



SKATTEMINISTERIET

## Notat

J.nr. 2011-620-0024

17. februar 2011

### Notat til Folketingets Europaudvalg

om

afgivelse af indlæg i EU-Domstolens sag C-342/10

**Kommissionen mod Finland**

#### 1. Indledning

Kommissionen har anlagt sag mod Finland, idet Kommissionen finder, at den finske udbyttebeskatning, hvorefter udbytte, der udbetales af finske selskaber til udenlandske pensionsfonde, beskattes anderledes end udbytte, der udbetales til finske pensionsfonde, er i strid med kapitalens fri bevægelighed, jf. artikel 63 TEUF og EØS-traktatens artikel 40.

#### 2. Sagens faktiske omstændigheder

Udbytte, der udbetales fra finske selskaber til ikke-hjemmehørende pensionsfonde beskattes på grundlag af bruttobeløb. Disse pensionsfonde er således ikke berettiget til at fradrage omkostninger m.v. i udbyttet. Beskatningen opgøres herved forskelligt i forhold til udbytte, der udbetales til finske fonde, der beskattes på grundlag af den opgjorte nettoindkomst. Det er Kommissionens opfattelse, at denne forskel i beskatning er i strid med artikel 63 TEUF og EØS-traktatens artikel 40.

Kommissionen henviser til, at finske pensionsfonde er undergivet en særlig beskatningsordning, hvor beløb hensat til dækning af fremtidige pensionsforpligtelser er fradragsberettiget, hvilket reelt medfører skattefritagelse for disse fonde. Ifølge Kommissionen skal sådanne særlige regler for opgørelsen af grundlaget for beskatningen af hjemmehørende pensionsfonde også finde anvendelse i forhold til ikke-hjemmehørende pensionsfonde.

Kommissionen henviser dernæst til, at beskatningsgrundlaget for udbytte til ikke-hjemmehørende pensionsfonde opgøres på grundlag af bruttobeløb. Disse skattepligtige er altså ikke berettiget til at fradrage omkostninger afholdt for at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten. Beskatningsgrundlaget for udbytte, der udbetales til udlandet, opgøres herved forskelligt i forhold til finske fonde, der beskattes på grundlag af den opgjorte nettoindkomst.

Ifølge Kommissionen er den finske lovgivning til ugunst for udenlandske pensionsfonde, idet deres konkurrencemæssige stilling forringes, og ydermere begrænses finske selskabers mulighed for at opnå kapitalindskud fra udenlandske pensionsfonde. Det er på denne baggrund Kommissionens opfattelse, at der er tale om en restriktion i strid med artikel 63 TEUF og EØS-aftalens artikel 40.

### **3. Den danske interesse i sagen**

Den danske regering har intervenseret i sagen til støtte for Finland, fordi sagen kan få betydning for muligheden for at opretholde regler, hvorefter indeholdelse af kildeskat i såvel udbytte som andre indkomster, der udbetales til begrænset skattepligtige, sker på grundlag af den pågældende indkomst brutto, dvs. uden hensyntagen til tab og omkostninger.

Det er regeringens opfattelse, at det ikke er i strid med EU-retten at opkræve kildeskat af udbytte og andre indkomster på grundlag af indkomsten brutto, uanset at hjemmehørende fonde mv. har adgang til fradrag for tab og omkostninger ved opgørelsen af den samlede (netto)indkomst.

Sagen har betydning ikke kun i forhold til pensionsfonde men i alle tilfælde, hvor en medlemsstat i forhold til ikke-hjemmehørende opkræver kildeskat af indkomst optjent i den pågældende stat, herunder udbytte, rente og royalties.

En anerkendelse af Kommissionens synspunkt, hvorefter begrænset skattepligtige skal kunne fradrage hensættelser til fremtidige pensionsforpligtelser og investeringsudgifter i udbytteindkomsten, vil være uforenelig med hele grundlaget for kildebeskatningen af udbytter m.v., herunder de utallige aftaler om dobbeltbeskatning, der er indgået mellem medlemsstaterne, hvor der er indgået aftale om, at kildelandet har beskatningsretten til en given indkomst. Den sag Kommissionen har anlagt mod Finland, har således vidtrækkende betydning.

Endelig bemærkes, at sagen har betydning for en verserende sag mod Danmark, som Kommissionen åbnede i 2006, vedrørende den danske beskatning af udbytte til ikke-hjemmehørende pensionsfonde. Status i denne sag, der i vidt omfang svarer til den finske sag, er, at regeringen i august 2009 besvarede Kommissionens begrundede udtalelse.

### **4. Regeringens retlige stillingtagen**

Det er regeringens opfattelse, at de finske regler for beskatning af udbytteindtægter fra finske selskaber til henholdsvis finske og udenlandske pensionsfonde i relation til principperne for opgørelsen af beskatningsgrundlaget, er i overensstemmelse med EU-retten.

Det er således ikke i strid med kapitalens fri bevægelighed at opgøre grundlaget for beskatningen af udbytte til pensionsfonde, der er fuldt skattepligtige til et medlemsland, under hensyntagen til tab og omkostninger m.v. (netto), mens grundlaget for den begrænsede skattepligt af udbytte til ikke-hjemmehørende pensionsfonde opgøres brutto.

En forskellig opgørelse af beskatningsgrundlaget for henholdsvis hjemmehørende og ikke-hjemmehørende aktionærer er forenelig med traktatens bestemmelser om kapitalens fri bevægelighed, hvis den forskellige behandling vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller hvis den forskellige behandling er begrundet i tvingende almene hensyn.

Det er regeringens opfattelse, at Finland ikke i den foreliggende sag forskelsbehandler objektivt sammenlignelige situationer, samt at den omhandlede beskatning – hvis Domstolen måtte finde, at der er tale om en forskelsbehandling af objektivt sammenlignelige situationer – er retfærdiggjort af tvingende almene hensyn.

Den finske beskatning af ikke-hjemmehørende pensionsfonde er karakteriseret ved at følge territorialprincippet. Alene indtægter og udgifter, der er forbundet med den aktivitet, der udøves i den pågældende stat, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Derimod beskattes hjemmehørende pensionsfonde efter globalindkomstprincippet, hvilket indebærer, at såvel indkomst optjent i Finland som indkomst optjent i udlandet skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i Finland.

Det skattemæssige territorialprincip er anerkendt af Domstolen bl.a. i sag C-250/95, Futura Participations SA og Singer, hvor Domstolen fastslog, at medlemsstaterne alene er forpligtet til at tage overskud og underskud i betragtning, der hidrører fra virksomhed knyttet til den pågældende medlemsstats skattejurisdiktion.

Territorialprincippet er yderligere præciseret bl.a. i sag C-345/04, Centro Equestre, hvorefter det ikke er i strid med den fri udveksling af tjenesteydelser, hvis tilbagebetaling af kildeskat betinges af, at de omkostninger, der anmodes om fradrag for, er direkte forbundet med de indtægter, der er indtjent i kildestaten.

Forudsætningen for fradrag er således, at den begrænset skattepligtige har afholdt udgifter, der er *direkte økonomisk forbundet* med udbytteindtægten. Der er *ikke* en sådan direkte forbindelse mellem udbytteindtægter fra et selskab i en anden medlemsstat og pensionsfondes fradrag for hensættelser til fremtidige pensionsforpligtelser. Tilsvarende gælder andre investeringsudgifter afholdt af en udenlandsk fond. Medlemsstaterne er derfor ikke forpligtet til at indrømme fradrag for disse udgifter i udbytteindtægten.

Det er regeringens opfattelse, at finske og udenlandske pensionsfonde befinder sig i forskellige – og således ikke objektivt sammenlignelige – situationer i forhold til vurderingen af, om de respektive udgifter er direkte knyttet til den indkomst, der er optjent i den pågældende stat, hvor det udbyttebetalende selskab er hjemmehørende.

Det er således regeringens opfattelse, at de finske regler er i overensstemmelse med territorialprincippet, og at reglerne dermed ikke kan anses for at være i strid med EU-retten.

Den danske regering gør dernæst gældende, at medlemsstaternes adgang til som kildeland at udnytte sin beskatningskompetence ved indeholdelse af kildeskat af bruttoindtægten er nødvendig for at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

Der henvises til sagen vedrørende Oy AA, C-231/05, hvor Domstolen har anerkendt, at nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen kan begrunde en beskatningsordning, når denne har til formål at hindre former for adfærd, som kan gøre indgreb i en medlemsstats ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område.

Hvis begrænset skattepligtige pensionsfonde havde adgang til fradrag for fremtidige pensionsforpligtelser ville det reelt indebære, at kildelandet mistede sin beskatningsret til fordel for den medlemsstat, hvor pensionsfonden har sit hjemsted. Der ville således ikke blot være tale om en udskydelse af beskatningsretten, men at kildelandet helt ville fortabe muligheden for at beskatte udbytte til udenlandske pensionsfonde. Herved adskiller situationen for de udenlandske fonde sig fra den, de finske fonde befinder sig i. En retstilstand som den, Kommissionen agiterer for, vil dermed bringe selve systemet med fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i fare.

Endvidere vil en anerkendelse af, at kildebeskatning ikke kan baseres på bruttobeløb, fjerne hele grundlaget for den måde, aftaler om dobbeltbeskatning mellem stater i dag typisk udformes. I henhold til OECD's modeloverenskomst, art. 10, stk. 2, litra a og b, opgøres udbytteskatten således på grundlag af bruttoindkomsten. Hvis medlemsstaterne skal tage hensyn til (en forholdsmæssig andel af) omkostninger m.v., må det anses for særdeles tvivlsomt, om staterne overhovedet fremover kan opkræve skatter "ved kilden". Kommissionens synspunkt har derfor alvorlige implikationer i forhold til medlemsstaternes aftaler om den indbyrdes fordeling af beskatningskompetencen.

Afslutningsvis bemærkes, at det ikke, som anført af Kommissionen, kan tillægges betydning for vurderingen af den finske beskatning, at der ikke pga. skattefrihed/-fritagelse i hjemlandet er adgang til credit for den i udlandet betalte skat.

Ugunstige virkninger, som følge af, at to medlemsstater udøver deres beskatningskompetence sideløbende, i det omfang en sådan udøvelse ikke udgør forskelsbehandling, udgør ikke restriktioner, som er i strid med EU-retten, jf. sag C-128/08, Jacques Damseaux. Helt tilsvarende må gælde ugunstige virkninger som følge af, at en medlemsstat ikke udnytter sin beskatningskompetence.