

Aalborg Universitet

Kandidatafhandling

Eksistensen af indre neutralitet i etableringsfriheden samt selskabsskattelovens § 8, stk. 2's forenelighed med fællesskabsretten.

Michael Hansen
28-05-2010

Emne: Eksistensen af indre neutralitet i etableringsfriheden samt selskabsskattelovens § 8, stk. 2's forenelighed med fællesskabsretten.

Projektdeltager: Michael Grimstrup Hansen

Vejleder: Thomas Rønfeldt

Studieretning: Erhvervsjura 10. semester

Sted: Aalborg Universitet, den 28. maj 2010

Michael Grimstrup Hansen

Indholdsfortegnelse

Summary in English.....	2
Resume.....	3
Indledning	4
Analyse	6
Indre og ydre neutralitet	6
Kapitalens frie bevægelighed	8
C-376/03 - Formueplacering	8
C-265/04 - Bouanich	14
Etableringsfriheden	19
C-293/06 - Deutsche Shell.....	20
C-414/06 - Lidl Belgium	26
Frit valg af etableringsform.....	30
Den danske beskatningsordning – særligt selskabsskattelovens § 8 stk. 2	33
Konklusion.....	37
Perspektivering	40
Litteraturliste.....	42
Bøger/værker.....	42
Domme/Afgørelser.....	42
Lov oversigt.....	42

Summary in English

Denmark has by Act No. 426 of 06.06.2005 secured internal neutrality in relation to the freedom of establishment under the Treaty Article 56 EC and 58 EC. This may have the consequence that the Danish tax system sets a restriction on the freedom of establishment if it treats different situations alike.

In the cases C-376/03 - Wealth Positioning¹ and C-265/04 - Bouanich, we see that individuals that are limited or unlimited tax liability are not in a comparable situation in regard to the free movement of capital within the meaning of the Treaty Article 43 EC and 48 EC.

In this thesis the internal relation in the freedom of establishment is analyzed with the aim of clarifying whether or not there exist internal neutrality. In light of the cases C-293/06 - Deutsche Shell and C-414/06 - Lidl Belgium it is shown that in the internal relation there is a distinction between subsidiaries and branches, as these are not in a comparable situation.

The consequence of the rejection of the internal neutrality is that it can not be allowed that branches and subsidiaries are treated equally when they are not in objectively comparable situations.

The Danish tax system, including the corporate tax Act § 8, paragraph. 2, is therefore incompatible with Community law, since it creates equality between non-resident subsidiaries and non-resident branches. This is a restriction of freedom of establishment.

The reason for this restriction is a desire to maintain the Danish tax jurisdiction, which is a legitimate purpose. However, the restriction goes beyond what is necessary to ensure the Danish tax jurisdiction, since it cuts off all Danish companies from exercising the freedom of establishment, which is a fundamental freedom.

¹ Not the original nickname of the cases, the naming of the cases has the goal of making distinction between them easier.

Resume

Danmark har ved lov nr. 426 af 06.06.2005 fået gennemført indre neutralitet i relation til etableringsfriheden, jf. artikel 56 EF og 58 EF. Dette kan have til konsekvens, at den danske beskatningsordning opstiller en restriktion for etableringsfriheden, hvis den behandler forskellige situationer ens.

I dommene C-376/03 - Formueplacering og C-265/04 - Bouanich, ses det, at begrænsede og ubegrænsede skattepligtige ikke i udgangspunktet befinder sig i en sammenlignelig situation, hvad angår kapitalens frie bevægelighed, jf. artikel 43 EF og 48 EF.

I afhandlingen bliver det indre forhold i etableringsfriheden analyseret med det formål at klarlægge om der eksisterer indre neutralitet. På baggrund af dommene C-293/06 - Deutsche Shell og C-414/06 - Lidl Belgium ses det, at der i det indre forhold skelnes mellem datterselskaber og filialer, da disse ikke befinder sig i en sammenlignelig situation.

Konsekvensen af afvisningen af den indre neutralitet er, at det ikke kan tillades at filialer og selskaber behandles ens, da de ikke befinder sig i objektivt sammenlignelige situationer.

Den danske beskatningsordning, herunder særligt selskabsskattelovens § 8, stk. 2, er således i strid med fællesskabsretten, da den skaber ligebehandling mellem ikke-hjemmehørende datterselskaber og ikke-hjemmehørende filialer. Dette er en restriktion af etableringsfriheden.

Begrundelsen for den foreliggende restriktion er et ønske om at opretholde den danske beskatningskompetence, hvilket er et legitimt formål. Dog går restriktionen ud over hvad der er nødvendigt for at sikre den danske beskatningskompetence, idet den afskærer alle danske selskaber for at udøve etableringsfriheden, hvilket er en grundlæggende frihedsrettighed.

Indledning

I Danmark blev der, ved vedtagelse af lov nr. 426 af 06.06.2005, indført territorialprincip i selskabsskattelovens § 8 stk. 2. Dette skete som led i en større sambeskatningspakke som, kort fortalt, har til følge, at der sker en opdeling af indenlandsk og udenlandsk erhvervsaktivitet.

Der vil, jf. selskabsskattelovens § 31, for indenlandske koncerner ske en tvungen sambeskatning imellem samtlige af koncernens selskaber og filialer. Resultatet af dette er, at det skatteretlige forhold mellem et dansk hovedselskab og des danske datterselskab opnår samme transparens, som hidtil alene har været udgangspunktet for filialer.

Tidligere har udgangspunktet været af forskellen mellem datterselskaber og filialer, er at datterselskaber er selvstændige skatteretlige og juridiske personer, og filialers overskud er underlagt beskatning i hovedselskabets skatteopgørelse. Med den nye ordning bliver selskabers udenlandske filialers resultat ikke medregnet i hovedselskabets beskatningsopgørelse, medmindre der er valgt international sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 8 stk. 2, jf. § 31 A.

Effekten af dette territorialprincip er, at resultatet fra selskabers udenlandske filialers, ligesom ved udenlandske datterselskaber, ikke medregnes i det danske selskabs beskatningsopgørelse, der sker altså en skattemæssig ligestilling imellem udenlandske filialer og udenlandske datterselskaber. Der er således blevet gennemført indre neutralitet imellem den begrænset skattepligtige filial og det ubegrænset skattepligtige datterselskab.

Spørgsmålet er så om dette er foreneligt med fællesskabsretten. I sag C-307-97 Saint-Gobain fastslog Domstolen, at retten til fri etablering, i artikel 43 EF og 48 EF, indebære at der skal være neutralitet i valget mellem etablering via datterselskab og filial. Der må altså jf. førnævnte dom, ikke skelnes mellem begrænsede og ubegrænsede skattepligtige virksomheder. Denne afgørelse omhandler alene neutralitet i det ydre forhold, ikke det indre forhold. Det ydre forhold er forholdet mellem værtsstaten og tredjeland, det indre forhold er forholdet mellem oprindelsesstaten og etableringsstaten.

Hvad angår kapitalens frie bevægelighed tillades der, i C-376/03 - Formueplacering og C-265/04 - Bouanich², at der i det indre forhold tillades forskelsbehandling på baggrund af om personer er begrænset eller ubegrænset skattepligtige. Som tidligere nævnt kendetegnes datterselskaber og filialer ved at først nævnte er ubegrænset skattepligtig i etableringsstaten, mens filialen er begrænset skattepligtig.

Det er således interessant, at undersøge om der stilles krav til indre neutralitet, ved grænseoverskridende etablering. Er dette tilfældet, kan medlemsstater ligestille de to etableringstyper i oprindelseslandet, lige som det er tilfældet i værtslandet. Hvis der derimod ikke eksistere indre neutralitet mellem etableringstyperne, er det ikke sikkert at medlemsstaterne kan behandle disse ens, da der kan være tale om forskellige situationer. Restpraksis inden for EU-retten foreskriver, at medlemsstaterne ikke må behandle ens situationer forskelligt, eller behandle forskellige situationer ens.

Det vil derfor i afhandlingen søges afklaret om begrundelsen for, at begrænsede skattepligtige og ubegrænsede skattepligtige ikke befinder sig i en sammenlignelig situation, inden for kapitalens frie bevægelighed, kan overføres til retten til fri etablering. Hvis dette er tilfældet vil bliver det derefter interessant, at sammenholde dette med selskabsskattelovens § 8. Stk. 2, for at vurdere hvorvidt bestemmelsen er fællesskabsstridig.

I afhandlingen vil der følgende blive belyst:

- *Hvorvidt der, på baggrund EF-domstolens retspraksis, eksistere et krav til indre neutralitet ved valget af etableringsform, jf. artikel 43 EF og 48 EF.*
 - o *I forlængelse af ovenstående vil det, såfremt der ikke eksistere et krav til indre neutralitet, blive undersøgt om det er i overensstemmelse med fællesskabsretten, at medlemsstaterne behandler selskabers udenlandske filialer og datterselskaber ens.*
- *Hvis ovenstående besvares benægtende, vil det blive undersøgt hvorvidt, den danske skatteordning herunder særligt selskabsskattelovens § 8, stk. 2 er i overensstemmelse med fællesskabsretten.*

² Ikke sagernes officielle kendenavne, navnetildelingen i afhandlingen har til formål, at gøre anvendelsen af dommene mere overskuelig

Analyse

For at besvare ovenstående problemstilling vil analysen blive indledt med at klarlægge definitionen af den indre og den ydre neutralitet, og anvendelsesområdet af denne inden for fællesskabsretten. Derudover sammenholdes den indre neutralitet i retten til fri etablering og det indre forhold i kapitalens frie bevægelse, med det formål at undersøge om præmisserne i afgørelser vedrørende kapitalens frie bevægelighed, kan sammenholdes med afgørelser vedrørende retten til fri etablering.

Derefter vil der blive analyseret to domme (C-376/03 - Formueplacering og C-265/04 - Bouanich) inden for kapitalens frie bevægelighed, jf. artikel 56 EF og 58 EF. Formålet med denne analyse er, at klarlægge begrundelsen for, hvornår og hvorfor, der i det indre forhold må forskelsbehandles mellem begrænsede og ubegrænsede skattepligtige.

Der vil efterfølgende blive gennemgået to domme (C-293/06 - Deutsche Shell og C-414/06 - Lidl Belgium) vedrørende retten til fri etablering, jf. artikel 43 EF og 48 EF. Dommene vil blive sammenholdt med de foregående afgørelser, med det formål at afklare om der, inden for retten til fri etablering, eksistere indre neutralitet i valget af etableringsform og om en identisk behandling af selskabers udenlandske filialer og udenlandske datterselskaber er i strid med fællesskabsretten.

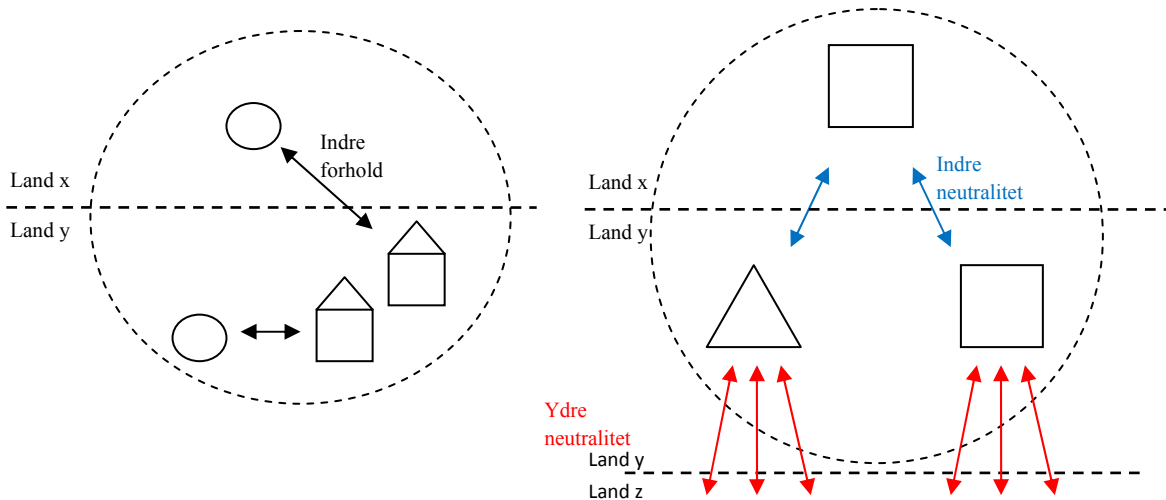
Slutteligt vil resultatet af ovenstående udmunde i en analyse vedrørende selskabsskattelovens § 8, stk. 2, og dens forenelighed med fællesskabsretten, særligt artikel 43 EF og 48 EF.

Indre og ydre neutralitet

Indledningsvist skal det nævnes at sondringen mellem indre og ydre neutralitet er interessant, da domspraksis synes at skelne imellem de to forhold. I figuren (til højre) herunder er den indre og den ydre neutralitet skitseret. Til venstre er det indre forhold vedrørende kapitalens frie bevægelighed skitseret. Firkanter symboliserer selskaber, trekkanter symboliserer filialer og cirkler symboliserer fysiske personer. Husene symboliserer formuegoder, som falder ind under kapitalens frie bevægelighed. De stiplede cirkler afgrænser den indre neutralitet fra den ydre neutralitet.

Kapitalens frie bevægelighed: artikel 56 EF, 58 EF

Retten til fri etablering: artikel 43 EF, 48 EF



Den ydre neutralitet dækker over forholdet mellem værtslandet og tredjeland. Den indre neutralitet dækker over forholdet mellem oprindelseslandet og værtslandet og er skitseret med blå pile. Neutraliteten som søges afdækket i rapporten, vedrører retten til fri etablering, jf. artikel 43 EF, der sikre, hvad angår det ydre forhold, et frit valg af etableringsform.

Traktatens artikel 43 EF bestemmer følgende: *Inden for rammerne af nedennævnte bestemmelser er der forbud mod restriktioner, som hindrer statsborgere i en medlemsstat i frit at etablere sig på en anden medlemsstats område. Dette forbud omfatter også hindringer for, at statsborgere i en medlemsstat, bosat på en medlemsstats område, opretter agenturer, filialer eller datterselskaber.*

Ifølge, blandt andet, C-307/97 - Saint-Gobain, skal det være neutralt, ved grænseoverskridende etablering, at vælge mellem stiftelse af en filial og et datterselskab. I førnævnte sag gøres det klart, at der ikke må ske nogen forskelsbehandling af et ikke-hjemmehørende selskabs filial og et hjemmehørende datterselskab. I den pågældende sag havde et fransk hovedselskab etableret en filial i Tyskland. Den tyske filial modtog udbytte fra selskaber beliggende i Schweiz og USA. Ifølge de Tyske dobbeltbeskatningsoverenskomster, kunne hjemmehørende selskaber fritages for beskatning af udbytteindkomst, modtaget fra det hjemmehørende selskabs datterselskaber. Denne fritagelse omhandlede alene kapitalselskaber beliggende i Tyskland. Ikke-hjemmehørende kapitalselskabers filialer blev ikke indrømmet denne fordel. Denne praksis blev af Domstolen anset som værende uforenelig med fællesskabsretten, da det forhindrer ikke-hjemmehørende selskaber i frit at vælge etableringsform i Tyskland. Kravet til ydre neutralitet, udelukker at medlemsstaterne

forskelsbehandler selskaber og filialer, på baggrund af deres begrænsede eller ubegrænsede skattepligt. Der må i det ydre forhold ikke ske en forskelsbehandling mellem udenlandske selskabers datterselskaber og udenlandske selskabers filialer.

Situationer, som ofte vedrører det indre forhold er sager vedrørende konsekvenserne af beskatningskompetencen mellem oprindelseslandet og værtslandet, og undgåelse af dobbelt hensynstagen til underskud. Hvad enten der er tale om kapitalens frie bevægelighed, jf. 56 EF og 58 EF, eller retten til fri etablering, jf. 43 EF og 48 EF, omhandler det indre forhold ofte de samme problemstillinger. Under begge bestemmelser kan der ske grænseoverskridende erhvervsmæssig aktivitet, hvor der kan ske en opdeling af begrænsede og ubegrænsede skattepligtige.

Når der inden for kapitalens frie bevægelighed tillades, at der sker en forskellig behandling på baggrund af førnævnte opdeling, bør det undersøges om præmisserne, som accepterer denne opdeling kan overdrages til situationer vedrørende retten til fri etablering. Svares dette bekræftende kan dette tyde på at der i retten til fri etablering ikke eksistere indre neutralitet. I de, i afhandlingen, senere gennemgåede domme vil der ske en behandling af disse med det formål at afklare om der eksistere et krav til indre neutralitet i retten til fri etablering.

Kapitalens frie bevægelighed

I dette afsnit vil der blive gennemgået følgende to domme, C-376/30 - Formueplacering og C-265/04 - Bouanich. Formålet med denne gennemgang er at klarlægge om der inden for kapitalens frie bevægelighed, jf. artikel 56 EF og 58 EF, stilles krav til neutral behandling af begrænset skattepligtige og ubegrænset skattepligtige. Grunden til dette er, at kendetegnet ved datterselskaber og filialer er, at datterselskabet er ubegrænset skattepligtigt i værtsstaten, mens filialen er begrænset skattepligtig. Efterfølgende vil det blive belyst hvorvidt betragtningerne i dommene kan overføres til retten til fri etablering, jf. artikel 43 EF og 48 EF.

C-376/03 - Formueplacering

I den forelagte sag havde den nederlandske skatteforvaltning i C-376/03 anmodet om præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 56 EF og 58 EF. Anmodningen blev fremsat i en sag mellem en tysk statsborger (i sagen kaldt D) og den

nederlandske skatteforvaltning på baggrund af skatteforvaltningens afslag på at indrømme den tyske statsborger et bundfradrag i forbindelse med formuebeskatning.

Formuebeskatningen i Nederlandene er en direkte beskatning, som skal svares af alle fysiske personer, som har bopæl i Nederlandene (hjemmehørende skattepligtige), samt alle fysiske personer, som ikke har bopæl i Nederlandene men har formue i landet (ikke-hjemmehørende skattepligtige).

I henhold til den nederlandske lov om formuebeskatning, beskattes hjemmehørende skattepligtige af deres globalformue ved kalenderårets begyndelse. Formuen opgøres som værdien af samtlige formuegoder med fradrag af gæld. Ikke-hjemmehørende skattepligtige beskattes af den formue som de besidder i Nederlandene med fradrag af gæld i denne medlemsstat. Hjemmehørende skattepligtige har ret til et bundfradrag på deres globalformue, mens ikke-hjemmehørende skattepligtige, som beskattes i Nederlandene ikke er berettiget til dette bundfradrag.

Hvis 90 % af formuen befinder sig i Nederlandene, dispenseres der fra bopælskravet. Bundfradragets størrelse er forskelligt alt efter om den skattepligtige er omfattet skatteklasse I, der omfatter enlige, eller skatteklasse II, som omfatter ægtefæller.

I dobbeltbeskatningsoverenskomsten imellem Nederlandene og Belgien bliver det fastslået, at formue bestående i fast ejendom beskattes i den stat ejendommen er beliggende. Nederlandene må ved påligning af skat på personer, som er hjemmehørende i Nederlandene i beskatningsgrundlaget medregne indkomst- og formuebeløb, som i henhold til pågældende overenskomst beskattes i Belgien, dog gives der nedsættelse af skatten for at tage højde for beskatningen i Belgien.

I overenskomsten imellem Belgien og Nederlandene er der en artikel med overskriften ikke-diskriminering, der lyder som følgende:

Fysiske personer, der er hjemmehørende i en af staterne, nyder i den anden stat de samme personlige skattemæssige begunstigelser, lempelser og nedsættelser, som denne anden stat

*som følge af ægteskabelig stilling eller forsørgerpligt over for familie indrømmer personer, der er hjemmehørende inden for dets eget område.*³

I den nærværende sag havde D, som er hjemmehørende i Tyskland, 10 % af sin formue i fast ejendom beliggende i Nederlandene. I overensstemmelse med den nederlandske lovgivning blev D opkrævet formueskat i sin egenskab af ikke-hjemmehørende. D anmodede om at blive tilkendt bundfradraget hvilket blev afvist, herefter anlagde han sag til prøvelse af beslutningen om afvisning af anmodningen. Til støtte herfor gør D gældende, med henvisning artikel 56 EF og 58 EF og den belgisk-nederlandske overenskomst, at der er tale om diskrimination

I sagen blev følgende præjudicielle spørgsmål besvaret:

- 1) Er fællesskabsretten og navnlig artikel 56 EF ff. til hinder for bestemmelser som dem, der er til genstand for sagen ved den nationale ret, hvorefter en hjemmehørende skattepligtig altid har ret til et bundfradrag ved formuebeskatning, mens en ikke-hjemmehørende skattepligtig ikke har ret til et sådant fradrag, i en situation, hvor formuen hovedsagelig findes i den skattepligtiges bopælsstat (selv om der ikke svares formueskat i bopælsstaten)?*
- 2) Hvis det første spørgsmål besvares benægtende, påvirkes bedømmelsen i denne sag da af, at Nederlandene giver hjemmehørende i Belgien, som i øvrigt befinder sig i en sammenlignelig situation, ret til et sådant bundfradrag i henhold til en bilateral overenskomst (selvom der heller ikke svares formueskat i Belgien)?*⁴

Genstand for sagen var således både den nederlandske lov om formuebeskatning, samt den nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst med Belgien.

I forbindelse med det første spørgsmål, gør D gældende, at bestemmelser som de nederlandske, udgør en hindring af de frie kapitalbevægelser, som er i strid med artikel 56 EF, der ikke kan begrundes i henhold til artikel 58 EF. Dette begrundes med at bestemmelsen er en forskelsbehandling af ikke-hjemmehørende, der investerer i fast ejendom i Nederlandene, eftersom det for lige store formuer i denne medlemsstat kun er hjemmehørende som er berettiget til et bundfradrag ved beregning af formueskatten. Derudover påpeger D af det faktum, at hjemmehørende skattepligtige er ubegrænset formueskattepligtige af deres globalformue, mens ikke-hjemmehørende alene er formueskattepligtige af deres formue i Nederlandene ikke udgør en objektiv forskel, som kan

³ C-376/03 - Formueplacering, Præmis 13

⁴ C-376/03 - Formueplacering, Præmis 19

retfærdiggøre en forskelsbehandling. Endvidere henvises der til Schumacker-dommen⁵ med bemærkning om at der skal sondres imellem formuebeskatning og indkomst beskatning, eftersom Schumacker-dommen alene omhandler indkomstbeskatning.

I domstolens besvarelse indledes der med, at investering i fast ejendom, som det er sket i nærværende sag, er en kapitalbevægelse, der er omfattet af anvendelsesområdet i artikel 56 EF, og at medlemsstaterne kan sondre imellem hjemmehørende og ikke hjemmehørende skattepligtige jf. artikel 58 EF, så længe det ikke udgør et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed af kapital. Med henvisning til Schumacker-dommen fastslår domstolen, at hjemmehørende skattepligtige og ikke-hjemmehørende skattepligtige, som udgangspunkt, ikke befinder sig i samme situation da ikke-hjemmehørende skattepligtige oftest har den væsentligste del af deres formue i bopælsstaten. Som følge heraf er der tale om forskellige situationer.

Det bemærkes af domstolen, at formålet med bundfradraget er, at en del af den skattepligtiges formue fritages fra formuebeskatningen, derfor opfylder bundfradraget alene sin funktion såfremt at hele den pågældende persons formue beskattes, og da dette ikke er tilfældet er der igen tale om forskellige situationer.

Andet spørgsmål omhandler hvorvidt det er uforeneligt med fællesskabsretten at borgere i en medlemsstat stilles ringere, end borgere i en anden medlemsstat på baggrund af en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Resultatet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Belgien og Nederlandene er at en ikke-hjemmehørende skattepligtig bosat i Belgien vil være berettiget til et bundfradrag i Nederlandene, mens dette ikke er tilfældet for D, der er bosat i Tyskland.

Domstolen bemærker, at medlemsstaterne i henhold til artikel 293 EF indledes i forhandlinger om afskaffelse af dobbeltbeskatning indenfor fællesskabet, til fordel deres statsborgere. Dog er det blevet fastslået i dom af 12. Maj 1998, Gilly (sag C-336/96, præmis 23), at der alene er foretaget foranstaltninger i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud. Der er ikke truffet foranstaltninger med henblik på forening eller harmonisering af bestemmelser om afskaffelse af dobbeltbeskatning. Da der ikke er truffet

⁵ C-279/93 - Schumacker: I Schumacker-dommen, der omhandler indkomstbeskatning, fastslås det at begrænset og ubegrænset skattepligtige kun er i en sammenlignelig situation, såfremt den begrænsede skattepligtige oppebærer hovedparten af sin indkomst i arbejdslandet.

foranstaltninger med henblik på harmonisering, er det således op til medlemsstaterne af indgå aftaler vedrørende undgåelse af dobbeltbeskatning. Der er således blevet indgået adskillige bilaterale overenskomster mellem medlemsstaterne.

Med henvisning til C-307/97 - Saint-Gobain (præmis 59), bemærker Domstolen, at der er situationer, hvor de fordele, som følger af en bilateral overenskomst, kan udstrækkes til en hjemmehørende i en medlemsstat, der ikke er part i denne overenskomst. En medlemsstat skal, hvad angår dobbeltbeskatningsoverenskomster med tredjelande, indrømme ikke-hjemmehørende selskabers faste driftssteder fordele på samme betingelser som der gælder hjemmehørende selskaber i henhold til konventionen. Baggrunden for dette var, at ikke-hjemmehørende selskabers faste driftssteder og hjemmehørende selskaber befandt sig i en sammenlignelig situation.

For at D kan kræve den samme behandling som en person bosat i Belgien, skal situationerne være sammenlignelige, domstolen bemærker her at der igen ikke er tale om sammenlignelige situationer. I forbindelse med dette påpeger Domstolen, at den belgisk-nederlandske overenskomst har til formål at undgå, at den samme indkomst og samme formue beskattes i begge medlemsstater, samt at ikke-diskriminationsreglen har til formål at der sker en lige behandling af personer i medlemsstaterne. Domstolen fastslår at ikke-diskriminationsreglen er en del af overenskomsten, der bidrager til den overordnede balance i overenskomsten, og at denne ikke kan isoleres herfra. Da de gensidige rettigheder og forpligtigelser i overenskomsten kun finder anvendelse på personer i de to kontraherende stater, befinder en person bosiddende uden for disse medlemsstater ikke i en sammenlignelig situation.

Opsummering

I ovenstående afgørelse fastslår Domstolen, at situationen for hjemmehørende skattepligtige og ikke-hjemmehørende skattepligtige, ikke i udgangspunktet er sammenlignelig. Det bliver i sagen accepteret, at fradrag i formuebeskatningen alene indrømmes ikke-hjemmehørende personer, som har 90 % af sin samlede formue i Nederlandene.

Følgende er et konstrueret eksempel: En tysk statsborger har i Nederlandene fast ejendom som udgør 90 % af den samlede formue. Den tyske statsborger kan få fradrag i formuebeskatningen. Den tyske statsborger bestemmer sig for, at tage lån og erhverve sig

erhvervsejendomme i Danmark. Efterhånden som erhvervsejendommen genere overskud, som bruges til at afdrage lånet, vil hans formueandel i Nederlandene falde og han miste retten til fradrag i formuebeskatningen. Beskatningsordninger som denne, kan altså have til følge, at ikke-hjemmehørende personer alene er berettiget til fradrag i formuebeskatningen, så længe de kun investere deres formue i Nederlandene.

Det er altså ikke relevant hvor meget der investeres for, men hvor stor den af samlede formue som investeres. Hvis personer ønsker, at investere i Nederlandene skal de, jf. dommen, investere den væsentligste del af deres formue for at være berettiget til fradrag i formuebeskatningen. Dette gælder uanset størrelsen på formuen og kan resultere i at hjemmehørende personer med samme formuestørrelse og formuefordeling ikke skal svare formueskat, mens en ikke-hjemmehørende skal.

Det ses som følge af ovenstående, at der ved kapitalens frie bevægelighed ikke er et fuldstændigt krav til neutralitet i det indre forhold, hvad angår begrænsede og ubegrænsede skattepligtige. Dette skal dog tages med det forbehold, at domstolen i afgørelsen tager udgangspunkt i at bopælsstaten som oftest er det sted, hvor den skattepligtiges formue er samlet. Der ligger i domme op til, at resultatet vil være en anden havde en væsentlig andel af formuen været placeret i Nederlandene. Havde en væsentlig andel af formuen været placeret i Nederlandene, ville der ikke kunne forskelsbehandles på baggrund af at personen var begrænset skattepligtig. Konklusionen af det første spørgsmål er altså ikke, at begrænsede skattepligtige og ubegrænsede skattepligtige altid befinder sig i en ikke-sammenlignelig situation, men at dette kan forekomme på baggrund af de faktuelle omstændigheder.

Hvad det andet spørgsmål angår accepteres det, at den ikke-hjemmehørende skattepligtige, som er bosat i Tyskland, ikke er berettiget til de fordele der, igennem den belgisk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst tildeles borgere bosat i Belgien.

Begrundelsen for dette var, at de gensidige rettigheder og forpligtelser alene finder anvendelse på personer, som er bosiddende i en af de kontraherende stater. Da ikke-hjemmehørende skattepligtige bosat i Tyskland ikke var en del af denne dobbeltbeskatningsoverenskomst, kunne D ikke påberåbe sig denne.

Dette er det modsatte resultat end det domstolen kom frem til i sag C-307/97 - Saint-Gobain. I denne sag blev dobbeltbeskatningsoverenskomsten udvidet til også at omfatte ikke-hjemmehørende selskabers filialer. Grunden til dette skal findes i kravet til ydre neutralitet.

Den i sagen gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, var en hindring til det frie valg af etableringsform i artikel 43 EF. Der blev i C-307/97 - Saint-Gobain alene tildelt en skattemæssig fordel til kapitalselskaber mens dette ikke skete til filialer, grunden til dette var at filialer ikke var inkluderet i dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Filialerne var beliggende i Tyskland og havde en anden retsstilling end datterselskaber beliggende i Tyskland, på baggrund af en tysk indgået dobbeltbeskatningsindkomst. I ovenstående sag er der tale om en person bosiddende i Tyskland som ikke behandles lige med en person i Belgien på baggrund af en nederlandsk-belgisk dobbeltbeskatningsoverenskomst, disse situationer er ikke sammenlignelige.

Hvad angår kapitalens frie bevægelighed ses det i ovenstående, at der forekommer situationer hvor begrænsede og ubegrænsede skattepligtige ikke befinder sig i en sammenlignelig situation.

C-265/04 - Bouanich

Den svenske skattemyndighed anmodede i C-265/04 om præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 56 EF og 58 EF. Anmodningen blev fremsat i en sag mellem en fransk statsborger, ved navn Margaretha Bouanich (følgende Bouanich), som er aktionær i et svensk aktieselskab, Förvaltningens AB RatOS (følgende RatOS). Anmodningen kommer på baggrund af den svenske skattemyndigheds afslag på at tilbagebetale Bouanich hele det skattebeløb, som var blevet indeholdt i forbindelse med RatOS' tilbagekøb af hendes aktier i forbindelse med nedsættelse af aktiekapitalen.

I den svenske lovgivning er der opstillet en sondring imellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende aktionærer. Fysiske og juridiske personer, som ikke har bopæl eller fast opholdssted i Sverige bliver betragtet som ikke-hjemmehørende aktionærer. I forbindelse med kapitalnedsættelse beskattes hjemmehørende aktionærers udbetaling som kapitalgevinst, med fradrag for omkostningerne til erhvervelsen af de tilbagekøbte aktier. Det resterende beløb beskattes med 30 %. Ikke-hjemmehørende aktionærers tilbagesalg i forbindelse med kapitalnedsættelse, betragtes derimod som udbetaling af udbytte uden adgang til fradrag.

Artikel 10 stk. 1 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten imellem Sverige og Frankrig bestemmer det at udbytte, som udbetales af et selskab, som er hjemmehørende i en kontraherende stat, til en person, som er hjemmehørende i den anden stat, kan beskattes i denne anden stat. Jf. bestemmelsens stk. 2, kan udbyttet imidlertid ligeledes beskattes i den kontraherende stat hvor selskabet udbetaler udbyttet er hjemmehørende, i sådan tilfælde må beskattningen i denne stat ikke overstige 15 % af bruttobeløbet af udbyttet. Artikel 10 stk. 5 i overenskomsten fastsætter, at udbytte skal forstås således at det indbefatter indkomst af aktier samt indkomst af andre selskabsrettigheder, der er undergivet samme skattemæssige behandling som indkomst af aktier i henhold gældende lovgivning i den stat, hvor det selskab, som udbetaler udlodningen er hjemmehørende.

Overenskomsten bygger på modeloverenskomsten hvis punkt 31 i kommentarerne til artikel 13 i OECD's modeloverenskomst uddyber, at aktier af en aktionær, som er solgt til det udstedende selskab i forbindelse med kapitalnedsættelse, kan beskattes i den stat hvor selskabet er hjemmehørende. Sker dette er beløbet, som skal beskattes forskellen imellem salgsprisen og aktiens pariværdi, og beløbet skal beskattes med skattesatsen i artikel 10. Resultatet er at ikke-hjemmehørende aktionærer, bosat i Frankrig, i tilfælde af aktienedsættelse, beskattes med 15 % af salgsprisen med fradrag af aktiernes pariværdi. Hjemmehørende skattepligtige beskattes med 30 % af salgsprisen med fradrag af erhvervsomkostningerne.

I forbindelse med en nedsættelse af aktiekapitalen købte Ratos aktier af Bouanich, som er bosiddende i Frankrig. Ved udbetalingen af salgssummen blev der indeholdt skat på 15 % af salgsbeløbet. Efter anmodning til den kompetente skattemyndighed, tages Bouanichs subsidiære påstand om tilbagebetaling af aktiernes pariværdi til følge. I sagen der versere i den forlæggende ret har Bouanich, nedlagt påstand om, at den resterende indeholdte kildeskat skal tilbagebetales.

Følgende præjudicielle spørgsmål blev besvaret af Domstolen:

- 1) Er det i overensstemmelse med artikel 56 EF og 58 EF, at en medlemsstat beskatter et tilbagekøbsbeløb, som udbetales af et aktieselskab i medlemsstaten, som udbytte uden ret til fradrag for erhvervsomkostningerne ved de tilbagekøbte aktier, såfremt det udbetales til en aktionær, som ikke har bopæl eller fast opholdssted i medlemsstaten, mens et tilbagekøbsbeløb, som udbetales til en aktionær, der har bopæl eller fast*

opholdssted i medlemsstaten, i stedet beskattes som kapitalgevinst med ret til fradrag for erhvervelsesomkostningerne ved de tilbagekøbte aktier?

- 2) *Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende: Når der i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem den medlemsstat, hvor aktieselskabet har hjemsted, og den medlemsstat, hvor aktionæren er bosiddende, er fastsat en lavere skattesats end den, som svares på et tilbagekøbsbeløb, som udbetales til en aktionær i den førstnævnte medlemsstat, og en aktionær i den anden medlemsstat desuden under henvisning til kommentaren til OECD's modeloverenskomst indrømmes fradrag svarende til de tilbagekøbte aktiers pålydende værdi, er det da i overensstemmelse med de i foregående spørgsmål anførte bestemmelser, at en medlemsstat anvender en lovgivning som den ovenfor beskrevne?⁶*

I forbindelse med det første spørgsmål ønskes der således oplyst, om det er fællesskabsstridigt, jf. artikel 56 EF og 58 EF, hvad angår tilbagekøb af aktier med henblik på nedsættelse af aktiekapital, at hjemmehørende skattepligtige beskattes af det udbetalte beløb som værende kapitalgevinst med fradrag for erhvervelsesomkostningerne, mens ikke-hjemmehørende skattepligtige beskattes af beløbet som værende udbytte uden ret til nogen form for fradrag.

Bouanich har gjort gældende, at den svenske lovgivning, udgør en restriktion for udenlandske investorers investeringer i svenske selskaber, hvilket er en forskelsbehandling i strid med artikel 56 EF. Den svenske regering bestrider ikke den svenske lovgivning er i strid med fællesskabsretten, og tilføjer at den har til hensigt at ændre ordningen.

Domstolen indleder sin besvarelse med, at artikel 56 EF forbyder alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne med forbehold af de begrundelser, der er fastsat i artikel 58 EF. Domstolen bemærker, at der er forskellige bestemmelser alt efter om aktionæren, som har erhvervet aktierne, har bopæl i Sverige eller andetsteds. Det at hjemmehørende aktionærer er berettiget til fradrag, mens ikke-hjemmehørende aktionærer ikke er berettiget til dette fradrag, udgør en forskelsbehandling eftersom, at denne fradragsret udgør en skattefordel, som alene er forbeholdt hjemmehørende aktionærer. Denne forskelsbehandling udgør en restriktion for kapitalbevægelser under artikel 56 EF.

Ved vurdering af spørgsmålet om hvorvidt dette er undtaget af artikel 58 stk. 1 og stk. 3 EF påpeger Domstolen, at medlemsstaterne kan sondre imellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skatteydere, så længe sondringen ikke udgør et middel til vilkårlig

⁶ C-265/04 – Bouanich, præmis 21

forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital. Forskelsbehandlingen er således ikke fællesskabsstridig hvis der er tale om situationer som ikke er sammenlignelige. Domstolen fastslår (præmis 40), at erhvervsomkostningerne er direkte tilknyttet til det beløb, som udbetales ved tilbagekøb af aktier. Hjemmehørende og ikke-hjemmehørende aktionærer befinder sig i denne henseende i en sammenlignelig situation, og der er ingen objektiv forskel på disse situationer som kan begrunde forskelsbehandlingen.

Domstolen konkludere heraf at artikel 56 EF og 58 EF skal fortolkes således at de i hovedsagen omtvistede nationale bestemmelser ikke er overensstemmelse med fællesskabsretten.

Med det andet spørgsmål ønskes der afklaret, om det ændre på besvarelsen af det første spørgsmål, hvis den anvendte skatteordning, følger af førnævnte dobbeltbeskatningsoverenskomst, der har til følge, at ikke-hjemmehørende beskattes med en lavere skattetakst end hjemmehørende og får mulighed for, at fratække aktiernes pariværdi i tilbagekøbsbeløbet, i stedet for fradrag af erhvervsomkostningerne.

Domstolen indleder besvarelsen af problemstillingen med at det skal undersøges hvorvidt den fransk-svenske overenskomst kan tages i betragtning med henblik på vurderingen af, om skattebestemmelserne er forenelige med fællesskabsbestemmelserne om frie kapitalbevægelser. Domstolen kommer frem til, at overenskomsten er en del af den retlige ramme i den foreliggende sag, hvorfor Domstolen skal tage hensyn til denne. Derudover skal det vurderes om overenskomsten har til virkning, at fjerne den påviste restriktion af den grundlæggende frihed. Domstolen anfører, at dette spørgsmål alene kan besvares ved oplysning af aktiernes pariværdi og størrelsen af erhvervsomkostningerne.

Domstolen bemærker, at det ikke henhører under Domstolens kompetence, at fastlægge de faktiske omstændigheder, denne kompetence er underlagt den nationale ret. Det tilkommer således den foreliggende ret at undersøge at ikke-hjemmehørende aktionærer ikke behandles mindre fordelagtigt end hjemmehørende aktionærer.

Domstolen konkludere således, at det andet spørgsmål skal besvares med, at artikel 56 EF og 58 EF er til hindrer for nationale bestemmelser, der følger af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som den i den pågældende sag. Det er ikke foreneligt med fællesskabsretten,

at ikke-hjemmehørende aktionærer beskattes med en lavere takst og kan fradrage aktiernes pariværdi, når hjemmehørende aktionærer beskattes med en højere skattetakst og kan fradrage erhvervelsesomkostningerne. Dette gælder dog ikke hvis den ikke-hjemmehørende aktionær behandles mindst lige så fordelagtigt som en hjemmehørende aktionær.

Opsummering

I forbindelse med første spørgsmål, fastslår Domstolen ikke overraskende, at den omtvistede beskatningsordning er i strid med fællesskabsretten. Hvis en sådan ordning kunne tillades ville det være uinteressant, for ikke-hjemmehørende skattepligtige, at erhverve aktier i Sverige da en sådan erhvervelse ofte ville være en dårlig investering.

Skulle sådant en beskatningsordning være gældende ville aktierne, ved kapitalnedsættelse, (ved skatte takst på 30 %) ikke kunne sælges med fortjeneste, medmindre afskaffelsessummen er 42,86 % højere end erhvervelsessummen (jf. følgende beregning: $[1/(1-(1*30\%))-1]$). Hjemmehørende skattepligtige vil have fortjeneste så længe afskaffelsessummen er højere end anskaffelsessummen. Dette er klart en forskelsbehandling, mellem hjemmehørende og ikke hjemmehørende skattepligtige, og det er svært, at konstruere nogen argumentation som kunne retfærdiggøre in sådan forskelsbehandling.

Hvad angår det første spørgsmål afviser Domstolen, at der forskelsbehandles mellem begrænsede og ubegrænsede skattepligtige. Besvarelsen af det første spørgsmål bør ikke forstås således, at der nødvendigvis er et krav til neutralitet i det indre forhold. I den pågældende sag sker der en forskelsbehandling mellem begrænsede og ubegrænsede skattepligtige, der har til følge, at det er uinteressant at erhverve aktier i Sverige hvis man er begrænset skattepligtig, der er her tale om en vilkårlig forskelsbehandling, der alene udelukker ikke-hjemmehørende investorer. Selskaber som ønsker at erhverve aktier er nødt til, at etablere sig i Sverige for at det erhvervelsen skal kunne betale sig. Bestemmelsen opstiller derved direkte en restriktion for kapitalens frie bevægelighed, og er ikke blot en sondring imellem begrænsede og ubegrænsede skattepligtige.

Domstolens behandling af det andet spørgsmål er, sammenlignet med det forrige spørgsmål, er langt mere interessant. Domstolen accepterer, at proceduren, som hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige behandles efter, ikke behøver at være den samme, så længe

den ikke-hjemmehørende skattepligtige ikke stilles ringere end hjemmehørende skattepligtige.

Ses der isoleret på denne dom, bemærkes der at Domstolen acceptere, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige, som befinder sig i samme situation, behandles efter forskellige regelsæt, med det krav, at den ikke-hjemmehørende ikke stilles ringere set i forhold til kroner/øre. Domstolen ligger her ikke vægt på, at behandlingen fra oprindelseslandet skal være identisk, derimod ligges der vægt på at slutresultatet ikke må være mindre fordelagtigt, for den ikke-hjemmehørende skattepligtige. Situationen i sagen blev altså bedømt ud fra, at det relevante ikke var skattebehandlingen, men en lige retstilling som slutresultat. Så længe resultatet ikke er mindre fordelagtigt for den ikke-hjemmehørende skattepligtige, er det ikke fællesskabsstridigt, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige når dette resultat af forskellige veje.

Som afsluttende note bemærkes det, at det formodentlig kun er gældende så længe ikke-hjemmehørende skattepligtiges mulighed for at opnå denne lige retsstilling ikke er mere besværlig end for hjemmehørende skattepligtige.

I modsætning til forrige sag befinder den hjemmehørende aktionær sig en sammenlignelig situation med ikke-hjemmehørende aktionærer, og forskelsbehandling er i strid med fællesskabsretten. Forskellig behandling accepteres dog, så længe den ikke-hjemmehørende skattepligtige ikke stilles mindre fordelagtigt end en hjemmehørende skattepligtige. I forbindelse med retten til fri etablering, jf. 56 EF og 58 EF, er det interessant, at undersøge om der under førnævnte bestemmelser ligeledes kan forskelsbehandles så længe slutresultatet ikke er mindre fordelagtigt.

Etableringsfriheden

Som set i gennemgangen af ovenstående domme accepteres det, at der inden for kapitalens frie bevægelighed (artikel 56 EF og 58 EF) skelnes imellem begrænsede skattepligtige (ikke-hjemmehørende) og ubegrænsede skattepligtige (hjemmehørende), da disse ikke i udgangspunktet befinder sig i samme situation. Inden for retten til fri etablering er der, som tidligere anført, mellem hovedselskabet og den sekundære etablering mulighed for, at vælge mellem etableringsformer som er begrænset eller ubegrænset skattepligtige. Denne mulighed findes i valget mellem etablering af et datterselskab og en filial, hvoraf sidstnævnte på

baggrund af skatteretlig transparens, er begrænset skattepligt i værtslandet. Spørgsmålet er så om der, ligesom ved kapitalens frie bevægelighed, inden for retten for fri etablering sondres imellem begrænset og ubegrænset skattepligtige i det indre forhold. Er dette tilfældet eksistere der ikke en fuldstændig indre neutralitet i valget af etableringsform. Dette vil blive belyst i en gennemgang af følgende to domme; C-293/06 - Deutsche Shell og C-414/06 - Lidl Belgium.

C-293/06 - Deutsche Shell

Finanzgericht Hamburg anmodede i C-293/06 om præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 43 EF og 48 EF. Anmodningen blev fremsat på baggrund af en verserende sag imellem Deutsche Shell GMBH (Deutsche Shell) og Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg (Finanzamt). Sagen vedrører Forbundsrepublikken Tysklands myndigheders skattemæssige behandling af valutanedskrivning af indskudskapital, ved tilbageførsel af denne. Indskudskapitalen blev bevilget til selskabets faste driftssted, som er beliggende i Italien.

Ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået imellem Tyskland og Italien er følgende relevant i den pågældende sag. Artikel 3 stk. 1, foreskriver at, realskatter, der påhviler indkomst hidrørende fra erhvervsvirksomhed, opkræves alene af den stat, hvor virksomhedens driftssted er beliggende. Har virksomheden fastedriftssteder i begge de kontraherende stater, har hver af staterne beskatningsret med hensyn til realskatter i forhold til den del af indkomsten, som hidrører fra den virksomhed, der udføres af driftsstedet på den pågældende stats område jf. artikel 3 stk. 3. Overenskomstens artikel 11 foreskriver, at personlige skatter, som vedrører den skattepligtiges samlede indkomst, opkræves efter de samme regler, som finder anvendelse på disse indkomster i artikel 3.

I de dagældende tyske skattebestemmelser fulgte det af § 1 af lov om selskabsbeskatning, at kapital-selskaber, der har sin ledelses sæde eller sit hjemsted på det nationale område, er ubegrænset selskabsskattepligtige og denne ubegrænsede selskabsskattepligt omfatter samtlige indtægter. Jf. § 12 i den tyske lov om skatter og afgifter, er filialer klassificeret som et driftssted.

§ 2a, stk. 3 i lov om indkomstskat har følgende ordlyd:

»Såfremt indkomst fra erhvervsvirksomhed, der oppebæres af en ubegrænset skattepligtig fra et fast driftssted, der er beliggende i en udenlandsk stat, i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst er fritaget for indkomstskat, skal et tab, der fremkommer i overensstemmelse med indenlandske skatteretlige bestemmelser vedrørende denne indkomst, efter anmodning fra den skattepligtige fradrages ved den samlede indkomstopgørelse, under forudsætning af at det af den skattepligtige kunne have været anvendt til udligning eller fradrag, såfremt indkomsten ikke havde været fritaget for indkomstskat, og såfremt det overstiger den positive indkomst fra erhvervsvirksomhed fra andre faste driftssteder i denne udenlandske stat, som er fritaget i henhold til denne overenskomst. [...] Beløb, der er fradraget i henhold til første og andet punktum, skal – såfremt indkomst fra erhvervsvirksomhed fra faste driftssteder, der er beliggende i denne udenlandske stat, i et af de efterfølgende skatteår samlet set giver et positivt beløb, som er fritaget i henhold til denne overenskomst – for det pågældende skatteår på ny medregnes ved den samlede indkomstopgørelse. [...]«⁷

§ 3c, stk. 1 i lov om indkomstskat, bestemmer at udgifter som er direkte forretningsmæssigt forbundet med skattefritagne indtægter, ikke kan fradrages som drifts- eller erhvervsomkostninger.

Twisten omhandler i hovedsagen følgende momenter. Deutsche Shell havde over en periode forsynet det faste driftssted i Italien med økonomiske midler i form af indskudskapital. Ved hjemtagning af overskud fra det faste driftssted blev der i indskudskapitalen, foretaget fradrag under anvendelse af dagskursen imellem tyske mark og italienske lire. Der blev i Italien ikke taget hensyn til valutanedskrivningen af værdien af indskudskapital, da beregningsgrundlaget blev opgjort i lire. Deutsche Shell nedligger senere driftsstedet og indskyder aktiverne i et datterselskab, som samme dag bliver afstået. Ved overførsel af afståelsessummen opstod der mellem salgsbeløbet og indskudskapitalen en negativ difference som Deutsche Shell anså som et valutatab. Finanzamt nægtede at tage hensyn til dette tab ved opgørelsen af Deutsche Shells skattepligtige indkomst.

På baggrund af dette fremkommer følgende præjudicielle spørgsmål:

- 1) Er det i strid med EF-traktatens artikel [43], jf. artikel [48] [...], såfremt Forbundsrepublikken Tyskland som oprindelsesstat behandler et valutatab, som det indenlandske moderselskab har lidt som følge af tilbageførsel af såkaldt indskudskapital fra et italiensk driftssted, som en del af driftsstedets overskud, og det i overensstemmelse med en fritagelse i henhold til artikel 3, stk. 1 og 3, artikel 11, nr. 1, litra c), i [...]overenskomsten [...] er undtaget ved opgørelsen af tysk skat,

⁷ C-293/06 - Deutsche Shell, præmis 7

uanset at valutatabet ikke kan medregnes ved opgørelsen af driftsstedsoverskuddet for så vidt angår italiensk skat, og således hverken tages i betragtning i oprindelsesstaten eller i driftsstatsstaten?

- 2) *Såfremt spørgsmålet besvares bekræftende: Er det i strid med [...]traktatens artikel [43], jf. artikel [48] [...], såfremt det nævnte valutatab ganske vist skal indgå ved opgørelsen af tysk skat, men alene er fradragsberettiget som driftsomkostning, i det omfang der ikke foreligger skattefri indkomst fra det faste driftssted i Italien?»⁸*

Deutsche Shell har gjort gældende, at den omstændighed at selskabet ikke kan fradrage det lille valutatab, er uforenelig med etableringsfriheden, da selskabet som følge deraf befinder sig i en mindre favorabel situation, end hvis indskudskapitalen havde været indskudt i et tysk etableret selskab.

Den tyske regering har sammen med Finanzamt gjort gældende at ikke har været lidt et reelt økonomisk tab på baggrund af de valutakurser, som fandt anvendelse ved tilbageførselen af indskudskapitalen.

I forbindelse med det første spørgsmål indleder Domstolen med, at det ligger under den forlæggende ret at afgøre, om de økonomiske bevægelser har ført til et valutatab, som udgør et reelt økonomisk tab. Derimod tilkommer det Domstolen, at besvare det præjudicielle spørgsmål omhandlende hvorvidt den afgørelse, som Finanzamt har truffet om at udelukke et eventuelt reelt økonomisk underskud, kan udgøre en hindring for udøvelsen af etableringsfriheden.

Domstolen bemærker (præmis 28), at det er fast retspraksis at alle foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af etableringsfriheden mindre interessant, betragtes som en hindring af denne frihed (jf. C-55/94, Gebhard, præmis 37). Domstolen forsætter (præmis 29) med, at sådanne foranstaltninger indbefatter beskatningsregler, som afholder et selskab fra etablerer faste driftssteder i andre medlemsstater og udøve sin virksomhed gennem sådanne enheder (med henvisning til sag C-446/03, Marks & Spencer, præmis 32 og 33)

Domstolen bemærker, at beskatningsordningen, der er gældende i den pågældende sag, forøger den økonomiske risiko, som et selskab løber, når det er etableret i en medlemsstat, og ønsker, at oprette en enhed i en anden medlemsstat. Dette resulterer i at hovedvirksomheden

⁸ C-293/06 - Deutsche Shell, præmis 22

ved etablering af en filial i en anden medlemsstat ikke alene har de almindelige risici, men også bærer en supplerende risiko på indskudskapitalen.

Domstolen bemærker, at Deutsche Shell har lidt et økonomisk tab, som følge af udøvelsen af etableringsfriheden. Dette tab bliver der ikke taget højde i skatteopgørelsen i Tyskland eller Italien. På baggrund af dette fastslår Domstolen beskatningsordningen udgør en hindring for etableringsfriheden.

Finanzamt og den tyske regering begrundet denne hindring med, at det for det første hviler på hensyn til sammenhængen i beskatningsreglerne, og for det andet kan begrundes i fordelingen af beskatningskompetencen mellem de to medlemsstater. Den begrundelse uddybes med, at der ved hensyntagen til valutatabet ved opgørelsen af beskatningsgrundlaget vil skabes en usammenhængende beskatningsordning. En eventuel valutagevinst, som vil blive medregnet i en tilsvarende situation, bliver ikke medregnet i skatteopgørelsen, og den ulempe, som følger af, at der ikke tages hensyn til valutatabet i samme situation er en naturlig konsekvens af den førnævnte fordel.

For det andet gøres det gældende, af den tyske regering og Finanzamt, at fordelingen af beskatningskompetencen mellem Italien og Tyskland, som er vedtaget ved overenskomst er et lovligt formål. Da de kontraherende medlemsstater har besluttet at fritage faste driftsteder, beliggende en den anden stats område fra indkomstskat, udelukker dette at der tages hensyn til valutatabet i den pågældende sag.

Domstolen afviser begge begrundelser med følgende argumentation. Angående den første begrundelse anfører domstolen, at nødvendigheden af at sikre en sammenhæng i beskatningsordningen kan begrunde en begrænsning af udøvelsen af de grundlæggende friheder, som er sikret via traktaten. En sådan begrænsning kan kun godtgøres hvis der er en direkte sammenhæng imellem den skattemæssige fordel og udligningen af den pågældende fordel ved en bestemt skatteopkrævning (præmis 38). I forbindelse med situationen i den pågældende sag bemærker domstolen, at der ikke er nogen direkte sammenhæng mellem valutatab og valutagevinst i forhold til den forstand udtrykket anvendes i retspraksis. Det faktum, at der ikke tages hensyn til et valutatab ved opgørelsen af Deutsche Shells beskatningsgrundlag, bliver ikke kompenseret med en skattefordel, hverken i Tyskland eller i Italien (Præmis 40).

Ved afvisning af den anden begrundelse bemærker Domstolen, at da der ikke er truffet foranstaltninger på fællesskabsplan, med henblik på at indfører ensartede, eller harmoniserede regler, er op til medlemsstaterne at fastlægge kriterier for beskatning. Denne kompetence indebærer, at medlemsstaterne ikke er forpligtede til at tage hensyn til negative resultater fra en fast driftssted, beliggende i en anden medlemsstat, blot fordi der i medlemsstaten hvor det faste driftssted er beliggende ikke tages hensyn til det negative resultat (præmis 42 og 43). Dog bemærker Domstolen (præmis 44), at situationen i den omtvistede sag omhandler en skattemæssig ulempe, som vedrører en særlig operationel omstændighed, som kun de tyske skattemyndigheder kan tage hensyn til. Selvom det tilkommer enhver medlemsstat, som har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, at gennemføre denne ved brug af egen skatteret kan dette ikke udelukke hensyntagen til valutatab, som aldrig, efter dens art, kunne lides af det faste driftssted.

Konklusionen på det første spørgsmål bliver således at det er i strid med traktatens artikel 43 EF og 48 EF at en medlemsstat, i beskatningsgrundlaget, udelukker et valutatab som et selskab i en medlemsstat, har lidt ved tilbageførsel af indskudskapital, fra et fastdriftssted i en anden medlemsstat.

I forbindelse med det andet spørgsmål ønskes det oplyst om traktatens 43 EF og 48 EF, er til hinder for at valutatabet alene er fradragsberettiget som driftsomkostning for virksomheden i det omfang virksomheden ikke har skattefri indkomst.

Først begrundet Finanzamt og den tyske regering, dette med samme argumentation som ved det første spørgsmål, og domstolen forkaster denne argumentation med henvisning til den tidligere besvarelse. Finanzamt og den tyske regering gør derudover gældende, at den omtvistede beskatningsordning, har til formål at undgå, at der bliver taget dobbelt hensyn. Der gøres gældende, at selvsamme økonomisk proces vil blive opdelt til fordel for Deutsche Shell, eftersom indkomst fra det faste driftssted er fritaget for beskatning i Tyskland i henhold til overenskomsten, mens valutatab ville kunne fradrages som driftsomkostninger i Tyskland.

Til ovenstående argumentation svare Domstolen (præmis 51), at en medlemsstat, som har givet afkald på sine beskatningsbeføjelser, igennem en skatteoverenskomst, ikke kan påberåbe sig manglende beskatningskompetence som begrundelse, for at give afslag på

fradrag af omkostninger, der efter deres art ikke kan tages hensyn til i den anden kontraherende stat.

Det andet spørgsmål besvares derfor med, at artikel 43 EF og 48 EF forhindrer, at det valutatab alene er fradragsberettiget som driftsomkostninger, når virksomheden ikke har haft skattefri indkomst.

Opsummering

Domstolen ligger i nærværende sag vægt på, at den pågældende skattemæssige ulempe, ikke kan lides af det faste driftssted i udlandet. Det er ikke dobbeltbeskatningsoverenskomstens fordeling af beskatningskompetencen, som er problemet, det er derimod det faktum, at der ikke kan tages hensyn til valutatabet i værtslandet. Havde det været muligt for værtslandet at tage dette hensyn og var det blevet gjort ville den tyske beskatningsordning derfor ikke have været i strid med fællesskabsretten.

I forbindelse med ovenstående problemformulering, bemærkes det, at Domstolen i præmis 42 og 43 påpeger, at retten til fri etablering ikke kan forstås således, at en medlemsstat er forpligtet til at fastsætte sine skatteregler i forhold til en anden medlemsstats skatteregler, for at sikre at enhver ulighed udviskes, idet de beslutninger, et selskab træffer med henblik på etablering i udlandet, alt efter omstændighederne kan være mere eller mindre fordelagtig.

Hvad angår spørgsmålet om der er en direkte sammenhæng mellem en skattemæssig fordel og udligningen af denne, er det især interessant hvad Domstolen udtaler i præmis 40. Det relevante er jf. denne dom, at afvisning af en skattemæssig fordel, kan accepteres hvis denne fordel kompenseres enten i oprindelseslandet eller i værtslandet. Der er altså ikke et krav til, at medlemsstaten som undlader, at tage hensyn til et valutatab også er den medlemsstat, som skal udligne denne.

Hvis dette sammenlignes med sag C-265/04 Bouanich, ses det ligesom i kapitalens frie bevægelighed, at der ikke ligges fuld vægt på medlemsstaternes handlinger, men mere på slutresultatet for den involverede part. Det er altså i denne sag relevant, at der er et valutatab, der ikke tages hensyn til af nogen af medlemsstaterne. Et valutatab der alene kan opstå ved grænseoverskridende aktivitet. Derfor skal der for, at der sker ligebehandling af indenlandske og udenlandske filialer tages hensyn, der udligner dette tab, uanset hvilken stat der tager hensynet.

C-414/06 - Lidl Belgium

I C-414/06 anmodede Bundesfinanzhop (Tyskland) om præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 43 EF og 56 EF. Anmodningen blev fremsat på baggrund af en sag mellem Lidl Belgium GmbH & Co. KG (Lidl Belgium) og Finanzamt Heilbronn (Finanzamt). Sagen omhandler de tyske myndigheders skattemæssige behandling af et underskud lidt af selskabets faste driftssted i Luxembourg.

I dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået af Tyskland og Luxembourg følger det af artikel 2, stk. 1, nr. 2, at fast driftssted er defineret som et fast forretningssted hvor foretagendets virksomhed helt eller delvist udøves. Artikel 5 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten bestemmer, at i situationer hvor en person hjemmehørende i en af de kontraherende stater, igennem en filial beliggende i den anden af de kontraherende stater oppebærer en indkomst, har staten hvor filialen er beliggende beskatningsretten til denne indkomst. Indkomsten som kan henføres til dette faste driftssted, er indkomst, som det faste driftssted ville have opnået, hvis det havde været et uafhængigt foretagende, som agerer som en selvstændig virksomhed.

Artikel 6 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, beskriver princippet om rette indkomst modtager. Hvis der imellem virksomheden og filialen bliver indgået aftaler/vilkår, der bevirker, at det faste driftssted ikke agerer som en selvstændighed virksomhed, kan enhver fortjeneste, som ville være tilfaldet et af disse to foretagender, medregnes til dette foretagendes fortjeneste og beskattes i overensstemmelse hermed.

Artikel 20 i overenskomsten omhandler de kontraherende staters beskatningskompetence og bestemmer følgende. Når bopælsstaten kan beskatte indkomst og formue, kan den anden stat ikke beskatte denne indkomst eller formue, ligeledes når den anden kontraherende er tildelt beskatningsretten, kan bopælsstaten ikke beskatte den pågældende indkomst eller formue. Det er altså en dobbelt udelukkelse der undgår dobbeltbeskatning i begge stater.

Twisten mellem Finanzamt og Lidl Belgium grunder i, at Lidl Belgium's faste driftssted Luxembourg i 1999 led et underskud. Lidl Belgium forsøgte at få dette underskud fradraget i Tyskland, hvilket blev afvist af Finanzamt med henvisning til ovenstående dobbeltbeskatningsoverenskomst, der fritager indkomsten for beskatning i Tyskland. Det præjudicielle spørgsmål, som ønskes besvaret i sagen lyder som følgende:

- 1) *»Er det foreneligt med artikel 43 EF og 56 EF, at et tysk foretagende med indtægter fra erhvervs­mæssig virksomhed ikke ved opgørelsen af fortjenesten kan fratække underskud fra et fast driftssted i en anden medlemsstat (i det konkrete tilfælde i Storhertugdømmet Luxembourg), fordi indtægter fra faste driftssteder i henhold til [dobbel­beskatningsoverenskomsten] ikke er undergivet tysk beskatning?»⁹*

Domstolen indleder besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål med at fastslå anvendelsesområdet for artikel 43 EF og 56 EF. Det falder ind under det materielle anvendelsesområde for artikel 43 EF, når en fysisk eller juridisk person, som er etableret i en medlemsstat, besidder et fast driftssted, som ikke har status som en selvstændig juridisk person, i en anden medlemsstat. Hvis beskatningsordningen i sagen har restriktive virkninger for de frie kapitalbevægelser, er denne virkning en uundgåelig konsekvens af en eventuel hindring for etableringsfriheden, hvilket ikke kan begrunde en undersøgelse med hensyn til artikel 56 EF (jf. præmis 16). Derfor skal beskatningsordningen, alene vurderes i relation til artikel 43 EF.

Med henvisning til Saint-Gobain, præmis 35, bemærker Domstolen, at retten til frit, at etablere sig omfatter selskaber, som er stiftet i én medlemsstat og ønsker at drive virksomhed i en anden medlemsstat igennem datterselskab, filial eller agentur. Selvom traktatens bestemmelser om etableringsfrihed, efter deres ordlyd skal sikre national ligebehandling i værtsmedlemsstaten, indebærer artikel 43 EF ligeledes et forbud imod at oprindelsesmedlemsstaten lægger hindringer i vejen for en grænseoverskridende aktivitet (præmis 19).

Det bemærkes af Domstolen (præmis 23), at en bestemmelse som giver hovedselskabet mulighed for at fradrage underskud i et fast driftssted i hovedselskabets skatteopgørelse, udgør en skattemæssig fordel. Eftersom en sådan skattemæssig fordel ikke bliver indrømmet når underskuddet hidrører fra et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat end hovedselskabet, befinder filialer sig i andre medlemsstater end hovedselskabets sig i en mindre fordelagtig situation.

Domstolen fastslår (præmis 25), at den omtvistede beskatningsordning indebærer en restriktion for etableringsfriheden, da selskaber, som har sit vedtægtsmæssige hjemsted i Tyskland, og besidder et fast driftssted i en anden medlemsstat, befinder sig i en mindre

⁹ C-414/06 - Lidl Belgium, præmis 13

fordelagtig situation end, hvis det faste driftssted havde været beliggende i Tyskland. Beskatningsordningen indebærer, på baggrund af ovenstående en restriktion for etableringsfriheden.

Som begrundelse for denne restriktion bliver det fremhævet, at indkomsten, som oppebæres af det faste driftssted i Luxembourg, i henhold til dobbeltbeskatningsordningen ikke kan beskattes i hos hovedselskabet i Tyskland. Det bliver påberåbt, at hvis det vil bringe den afbalancerede beskatningskompetence mellem medlemsstaterne i fare, da beskatningsgrundlaget vil blive forhøjet i etableringsstaten og nedsat i den anden med de overførte underskud. Derudover fremhæves det, at en sådan restriktion kan begrundes med hensynet til, at undgå dobbelt hensyntagen til underskud, eftersom det var muligt at videre føre underskud i Luxembourg til senere indkomstår.

Domstolen bemærker til det første argument (præmis 33), at havde der ikke været en dobbeltbeskatningsoverenskomst ville Tyskland kunne beskatte et eventuelt overskud fra det faste driftssted. Målet med, at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem de to medlemsstater, kan begrunde den omtvistede beskatningsordning, da den sikre symmetrien mellem kompetencen til at beskatte overskud og fradrage underskud. Hvis opdelingen ikke havde været tilstede, ville Lidl Belgium frit kunne vælge, hvor det ønskede at fradrage underskuddet.

Hvad angår risikoen for dobbelt hensyntagen til underskud bemærker domstolen, (med henvisning til Marks & Spencer-dommen, præmis 47), at Domstolen har anerkendt, at medlemsstaterne skal kunne hindre denne risiko.

Domstolen finder at de to forhold, som er påberåbt, begge anses for at kunne begrunde den pågældende restriktion af etableringsfriheden. For at en sådanne restriktion kan retfærdiggøres må restriktionen ikke gå udover hvad der er krævet til at nå det forfulgte mål, derudover skal ordningen være egnet til at sikre virkeliggørelsen af de omhandlede mål. Det er i sagen ubestridt, at ordningen egnet til at sikre virkeliggørelsen af det ønskede mål.

I forbindelse med vurderingen af om restriktionen går udover hvad der er krævet for at nå det forfulgte mål anfører Kommissionen og Lidl Belgium (præmis 45), at hovedselskabets mulighed for at fradrage underskud lidt af et fast driftssted, kunne betinges af at senere skattepligtige overskud hos dette faste driftssted blev medregnet indtil det fradragne

underskud var blevet udlignet. Muligheden for, at opstille denne betingelse blev opberåbt i Marks & Spencer-dommens præmis 54, denne mulighed skulle indrømmes under betingelse af at samtlige muligheder for at udnytte underskuddet i etableringsstaten var fuldt ud udnyttet.

Domstolen bemærker, at underskuddet i filialen i Luxembourg kunne modregnes i senere skatteårs overskud, hvilket i den pågældende sag også var tilfældet. Derfor har Lidl Belgium ikke haft et uudnyttet underskud, som de kunne kræve medregnet i hovedselskabets skatteregnskab. Det er alene når alle muligheder, for fradragelse af underskud i etableringsstaten, er fuldt ud udnyttet, at et resterende underskud vil kunne kræves medregnet i staten hvor hovedselskabet er beliggende.

Artikel 43 EF er derfor ikke til hindrer for, at et selskab, som er etableret i en medlemsstat, ikke kan fradrage underskud vedrørende et fast driftssted, som er beliggende i en anden medlemsstat, hvis driftsstedet i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst beskattes i sidstnævnte medlemsstat, hvor der tages hensyn til underskuddet.

Opsummering

I sagen gøres det klart, at der tale om forskelsbehandling når et hovedselskab alene har mulighed for, at medregne underskud fra filialer, beliggende i samme medlemsstat som hovedselskabet, i hovedselskabets skatteopgørelse. Dette kan dog retfærdiggøres når det sker på baggrund af fordelingen af beskatningskompetencen og der tages hensyn til underskuddet i værtsstaten (så der ikke forekommer dobbelthensynstagen til underskud). Som set i de to foregående sager, C-293/06 - Deutsche Shell og C-265/04 - Bouanich, er det relevante ikke, at medlemsstaten behandler hjemmehørende og ikke-hjemmehørende ens, blot at slutresultatet for den involverede part er den samme. En skattemæssig fordel kan altså godt kompenseres af en anden medlemsstat, end den medlemsstat, der afviser at tildele fordelen.

I den pågældende sag er det værd at bemærke, at der blev taget hensyn til underskuddet og dette blev udnyttet af Lidl Belgium, der modregnede underskuddet i et senere overskud. Hvis Lidl Belgium kunne fradrage dette underskud i staten hvor hovedselskabet er beliggende og derefter senere at svare skat af fradragne, ville dette skabe en uberettiget skattemæssig fordel, da der ville blive taget hensyn til underskuddet i begge medlemsstater.

I relation til problemstillingen stillet i afhandlingens begyndelse bemærkes det, at medlemsstaterne indgå en dobbeltbeskatningsoverenskomst der medfører, at indkomst fra en ikke-hjemmehørende filial ikke indgår i hovedselskabets skatteopgørelse. Dette har til konsekvens, at den skatteretlige transparens, som kendetegner filialer, fjernes og der sker en ligestilling af ikke-hjemmehørende datterselskaber og filialer. Medlemsstaterne kan dog ikke fuldstændig ligestille de to etableringstyper. Hvis en filial har underskud/tab, som der ikke tages hensyn i etableringsstaten, skal oprindelsesstaten tage hensyn til dette uanset den indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomst. Der skelnes altså mellem filialer og datterselskaber i det indre forhold.

Frit valg af etableringsform

Det ses på baggrund af ovenstående afgørelser, at der ikke gælder et krav til inder neutralitet hvad angår medlemsstaternes behandling af virksomheder, som driver grænseoverskridende aktivitet inden for EU.

Medlemsstaterne indrømmes et råderum hvor der tages hensyn til beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne på baggrund af indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster. Derudover accepteres det også, at medlemsstaterne iværksætter foranstaltninger, som imødekommer risikoen for dobbelthensynstagen til underskud. Dog accepteres det ikke, at oprindelsesmedlemsstaten behandler ikke-hjemmehørende datterselskaber og ikke-hjemmehørende filialer identisk, hvis dette afskærer selskabet fra at udnytte det i artikel 43 EF frie valg af etablering, da der skelnes mellem filialer og datterselskaber jf. C-414/06 - Lidl Belgium og C-293/06 - Deutsche Shell.

I C-414/06 - Lidl Belgium og C-293/06 - Deutsche Shell fastslår domstolen, at det uanset den indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomst skal være muligt for hovedselskabet, at udnytte en ikke-hjemmehørende filials underskud hvis dette ikke kan udnyttes i medlemsstaten hvor filialen er beliggende. Dette er ikke muligt for det ikke-hjemmehørende datterselskab. Dette bekræfter, at ikke-hjemmehørende datterselskaber og ikke-hjemmehørende filialer ikke befinder sig i en sammenlignelig situation. Der eksisterer altså ikke en indre neutralitet.

Et sådan resultat findes også rimelig, eftersom at de komplikationer som vedrører det indre forhold ikke eksisterer i det ydre forhold. I det ydre forhold (C-307/97 - Saint-Gobain) er beskatningskompetencen og undgåelse af dobbelthensynstagen ikke relevant i forhold valget

af etableringsform. Hvad enten etableringen er sket gennem filial eller datterselskab, har dette ikke nogen indvirkning på etableringsstatens beskatningskompetence. Uanset den skatteretlige transparens i forholdet til hovedselskabet, har etableringsstaten kompetence til at beskatte alle indtægter som hidrører fra aktivitet i filialen, dette er sammenligneligt med situationen for datterselskaber, hvad angår erhvervsaktivitet. Der er i det ydre forhold heller ikke samme problemstilling i forhold til dobbelt hensynstagen. Uanset om der etableres gennem datterselskab eller filial, forekommer der ikke situationer hvor transparensen i forhold til hovedselskabet, har nogen indflydelse i det ydre forhold.

Kigges der på det indre forhold er sagen en anden. Her er der ikke tale om sammenlignelige situationer. Det fri valg af etablering i artikel 43 EF og 48 EF, har til formål at sikre, at et selskab frit kan vælge at etablere sig i en anden medlemsstat gennem filial eller datterselskab. Dette betyder at selskabet har valgfrihed mellem en etablering, som er transparent og en, som ikke er transparent.

Hvis medlemsstaterne behandler de to former for etablering ens, enten ved at behandle datterselskaber som transparente enheder eller ved at behandle filialer som selvstændige skatteretlige subjekter, eksistere der ikke længere valgfrihed mellem de to former for etablering, da det reelt kun er en form for etablering som kan vælges. Som følge af ovenstående kan der i det indre forhold ikke eksistere neutralitet mellem datterselskaber og filialer da retten til fri etablering herved kunne begrænses til en etableringsform. Det ses altså, at der i retten til fri etablering opstår et paradoks mellem frit valg af etableringsform og kravet til ligebehandling af etableringsform. Løsning af ovenstående paradoks, må nødvendigvis være, at der i det indre forhold, ikke eksistere neutralitet mellem filialer og datterselskaber, da dette ville umunde i at valgfriheden bliver indholdsløs.

På trods af, at filialer og datterselskaber i det indre forhold ikke, i udgangspunktet, befinder sig i en sammenlignelig situation, tillades det dog i nogle situationer, at medlemsstaterne behandler ikke-hjemmehørende filialer og ikke-hjemmehørende datterselskaber ens.

Det accepteres, i visse situationer, af Domstolen, at medlemsstaternes beskatningsordninger udgør en begrænsning af retten til fri etablering, hvis dette kan begrundes enten i medlemsstaternes beskatningskompetence eller i forebyggelse af dobbelt hensynstagen.

Da der ikke, hvad angår beskatningskompetence mellem medlemsstaterne, er sket en harmonisering af reglerne, har medlemsstaterne, som anført i ovenstående domme, en vis frihed til at indgå aftaler vedrørende dette. Grunden til, at det er nødvendigt med dobbeltbeskatningsoverenskomster er, at medlemsstaterne i EU har forskellige skattesystemer, alle disse skattesystemer er afbalancerede efter sig selv. Konsekvensen af denne interne afbalancering medfører at disse skattesystemer ikke altid vil kunne interagere med hinanden uden at der opstår konflikt.

For at imødekomme de skatteretlige problemer som opstår når virksomheder agere grænseoverskridende inden for fællesskabet bliver der af medlemsstaterne indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster, som bestemmer hvilken medlemsstat som har beskatningsretten i en given situation. Formålet med disse dobbeltbeskatningsoverenskomster er, at imødekomme konsekvenserne af at skattesystemerne ikke harmonere med hinanden, så det bliver attraktivt at etablere sig i de øvrige medlemsstater.

Medlemsstaternes frihed til at indgå aftaler vedrørende beskatningskompetence er dog betinget af, at det ikke har til konsekvens, at selskaber med udenlandske filialer stilles ringere end hvis filialen var beliggende i samme stat som hovedselskabet. Hvorvidt selskaber har en ringere retsstilling ved etablering af en filial i en anden medlemsstat i forhold etablering af en indenlandsk filial, bedømmes ikke ud fra medlemsstatens behandling af filialen, men ud fra hovedselskabets endelige retsstilling (sag C-414/06 - Lidl Belgium, C-293/06 - Deutsche Shell og hvad angår kapitalens fri bevægelighed C-265/04 - Bouanich, særligt præmis 40). I C-414/06 - Lidl Belgium og C-293/06 - Deutsche Shell gør domstolen det klart, at underskud/tab i selskabers udenlandske filialer skal kunne inddrages i hovedselskabets beskatningsgrundlag, såfremt det ikke er muligt, at få taget hensyn til underskuddet/tab i værtsstaten.

Hvad angår risikoen for dobbelthensynstagen ses det i C-414/06 - Lidl Belgium, at medlemsstaten hvor hovedselskabet er beliggende kan undlade at tildele udenlandske filialer skattemæssige fordele, som filialen allerede modtager i etableringsstaten. Tilladelse af denne ordning synes, i det væsentligste, at være underlagt samme betingelser som gælder ved fordelingen af medlemsstaternes beskatningskompetence. Medlemsstaterne kan undlade, at tage hensyn til underskud i et selskabs udenlandske filial, såfremt medlemsstaten hvor filialen er beliggende tager hensyn til dette. Sammenholdes dette C-265/04 - Bouanich, ses der en

tendens til, at Domstolen ser mere på selskabets endelige retstilling, end oprindelsesstatens behandling af selskabet. Det er ikke altafgørende, at oprindelsesstaten tager hensyn til et tab lidt i en udenlandsk filial, det afgørende er, at der bliver taget hensyn til det lidt tab.

Den danske beskatningsordning – særligt selskabsskattelovens § 8 stk. 2

Regeringens formål med vedtagelse selskabsskattelovens § 8, stk. 2 var, at lukke et hul i skattesystemet. Før vedtagelsen af lov nr. 426 af 06.06.2005, kunne et dansk moderselskab vælge at lade sig sambeskatte med sine danske og udenlandske datterselskaber. Moderselskabet kunne frit vælge hvilke datterselskaber det skulle sambeskattes med.

Efter de før gældende regler kunne udenlandske koncerner reducere den danske beskatning, ved at placere deres underskudsgivende aktiviteter i datterselskaber, som derefter blev inddraget i den danske sambeskatning. Fremgangsmåden til dette var meget simpel og kunne opnås via tre trin: Først skulle det danske selskab oprette et udenlands datterselskab, derefter skulle det udenlandske datterselskab erhverve den underskudsgivende filial, slutteligt skulle det udenlandske datterselskab inddrages i en sambeskatning med det danske selskab.¹⁰ Resultatet af dette var, at udenlandske koncerner ved brugen af sambeskatningsreglerne kunne, minimere beskatningen i Danmark ved alene at inddrage underskudsgivende aktiviteter i den danske sambeskatning.

For at hindre at udenlandske koncerner kunne slippe for beskatning af deres aktiviteter i Danmark, valgte regeringen at ændre sambeskatningsreglerne. Der blev ved lov nr. 426 af 06.06.2005 indført en koncern definition og et territorialbeskatningsprincip, alle selskaber koncernforbundne selskaber omfattet af territorialbeskatningen, blev underlagt en tvungen sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31. Udenlandske datterselskaber og filialer indgår ikke i den tvungne nationale sambeskatning, og resultatet fra disse enheder kan derfor ikke medregnes i moderselskabets skatteopgørelse.

Ønsker koncernen at blive sambeskattet med sine udenlandske datterselskaber og filialer, kan koncernen vælge international sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31 A, dette medfører, at koncernen behandles efter et globalpuljebeskatningsprincip. Vælges der international sambeskatning, skal alle koncernforbundne selskaber og filialer inddrages i sambeskatningen. Der er altså tale om et enten/eller princip, enten udelukkes alle udenlandske selskaber fra

¹⁰ Supplement til FSRs skatte- og afgiftslove 2005, Side 1428

sambeskatningen, eller også inddrages samtlige. Selskabsskattelovens § 8 stk. 2, udvider sambeskatningsreglerne til også at omfatte filialer, da indtægter og udgifter fra faste ikke-hjemmehørende driftssteder ikke medregnes i det danske selskabs skattepligtige indkomst.

Effekten af de nye sambeskatningsregler er, at udenlandske datterselskaber og udenlandske filialer stilles ens, hvis et dansk selskab ønsker, at etablere sig i en anden medlemsstat, får selskabet den samme retsstilling i Danmark uanset om der vælges etablering gennem datterselskab eller filial. Der er således sket en fuldstændig gennemførelse af den indre neutralitet i Danmark.

Hvad enten der vælges international sambeskatning eller ej, behandles de to former for etablering ens. Vælger koncernen, at indgå i ordningen om international sambeskatning, vil ikke-hjemmehørende datterselskaber og ikke-hjemmehørende filialer behandles som skatteretlige transparente enheder. Vælges der ikke international sambeskatning, behandles ikke-hjemmehørende selskaber og ikke-hjemmehørende filialer som selvstændige skatteretlige enheder.

I relation til retten til fri etablering ses det i C-414/06 - Lidl Belgium og C-293/06 - Deutsche Shell, at der foreligger en restriktion for etableringsfriheden, hvis det ikke tillades, at underskud i ikke-hjemmehørende filialer kan inddrages i hovedselskabet skatteopgørelse, når dette tillades for hjemmehørende filialer. Selskabsstakkelovens § 8, stk. 2 udgør derfor en restriktion for etableringsfriheden. For at en sådan restriktion skal kunne opretholdes skal den, jf. C-446/03 - Marks og Spencer, præmis 35, forfølge et legitimt mål, som er foreneligt med traktaten, og være begrundet i tvingende almene hensyn. Derudover kræves det desuden, at hindringen er egnet til at sikre gennemførelsen af det pågældende mål og ikke går udover, hvad der er nødvendigt for at nå det.

Formålet med vedtagelsen af lov nr. 426 af 06.06.2005, var at forhindre, at internationale koncerner kunne undgå beskatning af deres erhvervsmæssige aktiviteter i Danmark. Domstolen har i de gennemgåede domme accepteret, at opretholdelse af fordelingen af beskatningskompetencen er et legitimt formål, der kan betragtes som et tvingende alment hensyn. Der er ikke tvivl om, at hindringen egner sig til at sikre gennemførelsen af målet, da territorialbeskatningsprincippet og muligheden for valg af globalpuljeprincippet, afskærer selskaberne for, at omgå Danmarks beskatningskompetence.

Det sidste kriterium er, at hindringen ikke går ud over hvad der er nødvendigt for at nå det ønskede mål. For at sikre den danske beskatningskompetence, er der blevet vedtaget lovgivning, der skattemæssigt, behandler filialer og datterselskaber ens. Konsekvensen af hindringen er, at der ved etablering i andre medlemsstater sker en ens behandling af datterselskaber og filialer. Der er derfor ikke længere et frit valg mellem to forskellige etableringsformer. Hindringen er et meget stort indgreb i etableringsfriheden der afskærer alle situationer hvor der er en reel risiko for de danske skattemyndigheder ikke kan opretholde deres beskatningskompetence, derudover afskærer hindringen tillige alle situationer hvor der ikke eksisterer en risiko for, at de danske skattemyndigheder ikke kan opretholde deres beskatningskompetence.

Selskabsskattelovens § 8, stk. 2, må anses for, at gå ud over hvad der er nødvendigt for, at opnå det ønskede mål, da den for det første afskærer alle situationer hvor der ikke foreligger en risiko for, at Danmark ikke opretholde sin beskatningskompetence, og for det anden, gør dette ved, at afskære selskaberne det frie valg af etableringsform, ved at gøre sondringen mellem datterselskab og filial indholdsløst. Selskabsskattelovens § 8, stk. 2 er derfor ikke i forenelig med etableringsfriheden jf. artikel 43 EF og 48 EF..

Hvad angår den danske beskatningsordning som helhed ses det i selskabsskattelovens § 8, stk. 2, 2. pkt. at bestemmelsen ikke finder anvendelse i tilfælde hvor kildestaten har afskrevet beskatningsretten på baggrund af en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Det bemærkes af Domstolen i C-265/04 - Bouanich, præmis 51, at indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster er en del af den retlige ramme, og at der kan tages hensyn til denne, når der skal gives en fortolkning af fællesskabsretten.

Hvorvidt den danske beskatningsordning, som helhed er i strid med fællesskabsretten kan altså påvirkes af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster hvis det vurderes, at overenskomsterne har til virkning at fjerne den påviste restriktion af den grundlæggende frihed jf. C-265/04 - Bouanich, præmis 48. Det kan ikke på forhånd udelukkes, at der i overenskomsterne aftales en anden beskatningsordning.

Frem for, at gennemgå samtlige af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster, bemærkes det, at skatteministeren, i lov nr. 85 af 20.02.2008, fik bemyndigelse til at opsige dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med Frankrig og Spanien,

med virkning fra 1. januar 2009. Der er i skrivende stund ikke indgået en ny dobbeltbeskatningsoverenskomst med de pågældende medlemsstater. Over for de pågældende medlemsstater er den danske beskatningsordning altså uændret, da der ikke er indgået en overenskomst, som fjerner restriktionen.

Hvis et selskab beliggende i Danmark etablerer sig i en af de førnævnte medlemsstater ved, at oprette en filial opstår der en risiko for at underskud i denne filial ikke kan udnyttes i nogen af medlemsstaterne. Dette kan ske som i C-293/06 - Deutsche Shell, hvor der ikke kan tages hensyn til et valutatab i værtsstaten, eller i tilfælde hvor der ikke kan tages hensyn til fremførte underskud da virksomheden som følge af konkurs er blevet likvideret. I sådanne tilfælde vil hovedselskabet blive stillet ringere, end hvis det havde etableret en filial i bopælsstaten.

Den danske beskatningsordning, kan som helhed, på baggrund af ovenstående, ligeledes ikke betragtes som forenelig med etableringsfriheden jf. artikel 43 EF og 48 EF.

Konklusion

Hvad angår direkte skatter inden for kapitalens frie bevægelse, artikel 56 EF og 58 EF, er udgangspunktet at ikke-hjemmehørende skattepligtige og hjemmehørende skattepligtige ikke befinder sig i en sammenlignelig situation, da først nævnte er begrænset skattepligtig mens sidstnævnte er ubegrænset skattepligtig.

Hvad angår det indre forhold i etableringsfriheden, artikel 43 EF og 48 EF, sondres der ligeledes mellem begrænset skattepligtige og ubegrænset skattepligtige. Et selskab, som ønsker at etablere sig i en anden medlemsstat tildeles gennem etableringsfriheden valgfrihed mellem etablering via et datterselskab eller via en filial. Selskabet har altså mulighed for at vælge mellem en ubegrænset skattepligtig etablering og en begrænset skattepligtig etablering.

Da der ved etablering eksisterer et valg mellem to etableringsformer, der har forskellige skatteretlige karakteristika, opstår der ofte tilfælde hvor de to etableringsformer ikke befinder sig i objektivt sammenlignelige situationer. Der vil således opstå tilfælde hvor det vil være uforeneligt med fællesskabsretten, at behandle de to etableringsformer ens, da det ikke tillades, at forskellige situationer behandles ens. Som en naturlig følge heraf, eksisterer der ikke en indre neutralitet, hvad angår skatteretten, da det vil eliminere valgfriheden mellem to forskellige etableringsformer.

På trods af at der ikke eksisterer indre neutralitet, tillades det dog alligevel i visse situationer, at medlemsstaterne behandler de to etableringsformer ens. Domstolen har accepteret, at medlemsstaterne opstiller restriktioner for etableringsfriheden, hvis det kan begrundes i et formål om at opretholde beskatningskompetencen, eller hvis det har til formål at forhindre en risiko for dobbelthensynstagen. Det ses dog i C-414/06 - Lidl Belgium og C-293/06 - Deutsche Shell, at selv hvis en beskatningsordning er begrundet i førnævnte formål, skal et hovedselskab, som har etableret sig via en filial i en anden medlemsstat, have mulighed for at inddrage underskud i filialen i hovedselskabets skatteopgørelse, hvis der ikke foreligger en mulighed for at udnytte underskuddet i medlemsstaten hvor filialen er beliggende.

Som følge af, at ikke-hjemmehørende filialer og ikke-hjemmehørende datterselskaber, ikke befinder sig i en sammenlignelig situation, eksisterer der ikke en indre neutralitet. Resultatet af dette er, at den danske beskatningsordning, på grund af selskabsskattelovens § 8, stk. 2,

opstiller en restriktion for etableringsfriheden, da bestemmelsen ved etablering i en anden medlemsstat behandler de to etableringsformer ens.

Formålet med den danske beskatningsordning er, at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen så det ikke er muligt, at udnytte de danske skatteregler med henblik på at slippe for dansk beskatning. Dette formål betragtes af Domstolen som værende et legitimt mål, der kan begrundes i et tvingende alment hensyn.

For at en restriktion kan accepteres, må den ikke gå ud over hvad der er nødvendigt for at opnå det ønskede mål. Det ses i ovenstående analyse, at den danske beskatningsordning sikrer den danske beskatningskompetence ved, at eliminere selskabernes mulighed for at vælge mellem de forskellige etableringsformer i artikel 56 EF og 58 EF. Selskaberne kan stadig vælge mellem de to former for etablering, men en fuldstændig skatteretlig ligestilling mellem disse har til konsekvens at der ikke eksisterer et reelt valg.

Hvis det kan tillades, at medlemsstaterne kan gøre valget af etableringsform ligegyldigt, vil det være ensbetydende med, at sondringen mellem datterselskab og filial i artikel 43 EF vil blive indholdsløst. Der eksisterer ikke domspraksis inden for EU-retten som omhandler denne problemstilling men det må antages, at det går ud over hvad der er nødvendigt at opnå det ønskede mål, at afskære samtlige selskaber fra at nyde godt af en af traktatens grundlæggende friheder.

Det skal tillige bemærkes, at restriktionen ikke kun afskærer selskaber i situationer hvor der er en risiko for, at den danske skattemyndighed ikke kan opretholde dens beskatningskompetence, med også situationer hvor der ikke foreligger en sådan risiko. Det er vanskeligt at forestille sig en mere indgribende metode end territorialbeskatningsprincippet, og når der ses på andre medlemsstaters skattesystemer synes det ikke at være nødvendigt for at opretholde beskatningskompetencen.

Konklusionen er således, at den danske beskatningsordning går ud over hvad der er nødvendigt for at opnå det ønskede mål, og kan derfor ikke anses som forenelig med fællesskabsretten.

Selv hvis beskatningsordningen ikke gik ud over hvad der er nødvendigt for at sikre opretholdelse af den danske beskatningsordning, kan der stadig opstå situationer hvor ordningen, vil lide af et fællesskabsretligt problem. Der findes i den danske skattelovgivning

ikke nogen undtagelsesbestemmelse, som tager hensyn til situationer hvor der ikke kan tages hensyn til et tab eller et underskud i etableringsstaten.

Domstolen fastslog i C-414/06 - Lidl Belgium og C-293/06 - Deutsche Shell, at det var i strid med fællesskabsretten, hvis staten hvor hovedselskabet var beliggende ikke tog hensyn tab eller underskud i en ikke-hjemmehørende filial, når der ikke blev taget hensyn til dette i den stat hvor selskabets ikke-hjemmehørende filial var beliggende.

Der kan derfor på baggrund af den danske beskatningsordning opstå situationer, som allerede er behandlet Domstolen, hvor den danske beskatningsordning er i strid med artikel 43 EF og 48 EF, da der ikke tages hensyn til underskud i danske selskabers ikke-hjemmehørende filialer.

Perspektivering

Som nævnt tidligere i afhandlingen indeholder etableringsfriheden i artikel 43 EF et paradoks, hvad angår det indre forhold. Selskaber tildeles et frit valg mellem forskellige etableringsformer, herunder særligt etablering gennem datterselskab og etablering gennem filial. Medlemsstaterne må ikke sætte restriktioner som forhindre dette frie valg af etableringsform, ved at gøre en af etableringsformerne mindre interessant i forhold til den anden etableringsform. Medlemsstaterne må heller ikke behandle de to former for etablering ens, da selskabernes etableringsfrihed derved, reelt, begrænses til en etableringsform. Der er i artikel 43 EF altså to modstridende forhold som skal varetages af medlemsstaterne.

Medlemsstaterne befinder sig i en position hvor det ikke er helt afklaret hvorledes de skal forholde sig til det faktum, at der på den ene side ikke må udøves en forskelsbehandling, som gør en etableringsform mindre attraktiv end en anden, når der samtidigt ikke må ske en ligebehandling, da etableringsformerne ikke befinder sig i en sammenlignelig situation.

Det er ikke, af fællesskabsretten, blevet præciseret hvordan medlemsstaterne skal tilpasse deres lovgivning så den ikke er i strid med etableringsfriheden i artikel 43 EF, og det er en uklart i hvilke henseender, medlemsstaterne skal sikre etableringsfriheden ved at behandle etableringsformerne forskelligt og hvornår medlemsstaterne skal sikre etableringsfriheden ved at behandle etableringsformerne ens.

Det vil derfor være interessant, at undersøge under hvilke omstændigheder, det ene forhold i artikel 43 EF, er mere beskyttelsesværdigt end det andet. Dette vil ligeledes give et mere nuanceret billede af etableringsfrihedens anvendelsesområde.

Løsningen på problemstillingen kan muligvis findes i formålet med artikel 43 EF. Formålet med etableringsfriheden er, at selskaber tildeles en mulighed for at etablere sig i andre medlemsstater, med den etableringsform som selskabet finder bedst anvendelig. Selskabet har, jf. artikel 43 EF, mulighed for, at vælge mellem et selvstændigt skatteretligt subjekt (datterselskab) og en skatteretlig transparent enhed (filial). De to etableringsformer har forskellige skatteretlige karakteristika og for at sikre etableringsfriheden skal der skelnes mellem disse karakteristika i medlemsstaternes beskatningsordninger.

Medlemsstaterne skal behandle de to etableringsformer forskelligt, i situationer hvor det vedrører etableringsformernes skatteretlige karakteristika. Dette kan resultere i situationer

hvor det vil være mindre fordelagtigt for et selskab at vælge en etableringsform frem for en anden. Skulle en sådan situation opstå, vil det ikke være uforeneligt med fællesskabsretten, da dette er en naturlig følge af selskabet har mulighed for at vælge mellem forskellige former for etablering. Formålet med valgfriheden er jo, at selskabet skal kunne vælge den etableringsform som er mest fordelagtig for selskabet.

Medlemsstaterne skal behandle de to former for etablering ens, i situationer hvor forskelsbehandling ikke er en naturlig følge af muligheden for, at vælge mellem to forskellige etableringsformer. Forskelsbehandling, som ikke kan begrundes i det faktum, at der i artikel 43 EF's forstand skelnes mellem de to former for etablering, er ikke forenelig med etableringsfriheden.

Udgangspunktet i artikel 43 EF vil efter ovenstående ræsonnement, kunne formuleres som følgende: Det er i strid med artikel 43 EF, at medlemsstaterne udøver en forskelsbehandling mellem datterselskaber og filialer, etableret på en anden medlemsstats område, som har til følge, at en etableringsform bliver mindre fordelagtig end den anden, medmindre denne forskelsbehandling er en naturlig følge af det frie valg af etableringsform i artikel 43 EF.

Litteraturliste

Bøger/værker

- Helmer Augustesen, Jens Drejer, Hanne Søgaard Hansen og Kjeld Lund-Andersen;
Supplement til FSRs skatte- og afgiftslove 2005, 2005, Forlaget Thomsen A/S

Domme/Afgørelser

Følgende EF-Domstols afgørelser er blevet anvendt:

- C-279/93 - Schumacker
- C-55/94 - Gebhard
- C-336/96 - Gilly
- C-307/97 - Saint-Gobain
- C-376/03 - Formueplacering
- C-446/03 - Marks & Spencer
- C-265/04 - Bouanich
- C-293/06 - Deutsche Schell
- C-414/06 - Lidl Belgium

Lov oversigt

EF-traktaten herunder særligt:

- Artikel 43 EF
- Artikel 48 EF
- Artikel 56 EF
- Artikel 58 EF
- Artikel 293 EF

Lov nr. 426 af 06.06.2005 herunder særligt:

- Selskabsskattelovens § 8 stk. 2