

Aktuelle skattesager ved EU-domstolen

Danmarks Skatteadvokater
30. november 2015

Anders Nørgaard Laursen
Lektor, ph.d.

Agenda

- › Exitbeskatning – C-657/13, Verder LabTec
 - › Udviklingen i praksis og status

- › Valutakurstab ved aktieafståelse – C-686/13, X AB
 - › Betydningen af sammenlignelighed

- › De danske sambeskatningsregler og faste driftssteder
 - › Præjudiciel forelæggelse og ligningslovens § 5 G i EU-skatte retlig belysning

- › Valg mellem beskatningsordninger – 632/13, Hirvonen
 - › Isoleret vurdering af beskatningsordningens konsekvens

Exitbeskatning

- › Udviklingen i praksis
- › C-81/87, Daily Mail
 - › En spildt chance; spørger i øst – svarer i vest
- › Fysiske personer
 - › C-9/02, du Saillant; **C-470/04, N**
 - › Exitbeskatning en restriktion
 - › Kan begrundes i hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne
 - › Proportionalitet =>
 - › Krav om **henstand**
 - › Krav om hensyntagen til **efterfølgende tab(?)**
- › **ABL §§ 38-40; KGL §§ 37-38b; LL § 28; KSL § 10 og §§ 73 B, 73 C og 73 E**

Exitbeskatning

- › Juridiske personer
 - › C-371/10, National Grid Indus; C-261/11, Komm. v Danmark o.a.
 - › Exitbeskatning = restriktion
 - › Hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen
 - › Proportionalitet
 - › Henstandsmulighed
 - › **Ikke** krav om hensyntagen til efterfølgende tab
 - › Sikkerhedsstilling kun ved **konkret risiko** for, at skatten ikke bliver betalt

- › **SEL § 5, § 8, stk. 4 og §§ 26-27**

Exitbeskatning

› De "generelle" henstandsordninger

› KSL §§ 73 B-73 C / SEL §§ 26-27

- › Sondrer **ikke** mellem aktivtyperne (bestemt/ikke bestemt til afståelse)
- › Lineær nedbringelse/faktisk afkast
- › Rentetilskrivning

› Kritiseret af Kommissionen allerede inden SEL §§ 26-27 blev gennemført

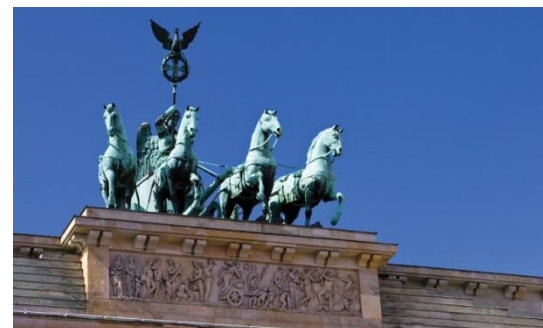
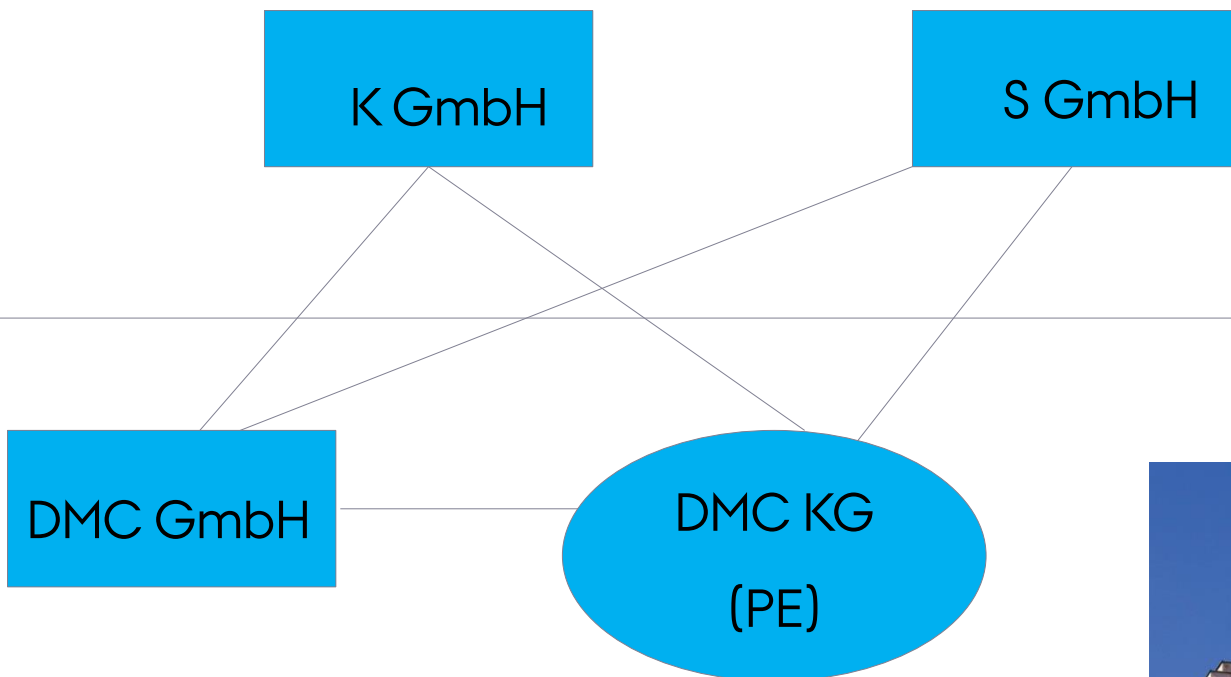
› Seneste udvikling

- › **2014:** C-164/12, DMC Beteiligungsgesellschaft
- › **2015:** C-657/13, Verder LabTec

Exitbeskatning

- › C-164/12, DMC Beteiligungsgesellschaft
 - › K GmbH og S GmbH = Østrigske anpartsselskaber
 - › Ejer i fællesskab DMC GmbH
 - › Tysk anpartsselskab
 - › DMC KG = tysk kommanditselskab
 - › Udgør et fast driftssted for K og S
 - › K GmbH og S GmbH = kommanditister
 - › DMC GmbH = komplementar

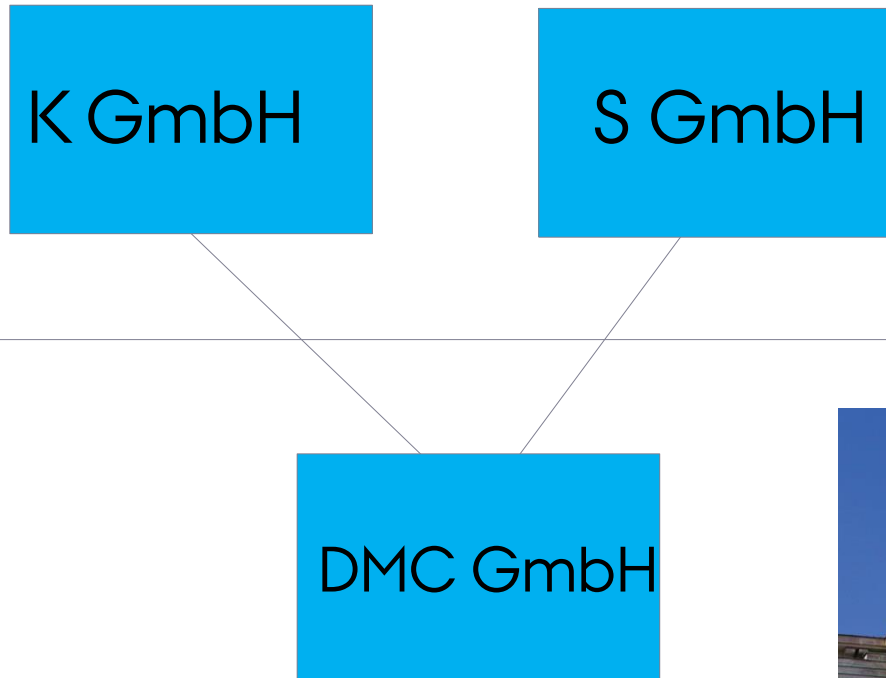
Exitbeskatning



Exitbeskatning

- › C-164/12, DMC Beteiligungsgesellschaft
 - › 28. august 2001 => Kapitalforhøjelse i DMC GmbH ved apportindskud
 - › K og S indskyder deres andele i DMC KG mod selskabsandele i DMC GmbH
 - › Herefter opløses DMC KG

Exitbeskatning



Exitbeskatning

- › C-164/12, DMC Beteiligungsgesellschaft
 - › K og S råder ikke længere over et fast driftssted i Tyskland => exitbeskatning
 - › Beskatning af latente kapitalgevinster på de andele, der blev indskudt i DMC GmbH
 - › Skatteyderne (K og S) kan søge om **rentefri** udskydelse af skatten
 - › Skatten kan betales i årlige delbeløb **af mindst 1/5**

Exitbeskatning

- › C-164/12, DMC Beteiligungsgesellschaft
 - › Hvilken frihedsrettighed finder anvendelse i sagen – etableringsfrihed eller kapitalens fri bevægelighed?
 - › Afgørende for vurderingen: **formålet** med lovgivningen
 - › Formålet med de tyske exitbeskatningsregler
 - › Sikre Tyskland beskatning af kapitalgevinster som føres væk fra tysk beskatningskompetence
 - › Reglerne finder anvendelse **uanset ejerandelen** i K/S'et
 - › Lovgivningen omhandler overførsler af aktiver; kun i mindre grad etableringsprocessen
 - › Derfor => **kapitalens fri bevægelighed**

Exitbeskatning

> C-657/13, Verder LabTec

- > Tysk K/S med hjemsted i Tyskland overfører aktiver til fast driftssted i Holland
 - > patent-, varemærke- og mønsterrettigheder

- > Exitbeskattes – exitskatten skal afdrages lineært over 10 år

- > **Det præjudicielle spørgsmål: er en lineær afdragsordning i strid med EU-retten?**

Exitbeskatning

› C-657/13, Verder LabTec

› Restriktion

- › Ingen beskatning ved intern overførsel af aktiver i Tyskland – derfor (naturligvis) en restriktion

› Tvingende almene hensyn

- › Hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen
- › Tyskland må (naturligvis) beskattes urealiserede værdistigninger, som er opstået, mens aktiverne har været omfattet af tysk beskatningskompetence

Exitbeskatning

› C-657/13, Verder LabTec

› Proportionalitet

› Om henstandsordning

› ”Domstolen har i denne forbindelse i øvrigt fastslået [**i DMC-dommen**], at der ligeledes skal tages hensyn til risikoen for, at skatten ikke kan opkræves, **hvilken risiko stiger i takt med tidens gang**” (pr. 50)

› C-164/12, DMC Beteiligungsgesellschaft => 5 år blev accepteret

› Derfor 10 år naturligvis også OK

Exitbeskatning

- › Exitbeskatning
 - status på de danske henstandsregler i KSL §§ 73 B-73 C og SEL §§ 26-27
 - › DMC og Verder LabTec – Henstandsperioden (5/10 år) kobles sammen med **risikoen for, at skatten ikke kan opkræves**
 - › Indirekte accept af, at der ikke sondres mellem aktivtyperne?
 - › Og dermed accept af den danske 7 års henstand
 - › DMC – den relevante frihedsrettighed kan være **kapitalens fri bevægelighed** (art. 63 TEUF)
 - › Dermed relevant ved fraflytning til 3. lande – de danske regler tager ikke højde for dette
 - › Rentetilskrivning – fortsat uafklaret

Exitbeskatning

- › Exitbeskatning
 - status på de danske henstandsregler i KSL § 73 B-73 C og SEL §§ 26-27

- › Navnlig om KSL §§ 73 B-73 C – #1
 - › Betingelse for henstand: aktiverne skal flyttes til/befinde sig i et EU/EØS-land
 - › Fysisk person ejer fast ejendom i USA
 - › Flytter fra DK til Tyskland, dvs. **intra EU**
 - › Exitbeskattes uden mulighed for henstand

Exitbeskatning

- › Exitbeskatning
 - status på de danske henstandsregler i KSL § 73 B-73 C og SEL §§ 26-27
- › Navnlig om KSL §§ 73 B-73 C – #2
 - › Formet efter SEL §§ 26-27: Tager ikke hensyn til **efterfølgende tab**
 - › **NB:** KSL § 10 omfatter også aktiver, som **ikke** er en del af **erhvervsformuen**
 - › **N-dommen:** der skal tages hensyn til **efterfølgende tab**
 - › **National Grid Indus-dommen:** der skal **ikke** tages hensyn til efterfølgende tab, fordi:
 - › *(Pr 57) **Et selskabs aktiver kan nemlig direkte henføres til erhvervsvirksomhed, som har til formål at skabe en fortjeneste.** Udstrækningen af et selskabs skattepligtige indkomst er delvist påvirket af aktivernes værdiansættelse i selskabets regnskab, idet afskrivninger nedsætter beskatningsgrundlaget.*
- › **Pligt til at tage hensyn til efterfølgende tab på ikke erhvervsmæssige aktiver**

Valutakurstab ved salg af D/S-aktier SKM2015.463.LSR og C-686/13

› SKM2015.463.LSR

- › DK A/S stifter UK datterselskab i 1991
 - › Kurs på stiftelsestidspunktet 100 GBP = 1.120,80
- › Sælger i 2011 100 pct. af aktierne i selskabet
 - › Kurs på afståelsestidspunktet 100 GBP = 861,08
- › Realiserer ved salget en skattefri avance på ca. 4,4 mia. kr.
- › Realiserer samtidig et valutakurstab på ca. 320 mio. kr.
- › Fradrag for kurstabet?

Valutakurstab ved salg af D/S-aktier SKM2015.463.LSR og C-686/13

- > SKM2015.463.LSR
- > SR: Nej, ikke hjemmel i ABL; hele gevinsten er skattefri, jf. ABL § 8
- > Skatteyderen
 - > ABL tager ikke stilling til valutakurstab
 - > I strid med EU-retten (art. 49 TEUF) ikke at give fradrag for valutakurstab
 - > Risiko for valutakurstab eksisterer kun ifm grænseoverskridende etableringer
 - > Procederer med udgangspunkt i C-293/06, Deutsche Shell
 - > Tysk selskab fik fradrag for valutakurstab i italiensk filial
- > Afgjort: 29 april 2015 => 10. juni 2015: C-686/13, X AB

Valutakurstab ved salg af D/S-aktier SKM2015.463.LSR og C-686/13

- › C-686/13, X AB
- › Svensk selskab (X AB) stifter UK datterselskab (Y Ltd.)
- › Selskabskapitalen er i USD
- › Påtænker at sælge aktierne i Y Ltd., og vil i den forbindelse realisere et valutakurstab på **”erhvervsmæssige andele”**
- › Nægtes fradrag med den begrundelse, at hverken kapitaltab eller -gevinst medregnes til den svenske indkomstopgørelse
 - › Uanset om tabet skyldes et valutakurstab
- › **X AB: dermed mere risikabelt at investere i udenlandske selskaber end i svenske selskaber**

Valutakurstab ved salg af D/S-aktier SKM2015.463.LSR og C-686/13

- > C-686/13, X AB
- > Restriktionstesten
 - > Også hindringer opstillet af oprindelsesstaten (Sverige) kan være i strid med EU-retten
 - > "Alle foranstaltninger, **som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af etableringsfriheden mindre attraktiv**, skal betragtes som restriktioner" (pr 28)
 - > Svensk ret tillader aldrig fradrag for tab ved afståelse af "erhvervsmæssige andele", uanset om tabet skyldes valutakurstab
 - > **Derfor behandler Sverige ikke investeringer i udlandet mindre fordelagtigt end lignende investeringer, der foretages i Sverige (pr 32)**

Valutakurstab ved salg af D/S-aktier SKM2015.463.LSR og C-686/13

- › C-686/13, X AB
- › Restriktionstesten
 - › **Pr 33:**
 - › Dette (manglende fradrag) kan medføre en ulempe for et selskab, der har investeret i et selskab etableret i en anden medlemsstat
 - › **Men:** Medlemsstaterne er **ikke** er forpligtede til at tilpasse deres eget skattesystem de andre medlemsstaters
- › Der er fordele og ulemper ved at etablere sig i udlandet, og medlemsstaterne er ikke forpligtede til indrette deres skattesystemer, så alle ulemper fjernes

Valutakurstab ved salg af D/S-aktier SKM2015.463.LSR og C-686/13

- > C-686/13, X AB
- > Næppe tvivl om, at de danske ikke er i strid med EU-retten (SKM2015.463.LSR)
- > Ad restriktionstesten
 - > Fastslår, at "restriktionstesten" (ikke-diskriminerende restriktioner) reelt er ren retorik
 - > Afgørende er altså **en sammenligning af obj. sammenlignelige situationer**
 - > **Pr. 28 ctr. 32 og 33**

Valutakurstab ved salg af D/S-aktier SKM2015.463.LSR og C-686/13

- › C-686/13, X AB
- › Ad restriktionstesten
 - › Går langt i retning af, at **formel** ligestilling er tilstrækkelig – realiteten er uden betydning
 - › SKMs typiske løsning på EU-retlige problemstillinger => udstrække anvendelsesområdet
 - › CFC/tynd kap. mv.
 - › Ligestiller rent danske og grænseoverskridende koncerner
 - › Formelt
 - › Reelt? => nok uden betydning

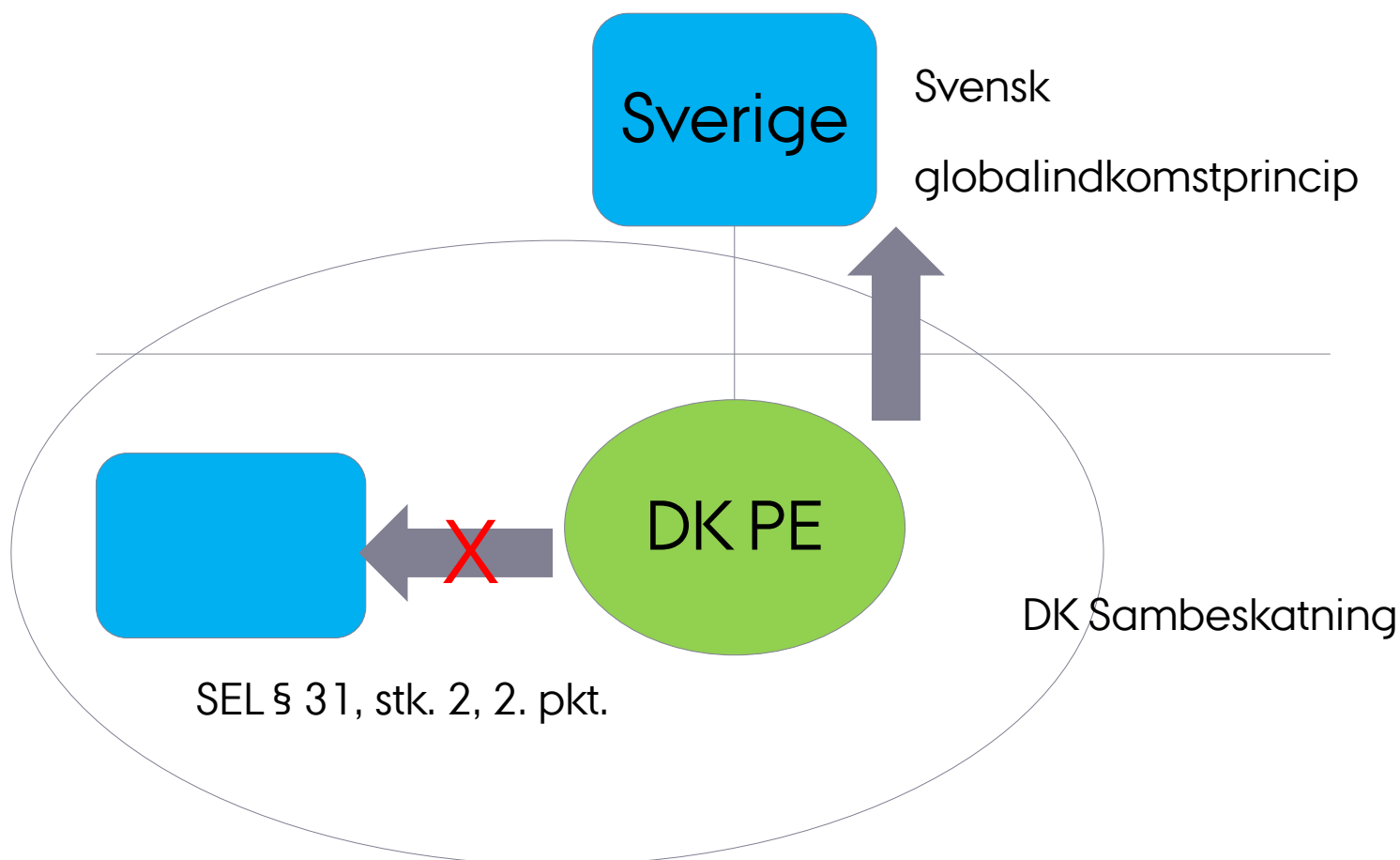
Sambeskatning og faste driftssteder

ØLK af 4/6 2015, præjudiciel forelæggelse

- › Svensk selskab har filial i DK (fast driftssted)
- › Indgår i obl. DK sambeskatning
- › Underskud i det faste driftssted
 - › Grundet skattemæssige afskrivninger på goodwill
- › Underskud ønskes anvendt af et andet koncernselskab
- › **Nægtes**, med henvisning til SEL § 31, stk. 2, 2. pkt.
 - › Underskuddet kan anvendes i Sverige, jf. svensk globalindkomstprincip
 - › **NB:** Når indkomsten blev beregnet efter svenske regler, var der intet underskud

Sambeskatning og faste driftssteder

ØLK af 4/6 2015, præjudiciel forelæggelse



Sambeskatning og faste driftssteder

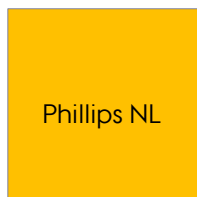
ØLK af 4/6 2015, præjudiciel forelæggelse

- › C-18/11, Philips Electronics
 - › Hollandsk selskab har fast driftssted i UK
 - › Koncernforbundet selskab har datterselskab i UK
 - › Tab i det faste driftssted ønskes overført til UK-selskabet, jf. UK sambeskatningsregler
 - › Nægtes, idet tabet tillige kan anvendes i Holland

- › **EU-domstolen: i strid med EU-retten!**
 - › Hvis det faste driftssted havde været et D/S – tabet kunne overføres
 - › Forskelsbehandling af obj. sammenlignelige situationer

Sambeskatning og faste driftssteder

ØLK af 4/6 2015, præjudiciel forelæggelse



Sambeskatning og faste driftssteder

ØLK af 4/6 2015, præjudiciel forelæggelse

> SKM anbringender

- > Danske regler adskiller sig fra UK regler til prøvelse i Philips Electronics
- > Den EU-retlig prøvelse fordrer en **sammenligning**
 - > Sammenligningen mellem et **fast driftssted og et datterselskab**
 - > UK regler: hvis der i stedet for et fast driftssted var etableret et datterselskab => underskuddet kunne overføres
 - > Derfor udtryk for en **forskelsbehandling**
- > I dansk ret => **ingen forskelsbehandling**
 - > Hvis der er etableret et D/S frem for et fast driftssted i DK
 - > Og underskuddet fra D/S kan anvendes i udlandet => underskuddet kan ikke anvendes i DK, jf. LL § 5 G
- > Selvom de danske regler skulle være udtryk for en restriktion => kan begrundes i tvingende almene hensyn
 - > Generelt forbud mod **dobbelt dip**

Sambeskatning og faste driftssteder

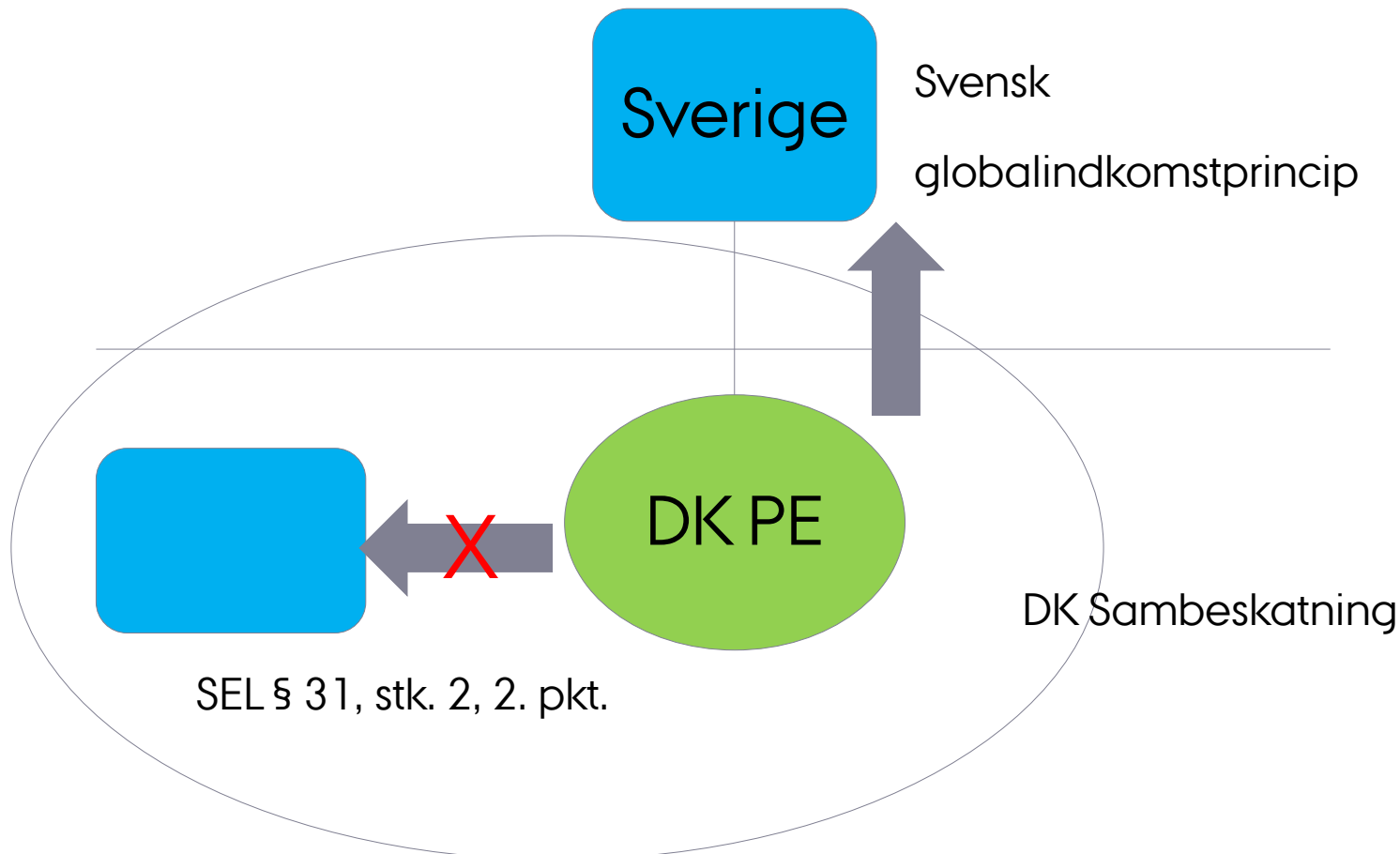
ØLK af 4/6 2015, præjudiciel forelæggelse

> Skatteyderens anbringender

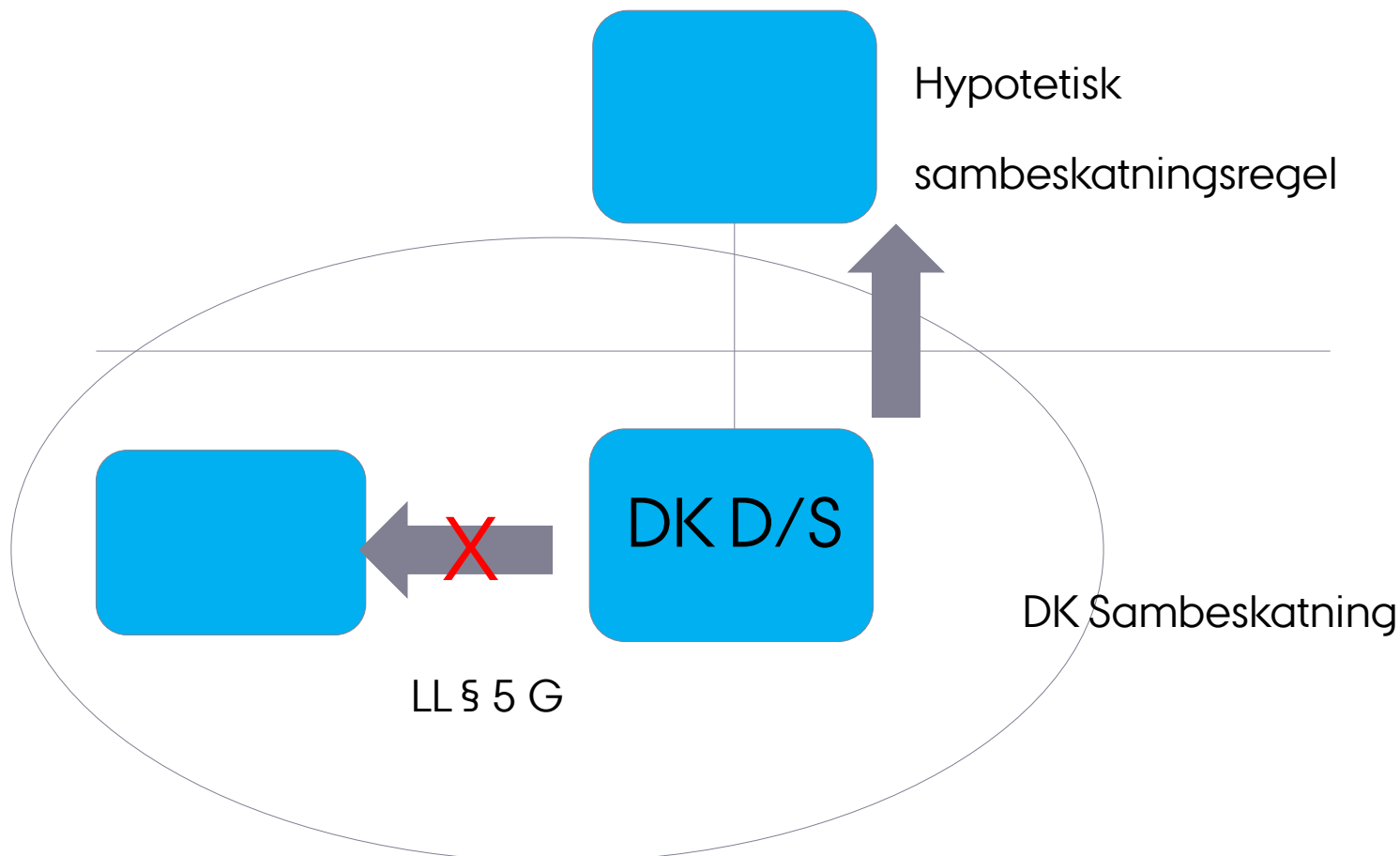
- > Reglerne er i strid med EU-retten, jf. Philips Electronics-dommen
- > Meningsløst at tale om værn mod dobbelt dip => i den konkrete situation opstår der dobbelt **ikke** fradrag
- > LL § 5 G medfører **ikke** en ligestilling af faste driftssteder og datterselskaber i DK
- > LL § 5 G er i sig selv udtryk for en restriktion, jf. SKM2011.486.ØLR
- > Der gælder ikke noget generelt forbud mod dobbelt dip

Sambeskatning og faste driftssteder

ØLK af 4/6 2015, præjudiciel forelæggelse



Sambeskatning og faste driftssteder ØLK af 4/6 2015, præjudiciel forelæggelse



Sambeskatning og faste driftssteder

ØLK af 4/6 2015, præjudiciel forelæggelse

> **Afgørende**

- > behandles datterselskaber og faste driftssteder ens, jf. LL § 5 G og SEL § 31, stk. 2, 2. pkt.

> **Hvis nej**

- > Åbenlyst i strid med EU-retten, jf. Philips Electronics-dommen

> **Hvis ja** => er LL § 5 G i sig selv i strid med EU-retten?

> **SKM2011.486.ØLR**

- > Dansk moderselskab nægtes fradrag for underskud i tyske datterselskaber
- > Fordi underskuddene kan anvendes i en tysk sambeskatning
- > Udgør en restriktion...
- > Som kan begrundes, fordi den værner mod dobbelt dip og tillader fradrag for **endelige tab**
- > Henviser til C-446/03, Marks & Spencer

Sambeskatning og faste driftssteder

ØLK af 4/6 2015, præjudiciel forelæggelse

- > **Hvis ja** => er LL § 5 G i sig selv i strid med EU-retten?
- > **Er SKM2011.486.ØLR relevant?**
 - > Vedrører **"import"** af underskud fra ikke hjemmehørende selskaber i andre medlemsstater
 - > Righoldig EU-praksis siden Marks & Spencer-dommen
 - > OK at nægte import af underskud, jf. hensynet til **den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen**/risikoen for misbrug/dobbelt dip
- > **NB:** den sammenlignelige situation i relation til SEL § 31, stk. 2, 2. pkt. er **"eksport"** af underskud fra et **hjemmehørende** selskab

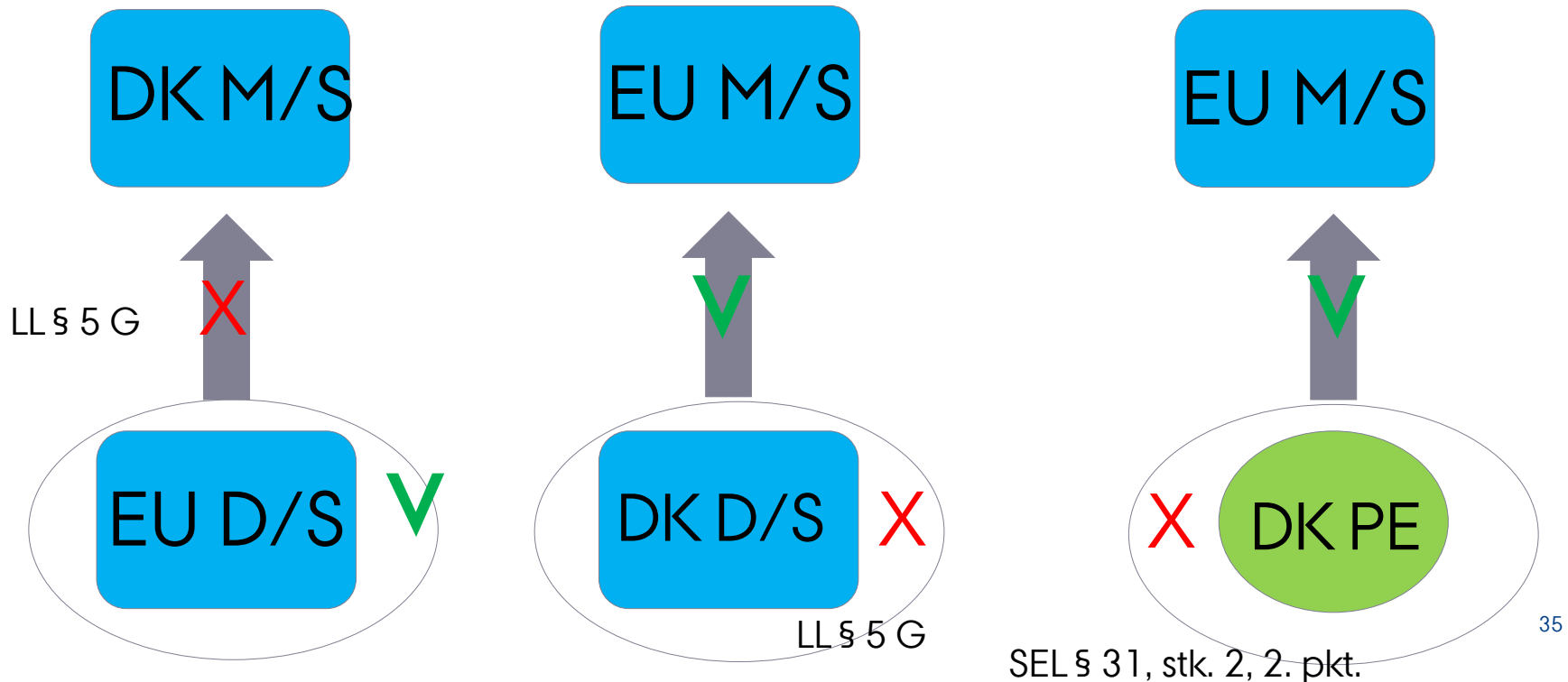
Sambeskatning og faste driftssteder

ØLK af 4/6 2015, præjudiciel forelæggelse

SKM2011.486.ØLR

Hypotetisk sammenligning

ØLK af 4/6 2015



Sambeskatning og faste driftssteder

ØLK af 4/6 2015, præjudiciel forelæggelse

- › **Hvis ja** => er LL § 5 G i sig selv i strid med EU-retten?
 - › **Marks & Spencer-dommen (og efterfølgende praksis)**
 - › Afgørende begrundelse for en restriktion => den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne
 - › **Hensynets indhold?**
 - › Fradrag for tab skal modsvares af muligheden for at beskatte indkomst
 - › **LL § 5 G:** nægter **hjemmehørende** selskab fradrag for tab, **selvom** indkomsten i selskabet er omfattet af DK beskatningskompetence
 - › **Fradrag for tab** => medfører ingen risiko for den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen!
 - › **Heller ikke selvom tabet kan fratrækkes i udlandet**

Sambeskatning og faste driftssteder

ØLK af 4/6 2015, præjudiciel forelæggelse

- › **Hvis ja** => er LL § 5 G i sig selv i strid med EU-retten?
 - › SKM: LL § 5 G modvirker dobbelt dip
 - › Er risikoen for dobbelt dip et selvstændigt argument?
 - › Philips Electronics-dommen,
 - › *Pr 28: Hvad for det andet angår målet om at forhindre dobbelt anvendelse af underskud bemærkes, **at selv om det antoges, at en sådan begrundelse kunne påberåbes selvstændigt**, kan den i et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede under alle omstændigheder ikke påberåbes for at begrunde **værtsmedlemsstatens nationale lovgivning***
 - › Pr 29-30: selvom tab kan anvendes i domicillandet (Holland) og i kildelandet (UK) => har ingen betydning for beskatningskompetencen i UK
 - › Samlet set: dobbelt dip problematikken må løses i **domicillandet**

Sambeskatning og faste driftssteder

ØLK af 4/6 2015, præjudiciel forelæggelse

> **Samlet set**

- > LL § 5 G og SEL § 31, stk. 2, 2. pkt. => der er (nok) ingen forskelsbehandling
- > **Men:** LL § 5 G er næppe i overensstemmelse med EU-retten
- > Der er ingen forskelsbehandling af objektivt sammenlignelige situationer
- > Men begge situationer behandles på en måde, der er i strid med EU-retten
- > SEL § 31, stk. 2, 2. pkt. (og LL § 5 G) => kan næppe opretholdes i nuværende form

Valg mellem beskatningsordninger

› **C-632/13, Hirvonen**

- › Hjemmehørende i Finland; tilflyttet fra Sverige
- › Modtager svenske pensioner; ingen anden indkomst
 - › **Eksklusiv svensk beskatningsret, jf. nordiske DBO**
- › Betaler **renteudgifter** i Finland på et boliglån
- › **Problemet**
 - › Ingen indkomst at fratække renteudgifterne i
 - › Hirvonen: i strid med EU-retten, jf. art. 21 TEUF
 - › Unionsborgernes ret til fri bevægelighed

Valg mellem beskatningsordninger

> Svensk beskatning af pensionsydelse: 2 muligheder

1. "Kildeskatteordningen"

> Begrænset skattepligt, 25 % beskatning af bruttoydelserne

2. "Den alm. beskatningsordning"

> Beskatning som fuldt skattepligtig => ret til fradrag; beskatning med en progressiv sats

> Hirvonen: beskatning efter 1, men ønsker fradrag for renteudgifter

Valg mellem beskatningsordninger

> Problemet

- > Hirvonen har hele sin indkomst fra Sverige (kildelandet)
- > Ingen indkomst i Finland (domicillandet)
- > Der tages således ikke hensyn til renterne noget sted
- > **Isoleret set**
 - > Hirvonens situation er objektiv sammenlignelig med en hjemmehørende skatteydere (hele indkomsten fra kildelandet)
 - > Nægtes fradrag for renter => forskelsbehandling af hende som ikke-hjemmehørende sammenlignet med en hjemmehørende

Valg mellem beskatningsordninger

- › C-440/08, Gielen
 - › Tysk selvstændig erhvervsdrivende med fast driftssted i Holland
 - › Særlig gunstig beskatningsordning for selvstændigt erhvervsdrivende i Holland
 - › **Ikke hjemmehørende:** betinget et vist antal arbejdstimer
 - › **Hjemmehørende:** ingen betingelser
 - › **Ikke hjemmehørende:** kan vælge beskatning som hjemmehørende

Valg mellem beskatningsordninger

> C-440/08, Gielen

- > **Pr 50:** Muligheden for at vælge behandling som hjemmehørende skattepligtig betyder, at en ikke-hjemmehørende skattepligtig person har et valg mellem at anvende en skatteordning, der er diskriminerende, eller en anden ordning, der angiveligt ikke er diskriminerende.
- > **Pr 51:** Det skal i denne forbindelse understreges, at en sådan valgmulighed ikke i det foreliggende tilfælde kan udelukke de diskriminerende virkninger af den første af disse to skatteordninger
- > **Pr 52:** Såfremt man anerkender, at valgmuligheden har en sådan neutraliserende virkning, blive den, at man lovliggør en skatteordning, der isoleret set fortsat ... er diskriminerende
- > **Pr 53:** en national ordning, der begrænser etableringsfriheden, er stadig lige uforenelig med EU-retten, uanset om anvendelsen heraf er fakultativ

Valg mellem beskatningsordninger

› C-440/08, Gielen ctr. **C-632/13, Hirvonen**

- › **Pr. 38:** Selv uden rentefradrag...
 - › beskattes ikke-hjemmehørende skattepligtige, som vælger at lade deres indkomst beskattes efter kildeskatteordningen, således generelt mindre hårdt end hjemmehørende skattepligtige for lignende indkomst
- › **Pr. 39:** Det er netop dette forhold, som adskiller de faktiske omstændigheder i hovedsagen fra se særlige omstændigheder, der gav anledning til Gielen-dommen

Valg mellem beskatningsordninger

- › **Samlet om muligheden for at vælge**
- › Udgangspunktet er altid: **forbud mod forskelsbehandling af sammenlignelige situationer**
- › Selvom skatteyderen gives mulighed for at vælge
 - › Hver ordning skal bedømmes individuelt
 - › Fordele knyttet til den ene ordning skal samlet set opveje ulemperne
 - › Konkret: Lav skattesats opvejer bruttobeskatning
- › Men **altid** en konkret vurdering!

Valg mellem beskatningsordninger

- › **Samlet om muligheden for at vælge**
- › Betydningen for danske skatteregler
 - › Sambeskatning
 - › Fradrag for underskud i udenlandske koncernselskaber/PE/fast ejendom?
 - › Ja - forudsat tilvalg af int. sambeskatning...
 - › Fordele/ulemper?
 - › Grænsegængerreglerne ctr. begrænset skattepligt
 - › Eller ctr. arbejdsudlejebeskatning
 - › Fordele/ulemper?

Tak for opmærksomheden

Anders Nørgaard Laursen

Lektor, ph.d.

cand.jur/cand.merc.jur

Aarhus University
School of Business and Social Sciences
Department of Law

Bartholins Allé 16
8000 Aarhus

T: +45 8716 5129 / +45 4084 5522

M: annl@law.au.dk