

**Skatteministeriet**  
**Den**

J.nr. 2005-418-0175

Spørgsmål 21

Til

Folketingets Skatteudvalg

Hermed fremsendes svar på spørgsmål nr. 21 af 23. februar 2005.  
(Alm. del).

Kristian Jensen

/Ivar Nordland

**Spørgsmål:** Ministeren bedes kommentere de to vedlagte artikler ("Skattestramning på EU-kollisionskurs" fra Børsen den 30. november 2004 og "SEL § 2 A; Det sorte hul" fra skattepolitisk Oversigt, nr. 7 2004, s 415-437). Er ministeren enig i den i artiklerne fremførte påstand om, at selskabsskattelovens § 2 A er uforenelig med EU-retten?

**Svar:** Jeg er ikke enig i, at selskabsskattelovens § 2 A er uforenelig med EU-retten. Selskabsskattelovens § 2 A er efter min opfattelse i overensstemmelse med EU-retten. Jeg vil redegøre for denne opfattelse nedenfor, men først vil jeg kort gengive indholdet af bestemmelsen i selskabsskattelovens § 2 A.

#### *Selskabsskattelovens § 2 A*

Selskabsskattelovens § 2 A er indført med lov nr. 221 af 31. marts 2004. Bestemmelsen medfører, at hvis et dansk selskab, som er et datterselskab af et udenlandsk selskab, anses for transparent efter udenlandske regler, så skal det pågældende danske selskab også anses for transparent efter danske regler og dermed begrænset skattepligtigt i Danmark. Herved opnås der symmetri i den skattemæssige kvalificering af det pågældende selskab.

Hvis der ikke er symmetri i den skattemæssige kvalifikation, vil eksempelvis visse rentebetalinger være fradragsberettiget i Danmark, mens renteindtægten ikke medregnes i den skattepligtige indkomst i det udenlandske moderselskab. Det modsatte kan ligeledes opstå – dvs. at renteindtægten er skattepligtig i Danmark, mens renteudgiften ikke kan fratrækkes i det udenlandske moderselskab.

Anledningen til bestemmelsen var, at der i USA findes et regelsæt (de såkaldte check-the-box regler), der medfører, at det amerikanske moderselskab kan vælge, om en udenlandsk virksomhed (f.eks. et dansk anpartsselskab) i forhold til amerikansk skattelovgivning skal anses for at være et selvstændigt selskab eller en transparent enhed.

#### *De EU-retlige regler om fri bevægelighed*

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.

Traktatens bestemmelser om fri bevægelighed er umiddelbart anvendelige, derfor 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 direkte eller indirekte 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).

”Omvendt diskrimination eller restriktion” kan også være traktatstridig – eksempelvis hvor en dansk regel hindrer et dansk selskab i frit at etablere sig i et andet land.

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 SR-Skat 2005, s. 32-54, 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).”*

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 diskriminationsforbudet.

#### *EU-retlig bedømmelse af selskabsskattelovens § 2 A*

##### a) Frit valg mellem filial eller selskab

Selskabsskattelovens § 2 A medfører, at der skal foretages en kvalifikation af, om et givet selskab anses for skatteretligt hjemmehørende i Danmark eller ej - og dermed af om det er fuldt skattepligtigt eller ej. Efter Skatteministeriets opfattelse følger det af territorialprincippet, hvilke selskaber, der er hjemmehørende og dermed fuldt skattepligtige, og hvilke selskaber, der ikke er hjemmehørende og dermed begrænset skattepligtige. Spørgsmålet om fuld skattepligt eller begrænset skattepligt er en skatteretlig kvalifikation af selskabet. Der kan derfor ikke være tale om et frit valg for selskabet.

Der er heller ikke tale om, at den skatteretlige kvalifikation konsekvent følger den civilretlige kvalifikation. Der er således flere eksempler på, at noget, der civilretligt er et selskab, ikke er et selskab skatteretligt. Dette gælder f.eks. interessentselskaber og kommanditselskaber samt kommanditaktieselskaber.

Søren Friis Hansen anfører, at bestemmelsen i artikel 43 (etableringsfriheden) indebærer, at det selskab, der ønsker at gennemføre en sekundær etablering i en anden medlemsstat, har ret til frit at vælge mellem de forskellige former for sekundær etablering. Denne ret til frit valg mellem de forskellige etableringsformer har ifølge Søren Friis Hansen umiddelbar virkning for medlemsstaternes skatteretlige regler. Den virksomhed, der ønsker sekundær etablering, kan således vælge den skatteretlige kvalifikation, der passer virksomheden bedst, hvilket Søren

Friis Hansen begrunder med en henvisning til EF-domstolens afgørelse i C-307/97, Saint Gobain.

I Saint Gobain sagen var den tyske skattemæssige forskelsbehandling af udenlandske filialer, der var begrænset skattepligtige i Tyskland, og tyske selskab, der var hjemmehørende og dermed fuldt skattepligtige i Tyskland, diskriminerende i strid med art. 43, idet de fuldt skattepligtige selskaber og de begrænset skattepligtige selskaber befandt sig i situationer, som var objektivt sammenlignelige (præmis 48), se ligeledes generaladvokaten i Marks & Spencer sagen (C446/03), punkt 46. Generaladvokaten i Marks & Spencer sagen udtaler endvidere i punkt 49, at

”However, the provisions on freedom of establishment do not preclude different tax treatment from being accorded to legal or natural persons in different legal situations. It is not the purpose of those provisions to impose uniformity in the regimes applicable to the different types of establishments. They merely seek to ensure tax neutrality in the exercise of the right to freedom of establishment within the Community. Any other solution would have the effect of calling in question the more stringent tax regimes among the Member States even though no transnational situation was specifically contemplated. That cannot be the purpose of the Treaty rules on freedom of movement.”<sup>1</sup>

Sammenlignes et dansk anpartsselskab, der ikke omfattes af selskabsskattelovens § 2 A, med et dansk anpartsselskab, hvorpå ”boksen er checket” og dermed omfattet af selskabsskattelovens § 2 A, fremgår det, at de to selskaber ikke befinder sig i situationer, der er objektivt sammenlignelige.

Hvis et dansk anpartsselskab, hvorpå ”boksen er checket” har renteudgifter til sit amerikanske moderselskab, ville Danmark tidligere give fradrag for renteudgiften, mens USA ikke ville beskatte renteindtægten (dobbel ikke-beskatning). Hvis det danske anpartsselskab derimod havde renteindtægter fra sit amerikanske moderselskab, ville Danmark tidligere beskatte renteindtægten, mens USA ikke ville give fradrag for renteudgiften (dobbel beskatning). Denne asymmetri er fjernet med indførelsen af § 2 A. Selskabsskattelovens § 2 A sikrer symmetri i

---

<sup>1</sup> En uofficiel dansk oversættelse vil lyde som følgende: ”

Bestemmelserne om etableringsfrihed hindrer imidlertid ikke, at der gøres forskel i den skattemæssige behandling af fysiske eller juridiske personer, som befinder sig i forskellige retslige situationer. Disse bestemmelser har ikke til hensigt at skabe ensartethed i de regelsæt, som anvendes på forskellige etableringsformer. De forsøger kun på at sikre skattemæssig neutralitet ved udøvelsen af etableringsfriheden indenfor fællesskabet. Enhver anden løsning ville have den effekt at stille spørgsmål ved de strammeste skattesystemer i medlemslandene på trods af det ikke var nogen specifik grænseoverskridende situation. Dette kan ikke være hensigten med Traktatens regler om fri bevægelighed.”

kvalifikationen af virksomhederne. Manglende symmetri kan medføre både dobbelt ikke-beskatning og dobbelt beskatning.

Hvis et dansk anpartsselskab, der ikke er omfattet af selskabsskattelovens § 2 A, har renteudgifter til sit moderselskab, er der ligeledes symmetri. Der er fradrag for renteudgiften og renteindtægten er skattepligtig.

Den forskellige beskatning af interne ydelser hos dels fuldt skattepligtige selskaber og begrænset skattepligtige selskaber skyldes objektive forskelle begrundet i den skatteretlige sondring mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber.

Det begrænsede skattepligtige danske anpartsselskab, som kontrolleres af et amerikansk moderselskab og som anses for transparent efter amerikanske skatteregler, og fuldt skattepligtige anpartsselskaber er således ikke i objektivt sammenlignelige situationer.

Der er med indførslen af selskabsskattelovens § 2 A skabt sammenhæng og symmetri i beskatningen, idet kvalifikationen nu er ens i USA og i Danmark.

#### b) Det danske anpartsselskabs sekundære etablering

Søren Friis Hansen hævder, at bestemmelsen i selskabsskattelovens § 2 A, stk. 6, er i strid med det danske datterselskabs ret til at etablere sig gennem en filial i en anden medlemsstat. Baggrund herfor skulle være, at anvendelsen af bestemmelsen skulle medføre dobbeltbeskatning ved salg af aktiver og passiver, der befinder sig i filialen i den anden medlemsstat.

Hertil skal det bemærkes, at transparente selskaber beskattes ligesom faste driftssteder, hvorfor der kun er skattepligt for virksomhed her i landet, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, og ikke for virksomhed i tredjeland. Dette gælder, selvom aktiverne og passiverne anses for tilknyttet det faste driftssted i Danmark. Såfremt det danske anpartsselskab, som anses for transparent efter selskabsskattelovens § 2 A, har et fast driftssted i et andet EU-land, så er dette faste driftssted ikke omfattet af den begrænsede danske skattepligt. Der kan derfor ikke opstå dobbelt beskatning af eventuelt fortjeneste på et aktiv i det faste driftssted i det andet EU-land. Der er således ingen hindring for § 2 A-selskabets sekundære etablering i andre medlemsstater.

#### c) Restriktion i forhold til koncernselskaber i andre medlemslande

Søren Friis Hansen anfører, at § 2 A udgør en restriktion i forhold til et moderselskab, der er hjemmehørende i et andet EU-medlemsland og som har

bestemmende indflydelse på det danske § 2 A selskab. Der er ikke længere fradragsret for koncerninterne transaktioner mellem selskaberne.

Det bemærkes, at symmetrien overfor selskaber, der er hjemmehørende i andre EU-lande, er opretholdt, f.eks. et datterselskab af det amerikanske moderselskab, som kontrollerer det danske selskab. Selskaber hjemmehørende i andre EU-lande anses således ikke for at være transparente, jf. § 2 A, stk. 3, 2. pkt. Såfremt det danske transparente anpartsselskab har renteudgifter henholdsvis renteindtægter til/fra et selskab i et andet EU-land, er disse fradragsberettigede henholdsvis skattepligtige, når selskabet i det andet EU-land beskattes som hjemmehørende dér. Der ses derfor ikke at være nogen restriktion i de danske regler på dette punkt.

#### d) Restriktioner i forhold til minoritetsanpartshavere

I følge Søren Friis Hansen skulle omkvalifikationen tillige være en generende national foranstaltning i forhold til en minoritetsanpartshaver, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat. Minoritetsanpartshaveren bliver med omkvalificeringen ”interessent” i det faste driftssted.

Reglerne er ens, uanset hvor minoritetsanpartshaveren er hjemmehørende. Der er således ingen forskelsbehandling mellem den danske minoritetsanpartshaver og den udenlandske minoritetsanpartshaver, som i øvrigt er i sammenlignelige situationer. Som følge heraf ses bestemmelsen heller ikke på dette punkt at være i strid med reglerne om den frie bevægelighed.

#### e) Et EU-selskab skal anerkendes som sådant i alle EU-medlemsstater

Ifølge Søren Friis Hansen er Danmark pligtig til at anerkende et selskabs skattesubjektivitet i et andet medlemsland, hvilket han baserer på EF-dommene Centros, Überseering BV og Inspire Art. Han mener som følge heraf, at stk. 2 i selskabsskattelovens § 2 A er i strid med EU retten.

For det første skal det anføres, at bestemmelsen i stk. 2 medfører, at Danmark anser et udenlandsk selskab, der efter almindelig dansk kvalifikation er en selvstændig enhed, som transparent. Denne omkvalificering sker som følge af, at selskabet i sit ”hjemland” anses for at være en transparent enhed af et selskab i samme land. Der er således ikke tale om, at Danmark med denne bestemmelse ikke anerkender et selskabs skattesubjektivitet i selskabets ”hjemland”. Derimod anerkender Danmark faktisk selskabets manglende skattesubjektivitet.

Herudover skal det dog nævnes, at EF-dommene Centros, Überseering BV og Inspire Art alle er selskabsretlige afgørelser – der findes ikke tilsvarende

skatteretlige afgørelser. Der ses ikke at være et krav om anerkendelse af andre medlemslandes skatteretlige kvalifikation.

Dette har medlemsstaterne og EU-Kommissionen da også forudsat ved udarbejdelse af den seneste ændring af moder-/datterselskabsdirektivet (Rådets direktiv 2003/123/EF af 22. december 2003 om ændring af direktiv 90/435/EØF om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater). I artikel 4, stk. 1a, fremgår det således, at ”Intet i dette direktiv er til hinder for, at den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, på grundlag af denne stats vurdering af datterselskabets juridiske karakteristika som følge af den lovgivning, hvorunder det er oprettet, betragter et datterselskab som skattemæssigt transparent og derfor beskatter moderselskabet på grundlag af dets andel af datterselskabets overskud, efterhånden som dette overskud opstår”.

### *Sammenfatning*

Sammenfattende kan det konkluderes, at selskabsskattelovens § 2 A er forenelig med EU-retten, herunder reglerne om etableringsfriheden og den frie bevægelighed for kapital m.fl..