

# EU-rettens påvirkning af skatteretten

---

EU-rettens påvirkning af national ret  
Ph.d.-kursus – Aalborg Universitet 25.-26. april 2016

Anders Nørgaard Laursen  
Lektor, ph.d.

# Agenda

---

- › Introduktion og overblik
- › Negativ integration
  - › Begreb
  - › Den EU-retlige test
  - › Hvilken frihedsrettighed?
  - › Forskelsbehandling af sammenlignelige situationer og eksempler fra dansk skatteret
- › Positiv harmonisering
  - › Harmonisering af materiel skatteret
  - › Problemer forbundet med harmonisering og løsning
- › Spørgsmål

# Introduktion

---

## › 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

- › DBO'er

### 3. EU-skatteretten

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

# Introduktion

---

## > EU-rettens påvirkning – lidt om terminologien

### 1. Negativ integration

- > Hvad må medlemsstaterne **ikke**?
  - > Præjudicielle forelæggelser
  - > Traktatbrudssøgsmål

### 2. Positiv harmonisering

- > Hvad **skal** medlemsstaterne
- > På området for de direkte skatter
  - > Direktiver (implementering)
  - > Enstemmighed (art. 114, stk. 2 TEUF)

# Introduktion

---

- › EU-rettens påvirkning – det overordnede billede
- › Negativ integration langt den vigtigste del
  - › Forbundet med en række ulemper
    - › Lang sagsbehandlingstid, tung proces
    - › Problematisk for medlemsstaternes finanser at få underkendt skatteregler (med tilbagevirkende kraft)
    - › Skaber ikke nogen egentlig harmonisering – EU-domstolen nedbryder skattesystemerne; men giver ikke megen vejledning i, hvad der skal træde i stedet

# Introduktion

---

- › EU-rettens påvirkning – det overordnede billede
- › Positiv harmonisering
  - › Vanskeligt at få gennemført harmonisering pga. kravet om enstemmighed
  - › Fordel => skaber en egentlig harmoniseret retstilstand
  - › Ulempe => implementering; skaber risiko for sproglig forvanskning og fortolkningsforskelle

# Introduktion

---

- › EU-rettens påvirkning – det overordnede billede
- › Positiv harmonisering
  - › Fusionsskattedirektivet
  - › Moder-/datterselskabsdirektivet
  - › Rente-/royaltydirektivet
  - › Direktiv om administrativt samarbejde
  - › Inddrivelsesdirektivet
  - › (Rentebeskatningsdirektivet)
- › Voldgiftskonventionen
  - › Konvention vedtaget med hjemmel i EF-traktaten; kan ikke fortolkes af EU-domstolen; Komm. kan ikke iværksætte krænkelssøgsmål
- › Adfærskodeks for erhvervsbeskatning (soft law)

# Negativ integration

---

## > Udgangspunkt

- > Nationale skatteregler er ikke omtalt i Traktaten om den Europæiske Unions Funktionsmåde (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)*
- > "overholdelse af fællesskabsretten" = frihedsrettighederne



# Negativ integration

---

- › Art. 26 – det indre marked
  - › Sikres ved fri bevægelighed for varer; personer; tjenesteydelser og kapital (**frihedsrettighederne**)
  
  - › Forbud mod forskelsbehandling begrundet i nationalitet (**diskriminationsforbuddet**)
    - › Direkte diskrimination (begrundet i nationalitet)
    - › Indirekte diskrimination (begrundet i kriterier beslægtet med nationalitet)
  
  - › **Forbud mod restriktioner**
    - › Foranstaltninger, der uden at diskriminere, hindrer udøvelsen af frihedsrettighederne

# Negativ integration

---

- › Skatteretten og diskriminationsforbuddet
- › Intern (dansk) ret
  - › Må nødvendigvis sondre
    - › Fuldt skattepligtig – SEL § 1 / KSL § 1 / FBL § 1 => SL § 4 (globalindkomstprincippet)
    - › Begrænset skattepligtig – SEL § 2 / KSL § 2
- › DBO'erne (OECD-modellen)
  - › Tilsvarende sondring
    - › Art. 4, stk. 2 og 3 => kan kun betragtes som hjemmehørende i den ene stat
    - › HR: domicillandsbeskatning
    - › U: kildelandet er udtrykkeligt tillagt beskatningsretten, jf. art. 6-21 (22)

# Negativ integration

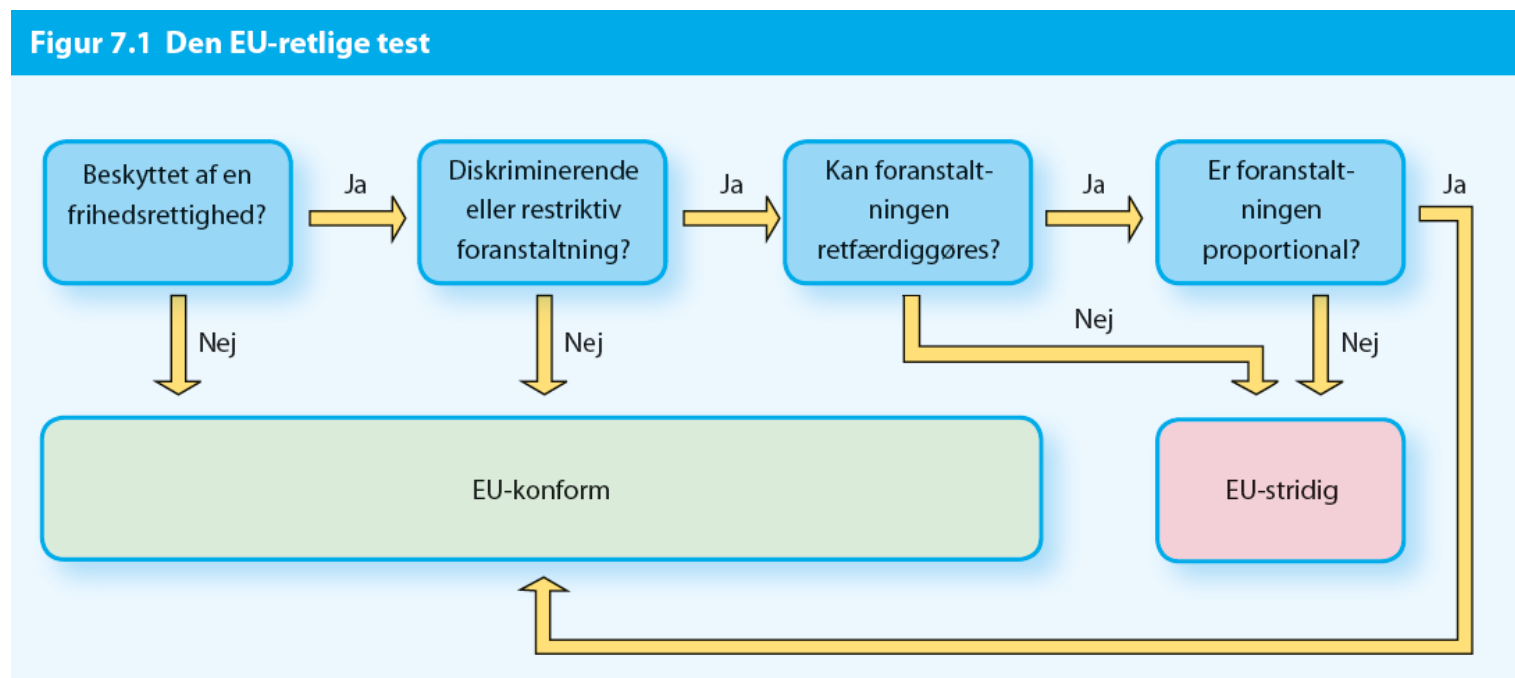
---

- › Skatteretten og diskriminationsforbuddet
- › ”traditionel” international skatteret
  - › Bygger på en sondring mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende
- › EU-retten
  - › Forbud mod forskelsbehandling baseret på nationalitet eller **dermed beslægtede kriterier**
- › Resultat: **”the basic clash”**
  - › ... men EU-retten har forrang

# Negativ integration

› Testen – hvordan finder man ud af, om en skatteregel er i strid med EU-retten?

Figur 7.1 Den EU-retlige test



- © International skatteret (1. udgave)
- Peter Koerver Schmidt, Michael Tell & Katja Dyppel Weber
- Hans Reitzels Forlag 2015

# Negativ integration

---

- › Hvis der kan konstateres en restriktion/diskrimination –
  - › EU-domstolen accepterer visse i praksis udviklede hensyn
  - › Sammenhængen i skattesystemet
  - › **Afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen**
  - › Modvirke dobbeltfradrag af underskud
  - › Bekæmpelse af skatteunddragelse og skattesvig (misbrug)
  - › Effektiv skattekontrol
  - › Effektiv opkrævning af skat

# Negativ integration

---

- › Frihedsrettighederne => ikke forskel på beskyttelsen (restriktion/diskrimination)
- › **Men** TEUF art. 63
  - › Inden for rammerne af bestemmelserne i dette kapitel er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og **mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt.**
- › Derfor afgørende sondring
  - › Art. 49 (etableringsfriheden) ctr. 63 (kapitalens fri bevægelighed)

# Negativ integration

---

- › Sondringen mellem art. 49 og art. 63
  - › Intra EU => der ses på **den konkrete situation** og **reglerne formål**
  - › EU og tredjelande => der ses alene på **formålet**
  
- › Ad formål
  - › Lovgivning, som alene finder anvendelse på situationer, hvor et selskab har mulighed for at udøve bestemmende indflydelse => **etableringsfriheden**
  
  - › Lovgivning, som finder anvendelse på kapitalandele erhvervet med det formål at investere uden at opnå indflydelse => **kapitalens fri bevægelighed**
  
  - › C-47/12, Kronos – 10 pct. ejerandel ≠ mulighed for at udøve bestemmende indflydelse – derfor art. 63

# Negativ integration

- › Sondringen mellem art. 49 og art. 63
  - › ABL § 4 A + SEL § 13, stk. 1, nr. 2
    - › Danske selskaber med datterselskabsaktier i DK = skattefrit udbytte
    - › Danske selskaber med datterselskabsaktier i EU/EØS / DBO-lande = skattefrit udbytte
    - › Danske selskaber med datterselskabsaktier i 3. lande uden DBO = skattepligtigt udbytte
  - › En datterselskabsaktie
    - › 10 pct. ejerskab af kapitalen
    - › Et dansk selskab / et selskab omfattet af M/D-direktivet / et DBO-selskab
  - › L123 2015/16 – ændrer definitionen
    - › 10 pct. ejerskab af kapitalen
    - › Et dansk selskab / **et udenlandsk selskab der er selskabsskattepligtigt uden fritagelse hjemstaten, myndighederne skal udveksle oplysninger med de danske skattemyndigheder efter en DBO eller lign.**



# Negativ integration

---

## › Skatteretten og 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)*
- › Ikke-diskriminerende restriktioner?
  - › Diskrimination fordrer en sammenligning
  - › Hvis ingen diskrimination?

# Negativ integration

---

- › Skatteretten og restriktionsforbuddet
  - › Eksempel 1: DK har den højeste marginalskatteprocent for fysiske personers lønindkomst i EU
    - › Hvilken effekt har det for en tysker, der 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**

# Negativ integration

- › Skatteretten og restriktionsforbuddet
- › 2 eksempler – ingen forskelsbehandling
  - › C-298/05, Columbus Container Service
    - › Tyskere ejer i fællesskab et K/S i Belgien
    - › K/S'et udgør et fast driftssted; bliver ”**lavt beskattet**” i Belgien, derfor ikke eksemptionlempelse i Tyskland; EUD: **de tyske selskabsdeltagere beskattes ikke hårdere, end hvis de havde deltaget i et K/S i Tyskland**
  - › C-686/13, X AB
    - › Svensk AB sælger aktier i UK-selskab; selskabskapitalen i USD; medfører et valutakurstab; intet fradrag - Sverige tillader ikke fradrag for valutakurstab **uanset om det er i svenske eller udenlandske selskaber**; EUD: så er der ingen forskelsbehandling og derfor intet brud på EU-retten
    - › Tilsvarende dansk sag SKM2015.463.LSR

# Negativ integration

---

- › Skatteretten og restriktionsforbuddet
- › Den ”danske” løsning
  - › Hvor der er en forskelsbehandling af grænseoverskridende og interne transaktioner
  - › Udstræk de regler, der gælder for den grænseoverskridende til også at gælde for den interne
    - › CFC
    - › Tynd Kapitalisering
    - › TP-dokumentation

# Negativ integration

---

- › Hvis der kan konstateres en forskelsbehandling:
  - › Hvornår er der tale om **objektivt sammenlignelige situationer – eksempler fra dansk skatteret**
  
- › Er en begrænset og en ubegrænset skattepligtig i en sammenlignelig situation?
  - › HR: nej ... men der skal ikke meget til
  - › Eksempel 1: den begrænset skattepligtige har størstedelen af sin indkomst fra kildelandet (C-279/93, Schumacker; C-80/94, Wielockx)
  - › I dansk ret: ”grænsegængerreglerne” i KSL afsnit I A
    - › Begrænset skattepligtig med mindst 75 pct. af sin samlede indkomst fra DK => ret til beskatning som fuldt skattepligtig

# Negativ integration

- › Hvis der kan konstateres en forskelsbehandling:
  - › Hvornår er der tale om **objektivt sammenlignelige situationer – eksempler fra dansk skatteret**
  
  - › Eksempel 2: hvis der ikke er afgørende forskel på den skattemæssige behandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende; kan være i strid med EU-retten at forskelsbehandle
    - › C-311/97, Royal Bank of Scotland: i strid med EU-retten at anvende højere skattesats på udenlandske bankfilialer
    - › ”enhedsbeskatningen” i dansk ret?
      - › Dansk andelsselskab, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 3 => beskattes med 14,3 pct. af en fiktiv indkomst (4 eller 6 pct. af formuen)
      - › Udenlandsk andelsselskab => beskatning med 22 pct. af nettoindkomsten (beskatning som et aktieselskab)

# Negativ integration

- › Hvis der kan konstateres en forskelsbehandling:
  - › Hvornår er der tale om **objektivt sammenlignelige situationer – eksempler fra dansk skatteret**
  
  - › Rent dansk ctr. grænseoverskridende koncern
  
  - › Eksempel: Sambeskatning
    - › Dansk selskab (X) med dansk datterselskab (Y) (100 pct. ejerskab)
    - › Y er underskudsgivende; X kan medregne underskuddet i sin indkomstopgørelse (Obl. Sambeskatning, SEL § 31)
    - › Hvis Y er udenlandsk? Ingen ret til at medregne underskuddet i DK
    - › En forskelskabehandling af obj. sammenlignelige situationer
    - › **MEN** international sambeskatning kan **tilvælges**
      - › I så fald for **alle** koncernselskab i DK og udlandet

# Negativ integration

## > Sambeskatning

- > Samlet set => de danske regler er som udgangspunkt i strid med EU-retten
- > Men den skattepligtige kan **vælge** international sambeskatning; så ingen forskelsbehandling
- > C-440/08, Gielen
  - > Hollandske regler forskelsbehandlede hjemmehørende og ikke-hjemmehørende
  - > Ikke-hjemmehørende => kunne vælge beskatning som hjemmehørende
  - > EUD:
    - > *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

## > Sambeskatning

### > 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

### > 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**

# Negativ integration

---

- › Betydningen af Gielen og Hirvonen generelt
  - › Sambeskatning
    - › Fradrag for underskud i udenlandske koncernselskaber/PE/fast ejendom – forudsætter tilvalg
    - › Opvejes den manglende mulighed for at indregne underskud af fordelene ved ikke at skulle medregne indkomst?
  - › Andre tilfælde af valgmulighed
    - › Grænsegængerreglerne ctr. begrænset skattepligt
    - › Eller ”alm” begrænset skattepligt ctr. arbejdsudlejebeskatning

# Positiv harmonisering

---

- › Den materielle skatteret
  - › Fusionsskattedirektivet – FUSL + ABL
  - › Moder-/datterselskabsdirektivet - SEL
  - › Rente-/royaltydirektivet – SEL
  
- › Under vejs
  - › Anti-Tax Avoidance Package, herunder Anti-Tax Avoidance Direktive
    - › Tilføjer nye og ændrer eksisterende værnsregler
  
- › (Nok) ikke under vejs
  - › CC(C)TB-direktivet

# Positiv harmonisering

---

- › Påvirkningen af national skatteret
  - › Forsøg på at skabe en harmoniseret retstilstand
  
  - › Fusionsskattedirektivet
    - › Mulighed for at gennemføre grænseoverskridende omstruktureringer skattefrit
  
  - › Moder-/Datterselskabsdirektivet
    - › Mulighed for at udbetale grænseoverskridende udbytte fra et selskab i en medlemsstat til et moderselskab i en anden stat
  
  - › Rente/royalty-direktivet
    - › Tilsvarende for så vidt angår renter og royalties

# Positiv harmonisering

---

## › Problemer ved harmoniseringen

1. Forkert implementering / fortolkningsforskelle
  - › Den ønskede harmoniserede retstilstand opnås ikke
  - › De fordele, der skulle følge af direktivet, opnås ikke
2. De enkelte medlemsstater er – uanset harmonisering – selvstændige skattejurisdiktioner
  - › Dvs. der består fortsat forskelle som kan **udnyttes**
3. Direktivernes fordele er ikke tiltænkt alle skatteydere og alle situationer
  - › Skatteyderne bringer sig selv i en situation, hvor der kunstigt kan støttes ret på den harmoniserede retstilstand

# Positiv harmonisering

---

- › Problemer ved harmoniseringen
- › Ad 1 – flere sager om fortolkning/implementeringen
  - › C-283/94 Denkavit m.fl.
  - › M/D-direktivet: krav om 2 års ejertid af aktier for at opnå skattefrihed på udbytte
  - › Skal 2 års perioden være passeret?
  - › EUD: Nej, skal blot opretholdes i 2 år

# Positiv harmonisering

---

- › Problemer ved harmoniseringen
- › Ad 2 – Hybrid Mismatch
  - › Selskab A ejer 100 pct. af kapitalen i Selskab B
  - › B har behov for kapital – indgår låneaftale med A
  - › Vederlag for lånet = en andel af overskuddet i B
  - › I Land A anses vederlaget for udbytte = skattefrit, jf. M/D-direktivet
  - › I Land B anses vederlaget for en rente = fradrag
- › Løsning 2014: M/D-direktivets art. 4, stk. 1, litra a
  - › [Udbytte fra datterselskaber skal beskattes], for så vidt som dette overskud er fradragsberettiget for datterselskabet
  - › Implementeret i SEL § 13, stk. 1, nr. 2

# Positiv harmonisering

---

- › Problemer ved harmoniseringen
- › Ad 3 – Omgåelse
  - › Løsning
    1. Generel accept af internretlige omgåelsesklausuler
    2. 2015: gennemførelse af en egentlig direktivfastsat omgåelsesklausul, jf. M/D-direktivets art. 1, stk. 2 og 3
      - › Implementeret i LL § 3, stk. 1 og 2



# Positiv harmonisering

---

- › Problemer ved harmoniseringen
- › Ad 3 – Omgåelse
  - › Løsning
    1. Generel accept af internretlige omgåelsesklausuler
      - › I dansk ret: C-321/5, Kofoed
        - › 2 danskere ejer et dansk ApS
        - › Stifter et irsk selskab
        - › Foretager en skattefri aktieombytning (FUS-direktivet) – ejer herefter aktierne i det danske ApS gennem det irske selskab
        - › Udlodder dagen efter udbytte fra DK til Irland – og dagen efter videre til sig selv => skattefrit udbytte, jf. DBO'en med Irland
        - › Misbrug? Ja, men ingen dansk omgåelsesklausul eller "retsgrundscætning" om misbrug, jf. ØL

# Positiv harmonisering

---

- › Problemer ved harmoniseringen
- › Ad 3 – Omgåelse
  - › Løsning
    - 2. 2015: gennemførelse af en egentlig direktivfastsat omgåelsesklausul, jf. M/D-direktivets art. 1, stk. 2 og 3
      - › Implementeret i LL § 3, stk. 1 og 2
      - › Gælder også for FUS-direktivet og R/R-direktivet
      - › Det "EU-retlige misbrugsprincip" – uklart begreb; skal fortolkes EU-konformt; DJV 2016 C.I.4.1.10
        - › *Omgåelsesklausulen vedrørende direktiverne skal fortolkes i overensstemmelse med direktivets ordlyd. Direktivet bygger i nogen udstrækning på den praksis, der er skabt af EU-domstolen.*

# Positiv harmonisering

---

- › Problemer ved harmoniseringen
- › Ad 3 – Omgåelse
  - › Løsning
    1. 2015: gennemførelse af en egentlig direktivfastsat omgåelsesklausul, jf. M/D-direktivets art. 1, stk. 2 og 3
      - › Anvendelsesområde? **Også uklart!**
      - › Danske domstole **kan** også uden omgåelsesklausulen tilsidesætte arrangementer med henvisning til misbrug (SKM2014.422.HR)
      - › C-321/05, Kofoed – ville falde anderledes ud i dag
      - › SKM2012.26.LSR – ville falde anderledes ud i dag
    - › Andre tilfælde? Blæser i vinden... **Præventiv retsikkerhed?**

# Spørgsmål?

---

Tak for opmærksomheden...