

Genoptagelse efter C-48/13, Nordea Bank Danmark – styresignal i høring

♦ SKAT har den 12. marts 2015 sendt et styresignal i høring om genoptagelsesmulighederne efter EU-domstolens dom i sagen C-4/13, *Nordea Bank Danmark*. I artiklen gennemgås udkastets indhold.

Af lektor, ph.d. Anders Nørgaard Laursen, Juridisk Institut, Aarhus Universitet

1. Indledning

Den 12. marts 2015 offentliggjorde SKAT et udkast til et styresignal om genoptagelse på SKATs egen høringsportal. Styresignalet er udsendt som en direkte konsekvens af EU-domstolens dom af 17. juli 2014 i sagen C-48/13, *Nordea Bank Danmark* (herefter: “*Nordea Bank-dommen*”). Med dommen underkendte EU-domstolen de dagældende regler i LL § 33 D, stk. 5, om fuld genbeskatning af underskud hidrørende fra udenlandske faste driftssteder, når der skete en koncernintern overdragelse heraf.(1) Høringsfristen udløb den 26. marts, men de enkelte høringssvar og SKATs kommentarer dertil er i skrivende stund endnu ikke offentliggjort.(2)

2. Underkendt praksis

Af styresignalets afsnit 2 fremgår det, at EU-domstolen i *Nordea Bank-dommen* har underkendt praksis i relation til dagældende LL § 33 D, stk. 5, jf. lbk. nr. 995 af 7. oktober 2004. Herefter citeres imidlertid noget besynderligt i den nugældende LL § 33 D, stk. 5, som blev gennemført samtidig med reformen af sambeskatningsreglerne ved lov nr. 426 af 6. juni 2005. Dette må bero på en lapsus. Den nugældende LL § 33 D, stk. 5, omhandler genbeskatning af underskud for selskaber i forbindelse med ophør af skattepligt, jf. SEL § 5, stk. 7. *Nordea Bank-dommen* omhandlede derimod genbeskatning af underskud i udenlandske faste driftssteder i en situation, hvor det faste driftssted blev afhændet til et koncernforbundet selskab. Den bestemmelse, som var genstand for behandling i *Nordea Bank-dommen*, og som fremgik af LL § 33 D, stk. 5, i lbk. nr. 995 af 7. oktober 2004 havde følgende ordlyd:

“Afhændes et fast driftssted eller en del heraf beliggende i fremmed stat, Færøerne eller Grønland til et koncernforbundet selskab m.v., jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, eller flyttes ledelsens sæde, jf. selskabsskattelovens § 5, stk. 7, skal fratrukket underskud, der ikke modsvares af senere års overskud, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Dette gælder, uanset hvilken lempelsesmetode der anvendes. Stk. 1, 2.4. pkt., finder tilsvarende anvendelse.”

Det må utvivlsomt være praksis i relation til den her citerede bestemmelse, der kan ske genoptagelse af.(3)

Som nævnt blev dagældende LL § 33 D, stk. 5, ændret i 2005 med sambeskatningsreformen, og reglerne om genbeskatning blev placeret i SEL § 31 A, stk. 10-12. Med sambeskatningsreformen blev territorialprincippet som bekendt gennemført i SEL § 8, stk. 2, hvorefter såvel positiv som negativ indkomst fra et udenlandsk fast driftssted ikke længere skal medregnes til den danske indkomst-opgørelse. Genbeskatning af fratrukne underskud fra udenlandske faste driftssteder ville herefter kun komme på tale, hvis der enten var valgt international sambeskatning, jf. SEL § 31 A, eller for selskaber med allerede eksisterende genbeskatningssaldi.

For sidstnævnte tilfælde blev der gennemført en overgangsregel (“skyggesambeskatning”) i § 15, stk. 9, i lov nr. 426 af 6. juni 2005. Overgangsreglen medfører, at de hidtil gældende regler (herunder § 33 D, stk. 5, i lbk. nr. 995 af 7. oktober 2004) fortsat ville finde anvendelse ved genbeskatning af underskud vedrørende indkomstår

påbegyndt før 15. december 2004, medmindre de faste driftssteder bevarede skattepligten til Danmark i medfør af de nye regler om international sambeskatning. Da reglen i dagældende LL § 33 D, stk. 5, således blev videreført i § 15, stk. 9, i lov nr. 426 af 6. juni 2005, vedrører styresignalet også denne bestemmelse.

3. Hvad kan genoptages?

Som nævnt er styresignalet direkte affødt af *Nordea Bank-dommen*, hvori EU-domstolen konkluderede, at de dagældende regler i LL § 33 D, stk. 5, var i strid med EU-retten. EU-domstolen anerkendte i sagen, at de danske regler forfulgte anerkendelsesværdige formål, nemlig at forebygge risikoen for skatteunddragelse samt at opretholde den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen i den fællesnordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst. EU-domstolen fandt imidlertid, at reglerne gik ud over, hvad der var nødvendigt. Dette skyldes, at genbeskatning af underskud efter LL § 33 D, stk. 5, potentielt ville overstige likvidationsprovenuet for det faste driftssted, der blev overdraget, jf. *Nordea Bank-dommens* præmis 30 og 37.

Det fremgår i overensstemmelse hermed af styresignalets afsnit 5, at fuld genbeskatning ved koncernintern overdragelse af udenlandske faste driftssteder i henhold til den tidligere LL § 33 D, stk. 5, er i strid med EU-retten. Genoptagelse vil følgelig være relevant, 1) hvor der er sket fuld genbeskatning ved koncernintern overdragelse af udenlandske faste driftssteder, jf. LL § 33 D, stk. 5, eller 2) hvor der er sket fuld genbeskatning under en skyggesambeskatning, jf. § 15, stk. 9, i lov nr. 426 af 5. juni 2005.

Det fremgår af styresignalet, at SKAT fortolker *Nordea Bank-sagen* således, at det kun er reglerne om *fuld* genbeskatning, der er i strid med EU-retten. I afsnit 4 i styresignalet er det fastslået, at det følger af EU-domstolens dom, at der alene må ske genbeskatning af underskud svarende til værdien af filialerne på tidspunktet for afståelsen til de koncernforbundne selskaber. Hermed menes antageligvis, at det beløb, som et selskab i medfør af genbeskatningen højst skal medregne til den skattepligtige indkomst, er et beløb svarende til den fortjeneste, som det faste driftssted ville have opnået ved ophør af virksomheden og salg til handelsværdi af aktiver og passiver, dvs. svarende til principperne for ordinær genbeskatning. Selskaber, som i medfør af genbeskatningsreglerne er blevet beskattet af et beløb overstigende likvidationsprovenuet, kan derfor få genoptaget tidligere års selvangivelser, såfremt fristreglerne tillader genoptagelse, jf. straks nedenfor.

4. Frister for genoptagelse

Der kan selvsagt ske genoptagelse inden for den ordinære genoptagelsesfrist i SFL § 26, stk. 2, ved at skatteyderen senest 1. maj i det fjerde år efter udløbet af det pågældende indkomstår anmoder SKAT herom.

Der kan desuden ske ekstraordinær genoptagelse efter reglen i SFL § 27, stk. 1, nr. 7. Udgangspunktet er, at der kan ske genoptagelse tilbage til det indkomstår, der var til prøvelse i den sag, der underkendte praksis, hvilket konkret var indkomståret 2000. Krav,

der er opstået på baggrund af den underkendte praksis, er dog begrænset af forældelsesreglen i SFL § 34a, stk. 4. Forældelsesfristen for krav afledt af en ekstraordinær genoptagelse, jf. SFL § 27, er herefter 10 år, hvorfor der kun kan ske genoptagelse fra indkomståret 2003. Det fremgår af styresignalet afsnit 5.1.2, at den 10-årige forældelsesfrist for krav på tilbagebetaling af skat bliver "fastfrosset" på tidspunktet for den underkendende afgørelse fra EU-Domstolen. Der er således ikke risiko for, at krav efter 2003 bliver forældet, hvis anmodningen om genoptagelse i øvrigt fremsættes rettidigt.

En anmodning om ekstraordinær genoptagelse skal fremsættes senest 6 måneder efter den afgiftspligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristen i SFL § 26, stk. 2, jf. SFL § 27, stk. 2. Det fremgår af styresignalet afsnit 5.2, at "reaktionsfristen regnes fra offentliggørelsen af dette styresignal på SKATs hjemmeside". Det må antages, at fristen først regnes fra tidspunktet for offentliggørelsen af det endelige styresignal, og altså ikke fra den 12. marts 2015.

Anmodning om genoptagelse af skatteansættelsen skal indgives til SKAT. Det er en betingelse for genoptagelse, at den skattepligtige fremlægger fornødne oplysninger af faktisk karakter, der kan begrunde ændringen. Det er ikke specificeret i styresignalet, hvilke oplysninger der skal fremlægges.

5. Hvad kan ikke genoptages – kritiske bemærkninger

I Nordea Bank-dommen nåede EU-domstolen frem til, at reglen om fuld genbeskatning i LL § 33 D, stk. 5, udgjorde en restriktion for etableringsfriheden.(4) EU-domstolen anførte indledningsvis, at et selskab med et underskudsgivende udenlandsk fast driftssted ikke var i en situation, som objektivt kunne sammenlignes med situationen for et selskab med et underskudsgivende fast driftssted i Danmark. LL § 33 D, stk. 5, var derfor som udgangspunkt ikke i strid med EU-retten, selvom den ulempe, fuld genbeskatning utvivlsomt udgør, kun fandt anvendelse ved afståelse af udenlandske faste driftssteder. EU-domstolen tilføjede imidlertid, at idet Danmark opkrævede skat af de udenlandske faste driftssteders overskud, havde Danmark, for så vidt angik fradrag for underskud, ligestillet udenlandske og danske faste driftssteder.(5) Det var derfor i strid med EU-retten at behandle de to situationer forskelligt.

Alene baseret på styresignalet indhold har SKAT anlagt en temmelig indskrænkende fortolkning af Nordea Bank-dommen, idet der kun kan ske genoptagelse af sager afgjort efter dels dagældende LL § 33 D, stk. 5 (som Nordea Bank-dommen eksplicit vedrørte), dels overgangsreglen i § 15, stk. 9, i lov nr. 426 af 6. juni 2005. SKAT opfatter derimod ikke Nordea Bank-dommen som udtryk for EU-domstolens generelle holdning til spørgsmålet om fuld genbeskatning, herunder EU-rettens forhold til regler om fuld genbeskatning efter SEL § 31 A, stk. 11, eller efter de tidligere gældende regler om fuld genbeskatning i dagældende LL § 33 vedr. sambeskatning efter de før 2005 gældende regler, som med sambeskatningsreformen blev videreført i § 15, stk. 8, i lov nr. 426 af 6. juni 2005.

Som begrundelse herfor anføres det i styresignalet:

"Dette skyldes, at Danmark ikke udøver beskatningskompetence i relation til udenlandske datterselskaber, idet skattesubjektet efter sambeskatningsreglerne er det danske moderselskab. Derfor er de ikke-hjemmehørende udenlandske datterselskaber ikke i en objektiv sammenlignelig situation med de hjemmehørende datterselskaber. Den omstændighed, at der sker genbeskatning af det danske hjemmehørende moderselskab, når det udenlandske ikke-hjemmehørende datterselskab udtræder af sambeskatningen, udgør ikke en restriktion af den fri bevægelighed, allerede fordi der ikke sker en skattemæssig forskelsbehandling af sammenlignelige situationer."

"Dette ræsonnement giver anledning til flere kritiske bemærkninger. For det første forekommer det overraskende, at SKAT anser det danske moderselskab for at være skattesubjekt i relation til udenlandske datterselskabers indkomst under en international sambeskatning. Den gængse opfattelse er, at sambeskatningsreglerne netop ikke medfører et brud på de enkelte selskabers selvstændige skatteretssubjektivitet.(6)

For det andet forekommer argumentationen ikke overbevisende, selv hvis det lægges til grund, at den af SKAT forfægtede opfattelse er korrekt, når der henses til den situation, der var under pådømmelse i Nordea Bank-dommen. SKAT hævder altså, at det danske moderselskab er skattesubjektet i relation til et udenlandsk datterselskabs indkomst. Det samme er vel gældende for så vidt angår forholdet mellem et dansk selskab (hovedkontor) og dets udenlandske faste driftssted; et sådan udgør ej heller et selvstændigt skattesubjekt – hverken før eller efter gennemførelsen af territorialprincippet i 2005 – hvorfor skattesubjektet for indkomsten er det danske hovedkontor. Ved at anse det danske moderselskab for skattesubjektet i relation til et udenlandsk datterselskabs indkomst, bliver fuld genbeskatning ved udtræden af det udenlandske datterselskab vel netop sammenlignelig med den situation, der blev underkendt med Nordea Bank-dommen.

For det tredje forekommer det kunstigt at hævde, at Danmark ikke udøver beskatningskompetence over udenlandske selskaber, fordi det ikke er det udenlandske datterselskab, som formelt set er skattesubjektet – beskatningen omfatter jo trods alt indkomst, som rettelig tilhører et udenlandsk selskab. En sådan fortolkning vil næppe heller være holdbar i relation til de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster. I henhold til art. 7, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst kan et selskab kun beskattes af erhvervsindkomst i kildelandet, hvis det har et fast driftssted i kildelandet. Ved at beskatte indkomst fra et udenlandsk datterselskab i Danmark under en sambeskatning, som ikke kan henføres til et fast driftssted her i landet, gennemfører Danmark reelt set en beskatning i strid med princippet i art. 7. Dette er i praksis naturligvis ganske uproblematisk, fordi den internationale sambeskatning er *frivillig*.

Lægges den af SKAT forfægtede holdning derimod til grund, ville art. 7 i modeloverenskomsten reelt miste sin betydning. Da det – i SKATs optik – ikke er det udenlandske datterselskab, der er skattesubjektet, men derimod det danske moderselskab, opstår der ingen konflikt i relation til art. 7; *"fordi Danmark ikke udøver beskatningskompetence over et udenlandsk datterselskab."* Endvidere ville Danmark i så fald ikke være forhindret i at gå skridtet videre og gennemføre regler om *tvungen* international sambeskatning – også i tilfælde hvor CFC-beskatningsreglerne ikke finder anvendelse – uden at komme i konflikt med princippet i art. 7, stk. 1, i modeloverenskomsten. Endelig ville hele det i dansk og international teori og praksis omdiskuterede spørgsmål om, hvorvidt CFC-beskatningsregler er forenelige med dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, være ganske overflødig:(7) Beskatning af indkomst, som rettelig tilhører selskaber, der er hjemmehørende i andre lande, er tilsyneladende ikke "udøvelse af beskatningskompetence" over disse selskaber.

Samlet set kan det som nævnt være svært at følge SKATs ræsonnement om, hvem der er skattesubjektet i sambeskatningen og navnlig den deraf afledte bemærkning om udøvelse af beskatningskompetencen. Den overvejende holdning i litteraturen er da også, at reglerne om fuld genbeskatning i dels SEL § 31 A, stk. 11, dels dagældende LL § 33 E, dels § 15, stk. 8, i lov nr. 426 af 6. juni 2005, er i strid med EU-retten.(8)

Det må dog hævdes, at det kan være vanskeligt uden videre at overføre resultatet fra Nordea Bank-dommen på en situation, hvor et datterselskab udtræder af en international sambeskatning med fuld genbeskatning til følge efter SEL § 31 A, stk. 11.(9) Dette skyldes bl.a. sammenligningsgrundlaget. Moderselskabet i en obligatorisk national sambeskatning vil aldrig blive genstand for fuld genbeskatning, når datterselskaber udtræder af sambeskatning. Det modsatte er tilfældet i en international sambeskatning, hvorfor der som udgangspunkt sker en forskelsbehandling. Spørgsmålet er herefter, om der er tale om en forskelsbehandling af objektivt sammenlignelige situationer? Det må hertil påpeges, at et datterselskab i en obligatorisk national sambeskatning kun yderst sjældent vil udtræde uden samtidig at blive omfattet af en ny sambeskatning. Et datterselskab, der udtræder af en frivillig international sambe-

skatning, vil derimod kun sjældent blive omfattet af en ny dansk sambeskatning.

Sammenlignes en situation, der udløser fuld genbeskatning efter SEL § 31 A, stk. 11, med situationen i Nordea Bank-dommen, er der en anden forskel, der må holdes for øje. Hvor et fast driftssted ophører ved afståelse til et koncernforbundet selskab (som i Nordea Bank-dommen), så lever et udenlandsk datterselskab videre, selvom sambeskatningen afbrydes. Denne forskel kan tillige påvirke den EU-retlige bedømmelse.

Der er ikke hermed sagt, at de danske regler om fuld genbeskatning *ikke* er i strid med EU-retten. Meget kunne derimod tyde på det modsatte, jf. den i litteraturen rejste kritik. Der findes dog også argumenter for det modsatte resultat, også ud over SKATs egne. Den fremtidige udvikling vil derfor blive imødeset med spænding.

- (1) Jf. om dommen Jens Wittendorff, SU 2014.256; Nikolaj Vinther og Jan Guldmand Hansen, SU 2014.257; Anders Nørgaard Laursen, SR-Skat 2014, s. 216 ff. og samme, Nordic Tax Journal 2014:2, s. 231 ff.
- (2) Enkelte høringssvar kan dog findes online, bl.a. høringssvaret fra FSR-danske revisorer.
- (3) Jf. også C-48/13, *Nordea Bank Danmark*, præmis 8.
- (4) Jf. art. 49 og 54 i Traktaten om den Europæiske Unions Funktionsmåde samt art. 31 og 34 i aftalen om det Europæiske Økonomiske Samarbejde.
- (5) Jf. *Nordea Bank-dommen*, præmis 24.
- (6) Jf. Bent Ramskov, *Sambeskatning*, 2. udg. 2009, s. 120 med note 47; Aage Michelsen m.fl., *Lærebog om indkomstskat*, 15. udg. 2013, s. 860 og Jan Pedersen m.fl., *Skatteretten 2*, 6. udg. 2013, s. 408 og s. 430.
- (7) Jf. herom Peter Koerver Schmidt, *Dansk CFC-beskatning*, 2013, s. 363 ff., og samme, SR-Skat 2013, s. 307 ff. med yderligere henvisninger til såvel dansk som international teori og praksis.
- (8) Jf. den i note 1 refererede litteratur.
- (9) Jf. nærmere Anders Nørgaard Laursen, SR-Skat 2014, s. 216 ff. og samme, Nordic Tax Journal 2014:2, s. 231 ff.