



Til

Folketinget - Skatteudvalget

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 319 af 1. juli 2008.

(Alm. del).

Kristian Jensen

/Ivar Nordland

Spørgsmål: Ministeren bedes kommentere skattepolitisk oversigt vedrørende L 181, jf. SAU alm. del – bilag 211.

Svar: Artiklen, som jeg er blevet bedt om at kommentere, er skrevet af Søren Friis Hansen og indeholder en kritisk analyse af forslaget til selskabsskattelovens § 2 C (L 181). Det er Søren Friis Hansens konklusion, at selskabsskattelovens § 2 C er i strid med EU-traktatens bestemmelser om etableringsfriheden og kapitalens frie bevægelighed.

Selskabsskattelovens § 2 C

Selskabsskattelovens § 2 C blev vedtaget af Folketinget med lov nr. 530 af 17. juni 2008. Bestemmelsen medfører, at danske kommanditselskaber m.v. skal anses for selvstændige skattesubjekter og beskattes på samme måde som aktieselskaber, når kommanditselskabet anses for et selvstændigt skattesubjekt for flertallet af evt. udenlandske ejere.

Formålet med forslaget er at skabe symmetri mellem selskabskvalifikationen i Danmark og ejerens hjemland. Der er alene tale om en koordinering af landenes lovgivning, der skal forhindre spekulation i forskelle. Forskel mellem kvalifikationen kan medføre skattefrihed for indkomst i kommanditselskabet, som hverken beskattes i Danmark eller i udlandet (dobbel-ikke-beskatning)..

Anledningen til bestemmelsen var primært, 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 kommanditselskab) i forhold til amerikanske skattelovgivning skal anses for at være et selvstændigt selskab eller en transparent enhed. Det er dog korrekt, at bestemmelsen også finder anvendelse i forhold til ejere i andre lande, hvis disse lande anser danske kommanditselskaber m.v. for at være selvstændige skattesubjekter.

Forholdet til EU-retten

EF-traktaten indeholder både et diskriminationsforbud og et restriktionsforbud.

Hvis en regel er diskriminerede, kan den kun opretholdes, hvis den kan begrundes med saglige hensyn, og det ønskede resultat ikke kunne opnås ved en mindre indgribende regel. Tilsvarende kan en restriktion i den frie bevægelighed kan 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 udover, hvad der er nødvendigt for at opnå formålet (proportionalitetsvurdering).

Forskellen mellem de to forbud er i EF-domstolens praksis generelt set uklar, og i praksis om direkte skatter efterhånden udvisket. Det kan være derfor 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 restriktionsforbuddet i tilfælde, hvor hindringen ikke har ramt grænseoverskridende tilfælde anderledes end rent nationale tilfælde. Dette skyldes bl.a., at det i domstolens praksis om restriktionsforbuddet har været det forhold, at den grænseoverskridende disposition

m.v. er blevet underkastet en hårdere eller mindre gunstig behandling end den rent nationale, der har udgjort hindringen for den frie bevægelighed.

EF-domstolen har i sin prøvelse af, om en beskatning er i strid med det EU-retlige diskriminations- og restriktionsforbud først undersøgt, om der er tale om en forskelsbehandling af situationer, der er sammenlignelige, jf. således Niels Winther-Sørensen i EU-ret & Menneskeret, september 2007.

Det skal derfor undersøges om der dels er tale om sammenlignelige situationer og dels om der er forskelsbehandling.

Først undersøges det om, et dansk selskab, der ejer et dansk kommanditselskab, som behandles som en transparent enhed både ved beskatningen af det danske selskab og kommanditselskabet, befinder sig i en sammenlignelig situation med et udenlandsk selskab, der ejer et dansk kommanditselskab, som behandles som en selvstændig enhed ved beskatningen af det udenlandske selskab og som en transparent enhed ved beskatningen af kommanditselskabet.

Der kan ikke opstå nogen asymmetri i det tilfælde, hvor kommanditselskabet er ejet af danske selskaber. Formålet med selskabsskattelovens § 2 C giver derfor ingen mening internt i Danmark.

Asymmetrien kan således alene opstå i forbindelse med samspillet med andre landes skatte-lovgivninger. De udenlandske ejere og de danske ejere befinder sig således ikke i en sammenlignelig situation.

Søren Friis Hansen påpeger i artiklen om, hvorvidt SEL § 2 C er en restriktion, at

"Det er unødvendigt at føre nærmere dokumentation for, at det vil medføre en væsentlig ulempe for deltagerne i et dansk kommanditselskab, såfremt selskabet bliver omkvalificeret i skatteretligt henseende, lige som det gør det væsentligt mindre interessant for en person, der er skattepligtig til Danmark, såfremt et i Danmark hjemmehørende kommanditselskab som vedkommende er deltager i, omkvalificeres i skatteretligt henseende, i det vedkommende i så fald mister rette til at fradrag sin forholdsmæssige andel af selskabets skattemæssige underskud og afskrivninger i sin skattepligtige indkomst."

Med hensyn til en udenlandsk selskabsdeltager hjemmehørende i et land, der betragter det danske kommanditselskab som en selvstændig skatteretlig enhed, er der ikke de danske regler, der afskærer adgang til fradrag underskud i kommanditselskabet. Det er en følge af de udenlandske skatteregler i og med at udlandet jo netop betragter det danske kommanditselskab som en skatteretlig selvstændig enhed. Den eneste effekt af den danske omkvalificering af selskabet i forhold til den udenlandske selskabsdeltager er, at al indkomst optjent af kommanditselskabet i tilknytning til kommanditselskabets aktiviteter (med undtagelse af indkomst fra fast driftssted uden for Danmark) kommer til beskatning i Danmark i samme omfang som for en dansk selskabsdeltager. Med andre ord er der tale om ensartet behandling og der ses ikke nogen ulemper i forhold til den udenlandske selskabsdeltager, der kan afholde ham fra at deltage i et dansk kommanditselskab.

Med hensyn til danske deltagere i et dansk kommanditselskab kan en omkvalificering af kommanditselskabet medføre, at en andel i evt. underskud i kommanditselskabet ikke (længere) kan overføres til fradrag i selskabsdeltagerens øvrige indkomst. Dette kan efter omstændighederne anses for at være en restriktion, idet det kan gøre det mindre attraktivt for danske deltagere at deltage fra andre medlemslande, som anser kommanditselskaber for et selvstændigt skattesubjekt, ejer mere end 50 pct. af kapitalen eller råder over mere end 50 pct. af stemmerne.

Her skal det dog tages i betragtning, at SEL § 2C er det bedst egnede middel til at undgå dobbelt ikke beskatning som følge af manglende koordinering af medlemslandenes skattesystemer uanset, at der kan være tilfælde, hvor der kan være ulemper for minoritetsaktionærer, der ikke deltager i skatteplanlægning eller gennemførelse af kunstige arrangementer. Jeg henviser i den forbindelse til Sag C-251/05 OY, hvor Domstolen netop godkendte, at Finland generelt kunne nægte fradrag for koncernbidrag til ikke finske selskaber uanset, om der er tale om kunstige arrangementer eller ej. Af præmis 63 nævnte dom fremgår:

"Selv hvis den lovgivning, der er tvist om i hovedsagen, ikke har som specifikt formål at udelukke rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, oprettet med henblik på at undgå den normalt skyldige skat af overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område, fra den skattefordel, den foreskriver, kan en sådan lovgivning imidlertid anses for afpasset efter de forfulgte mål som helhed."

Det må yderligere bemærkes at formålet med den finske lovgivning om koncernbidrag (hindring af dobbelt fradrag for underskud) og formålet med SEL § 2C (hindring af dobbelt ikke-beskatning af indkomst) er fuldt sammenlignelige hensyn.

Under disse omstændigheder er det min opfattelse, at SEL § 2 C er i overensstemmelse med EU-retten.