

# 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

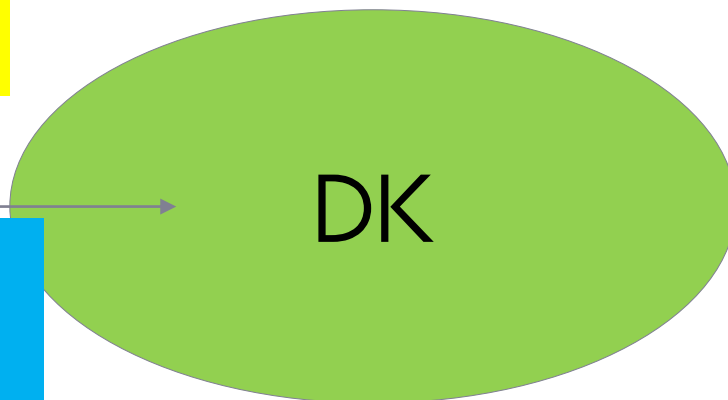
- > Ikke-hjemmehørende her i landet = **begrænset skattepligtig**
- > Skattepligten omfatter kun de indkomstarter, som positivt er opremset i KSL/SEL § 2
- > Kun ret til fradrag, som er medgået til at erhverve den danske skattepligtige indkomst eller bruttobeskatning
- > Særlige regimer (forskerordningen;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

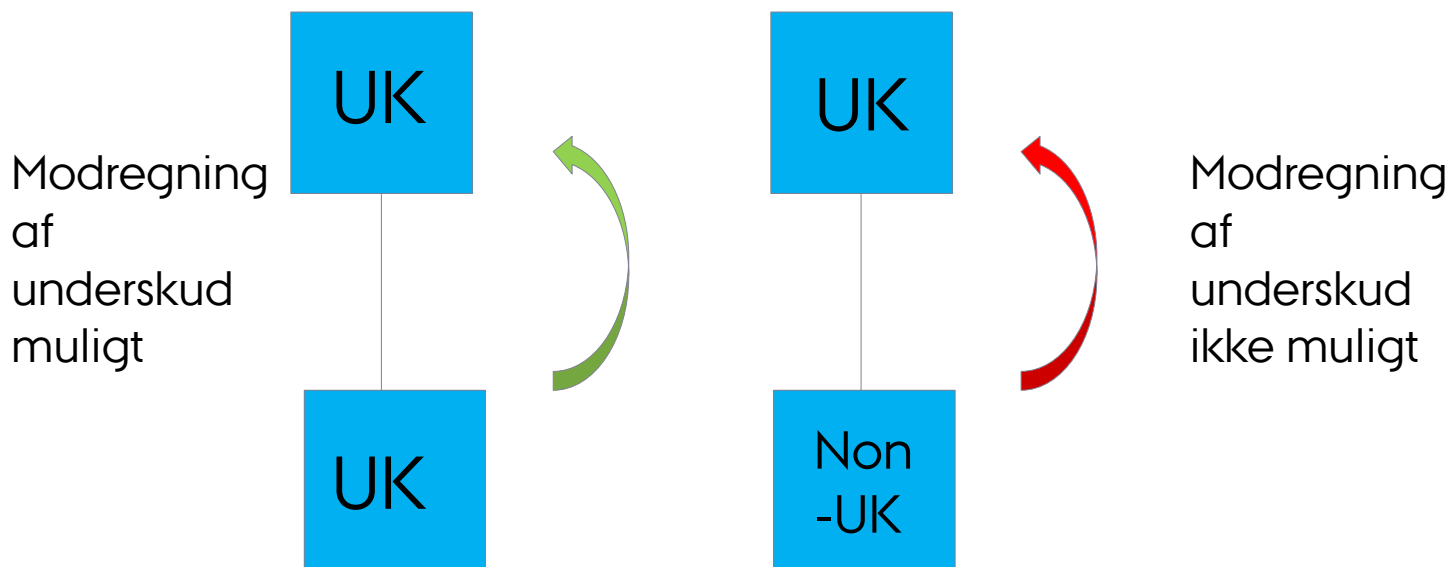
## Ad 3 – Tvingende almene hensyn

---

- › 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

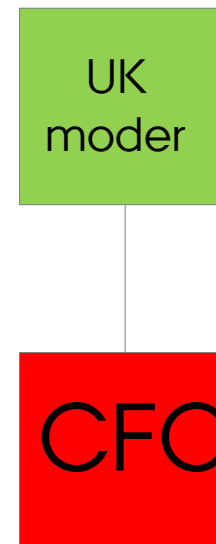
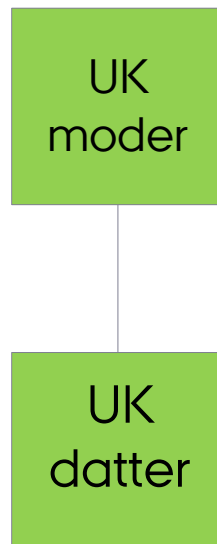
---

- › 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