

Det indre marked og de direkte skatter - en illusion?

Dansk Forening for Europaret
26. oktober 2016

Anders Nørgaard Laursen
Lektor, ph.d.

Agenda

- › Klassisk international skatteret
- › The Basic Clash – EU-retten og skatteretten
- › Lidt historik
- › Skatteretten og det indre marked
 - › Valg mellem frihedsrettigheder
 - › Restriktion og diskrimination
 - › Tvingende almene hensyn
 - › Proportionalitet
- › På vej mod en ny tidsalder?
- › Afsluttende bemærkninger og spørgsmål/diskussion

Om dommerne ved EU-Domstolen

”Problemet er ikke, at de ikke ved noget om skatteret.

Problemet er heller ikke, at de ikke ved noget om international skatteret.

Problemet er, at de ikke selv er klar over det...”

Den "klassiske" internationale skatteret

› EU-rettens placering i dansk skatteret – den 3. dimension

1. Dansk udlandsskatteret

- › SL § 4; SEL §§ 1 og 2; KSL §§ 1 og 2; LL §§ 33 og 33 A etc. etc.

2. International skatteret i snæver forstand

- › Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne

3. EU-skatteretten

- › Primær (negativ integration)
- › Sekundær (positiv harmonisering)
- › (Statsstøtteforbuddet)

Den "klassiske" internationale skatteret

> **Nationale** skattesystemer

- > Statens mulighed for at udskrive skat begrænses alene af de **forfatningsretlige** regler (GRL § 43)
- > Har rod i **industrisamfundet** (første statsskattelov (SL) fra 1903)
 - > Ændret i 1912 og nugældende fra 1922
- > Skattepligt (subjektiv skattepligt) afgøres af **skatteyderens** eller **indkomstkildens** fysiske placering inden for statens jurisdiktion

Den "klassiske" internationale skatteret

> **Nationale** skattesystemer

- > Skatteyderens/indkomstkildens tilknytning til staten udløser skattepligt
- > Væsentlig sondring: Hjemmehørende/ikke-hjemmehørende
- > Hjemmehørende her i landet ("dansk i skattemæssig henseende")
 - > Fysiske personer => Kildeskatteloven (KSL) § 1 (bopæl, fast ophold)
 - > Juridiske personer =>
 - > Selskabsskatteloven (SEL) § 1 (registrering/ledelsens sæde)
 - > Fondsbeskatningsloven (FBL) § 1 (danske fonde/udenlandske fonde med ledelsens sæde i DK)

Den "klassiske" internationale skatteret

> **Nationale** skattesystemer

- > Hjemmehørende her i landet = **fuldt skattepligtige**
 - > Omfatter af **globalindkomstprincippet**
 - > Skattepligtig her til landet af al indkomst, uanset hvor i verden indkomsten er optjent
 - > Også indkomst fra udenlandske kilder
 - > Evt. behov for lempelse for dobbeltbeskatningslempelse (ligningsloven (LL) §§ 33, 33 A o.a.)
 - > Ret til fradrag i indkomsten som hjemmehørende

Den "klassiske" internationale skatteret

KSL § 1/SEL § 1/FBL § 1 =>
SL § 4
(globalindkomstprincippet)

Indkomst fra udlandet
beskattes i DK og evt. i
kildelandet

=

dobbeltbeskatning

Lempelse efter
creditprincippet (LL § 33):
modregne skat betalt i
udlandet i den skyldige
danske skat

Lempelse efter
exemptionprincippet (LL §
33 A): den udenlandske
indkomst medregnes ikke
til den danske
skattepligtige indkomst
(gælder kun visse
lønindkomster)

Den "klassiske" internationale skatteret

> **Nationale** skattesystemer

- > Ikke-hjemmehørende her i landet ("udenlandsk i skattemæssig henseende")
- > Fysiske personer => KSL § 2
- > Juridiske personer => SEL § 2
- > Kun skattepligtig af indkomst med kilde her i landet
 - > Løn fra dansk arbejdsgiver; udbytte fra dansk selskab; indkomst fra erhvervsmæssig virksomhed i DK; rente fra dansk debitor; Royalty fra DK etc.

Den "klassiske" internationale skatteret

> **Nationale** skattesystemer

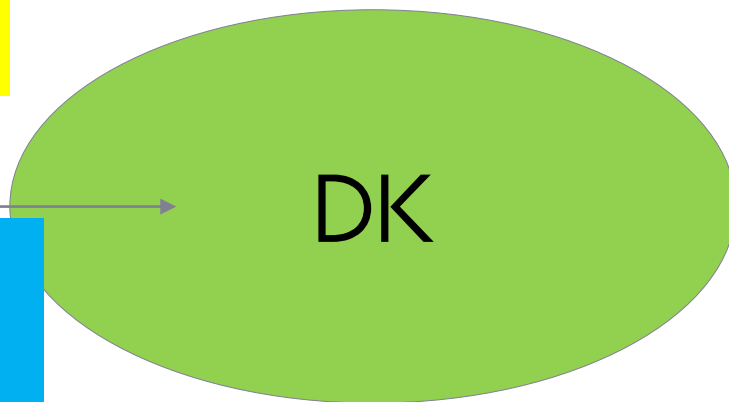
- > Ikke-hjemmehørende her i landet = **begrænset skattepligtig**
- > Skattepligten omfatter kun de indkomstarter, som positivt er opremset i KSL/SEL § 2
- > Kun ret til fradrag, som er medgået til at erhverve den danske skattepligtige indkomst eller bruttobeskatning
- > Særlige regimer (forskerordningen; arbejdsudleje; grænsegængere m.fl.)

Den "klassiske" internationale skatteret

Skatteyderen er hjemmehørende i udlandet



Skattepligten omfatter kun indkomst fra danske kilder, som udtrykkeligt er nævnt i KSL § 2/SEL § 2



DK er kildeland; skatteyderens hjemland beskatter (sandsynligvis) efter et globalindkomstprincip og skal derfor lempe for evt. dobbeltbeskatning; ingen lempelse i DK

Den "klassiske" internationale skatteret

> **Nationale** skattesystemer

> Formål:

- > Finansiære samfundets fællesopgaver
- > Udjævning af indkomstforskelle (progressiv skat)
- > Konjunkturudligning
- > Ikke-provenumæssige hensyn, fx miljø

Den "klassiske" internationale skatteret

› **Dobbeltbeskatningsoverenskomster (DBO'er)**

- › Folkeretlige traktater; fortolkes som sådan
 - › Wienerkonventionen om Traktatretten
 - › OECD's modeloverenskomst med kommentarer
 - › FN's modeloverenskomst med kommentarer
- › Fordeler beskatningsretten mellem de kontraherende stater (bilaterale; dog den nordiske multilaterale)
- › Begrænser de kontraherende staters mulighed for at anvende interne skatteregler

Den "klassiske" internationale skatteret

> **Dobbeltbeskatningsoverenskomster (DBO'er)**

- > Rod i industrisamfundet (1899 mellem Prøjsen og Østrig-Ungarn)
- > Bygger på modeller, som tillempes de enkelte landes behov
 - > Fra 1920'erne – Folkeforbundets udarbejder modeloverenskomster (1928)
 - > Efterkrigstiden – OEEC/**OECD** (senest 2014) og FN (senest 2011)

Den "klassiske" internationale skatteret

- › **Dobbeltbeskatningsoverenskomster (DBO'er)**
 - › Fordeler beskatningsretten mellem de kontraherende stater
 - › Væsentlig sondring: domicilland/kildeland
 - › Domicilland – der hvor skatteyderen har hjemsted
 - › Kildeland – der hvor indkomsten har kilde

Den "klassiske" internationale skatteret

› **Dobbeltbeskatningsoverenskomster (DBO'er)**

› Kildelandet

- › Kan kun beskatte indkomst, som kildelandet udtrykkeligt er tillagt beskatningsretten til i DBO'en
- › Er forhindret i at beskatte al anden indkomst

› Domicillandet – tillagt beskatningsretten til al indkomst (ret til at beskatte globalindkomsten)

- › Hvis kildelandet er tillagt beskatningsretten til en given indkomst skal domicillandet lempes for dobbeltbeskatning
 - › Credit eller exemptionlempelse

Den "klassiske" internationale skatteret

- › **Dobbeltbeskatningsoverenskomster (DBO'er)**
 - › Primære formål:
 - › Fordele beskatningsretten mellem de kontraherende stater
 - › Undgå dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning

Den "klassiske" internationale skatteret

> Samlet om den "klassiske" internationale skatteret

- > De nationale skattesystemer og DBO'erne afspejler en fælles forståelse af verden
- > Rod i industrisamfundet
- > Bygger på sondringen hjemmehørende/ikke hjemmehørende (domicilland/kildeland)
- > Forudsætter skatteyderens eller indkomstens tilknytning til statens jurisdiktion
- > Skal sikre statens finanser

Den "klassiske" internationale skatteret



Eckersberg:
*"Udsigt gennem
tre buer i
Colloseums
tredje stokværk"*
(ca. 1815)

”The basic clash”

- › Det indre marked: art. 26, stk. 2 TEUF
 - › *Det indre marked indebærer **et område uden indre grænser** med fri bevægelighed for varer, personer, tjenesteydelser og kapital i overensstemmelse med bestemmelserne i traktaterne.*

- › De økonomiske frihedsrettigheder (varer, personer, kapital, tjenesteydelser)
 - › **Forbud** mod diskrimination baseret på nationalitet eller dermed beslægtede kriterier (**direkte og indirekte diskrimination**)

 - › Forbud mod at opstille hindringer for udøvelsen af de økonomiske frihedsrettigheder (**restriktioner**)

”The basic clash”

- › ”Klassisk” international skatteret
 - › Bygger på sondringen hjemmehørende/ikke-hjemmehørende
 - › Forudsætter tilknytning til en bestemt nationalstat
 - › Fordeler beskatningsret mellem kontraherende stater
 - › Har til formål at sikre statens finansielle behov

- › Uforenelig med tanken om **”et område uden indre grænser”!**
 - › Finansministeren er næppe ligeglad med, om skattekrone lægges i Tyskland eller i Danmark!

- › Bygger på en nødvendig sondring mellem hjemmehørende/ikke hjemmehørende
 - › Systemet **forudsætter** nationalitetsdiskrimination/indirekte diskrimination

”The basic clash”



Eckersberg:
*"Udsigt gennem
tre buer i
Colloseums
tredje stokværk"*
(ca. 1815)

EU-skatteretten – lidt historik

> Før år 0

- > Erkendelse af behovet for **harmonisering** af de nationale skattesystemer
 - > Krav om enstemmighed
 - > Flere forslag, men kun et enkelt direktiv (Bistandsdirektivet 77/799/EØF)
- > Nok en (naiv) forestilling om, at ”fællesskabsretten” var uden betydning for de direkte skatter
 - > Dog art. 220, 2. led EØF/art. 293, 2. led EF/ophævet med Lissabon-Traktaten
 - > Medlemsstaterne indleder i det omfang, det er nødvendigt, indbyrdes forhandlinger for til fordel for deres statsborgere at sikre:
 - > afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet

> År 0 = 28. januar 1986

- > C-270/83 (Komm. v Frankrig) ”Avoir Fiscal”

EU-skatteretten – lidt historik

- › C-270/83 Komm. v Frankrig (“Avoir Fiscal”)
 - › Franske regler til afskaffelse af økonomisk dobbeltbeskatning ved udbetaling af udbytter (*‘avoir fiscal’*)
 - › Blev kun givet til franske selskaber
 - › Ved udbytte til udenlandske selskaber: kun avoir fiscal hvis aftalt i en DBO (konkret tilfældet med 4 medlemsstater)

- › EUD:
 - › Forskelsbehandling af franske selskaber med aktier i franske selskaber sammenlignet med udenlandske selskaber med aktier i franske selskaber
 - › Og af udenlandske selskabers filialer/agenturer i Frankrig med aktier i franske selskaber
 - › Overholdelse af ”fællesskabsretten” kan ikke gøres betinget af **gensidighed**
 - › Manglende harmonisering kan ikke begrunde forskelsbehandlingen

EU-skatteretten – lidt historik

- › Før avoir fiscal (forhistorisk tid)
 - › Ingen bekymrede sig rigtig om skatteret og ‘det der europaret’
- › Efter avoir fiscal
 - › 1. tidsalder (ca. 1986-2005)
 - › Få sager i begyndelsen; medlemsstaterne tabte næsten hver gang
 - › Afslører det problematiske i harmonisering ved negativ integration
 - › Hård medicin for de berørte medlemsstater
 - › Problematisk for medlemsstaternes finanser at få underkendt skatteregler (med tilbagevirkende kraft)
 - › Lang sagsbehandlingstid, tung proces
 - › Skaber ikke nogen egentlig harmonisering – EUD nedbryder skattesystemerne; men giver ikke megen vejledning i, hvad der skal træde i stedet

EU-skatte retten – lidt historik

- › Efter avoird fiscal
 - › 2. tidsalder (ca. 2005-?)
 - › Revenge of the Member States
 - › Medlemsstaterne har lært (noget) EU-ret
 - › EUD har lært (noget) skatteret
 - › På vej mod en 3. tidsalder? (ca. 2014-?)

Skatteretten og det indre marked

- › Skat er (stort set) uomtalt i EUF-traktaten
 - › Udformningen af nationale skatteregler er overladt til medlemsstaterne
 - › **Men**
 - › *Selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal medlemsstaterne dog udøve denne kompetence under **overholdelse af fællesskabsretten** (fx C-128/08, Damseaux, pr. 24)*
- › Som udgangspunkt testes skatteregler overfor EUFT på samme måde som andre områder
 - › **Tillempet** skatterettens særegne natur
 - › 4-leddet test

Skatteretten og det indre marked

1. Er transaktionen beskyttet af en af de økonomiske **frihedsrettigheder**?
2. Kan der konstateres en **restriktion**?
3. Kan restriktionen begrundes i **tvingende almene hensyn**?
4. Er indgrebet **proportionelt**?

Ad 1: hvilken frihedsrettighed

- › Antageligvis ingen forskel på omfanget af beskyttelsen de enkelte frihedsrettigheder imellem
- › Har primært givet anledning til sager om afgrænsningen mellem etableringsfriheden og kapitalens fri bevægelighed
 - › Forholdet til 3. lande – scenen for de kommende slag
 - › Forskel på indadgående og udadgående transaktioner?

Ad 2 – restriktionsforbuddet

- › *Det følger ligeledes af fast retspraksis, **at alle foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af etableringsfriheden mindre attraktiv, skal betragtes som restriktioner for denne frihed***
 - › *(C-686/13, X AB, pr. 28)*

- › *Og uanset **begrænset rækkevide eller ringe betydning***
 - › *(C-9/02, du Saillant, pr. 43)*

- › Tilsyneladende - forbud ikke kun mod (indirekte) diskrimination, men også mod (ikke diskriminerende) restriktioner

Ad 2 – restriktionsforbuddet

- > **Problem** => Anvendelse af et ”ægte” restriktionsforbud ville gøre skatteopkrævning **umulig**
 - > Eksempel: DK har den højeste marginalskatteprocent for fysiske personers lønindkomst i EU
 - > Hvilken effekt har det for en tysker, som ønsker at arbejde i DK?
- > **Løsning**
 - > EU-Domstolen anvender reelt en diskriminationstest, selvom den taler om ”hindringer” og ”restriktioner”
 - > Afgørende: forbud mod forskelsbehandling af **objektivt sammenlignelige situationer**
 - > **Mange** eksempler fra praksis; ses tydeligt i C-686/13, X AB

Ad 2 – restriktionsforbuddet

- › 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 –gevinster medregnes til den svenske indkomstopgørelse
 - › Uanset om valutakurstab
- › **X AB: dermed mere risikabelt at investere i udenlandske selskaber end i svenske selskaber**

Ad 2 – restriktionsforbuddet

- > C-686/13, X AB
- > EUD om 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)**

Ad 2 – restriktionsforbuddet

- › C-686/13, X AB
- › EUD om 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 til de andre medlemsstaters ("dispariteter")
- › Der er fordele og ulemper ved at etablere sig i udlandet, og medlemsstaterne er ikke forpligtede til indrette deres skattesystemer, så alle ulemper fjernes

Ad 2 – restriktionsforbuddet

> C-686/13, X AB

- > Fastslår, at ”restriktionstesten” (ikke-diskriminerende restriktioner) reelt er ren retorik
 - > Afgørende er altså **en sammenligning af objektive sammenlignelige situationer** (= en diskriminationstest)
- > Går langt i retning af, at **formel** ligestilling er tilstrækkelig – **realiteten** er uden betydning

Ad 2 – restriktionsforbuddet

> Medlemsstaterne har lært EU-ret

- > Medlemsstaterne har en række ensartede **værsregler**, som skal beskytte mod, at indkomst eller indkomstgrundlag flytter til udlandet, eksempelvis:
 - > **CFC-beskatning**: tvungen sambeskatning, når nationale selskaber opretter datterselskaber i "lavskattelande" og oppebærer "mobil indkomst" (fx renter, royalty mv.) i disse selskaber
 - > **Tynd kapitaliseringsregler**: nægter fradrag for renter betalt til koncernselskaber i andre lande, når forholdet mellem gæld/egenkapital overstiger visse grænser (fx 4/1)

Ad 2 – restriktionsforbuddet

> Medlemsstaterne har lært EU-ret

> Problem:

- > Værnsregler, som kun finder anvendelse i grænseoverskridende situationer, krænker de økonomiske frihedsrettigheder
 - > Og kan kun sjældent begrundes i **tvingende almene hensyn**
 - > **Omfattende** praksis!
- > Kan derfor ikke opretholdes; skattesystemet bliver sårbart overfor flytning af indkomst til andre medlemsstater
 - > (men betyder jo blot at skatteyderne kan drage fordel af det indre markedes muligheder, herunder lavere skattesatser i andre lande!)

> Løsning:

- > Værnsreglerne gælder nu også i rent interne forhold
- > Ingen (formel) forskelsbehandling = intet EU-retligt problem

Ad 2 – restriktionsforbuddet

- › **Medlemsstaterne har lært EU-ret**
- › Men – er der grænser for den formelle ligestilling?
 - › Eksempel: Sambeskatning
 - › Dansk selskab (X) med dansk datterselskab (Y)
 - › Y er underskudsgivende; X kan medregne underskuddet i sin indkomstopgørelse (obligatorisk dansk sambeskatning)
 - › Hvis Y er udenlandsk? Ingen ret til at medregne underskuddet i DK
 - › **MEN** international sambeskatning kan **tilvælges** (frivillig international sambeskatning)
 - › I så fald for **alle** koncernselskab i DK og udlandet

Ad 2 – restriktionsforbuddet

> Medlemsstaterne har lært EU-ret

- > Status: de danske regler er som **udgangspunkt** i strid med EU-retten
- > Men den skattepligtige kan **vælge** international sambeskatning; så ingen forskelsbehandling (og så ingen restriktion)

- > C-440/08, Gielen
 - > Hollandske regler forskelsbehandlede hjemmehørende og ikke-hjemmehørende
 - > Ikke-hjemmehørende => kunne **vælge** beskatning som hjemmehørende
 - > EUD om betydningen af den skattepligtiges valgmulighed:
 - > *Såfremt man anerkender, at valgmuligheden har en sådan neutraliserende virkning, blive den, at man lovliggør en skatteordning, der isoleret set fortsat ... er diskriminerende*
 - > *En national ordning, der begrænser etableringsfriheden, er stadig lige uforenelig med EU-retten, uanset om anvendelsen heraf er fakultativ*

Negativ integration

> **Medlemsstaterne har lært EU-ret**

- > C-623/13, Hirvonen
 - > Bruttobeskatning af pensionsydelse til ikke-hjemmehørende skatteydere
 - > Skatteyderen ønskede rentefradrag – kun muligt hvis tilvalg af beskatning som hjemmehørende
 - > Skatteyderen påberåbte sig Gielen-dommen: forskelsbehandling kan ikke repareres af en tilvalgsordning
 - > EUD: bruttobeskatning med en lav skatteprocent opvejede ulempen ved manglende rentefradrag - samlet set en fordel
 - > (vanskeligt at forene med C-330/91, Commerzbank, pr. 16-19)

Negativ integration

> Medlemsstaterne har lært EU-ret

- > C-440/08, Gielen ctr. C-623/13 Hirvonen
 - > En forskelsbehandling kan ikke nødvendigvis neutraliseres, hvis skatteyderen gives mulighed for at vælge mellem beskatningsordninger
 - > Men hvis skatteyderen samlet set behandles bedre, må visse ulemper accepteres = en **helhedsvurdering**
- > Sambeskatning: Opvejes den manglende mulighed for at indregne underskud af fordelene ved ikke at skulle medregne indkomst?
 - > Subjektiv eller objektiv vurdering?
- > Andre tilfælde af valgmulighed
 - > Grænsegængerreglerne ctr. begrænset skattepligt
 - > Eller ”alm” begrænset skattepligt ctr. arbejdsudlejebeskatning

Ad 3 – Tvingende almene hensyn

- > Hvis en restriktiv skatteregel er begrundet i tvingende almene hensyn, kan den opretholdes
- > En række særlige hensyn udviklet i EU-domstolens praksis på området for direkte skatter
 1. Sammenhængen i skattesystemet/-ordningen
 2. Territorialprincippet
 3. Afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen
 4. Modvirke dobbeltfradrag af underskud (dobbelt dip)
 5. Bekæmpelse af skatteunddragelse og skattesvig (misbrug)
 6. Effektiv skattekontrol
 7. Effektiv opkrævning af skat

Ad 3 – Tvingende almene hensyn

- › Overordnet om de enkelte hensyn
 - › Mange bygger på de enkelte medlemsstaters egen forståelse af ”klassisk” international skatteret og egne finansielle behov
 - › Misbrug af skatteregler (værn mod ethvert utilsigtet tab af skatteprovenu) ctr. misbrug af frihedsrettighederne (EUD definerer misbrugsbegrebet)
 - › Tidligere ofte påberåbt hensyn: hensynet til statens skatteprovenu
- › På overfladen anerkendelsesværdige formål, men dækker ofte over rent fiskale interesser for den enkelte medlemsstat
 - › Eksempelvis **effektiv skattekontrol**: C-55/98, Bent Vestergaard
 - › Kun fradragsret ved kursusdeltagelse her i landet, formodning for ”turistmæssigt præg” ved kursusdeltagelse i udlandet (konkret Kreta)
 - › Hindring for retten til at levere tjenesteydelser
 - › Kunne **ikke** begrundes med hensynet til effektiv skattekontrol (thi bistanndsdirektivet)

Ad 3 – Tvingende almene hensyn

- › Der sker en udvikling over tid
- › **Indholdet** af enkelte hensyn ændrer sig
- › EUD's **syn på de enkelte hensyn** ændrer sig
 - › Eksempel: "sammenhængen i skatteordningen"
 - › Anerkendt med C-204/94, Bachmann (OK at nægte fradrag for pensionsindbetalinger, når medlemsstaten ikke kunne beskatte den modsvarende udbetaling)
 - › Erklæret død med C-150/04, Komm. mod DK ("den danske pensionssag")
 - › Genopstået med C-157/07, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH
 - › Nu en delmængde af "hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne"
 - › Jf. C-371/10, National Grid Indus, pr. 80

Ad 3 – Tvingende almene hensyn

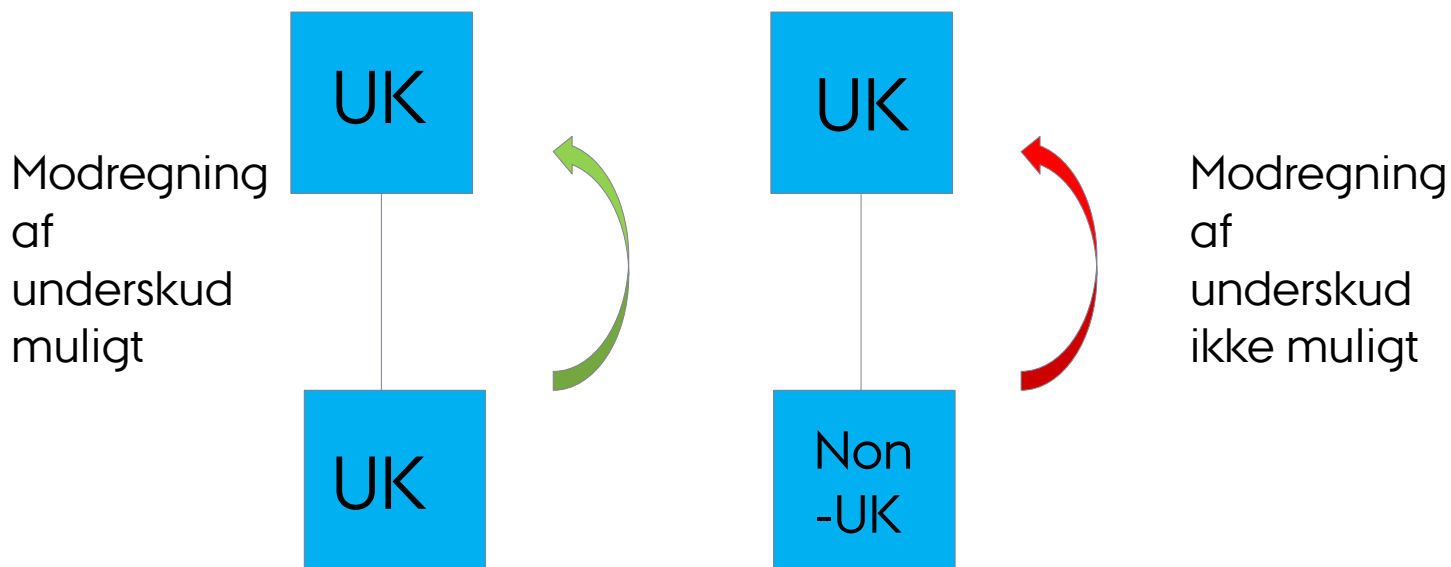
- › Det altoverskyggende hensyn i dag:
- › **Hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne**
- › Opstod med C-446/03, Marks & Spencer
 - › Pr. 23/10 2014 var der registreret 142 videnskabelige kommentarer til dommen på Curia (AG Kokott i forslag til C-172/13, Komm. mod UK)

Ad 3 – Tvingende almene hensyn

- › C-446/03, Marks & Spencer
- › UK sambeskatningsregler
- › Tillader overførsel af underskud mellem koncernselskaber, **som er hjemmehørende i UK**
- › Nægter underskudsoverførsel fra koncernselskaber, som er **hjemmehørende i udlandet**
- › Konkret en række datterselskaber i kontinentaleuropa

Ad 3 – Tvingende almene hensyn

> C-446/03, Marks & Spencer



Ad 3 – Tvingende almene hensyn

- › C-446/03, Marks & Spencer
- › EUD
 - › **Forskelsbehandling af objektivt sammenlignelige situationer**
 - › Datterselskabsetablering i en anden medlemsstat er objektivt sammenlignelig med datterselskabsetablering i UK
- › Kan restriktionen begrundes
 - › Ja, bl.a. af hensyn til ”**den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne**”

Ad 3 – Tvingende almene hensyn

- › C-446/03, Marks & Spencer
- › EUD
 - › Om den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne
 - › UK kan ikke beskatte overskuddet fra de udenlandske datterselskaber
 - › Derfor ikke rimeligt at kræve, at UK skal tillade fradrag for underskud
 - › Kan desuden lede til **dobbelt underskudsudnyttelse** (dobbelt dip)
 - › Underskuddet udnyttes i D/S-værtslandet og i UK
 - › Kan lede til skatteunddragelse
 - › Underskud placeres i medlemsstat med størst skattesats og overskud i medlemsstat med lavest skattesats

Ad 3 – Tvingende almene hensyn

- › Den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen og exitbeskatning
- › Exitbeskatning i en EU-retlig kontekst – ”the basic clash” sat på spidsen
- › Skatteyderen er hjemmehørende i en medlemsstat (fx DK)
 - › Beskattes af globalindkomsten, herunder eksempelvis afkast fra aktier i form af udbytte og avance ved **salg** (realisationskriterium)
 - › Eksempel: aktieportefølje, anskaffelsessum: 100; aktuel handelsværdi: 2.000 = latent avance 1.900
- › Skat ved afståelse = 27/42 pct.

Ad 3 – Tvingende almene hensyn

- › Den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen og exitbeskatning
- › Skatteyderen fraflytter DK (fx Århus) til Tyskland (fx Flensburg)
 - › Exitbeskatning = beskattes som om aktierne var afstået
 - › Fraflytning udløser skat på en latent aktieavance
 - › Aktieavancebeskatningsloven (ABL) § 38
 - › Hvis skatteyderen var flyttet til Tønder i stedet => ingen avancebeskatning
- › **Forskelsbehandling af objektivt sammenlignelige situationer**
 - › Vanskeligt at finde et mere klart eksempel på en "fiskal grænse"

Ad 3 – Tvingende almene hensyn

- › Den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen og exitbeskatning
- › Problem for medlemsstaten
 1. Hvis ingen exitbeskatning =>
 - › Den latente avance beskattes ikke i fraflytningsstaten
 - › Skatteyderen afstår aktierne i den nye domicilstat (Tyskland)
 - › Avancen beskattes i Tyskland (eller slet ikke, hvis Tyskland anvender kursværdien på tilflytningstidspunktet som indgangsværdi ("skattemæssigt step-up"))
 - › Skatteyderen kan efterfølgende flytte tilbage til DK
 2. Hvis ingen exitbeskatning =>
 - › Fraflytningsstaten berøves muligheden for at beskatte værditilvækst, som er opstået, mens skatteyderen har draget fordel af at være hjemmehørende i den pågældende medlemsstat

Ad 3 – Tvingende almene hensyn

- › Den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen og exitbeskatning
- › EUD
 - › Anerkender, at exitbeskatningsregler er udtryk for en ”afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne”
- › Mange afgørelser
 - › **Fysiske personer og aktier:** C-9/02, du Saillant og C-470/04, N
 - › **Selskaber:** (C-81/87, Daily Mail); C-371/10, National Grid Indus; C-261/11, Komm. v Danmark; C-164/12, DMC Beteiligungsgesellschaft; C-657/13, Verder LabTec, etc.

Ad 3 – Tvingende almene hensyn

- › Hensynet til at værne mod misbrug
- › Ofte påberåbt hensyn
- › Vanskeligt at være modstander af
- › Problem: hvad er misbrug?
 - › Eller nærmere: hvad medlemsstaterne anser for misbrug, anser EUD ikke for at være misbrug!
- › Eksempel: CFC-beskatning
 - › C-196/04, Cadbury Schweppes og C-201/05, CFC and Dividend GLO

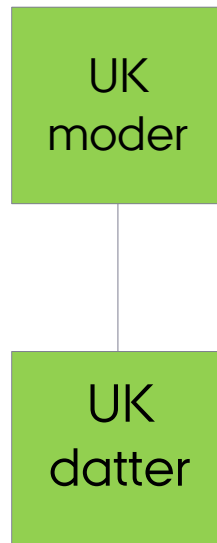
Ad 3 – Tvingende almene hensyn

- › Hensynet til at værne mod misbrug
- › Eksempel: CFC-beskatning
 - › Medlemsstat B (fx Irland) beskatter renteindtægt og kursgevinster "lavt"
 - › En koncern (fx Cadbury Schweppes) ønsker at placere et koncerninternt finansselskab i Medlemsstat B
 - › Selskab X, som er hjemmehørende i Medlemsstat A (fx UK) etablerer derfor Selskab Y i Medlemsstat B
 - › Efter CFC-reglerne i Medlemsstat A medregnes indkomsten fra udenlandske datterselskaber til indkomsten hos hjemmehørende selskaber, når de udenlandske datterselskaber er "lavt beskattede"

Ad 3 – Tvingende almene hensyn

> Hensynet til at værne mod misbrug

Overskud i UK
datter beskattes
først hos UK moder,
når overskud
udloddes som
udbytte



Overskud i CFC
beskattes
automatisk hos UK
moder

Ad 3 – Tvingende almene hensyn

- › Hensynet til at værne mod misbrug
- › Eksempel: CFC-beskatning
- › EUD
 - › Forskelsbehandling af objektivt sammenlignelige situationer
 - › Begrundet i hensynet til at bekæmpe misbrug?
 - › Ja, hvis der virkelig er tale om misbrug!
 - › Gøre brug af etableringsfriheden til at etablere sig i en medlemsstat med en lav skattesats er **ikke misbrug**
 - › Men hvis ikke etableringen er en *"reel etablering, der faktisk har til formål at udøve økonomisk virksomhed i værtsmedlemsstaten"*, **så = misbrug**
 - › C-196/04, Cadbury Schweppes, pr. 66

Ad 3 – Tvingende almene hensyn

- › Hensynet til at værne mod misbrug
- › Andre eksempler på misbrug fra EUD's praksis
 - › Betaling af rente i koncernforhold, hvor rentebetalingen ikke er "på kommercielle vilkår" (C-524/04, Thin Cap GLO)
 - › Overskud i datterselskab overføres til moderselskab som en fradragsberettiget rente, fremfor ikke-fradragsberettiget udbytte
- › Ydelse af **rentefrit** lån i koncernforhold og betaling af **uforholdsmæssig stort** bestyrelshonorar i koncernforhold (C-311/08, SGI)

Ad 3 – Tvingende almene hensyn

- › **Påstand ad afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen og misbrug: EU-domstolen har lært skatteret**
- › *... eftersom der ikke på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler, **er medlemsstaterne fortsat kompetente til at fastlægge kriterierne for fordelingen af deres respektive beskatningsbeføjelser, enten gennem overenskomst eller på egen hånd[.]***
 - › *C-303/07, Aberdeen, pr. 25*

Ad 3 – Tvingende almene hensyn

- › **Påstand: EU-domstolen har lært skatteret**
- › Medlemsstaternes skattesystemer bygger på en grundlæggende sondring mellem hjemmehørende og ikke hjemmehørende skatteydere
 - › Og medlemsstaterne fastlægger selv kriterierne herfor
- › Men indbyggede selvmodsigelser
 - › Systemet bygger på en (**umiddelbart forbudt**) sondring baseret på kriterier, som ligner nationalitet (hjemmehørende/ikke hjemmehørende)
 - › Medlemsstaterne har et legitimt behov for at undgå, at skatteprovenu forsvinder til de andre medlemsstater
 - › Men skatteyderne har udstrakte økonomiske frihedsrettigheder

Ad 3 – Tvingende almene hensyn

- › **Påstand: EU-domstolen har lært skatteret**
- › Løsningen => ”den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne”
- › Et juridisk kunstgreb – bruges i mange sammenhænge
 - › ...men hvad betyder det?
- › Læren fra praksis

Ad 3 – Tvingende almene hensyn

- › **Påstand: EU-domstolen har lært skatteret**
- › Marks & Spencer-dommen (og mange andre domme om grænseoverskridende udnyttelse af tab)
 - › Koncernselskaber hjemmehørende i UK er omfattet af UK beskatningskompetence
 - › Det er selskaberne i andre medlemsstater ikke
 - › Reglerne, som forhindrer underskudsanvendelse i UK fra udenlandske datterselskaber, har til formål at afgrænse UK's skattejurisdiktion fra andre medlemsstater
 - › Derfor opretholder UK's regler den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne
- › ... helt i tråd med "klassiske" internationale skatteretlige principper

Ad 3 – Tvingende almene hensyn

- › **Påstand: EU-domstolen har lært skatteret**
- › Læren fra exitbeskatningssagerne
 - › *”Fortjeneste ved afståelse af formuegoder beskattes således i henhold til artikel 13, stk. 5, i OECD’s modeloverenskomst [.]”*
 - › *”[det er i overensstemmelse med dette territorialitetsprincip på skatteområdet, som er forbundet med en tidsmæssig komponent, nemlig opholdet i medlemsstaten i den periode, hvor den skattepligtige fortjeneste er konstateret[.]”*
 - › C-470/04, N, pr. 46
 - › *”en medlemsstat [har] ret til at beskatte den økonomiske værdi, der er skabt ved en latent kapitalgevinst på dens område, selv hvis den omhandlede kapitalgevinst endnu ikke faktisk er realiseret”*
 - › C-371/10, National Grid Indus, pr. 49

Ad 3 – Tvingende almene hensyn

- › **Påstand: EU-domstolen har lært skatteret**
- › Læren fra exitbeskatningssagerne
 - › Exitbeskatningsregler er udtryk for en ”fiskal grænse” (”havelågeskat”)
 - › Afgrænser én medlemsstats skattejurisdiktion fra de øvrige medlemsstats
 - › Indeholder en tidsmæssig komponent
- › ”Den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen” er grundlæggende et udtryk for accept af de fiskale grænser
- › ... helt i tråd med ”klassiske” internationale skatteretlige principper
 - › Reelt en ”tilståelsessag”, jf. henvisningen til OECD-modellen

Ad 3 – Tvingende almene hensyn

- › **Påstand: EU-domstolen har lært skatteret**
- › Læren fra misbrugssagerne
 - › Oprettelse af *”en reel etablering, der faktisk har til formål at udøve økonomisk virksomhed i værtsmedlemsstaten”* er **ikke misbrug**, selvom formålet er at opnår skattemæssige fordele i form af en lav skattesats
- › **Men**
 - › Hvis der ikke er tale om en ”reel etablering”, vil det være i strid med ”klassiske” principper for indkomstallokering at henføre indkomst dertil
 - › I dansk ret ”læren om rette indkomstmottager”

Ad 3 – Tvingende almene hensyn

- › **Påstand: EU-domstolen har lært skatteret**
- › Læren fra misbrugssagerne
 - › Rentebetalinger mellem koncernselskaber, som fraviger ”kommercielle vilkår” = misbrug
 - › C-524/04, Thin Cap GLO
 - › Ydelse af 0-rentelån og ”uforholdsmæssigt stort bestyrelseshonorar” mellem koncernforbundne parter = misbrug
 - › C-311/08, SGI

Ad 3 – Tvingende almene hensyn

- › **Påstand: EU-domstolen har lært skatteret**
- › Læren fra misbrugssagerne
 - › *Efter min opfattelse er **armslængdeprincippet**, der i international skatteret er anerkendt som egnet til at forhindre manipuleringer med **grænseoverskridende transaktioner**, i princippet et gyldigt udgangspunkt for vurderingen af, om en transaktion er udtryk for misbrug.*
 - › *GA Geelhoeds forslag til afgørelse i C-524/04 Thin Cap GLO, pkt. 66*
 - › Misbrug er en fravigelse af det i international skatteret anerkendte **armslængdeprincip**
 - › Art. 9 i OECD's modeloverenskomst

Ad 4 – Proportionalitetsprincippet

- › Indgreb i de økonomiske frihedsrettigheder må ikke gå videre, end hvad der er **nødvendigt** og skal være **egnede** til at nå dette mål
- › EUD balancerer
 - › Medlemsstaternes legitime fiskale behov
 - › Skatteydernes økonomiske frihedsrettigheder
- › Eksempler
 - › Exitbeskatning
 - › Synet på misbrug
 - › Sambeskatningsregler

Ad 4 – Proportionalitetsprincippet

- › Exitbeskatning
 - › Exitbeskatningsregler udgør en hindring
 - › Som kan begrundes i hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne

- › EUD finder et kompromis mellem hensynet til balancen og hensynet til frihedsrettighederne
 - › **Anerkender** behovet for exitbeskatning
 - › Men anerkender **ikke** behovet for at opkræve skatten på fraflytningstidspunktet
 - › Krav om **henstandsordning**
 - › Skatteyderen skal gives mulighed for at afdrage skatten over en årrække
 - › (men hvor længe og hvordan?)

Ad 4 – Proportionalitetsprincippet

- › Synet på misbrug
- › Mange anti-misbrugsregler finder også anvendelse på transaktioner, som **ikke er misbrug**
- › EUD
 - › Misbrugshensynet kan begrunde en indskrænkning af frihedsrettighederne
 - › Hvis anti-misbrugsreglen **kun** finder anvendelse på misbrug
 - › Medlemsstatens regler skal finde anvendelse på tilfælde, hvor der er misbrugsrisiko, som kan **”konstateres på grundlag af objektive omstændigheder, som kan efterprøves af tredjemand”**
 - › Og skatteyderen skal gives mulighed for at **afkræfte** misbrugsformodningen

Ad 4 – Proportionalitetsprincippet

- › Sambeskatning (Marks & Spencer-doktrinen)
- › Den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen kan retfærdiggøre, at der ikke gives fradrag for tab i udenlandske datterselskaber
 - › UK kunne ikke beskatte overskuddet fra de udenlandske selskaber
- › Men hvad med hensynet til skatteyderen og ”det indre marked”?
 - › Marks & Spencers tab i udenlandske datterselskaber havde fået M&A til at afvikle sine aktiviteter i udlandet
 - › Dvs. tabene var **endelige**

Ad 4 – Proportionalitetsprincippet

- › Sambeskatning (Marks & Spencer-doktrinen)
- › EUD:
 - › Uproportionelt ikke at give fradrag for **endelige tab (Marks & Spencer-doktrinen)**
 - › Givet anledning til en **lang** række sager siden
 - › Foreslået opgivet af GA Kokott (men opretholdt af EUD) i C-172/13 Komm. mod UK.
 - › Særligt om doktrinen: det er **ikke** det mindst indgribende middel, hvilket bl.a. Kommissionen havde gjort gældende
 - › EUD:
 - › *"I det omfang det er muligt at finde andre foranstaltninger, der er mindre restriktive, forudsætter sådanne foranstaltninger i øvrigt under alle omstændigheder harmoniserede regler vedtaget af fællesskabslovgiver"* (pr. 58)

Den 3. tidsalder?

- › Er vi nået til den 3. tidsalder?
- › JA! – i hvert fald hvad angår selskabsbeskatning
- › Riget fattes penge
 - › LUX-leaks, Panama Papers mv.
 - › Omfattende skattespekulation og teknologisk udvikling har gjort det muligt i vid udstrækning at undgå beskatning
 - › OECD's Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) projekt
- › Konsekvenser
 - › Statsstøttereglerne bruges som redskab til at modvirke skadelig skattekonkurrence mellem medlemsstaterne
 - › Har skabt en hidtil uset villighed til harmonisering blandt medlemsstaterne

Den 3. tidsalder?

- › 2014: indgreb mod ”hybrid mismatch” i Moder-/datterselskabsdirektivet
- › 2015: Omgåelsesklausul i M/D-direktivet (LL § 3)
- › 2016: Anti-Tax Avoidance direktivet (ATA)
- › 2016: Genfremsættelse af CCCTB-direktivet
- › 2016: Direktiv om løsning af dobbeltbeskatningstvister
- › 2016: Ændring af ATA-direktivet om indgreb mod hybrid mismatch i relation til 3. lande

Afsluttende bemærkninger

- › Er det indre marked en illusion på området for de direkte skatter?

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