber på samme måde.”*

Som det fremgår, er reglerne i det gældende sambeskatningssystem ikke i overensstemmelse med formålet om en ensartet skattemæssig behandling af koncerner, uanset hvordan og hvor de er organiseret. De foreslåede ændringer – herunder globalpuljeprincippet – har til formål at skabe et skattemæssigt mere neutralt sambeskatningssystem.

Puljeopgørelse af resultaterne i forskellige selskaber af en koncern modvirker det incitament, som koncernen har i at inddrage underskudsgivende aktiviteter under dansk beskatning og holde overskudsgivende aktiviteter uden for (”cherry picking”).

Ved proportionalitetsvurderingen er det overvejet, om dette kan opnås, uden at samtlige koncernens aktiviteter puljes – eksempelvis ved at pulje koncernens selskaber pr. land eller pr. gren, således som det også blev overvejet i Sambeskatningsudvalget. Som Niels Wintther-Sørensen anfører i sin artikel (afsnit 5.1 og 5.2) vil disse former for puljeopgørelse imidlertid ikke være effektive.

Så længe der er mulighed for ”cherry picking” stilles koncernen – i strid med det tilstræbte skattemæssige neutralitetsprincip – bedre, end hvis koncernens aktiviteter var organiseret samlet i et selskab.

Det er Skatteministeriets opfattelse, at sambeskatning efter globalpuljeprincippet er den eneste metode, der sikrer mod ”cherry picking” og dermed den metode, der bedst sikrer den ønskede skattemæssige neutralitet i forhold til koncernens organisering.

Generaladvokaten anerkender i sin udtalelse problemet med ”cherry picking”, således at koncernen fradrager sine underskud i det land, hvor underskuddet har den højeste skatteværdi. Efter generaladvokatens opfattelse kan dette imødegås ved, at underskud fortrinsvis skal fradrages i det land, hvor den udenlandske aktivitet er beliggende. Dette vil imidlertid ikke i alle tilfælde forhindre koncernen i at placere underskuddene, hvor det er mest fordelagtigt. Koncernen kan således i mange tilfælde organisere sig således, at underskuddet ikke kan udnyttes i det land, hvor aktiviteten er beliggende. Det er også muligt, at forskellige skatteregler i Danmark og udlandet fører til, at der opstår underskud ved indkomstopgørelsen efter danske regler – men ikke ved indkomstopgørelsen efter udenlandske regler.

Globalpuljeprincippet varetager efter Skatteministeriets opfattelse bedre det hensyn, som anerkendes af generaladvokaten – at muligheden for underskudsoverførsel fra udenlandske aktiviteter ikke skal give koncerner en særlig fordel i forhold til andre (enkelt)selskaber. Det vurderes således, at indførelsen af globalpuljeprincippet er en proportional foranstaltning, selv om princippet kan føre til en indskrænkning i muligheden for underskudsoverførsel i forhold til den af generaladvokaten skitserede. Globalpuljeprincippet er således blot en yderligere sikring af, at koncernerne som følge af deres organisering kan opnå en skattemæssig fordel, som de ikke ud fra de af generaladvokaten skitserede principper har et EU-retligt krav på.

Det bemærkes i den forbindelse, at i det omfang en koncern vælger international sambeskatning og har underskud på sine udenlandske aktiviteter, vil de foreslåede regler i visse tilfælde give en lempeligere skattemæssig behandling end påkrævet efter generaladvokatens opfattelse, idet overførsel af underskud tillades, selv om underskuddet kan fremføres i udlandet.

#### *Særligt om genbeskatningsreglerne og bindingsperioden*

Det er af hensyn til sammenhængen i sambeskatningsreglerne nødvendigt at opretholde regler om genbeskatning af underskud i udenlandske selskaber, når der efterfølgende opstår overskud i selskabet eller selskabet udgår af sambeskatningen. De udenlandske selskaber kan fremføre underskud efter udenlandske regler samtidigt med, at der overføres underskud i forbindelse med den danske sambeskatning. Uden genbeskatningsregler ville der opnås fradrag to gange for det samme underskud. Denne efterfølgende beskatning af tidligere foretagne fradrag, som genbeskatningsreglerne er udtryk for, er ikke i strid med EU-retten. Dette fremgår også forudsætningsvis af Generaladvokatens udtalelse.

Niels Winther-Sørensen fremhæver i sin artikel (afsnit 3.3.), at der er en risiko for at de gældende genbeskatningsregler ikke er i overensstemmelse med EU-retten, fordi de kun gælder udenlandske selskaber, og derved gør det mindre fordelagtigt at etablere sig i udlandet.

Hvis EF-Domstolen følger generaladvokatens udtalelse, vurderes der ikke at være en sådan risiko. Den forskellige skattemæssige behandling af danske og udenlandske selskaber i relation til genbeskatningsreglerne kan således begrundes i hensynet til sammenhængen i beskatningsordningen, i og med at underskud i danske selskaber – i modsætning til udenlandske selskaber - bortfalder, når underskuddene overføres til et andet selskab. I øvrigt bemærkes, at genbeskatningsreglerne alt andet lige kun kommer i anvendelse, hvor Danmark har givet fradrag for udenlandske underskud i videre omfang end påkrævet – nemlig i tilfælde hvor underskuddene også kan anvendes efter udenlandske regler.

I relation til proportionalitetsvurderingen skal – som det også er anført i lovforslagets bemærkninger - fremhæves, at genbeskatningsreglerne foreslås lempet i forhold til i dag, således at reglerne ikke rammer bredere deres formål. Således udløses der ikke længere genbeskatning ved koncerninterne omstruktureringer. Disse ændringer skal ses i sammenhæng med indførelsen af globalpuljeprikket og regler om en bindingsperiode.

Niels Winther-Sørensen anfører i sin artikel (afsnit 6.2.1), at det er tvivlsomt om en koncern, selv om den samlet set har underskudsgivende udenlandske aktiviteter, vil vælge international sambeskatning, fordi valget af international sambeskatning er bindende i 10 år. Det skyldes, at efterfølgende overskudsgivende aktivitet i udlandet vil blive undergivet (højere) dansk selskabsbeskatning.

Det vurderes imidlertid, at der ved udformningen af reglerne om bindingsperioden er taget behørigt højde herfor, jf. bemærkningerne til L 121 om proportionaliteten af et krav om bindingsperiode:

*”For så vidt angår bindingsperioden bemærkes, at reglerne herom er begrundet i, at det ikke skal være muligt for koncerner frit at ind- og udtræde af reglerne om international sambeskatning. I så fald kunne koncerner vælge at indtræde i indkomstår, hvor indkomsten globalt set giver underskud og udtræde i efterfølgende indkomstår, hvor der globalt set er overskud. Dette ville indebære en anden form for ”cherry picking” end efter de gældende regler – nemlig selektiv udvælgelse af indkomstår i stedet for selektiv udvælgelse af enkeltsselskaber under sambeskatning.*

*Reglerne om bindingsperioden er udformet således, at de ikke rammer bredere end deres formål. Det er således altid muligt at tilvælge international sambeskatning. Der er ingen bindingsperiode ved fravalg af international sambeskatning. Endvidere ophæves bindingsperioden for selskaber, som sælges til andre koncerner. Reglerne afholder således ikke udenlandske koncerner fra at erhverve danske selskaber som følge af, at den udenlandske koncern ville blive inddraget under*

*dansk beskatning. Endvidere kan bindingsperioden afbrydes, hvis der ikke er genbeskatningspligtige underskud i koncernen, eller hvis eventuelle genbeskatningspligtige underskud indtægtsføres. Derved fastholdes en koncerns udenlandske aktiviteter ikke under dansk beskatning længere end nødvendigt.”*

Det vurderes på den baggrund, at indførelse af et globalpuljebegreb i sambeskatningen ikke er mere indgribende end nødvendigt for at opnå det forfulgte formål.

### **4.3. Territorialbeskatningsprincippet**

De foreslåede regler bygger grundlæggende på, at der indføres et princip om, at udgangspunktet for beskatningen af selskaber hjemmehørende her i landet vil være et territorialprincip, dvs. at hverken indtægter eller udgifter forbundet med aktiviteter, der udøves i udlandet, medregnes ved indkomstopgørelsen her i landet.

Territorialbeskatningsprincippet vil indebære, at den skattemæssige stilling vil blive påvirket af, om et selskab udøver en konkret aktivitet her i landet eller i udlandet, og det vil bl.a. være en konsekvens af territorialbeskatningsprincippet, at hvis en underskudsgivende aktivitet udøves her i landet, vil underskuddet (uden videre) kunne fratrækkes ved indkomstopgørelsen, mens et sådant fradrag (som udgangspunkt) vil være afskåret, hvis aktiviteten udøves i udlandet.

En forudsætning for, at modellen vil kunne anses for at være i overensstemmelse med EU-retten, vil derfor være, at det kan anses for at være tilladt efter EU-retten at basere beskatningen af selskaber hjemmehørende her i landet på et valgfrit territorialprincip, som fører til, at der som udgangspunkt vil ske en forskellig skattemæssig behandling af danske og udenlandske filialers indkomster, men hvor der er mulighed for at opnå en ensartet skattemæssig behandling.

Det må lægges til grund, at indførelsen af et territorialprincip - også selv om dette er valgfrit - i relation til beskatningen af juridiske personer i praksis vil kunne gøre det mindre attraktivt for her i landet hjemmehørende personer at etablere sig i en anden medlemsstat, herunder i form af sekundær etablering via en filial.

Det er sandsynligt, at denne forskel mellem etablering i Danmark og etablering i udlandet vil blive betragtet som en restriktion, jf. også generaladvokatens opfattelse vedrørende udenlandske datterselskaber. Dette er imidlertid ikke ensbetydende med, at ordningen vil stride mod EU-retten.

Ved vurderingen af territorialprincippet forenelighed med reglerne om etableringsfrihed må det forventes, at EF-Domstolen i givet fald vil anlægge samme vurdering af mulighederne for overførsel af underskud fra filialer som ved adgangen til overførsel af underskud fra udenlandske datterselskaber. Hvis EF-Domstolen følger generaladvokatens opfattelse i Marks & Spencer-sagen, indebærer det, at domstolen vil vurdere, om anvendelsen af terri-

torialprincippet kan begrundes i en sammenhængende beskatningsordning og om det formål, som princippet forfølger, kan opnås på en mindre indgribende måde.

Det bemærkes i den forbindelse, at der ikke kan antages at være en EU-retlig forpligtelse for Danmark til at have ensartede skatteregler for danske selskabers udenlandske datterselskaber og udenlandske filialer af danske selskaber, jf. også generaladvokatens udtalelse i Marks & Spencer-sagen.

Indførelsen af et valgfrit territorialprincip sker for at skabe en mere sammenhængende beskatningsordning, der med hensyn til underskudsoverførsel behandler filialer og datterselskaber på samme måde. Reglerne skal således ses i sammenhæng med behandlingen af underskud i udenlandske datterselskaber. Vurderingen af, om hensynet bag reglerne om overførsel af underskud fra udenlandske filialer under et valgfrit territorialprincip kan retfærdiggøre en hindring af etableringsfriheden, må tilsvarende skulle foretages efter de samme principper, som anvendes i relation til overførsel af underskud fra udenlandske datterselskaber.

Hvis man lægger generaladvokatens opfattelse til grund, jf. ovenfor under 4.2., vurderes det, at territorialprincippet kan retfærdiggøres med hensynet til en sammenhængende beskatningsordning og ikke er mere indgribende end det formål, som princippet forfølger.

Det bemærkes i den forbindelse, at territorialprincippet ikke generelt afskærer overførsel af underskud fra udenlandske filialer. Der er således mulighed for at opnå samme skattemæssige stilling for udenlandske aktiviteter, som der gælder i relation til beskatningen af aktiviteter i Danmark.

Det bemærkes endvidere, at det er nødvendigt, at udenlandsk indkomst fra filialer og koncernforbundne selskaber enten inddrages samlet under danske beskatning eller slet ikke tages i betragtning ved opgørelsen af den danske skattepligtige indkomst. Hvis underskud fra udenlandske filialer - i modsætning til underskud i udenlandske datterselskaber - frit kan inddrages under dansk beskatning, ville koncernen kunne lade de udenlandske underskudsgivende aktiviteter udøve af udenlandske filialer, mens overskudsgivende aktiviteter lægges i selskaber, der ikke inddrages under dansk beskatning.

Denne mulighed for "cherry picking" ville stride mod den sammenhæng i beskatningsordningen, som ønskes: at beskatningen af koncerner i videst muligt omfang skal være uafhængig af, om koncernen organiserer sig i få eller mange selskaber.

Med hensyn til proportionaliteten i, at valget træffes samlet for alle udenlandske filialer, genbeskatningsreglerne og bindingsperioden på 10 år henvises til det anførte oven for under 4.2.

Niels Winther-Sørensen anfører i sin artikel (afsnit 6.2.2), at selv om EF-Domstolen måtte finde det foreneligt med EU-retten at nægte underskudsoverførsel fra udenlandske datterselskaber, når der eksisterer en sådan mulighed mellem nationale selskaber, er dette ikke

ensbetydende med, at de foreslåede regler om udenlandske filialer og ejendomme også er forenelige med EU-retten.

Niels Winther-Sørensen henviser i den forbindelse til, at EF-Domstolens dom i den såkaldte Ritter-sag (sag C-152/03) kan få afgørende betydning for vurderingen af de foreslåede regler. Sagen vedrører et tysk ægtepar, som har konstateret et underskud vedrørende den ejendom i Frankrig, hvor de er bosat. Dette underskud ønskede ægteparret overført til modregning i deres tyske lønindkomst. Underskuddet kunne imidlertid ikke fradrages efter tyske regler, som det ellers ville være tilfældet, hvis ægteparret var bosat i Tyskland.

Det bemærkes, at generaladvokaten den 1. marts 2005 har offentliggjort sit forslag til afgørelse i Ritter-sagen. Det er generaladvokatens opfattelse, at de tyske regler er i strid med reglerne om arbejdskraftens fri bevægelighed. Generaladvokaten mener ikke, at den forskelsbehandling mellem personer med tysk lønindkomst, der afhænger af, om personerne har bopæl i eller uden for Tyskland, kan retfærdiggøres med hensynet til sammenhængen i beskatningen. Nægtelsen af at modregne underskud vedrørende ægteparrets ejendom i Frankrig kan således ikke begrundes med, at Tyskland er afskåret fra at beskatte indtægter fra den pågældende ejendom.

Generaladvokatens opfattelse kan imidlertid ikke tages som et udtryk for en generel afvisning af, at beskatning kan ske efter et territorialprincip.

Tværtimod synes generaladvokatens opfattelse at lægge helt i forlængelse af Domstolens praksis i relation til beskatningen af ikke-hjemmehørende fysiske personer. Af denne praksis fremgår, at det som udgangspunkt er berettiget i skattemæssig henseende at anvende forskellige regler for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, herunder ved kun at tillade ikke-hjemmehørende personer skattemæssige fradrag for udgifter forbundet med erhvervelsen af den indkomst, der er skattepligtig i kildelandet. Domstolen har imidlertid også fastslået, at hvis den ikke-hjemmehørende erhverver hovedparten af sin indkomst i kildelandet, vil der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst til kildelandet skulle tillades sådanne "almindelige" fradrag - såsom fradrag begrundet i den skattepligtiges familiemæssige forhold - som i øvrigt kan opnås af hjemmehørende, idet den ikke-hjemmehørende i et sådant tilfælde i praksis vil være afskåret fra at udnytte tilsvarende fradrag i sit hjemland. Domstolen begrundede dette med, at der i sådanne tilfælde i realiteten vil være tale om en forskellig behandling af sammenlignelige situationer, hvis fradrag af denne karakter nægtes alene under henvisning til den skattepligtiges bopæl i en anden medlemsstat, jf. navnlig dommen i den såkaldte Schumacker-sag, (sag C-263/94).

På den baggrund vurderes det ikke at skabe EU-retlige hindringer for, at der kan indføres et territorialprincip som led i et sammenhængende beskatningssystem for selskaber, hvis EF-Domstolen tiltræder generaladvokatens opfattelse i Ritter-sagen.

Niels Winther-Sørensen anfører endvidere, at der samtidig med indførelsen af territorialprincippet vil blive indført regler, hvorefter overførsel af aktiver og passiver fra Danmark til udlandet sidestilles med salg, hvis aktiverne og passiverne ikke længere omfattes af

dansk beskatning, og at sådanne regler er vanskeligt forenelige med den EU-retlige etableringsfrihed.

Reglerne er begrundet i, at det ellers vil være muligt at undgå dansk beskatning ved en eventuel afståelse af aktiverne, ved umiddelbart før afhændelsen at flytte aktiverne til udlandet og dermed ud af dansk beskatningsret. Reglen er i et vist omfang en videreførelse af den gældende regel i selskabsskattelovens § 7, stk. 2, hvorefter aktiver, der flyttes fra et fast driftssted i Danmark til udlandet, anses for afstået.

Niels Winther-Sørensen anfører også (afsnit 6.2.3), at de foreslåede ændringer i virksomhedsomdannelsesloven, der skyldes indførelsen af territorialprincippet, vil gøre det mindre attraktivt for fysiske personer, at etablere virksomhed i udlandet. Ændringen indebærer, at aktiver og passiver i virksomheden, som er knyttet til et fast driftssted eller en fast ejendom i en fremmed stat mv., skal anses for afstået af ejeren inden omdannelsen af virksomheden.

Ændringen afskærer ikke fysiske personer fra at fradrage underskud fra erhvervsvirksomhed i udlandet ved den danske indkomstopgørelse. Reglen skal forhindre, at den fysiske person ved at lægge sin virksomhed over i et selskab kan opnå, at den udenlandske virksomhed ikke længere omfattes af dansk beskatning. Uden forslaget ville en person kunne opnå at et eventuelt underskud - herunder skattemæssige afskrivninger - i etableringsfasen fradrages fuldt ud i den personlige indkomst, hvorefter virksomheden, når den bliver overskudsgivende lægges over i et selskab, hvorefter overskuddet - herunder genvundne afskrivninger - ikke kommer til beskatning i Danmark.

Fælles for de to nævnte regler er, at de sikrer dansk beskatning, når aktiver og passiver glider ud af dansk beskatningsret. Sådanne regler findes i forvejen i skattelovgivningen. Princippet om at der kan ske beskatning, når aktiver udgår af et lands beskatningsret, anerkendes i EU's egne retsakter. Det er således grundprincippet i fusionsdirektivet (90/434/EØF), at fusion, spaltning, aktieombytning og tilførsel af aktiver mellem selskaber kan gennemføres uden at udløse skat af kapitalgevinster m.v., hvis det indskydende selskabs hjemstat bevarer beskatningsretten til aktiverne. Direktivet tillader således beskatning af aktiver, der udgår af dansk beskatningsret, hvis eksempelvis et dansk selskab ophører ved fusion med et tysk selskab.

På den baggrund vurderes indførelsen af et territorialprincip ved beskatningen af selskaber ikke at være i strid med EU-rettens regler om etableringsfrihed.

## **5. Obligatorisk national sambeskatning**

Søren Friis Hansen hævder i sit marts-notat (særligt afsnit 4), at de foreslåede regler i L 121 om obligatorisk national sambeskatning indebærer en tilsidesættelse af retten til valg af etableringsform ved sekundær etablering. Som begrundelse anføres, at et nystiftet datterselskab, der etableres i Danmark ikke i skattemæssig henseende vil blive betragtet som et



selvstændigt skattesubjekt, men derimod som en filial i forhold til koncernens øvrige selskaber i Danmark.

Det anførte må bero på manglende forståelse af sambeskatningens retsvirkninger. Selskaber, der er sambeskattede, er selvstændige skattesubjekter, der opgør indkomsten hver for sig som selvstændige selskaber. De enkelte selskabers indkomster sammenlægges herefter hos administrationsselskabet (moderselskabet), hvor skatten beregnes og opkræves.

Det er derudover vanskeligt at se, at reglerne om obligatorisk national sambeskatning gør forskel på hvilken etableringsform, der vælges. Det kan konstateres, at forslaget indebærer, at udenlandske koncerners praktiske og formelle adgang til sambeskatning af aktiviteter i Danmark svarer fuldt ud til de regler, som gælder for ejere, der udelukkende har aktivitet i Danmark. Der er således ingen forskelsbehandling mellem udenlandske og danske koncerner i den henseende.

På den baggrund vurderes den obligatoriske nationale sambeskatning ikke være i strid med reglerne om etableringsfrihed.

## **6. Solidarisk hæftelse for skatten af sambeskatningsindkomsten**

Søren Friis Hansen kritiserer (i marts-notatet afsnit 3) udformningen af reglerne, som efter hans opfattelse er formuleret på en sådan måde, at det ikke er muligt at fastlægge kredsen af forpligtede selskaber eller omfanget af forpligtelser, der pålægges. Der er ikke tale om en EU-retlig kritik, men for en god ordens skyld redegøres kort for de foreslåede regler i L 121.

Ved national sambeskatning udpeges det øverste moderselskab, der deltager i sambeskatningen, som administrationsselskab. Skatten af sambeskatningsindkomsten, der er summen af indkomsterne i de enkelte selskaber omfattet af sambeskatningen, påhviler administrationsselskabet. Derfor skal administrationsselskabet betale skatten, uanset om det modtager refusion fra de(t) sambeskattede selskab(er), hvis indkomst skatten vedrører.

Hvis der ikke findes et øverste dansk moderselskab, men flere sideordnede øverste (søster)selskaber, udpeges et af søsterselskaberne som administrationsselskab. I så fald hæfter søsterselskaberne solidarisk for indkomstskatten m.v. Den solidariske hæftelse vedrører de skattebeløb, som påhviler det søsterselskab, som er udpeget som administrationsselskab.

Hvis administrationsselskabet ikke betaler skatten, hæfter hvert enkelt selskab for den del af skatten, der vedrører den del af indkomsten, som fordeles til selskabet.

Ved international sambeskatning hæfter det ultimative selskab solidarisk for skatten af sambeskatningsindkomsten, selv om selskabet ikke udpeges til administrationsselskab, fordi det ikke er skattepligtigt til Danmark.

Kritikken af reglerne synes først og fremmest at være begrundet i, at Søren Friis Hansen ikke er opmærksom, at skatten beregnes og opkræves hos administrationssel-

skabet, og at skatten derfor påhviler administrationsselskabet. Det svarer fuldstændigt til behandlingen af moderselskabet i de gældende regler, der i øvrigt også anvender ordet ”påhviler”, jf. også forarbejderne selskabsskattelovens § 31, stk. 3, der blev indsat ved lov nr. 1118 af 22. december 1993. Derfor ”hæfter” administrationsselskabet så at sige automatisk for skatten af indkomsten i alle sambeskattede selskaber.

Søren Friis Hansen hævder endvidere i begge notater (jf. januar-notatet afsnit 2 og marts-notatet afsnit 3), at den omstændighed, at et selskab som (majoritets)aktionær i et dansk SE-selskab kan blive pålagt solidarisk hæftelse for SE-selskabets skattegæld, er i åbenbar strid med SE-forordningens bestemmelse i artikel 1, stk. 2, om, at hver aktionær kun hæfter for et beløb svarende til den kapital, den pågældende har tegnet. Søren Friis Hansen argumenterer ikke yderligere for dette synspunkt, men anfører tværtimod, at ”det turde være uforholdsmæssigt at føre yderligere dokumentation”.

Det kan undre. Det er således overhovedet ikke nævnt, at SE-forordningen kun regulerer selskabsretlige forhold og ikke omfatter andre lovområder som f.eks. skatteret, konkurrenceret, intellektuel ejendomsret, eller insolvens, hvorfor medlemsstaternes lovgivning og fællesskabslovgivningen finder anvendelse på ovennævnte og andre områder, som ikke er omfattet af forordningen, jf. forordningens betragtning 20.

I det omfang reglen om solidarisk hæftelse for skatten i sambeskattede selskaber skal anses for en skatteretlig regel, vil forordningen således ikke omfatte forholdet.

EF-domstolen har i en dom af 29. april 2004 (sag C-338/01, Kommissionen mod Rådet) taget stilling til om et direktiv, der udvidede et eksisterende direktivs bestemmelser om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer til at omfatte visse direkte skatter, kun kunne vedtages med enstemmighed. Afgørende herfor var, om der var tale om ændring af ”fiskale bestemmelser”, jf. traktatens artikel 95, stk. 2.

Kommissionen anførte, at udtrykket ”fiskale bestemmelser” kun omfatter materielle bestemmelser. Hertil bemærkede Domstolen (i præmis 63):

*”For så vidt angår fortolkningen af begrebet ”fiskale bestemmelser” skal det fastslås, at der i traktaten ikke findes nogen henvisning til, hvordan dette begreb skal fortolkes. Det skal imidlertid bemærkes, at begrebet på grund af dets generelle karakter dækker ikke blot hele det fiskale område, uden at der sondres mellem de forskellige typer af skatter og afgifter, men ligeledes omfatter alle aspekter af dette område, hvad enten det angår de materielle eller de processuelle regler.”*

Der ses ikke grund til, at SE-forordningens udtryk ”lovområder som f.eks. skatteret” og udtrykket ”fiskale bestemmelser” i artikel 95, stk. 2, skulle have et forskelligt indhold – i hvert fald ikke i denne situation, hvor den solidariske hæftelse vedrører selskabsskatten i SE-selskabet. Reglen om solidarisk hæftelse har endda nærmere karakter af en materiel skatteregel end regler om bistand ved inddrivelse, idet skatten kan kræves betalt hos et an-

det koncernforbundet selskab. Det taler yderligere for, at der er tale om en skatteretlig regulering, som ikke er omfattet af forordningen.

Selv hvis man skulle nå frem til, at der ikke er tale om en skatteretlig regel, synes der ikke at være støtte til Søren Friis Hansens synspunkt om, at det er udelukket i konkrete tilfælde at pålægge en aktionær en hæftelsesforpligtelse ud over indskuddet.

Eksempelvis anfører professor Erik Werlauff i EU-selskabsret, 2002, s. 41, om hæftelsesbegrænsningen:

*”På den ene side fremgår der ikke af de nævnte forudsætninger og forskrifter nogen udtrykkelig pligt for medlemslandene til at foreskrive som et ufravigeligt led i definitionen af deres selskaber, at kun selskabsformuen hæfter (men sådanne forskrifter som led i selskabsdefinitionen findes i EU-landenes selskabslove). På den anden side er disse forudsætninger utvivlsomt ikke til hinder for, at staterne gennem lovgivning og/eller domstolspraksis opretholder regler, der i visse tilfælde – også uden for tilfælde af forsætlig eller uagtsom skadeforvoldelse – pålægger visse selskabsdeltagere en egentlig hæftelse for selskabets gæld eller dele deraf, dvs. principper om hæftelsesgennembrud (lifting the veil, piercing the veil, Haftungsdurchgriff, ansvars gennembrud).*

...

*Ligeledes kan der være tale om, at myndighederne kræver selskabsdeltagernes (fx et moderselskabs) indeståelse for visse selskaber i bestemte brancher, fx i finans- eller forsikringsbranchen, eller at myndighederne kræver garantistillelse for mindre selskabers skatte- og afgiftstilsvær, jf. forudsætningerne herom i præmisserne til Centros.*

*Endvidere kan koncernreglerne have en sådan opbygning, at moderselskabet automatisk skal hæfte for visse datterselskaber, fx for fuldt integrerede datterselskaber, hvorover moderselskabet i realiteten disponerer på samme måde som var de en filial.”*

Lovforslaget vurderes på den baggrund ikke at være i strid med SE-forordningens art. 1, stk. 2.

Søren Friis Hansen anfører endvidere, at den solidariske hæftelse strider mod 12. selskabsdirektiv.

Hertil kunne man gentage de ovenfor citerede bemærkninger fra Erik Werlauffs bog, der gælder generelt i forhold til hæftelsesbegrænsningen i direktiverne. Erik Werlauff berører imidlertid også specifikt 12. selskabsdirektiv, idet det i tysk retslitteratur (i en kritik af en tysk dom) er blevet anført, at artikel 2, stk. 2, i 12. selskabsdirektiv ikke tillader nationale forskrifter om, at en fysisk person som eneejer kan komme til at hæfte for selskabets gæld. Werlauff anfører hertil:

*”Denne kritik kan næppe tiltrædes. Direktivet forbyder en automatisk hæftelse hos ene-ejeren af et bestemt selskab, men forhindrer ikke, at national lov eller praksis på bestemt definerede områder statuerer hæftelse. Denne må dog ikke blive så udstrakt, at den reelt udhuler direktivets krav om hæftelsesbegrænsningen også i énmandsselskaber. For fuldstændighedens skyld bemærkes, at kravet om respekt for hæftelsesbegrænsningen selvsagt ikke kun gælder for selskaber ejet af en fysisk person. Direktivet gælder også for selskaber ejet af en enkelt juridisk person, dvs i koncernforhold.”*

Den omhandlede regel om solidarisk hæftelse er begrænset til et bestemt område, idet hæftelsen specifikt vedrører selskabsskatten i koncernforbundne selskaber. Den solidariske hæftelse er ikke udstrakt til at gælde for alle fordringer – heller ikke alle fordringer, der vedrører skat. Hæftelsen eksisterer endvidere kun mellem selskaber, hvor selskabsskattens størrelse er afhængig af de hæftende selskabers samlede indkomst – og ikke som for ikke-koncernforbundne selskaber, hvor skattens størrelse udelukkende afhænger af selskabets egne indkomstforhold. Med andre ord er der kun en indbyrdes hæftelse for selskabsskat mellem selskaber, hvis indkomstforhold kan påvirke selskabsskattens størrelse i de andre selskaber.

Bestemmelserne om solidarisk hæftelse vurderes på den baggrund heller ikke at være i strid med 12. selskabsdirektiv.

Endelig hævder Søren Friis Hansen, at reglen om solidarisk hæftelse indebærer en åbenbar tilsidesættelse af EF-traktatens bestemmelser om selskabers etableringsfrihed i relation til udenlandsk registrerede selskaber, hvor ledelsens sæde befinder sig i Danmark.

Søren Friis Hansen henviser i den forbindelse til EF-Domstolens afgørelse i sag C-167/01, Inspire Art, der angik en hollandsk lov, som stillede en række særlige krav til udenlandsk registrerede selskaber, hvis ledelse befandt sig i Holland – herunder at ledelsen hæftede solidarisk for selskabets forpligtelser, indtil selskabet var registreret på en nærmere angivet måde. EF-Domstolen fandt, at de hollandske regler var i strid med den etableringsfrihed, der er garanteret ved traktaten.

Der er den klare forskel mellem de nævnte hollandske regler og den solidariske hæftelse for selskabsskat mellem koncernforbundne selskaber, at reglerne i L 153 og L 121 ikke forskelsbehandler danske og udenlandske selskaber. I modsætning til de nævnte hollandske regler er hæftelsen i L 153 og L 121 uafhængig af, om selskabet er registreret i Danmark eller i et andet land.

Hæftelsen kan også gælde for udenlandske selskaber med ledelsens sæde i Danmark, uanset om det udenlandske selskab har erhvervs-mæssige aktiviteter i Danmark. Det skyldes, at et sådant selskab er fuldt skattepligtigt til Danmark på samme måde som et dansk selskab. Der er ikke i den forbindelse nogen forskelsbehandling, idet et dansk selskab uden erhvervs-mæssige aktiviteter i Danmark også kan ”hæfte” for koncernforbundne selskabers danske selskabsskat.

Det synes ikke at have betydning, at det udenlandske selskab "pådrager" sig hæftelsen ved at flytte ledelsens sæde til Danmark, mens det danske selskabs hæftelse opstår i forbindelse med registreringen. Hæftelsen er en konsekvens af den fulde skattepligt til Danmark. Den fremhævede afgørelse om Inspire Art ses ikke på nogen måde at forhindre, at udenlandske selskaber med ledelsens sæde i Danmark skattemæssigt behandles på samme måde som danske selskaber.

Reglerne stiller ikke særlige krav til selskabernes kapital eller yderligere garantistillelse, eksempelvis fordi det udenlandske selskab er stiftet i et land med lavere kapitalkrav end i Danmark. Der pålægges således ikke et udenlandsk selskab med ledelsens sæde i Danmark andre/yderligere forpligtelser end danske selskaber.

På den baggrund vurderes reglen om solidarisk hæftelse for selskabsskat i koncernforbundne selskaber heller ikke at være i strid med EU's regler om etableringsfrihed for selskaber.

## **7. Statsstøtte**

Søren Friis Hansen antager (jf. marts-notatet afsnit 5), at det må betragtes som statsstøtte, der er uforenelig med EF-traktatens artikel 87, at statsejede virksomheder efter den foreslåede koncerndefinition i L 121 ikke anses for at være koncernforbundne. Derved vil alle selskaber, hvor staten er den ultimative ejer, ikke blive sambeskattet. Den statsejede "koncern" vil blive opsplittet i flere subkoncerner.

Efter Søren Friis Hansens opfattelse indebærer dette en betydelig fordel i forhold til privatejede koncerner i form af færre administrationsomkostninger, mindre hæftelse og større fordel ved international sambeskatning.

Det er korrekt, at koncerndefinitionen i L 121 indebærer, at alle statsejede selskaber ikke skal sambeskattes, og at det er en ændring i forhold til L 153. Det har dog på ingen måde været formålet med den ændrede koncerndefinition at undtage staten. Det er simpelthen en konsekvens af, at L121 anvender årsregnskabslovens regler om pligten til at aflægge koncernregnskab.

Dermed kommer som hovedregel til at gælde, at kun selskaber, der skal indgå i samme koncernregnskab skal sambeskattes. Kredsen af de selskaber, der skal sambeskattes efter L 121, afgrænses således med udgangspunkt i et internationalt velkendt og anvendt koncernbegreb, der genfindes i bl.a. årsregnskabsloven og aktieselskabsloven.

Dette koncernbegreb er kendetegnet ved, at alle de juridiske enheder, der indgår i en koncern, selv individuelt er omfattet selskabsskatteloven og årsregnskabsloven, og alle er kendetegnet ved at være erhvervsdrivende. Staten som juridisk enhed er ikke erhvervsdrivende i disse loves forstand og har derfor aldrig været omfattet af disse love. F.eks. følger staten ikke årsregnskabsloven, men de statslige regnskabsregler.

På den baggrund kan der argumenteres for, at den eventuelle fordel, som staten kan opnå ved, at alle statsejede selskaber ikke skal sambeskattes, er en følge af en helt naturlig afgrænsning af koncernbundne selskaber, der anvendes uden for skatterettens område. En eventuel fordel vil således også kunne opnås af en fysisk person, der har bestemmende indflydelse i flere forskellige – uafhængige - selskaber.

Det taler for, at der ikke er tale om statsstøtte. Det støttes yderligere af, at koncernafgrænsningen indebærer, at staten afskæres fra at udnytte de fordele, som obligatorisk dansk sambeskatning indebærer. Statens muligheder for at overføre underskud mellem sine danske selskaber er således stærkt begrænset i forhold til de muligheder, der gælder for privatejede koncerner.

Den eneste reelle fordel for staten ved ikke at få inddraget alle selskaber under sambeskatning synes at opstå i relation til valget af international sambeskatning. Der vil således være en større sandsynlighed for, at det er fordelagtigt at vælge international sambeskatning, når ikke alle selskaber i ”koncernen” inddrages under sambeskatningen. Med andre ord kan staten vælge international sambeskatning af en gren af ”koncernen” med underskudsgivende aktiviteter i udlandet uden at den skattemæssige værdi af de udenlandske underskud forsvinder, fordi der er overskudsgivende udenlandske aktiviteter i andre grene af ”koncernen”. Denne fordel vurderes ikke at medføre, at koncerndefinitionen i L 121 indebærer ulovlig statsstøtte.

For en sikkerheds skyld vil Skatteministeriet dog rette en uformel henvendelse til EU-Kommissionen med henblik på at få bekræftet denne vurdering.

## **8. Loyalitetspligten**

Søren Friis Hansen anfører (jf. marts-notatet afsnit 6.1), at den EU-retlige prøvelse, der er foretaget af skatteministeriet, ikke lever op til de mindstekrav, der påhviler Danmark i henhold til EF-traktatens artikel 10. Denne bestemmelse foreskriver, at medlemsstaterne har en forpligtelse til at overholde fællesskabsretten. Søren Friis Hansen udleder heraf, at den blotte mulighed for, at lovgivningen er i strid med EU-retten, indebærer en pligt til at undlade at indføre den pågældende lovgivning.

Hertil bemærkes, at Søren Friis Hansen i den forbindelse har lagt sin holdning af forslagets forhold til EU-retten til grund, dvs. at forslaget utvivlsomt ikke er i overensstemmelse med EU-retten.

Som det er fremgået ovenfor deler Skatteministeriet ikke Søren Friis Hansens vurdering, herunder at den EU-retlige vurdering, som Skatteministeriet har foretaget i samarbejde med Justitsministeriet, ikke skulle leve op til den loyalitetspligt, der følger af EF-traktatens artikel 10. Der er derfor ikke grundlag for at hævde, at de foreslåede ændringer af de danske sambeskatningsregler ikke kan indføres på grund af loyalitetspligten.