

EU-Domstolens underkendelse af dansk regel om exitbeskatning af selskaber

Den 18. juli 2013 afsagde EU-Domstolen dom i sagen Kommissionen mod Danmark, C-261/11 ("Afgørelsen"). Sagen vedrørte, hvorvidt den danske bestemmelse om exitbeskatning af selskaber er i strid med det EU-retlige princip om etableringsfrihed forankret i artikel 49 i Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde og i artikel 31 i aftalen om Det Europæiske Samarbejdsområde ("Etableringsfriheden").

Den danske bestemmelse

Bestemmelsen i selskabsskatteloven ("SEL") § 8, stk. 4, ("Bestemmelsen") pålægger selskaber, der er fuldt skattepligtige i Danmark, umiddelbart at betale skat af de urealiserede kapitalgevinster på aktiver, som overføres til et fast driftssted i en fremmed stat, på Færøerne eller på Grønland. Exitbeskatningen belaster dermed alene selskaber, der overfører aktiver og passiver til et fast driftssted uden for Danmark, hvorimod selskaber, der foretager en tilsvarende overførsel af aktiver mellem forskellige driftssteder inden for Danmarks grænser, ikke belastes.

Sagen kort

Kommissionen fremsendte i september 2008 en åbningsskrivelse til Danmark, hvori den gjorde gældende, at Bestemmelsen var i strid med Etableringsfriheden. Idet Danmark anfægtede Bestemmelsens uoverensstemmelse med Etableringsfriheden, anlagde Kommissionen den 26. maj 2011 sag ved EU-Domstolen.

Parterne var enige om, at Bestemmelsen udgjorde en hindring for Etableringsfriheden. Parterne var ligeledes enige om, at hensynet til at sikre opretholdelsen af dansk beskatningskompetence og til at forhindre en vilkårlig omfordeling af den danske skattebase til andre stater var foreneligt med EU-retten.

Kommissionen gjorde imidlertid gældende, at Bestemmelsen ikke var proportional med det forfulgte mål, idet den udelukker enhver mulighed for udskudt opkrævning af skat.

Danmark begrundede den umiddelbare skatteopkrævning i to forhold. Det blev anført, at udskydelse af skatten på den faktiske afståelse ikke gav mening for driftsaktiver, da disse enten slet ikke afstås eller vil være værdiløse på afståelsestidspunktet, idet driftsaktivets værdi typisk vil falde i takt med, at det anvendes til at generere erhvervmæssige indtægter. Endelig anførte Danmark, at hvis et driftsaktiv erhverves i Danmark med fradragsret for de udgifter, der er afholdt i forbindelse hermed, vil den danske skattebase vilkårligt blive omfordelt til andre lande, hvis det pågældende aktiv kan overføres uden realisationsbeskatning, samtidig med at de indtægter, der bliver genereret af aktivet, ikke kan beskattes i Danmark.

Afgørelsen

EU-Domstolen fastslog indledningsvist, at Bestemmelsen udgjorde en hindring for Etableringsfriheden.

I forhold til spørgsmålet vedrørende Bestemmelsens proportionalitet med det forfulgte mål underkendte EU-Domstolen Bestemmelsen under henvisning til, at øjeblikkelig opkrævning af skatten var uforholdsmæssig i forhold til at sikre den nationale beskatningsret. EU-Domstolen fastslog dog samtidig, at medlemsstaterne var berettigede til at foreskrive et andet og mindre indgribende kriterium for udløsningen af beskatning af aktiver, der flyttes til et fast driftssted eller et hovedkontor i en anden medlemsstat, end beskatning ved overførslen.

Vores vurdering af Afgørelsen

Med dommen er det fastslået, at umiddelbar beskatning af kapitalgevinster på aktiver ved overførsel til et fast driftssted i en anden medlemsstat eller ved flytning af hovedkontor til en anden medlemsstat er i strid med Etableringsfriheden. Dette gælder uafhængigt af, om aktiverne er bestemt til realisation.

EU-Domstolen fastslår, at exitbeskatning ved grænseoverskridende aktivoverførsler er forenelig med EU-retten, såfremt reglerne giver selskabet mulighed for at vælge mellem den øjeblikkelige betaling af skattebeløbet på den ene side og en udskudt betaling af skattebeløbet på den anden side. Udskydelsen vil i så fald kunne strækkes til det faktiske afståelsestidspunkt.

Dommens betydning for den fremadrettede beskatning af selskaber, der overfører aktiver og passiver til faste driftssteder i andre medlemsstater, kan først fastslås endeligt, når Skatteministeriet har reageret herpå. Sikkert er det dog, at dommen nødvendiggør ændringer i de danske regler herom. Det skal bemærkes, at de EU-retlige regler om etableringsfrihed gælder direkte i Danmark, og at de danske domstole således ikke kan opretholde den nuværende retsstilling. Selskaber, der er blevet beskattet i strid med EU-Domstolens dom, bør desuden overveje at kræve tilbagebetaling af sådanne skatter, såfremt Skatteministeriet giver genoptagelsesadgang.

Den forventede reaktion fra Skatteministeriet

Skatteministeren forholdte sig til EU-Domstolens Afgørelse den 16. august 2013¹. Skatteministeren udtalte, at der snarest fremsættes et lovforslag som opfølgning på Afgørelsen. Indholdet er ikke endeligt fastlagt, men forventes generelt at være i overensstemmelse med Afgørelsen. Dette vil betyde en udskydelse af beskatningen ved et selskabs overførsel af aktiver og passiver til et fast driftssted eller til et hovedkontor, der er beliggende i et andet EU/EØS-land.

Skatteministeriet har endnu ikke tilkendegivet, hvorvidt der indføres en genoptagelsesadgang for selskaber til at kræve tilbagebetaling af skatter, der er betalt efter de EU-stridige regler.

Konsekvenser for skatteydere ved udskydelse af beskatningstidspunktet

Hvordan det konkrete indhold af lovforslaget, navnlig sikring af skattebetaling, vil blive udformet er stadig uklart. Danmark gjorde under sagens behandling gældende, at EU-medlemsstaterne har ret til at kræve betaling af renter af det fastslåede beløb for skatten af kapitalgevinsten samt en bankgaranti på overførselstidspunktet². Kommissionen anfægtede de to synspunkter med henvisning til, at krav om renter og en bankgaranti ikke er forholdsmæssigt med det forfulgte mål om at sikre en effektiv beskat-

¹ Skatteministerens svar på spørgsmål nr. 90 af 19. juli 2013 til Folketingets Europaudvalg.

² C-261/11 Danmark mod Kommissionen, præmis 18.

-ningskompetence. EU-Domstolen tog ikke konkret stilling til spørgsmålet. Imidlertid har EU-Domstolen i en tidligere sag fastslået, at hvis et selskab vælger udskydelse af beskatningstidspunktet, kan medlemsstaterne kræve betaling af renter i henhold til national lovgivning³.

På denne baggrund må det formodes, at lovforslaget vil indeholde en mulighed for, at selskaber, der overfører aktiver og passiver til et fast driftssted eller til et hovedkontor, der er beliggende i et andet EU/EØS-land, kan vælge mellem umiddelbar beskatning eller udskydelse af beskatningen mod et tillæg af renter efter den danske rentelov.

I spørgsmålet angående hvorvidt kravet om, at selskaber skal stille en bankgaranti ved udskydelse af beskatningstidspunktet, er foreneligt med EU-retten og dermed kan indgå i lovforslaget er forholdsmæssighed i forhold til formålet med at sikre en effektiv beskatningskompetence af afgørende betydning. EU-Domstolen har i en tidligere sag anført etablering af bankgaranti som en foranstaltning, der kan anvendes for at mindske risikoen for, at skatten ikke kan opkræves⁴. Idet EU-Domstolen ikke har taget yderligere stilling til spørgsmålet, må det, indtil andet forekommer, antages, at lovforslaget i overensstemmelse med EU-retten kan indeholde et krav om stillelse af bankgaranti ved udskydelse af beskatningstidspunktet.

Andre tilfælde, hvor Afgørelsen kan være relevant

Grænseoverskridende flytning af hjemsted og ledelsens sæde til et andet EU/EØS-land

Vælger et selskab at flytte sit hjemsted eller ledelsens sæde (Herefter alene betegnet "Ledelsens Sæde") til udlandet, er selskabet, såfremt det er registreret i Erhvervsstyrelsen, stadig fuldt skattepligtigt i Danmark⁵. Dette modificeres imidlertid, således at selskabet anses for hjemmehørende og dermed skattepligtigt i det land, som Ledelsens Sæde flyttes til, såfremt der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem det pågældende land og Danmark, jf. OECD's modeloverenskomst art. 4, 3 og SEL § 5, stk. 5. Urealiserede kapitalgevinster i Danmark beskattes på fraflytningstidspunktet, jf. SEL § 5, stk. 7. Aktiver og passiver tilknyttet et fast driftssted eller en fast ejendom i Danmark vil fortsat være omfattet af dansk beskatning, jf. OECD's modeloverenskomst art. 6 og 7, og bliver dermed ikke op-hørsbeskattet ved flytning af Ledelsens sæde.

Reglerne svarer i hovedtræk til reglen i SEL § 8, stk. 4, hvilket giver anledning til spørgsmålet, hvorvidt EU-Domstolens Afgørelse finder anvendelse på tilfælde, hvor et selskab flytter Ledelsens Sæde til et andet EU/EØS-land.

I Afgørelsen bemærkede EU-Domstolen, at ved overførsel af aktiver og passiver til et fast driftssted i udlandet vil selskabet stadig være underlagt dansk beskatningskompetence. Overførslen har således ingen betydning for Danmarks mulighed for at inddrive skattefordringer⁶. Situationen er imidlertid anderledes ved flytning af Ledelsens Sæde til udlandet, idet selskabet efter OECD's modeloverenskomst bliver hjemmehørende og dermed skattepligtigt i det land, som Ledelsens Sæde flyttes til, jf. førnævnt-

³ C-371/10 National Grid Indus, præmis 73.

⁴ C-371/10 National Grid Indus, præmis 74.

⁵ TfS2007.264H.

⁶ C-261/11 Danmark mod Kommissionen, præmis. 47.

te gennemgang af SEL § 5, stk. 5.

EU-Domstolen har i en tidligere afgørelse fastslået, at TEUF art. 49 er til hinder for umiddelbar opkrævning af skat på urealiserede kapitalgevinster på aktiver i selskaber, som flytter Ledelsens Sæde til et andet EU-medlemsland⁷. EU-Domstolen har endnu ikke taget stilling til, om EØS-aftalens art. 31 er til hinder for samme situation.

I Afgørelsen sondrede EU-Domstolen mellem TEUF art. 49 og EØS-aftalens art. 31. Sondringen skyldtes, at EU-medlemslandene har indgået en aftale om udveksling af oplysninger og gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer⁸. Denne aftale er ikke inkorporeret i EØS-landene⁹.

I Afgørelsens begrundelse vedrørende EØS-aftalens art. 31 fastslog EU-Domstolen, at en restriktion af Etableringsfriheden ikke kunne anses for proportionalt begrundet i en effektiv beskatningskompetence, idet der var dansk beskatningskompetence, og skatteopkrævningen dermed ikke krævede en ordning vedrørende skattemæssig bistand fra det land, som Ledelsens Sæde flyttedes til¹⁰. Som tidligere nævnt er der ikke dansk beskatningskompetence, når et selskab vælger at flytte Ledelsens Sæde ud af landet. Det må derfor antages på baggrund af ovenstående begrundelse fra EU-Domstolen, at umiddelbar skatteopkrævning er forenelig med EU-retten, såfremt der ikke er en ordning vedrørende skattemæssig bistand fra det land, som Ledelsens Sæde flyttes til.

Danmark har tiltrådt OECD's konvention om gensidig administrativ bistand i skattesager, som også Norge og Island har tiltrådt¹¹. Yderligere er der mellem Danmark og Liechtenstein indgået aftale om udveksling af oplysninger vedrørende skattesager¹². En umiddelbar exitbeskatning ved et selskabs flytning af Ledelsens Sæde til et EØS-land må derfor antages at være i strid med etableringsfriheden i EØS-aftalens art. 31.

Konklusion

På baggrund af ovenstående undersøgelse må det forventes, at loven ligeledes ændres i situationer, hvor et selskab, der vælger at flytte sit hjemsted eller Ledelsens Sæde til et andet EU/EØS-land, kan vælge mellem umiddelbart at betale skat eller udskydelse af beskatningen af urealiserede kapitalgevinster i Danmark. Loven kan ikke forventes ændret i situationer, hvor et selskab vælger at flytte sit hjemsted eller Ledelsens Sæde til et land, der ikke er et EU/EØS-land, idet disse situationer ikke omfattes af Etableringsfriheden.

Ovenstående resultat må ligeledes gælde i tilfælde, hvor der er tale om europæiske aktie- og andels-

⁷ C-371/10 National Grid Indus, præmis 86.

⁸ Direktiv 2010/24/EU af 16. marts 2010 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med skatter, afgifter og andre foranstaltninger.

⁹ Meddelelse fra Kommissionen til Rådet, Europa-Parlamentet og Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg om Exitbeskatning og behovet for samordning af medlemsstaternes skattepolitik, afsnit 4.1, 19.12.2006.

¹⁰ C-261/11 Danmark mod Kommissionen, præmis. 47.

¹¹ Den juridiske vejledning G.A.3.6.2.2.3.3.

¹² BKI nr. 9 af 17/0372012 om aftale af 17. december 2010 mellem Danmark og Liechtenstein om udveksling af oplysninger vedrørende skattesager.

selskaber, idet disse selskaber underlægges medlemsstaternes lovgivning på bl.a. området for skat¹³.

Samme resultat må antages at gælde for grænseoverskridende fusion og spaltning, idet der i forhold til den skattemæssige behandling ved ophøret af det dansk indskydende selskab henvises til SEL § 5¹⁴.

Hvis du har spørgsmål eller ønsker yderligere information om lovændringens ovenstående, er du velkommen til at kontakte partner Christian Bredtoft Guldmann (cbg@mwblaw.dk), advokat Henning Hedegaard Thomsen (hht@mwblaw.dk) eller advokatfuldmægtig Henrik Rasmussen (hra@mwblaw.dk).

Ovenstående er ikke juridisk rådgivning, og Moalem Weitemeyer Bendtsen indestår ikke for, at indholdet af ovenstående er korrekt. Moalem Weitemeyer Bendtsen har med ovenstående ikke påtaget sig ansvar af nogen art som konsekvens af en læsers benyttelse af ovenstående.

¹³ Jf. Lov om det europæiske aktieselskab, bilag 1, nr. 20 og Lov om det europæiske andelsselskab, bilag 1, nr. 16.

¹⁴ For grænseoverskridende fusion findes henvisningen i fusionsskatteloven § 15, stk. 4. For grænseoverskridende spaltning findes henvisningen i fusionsskatteloven § 15 b, stk. 2.

Kontakt



Christian Bredtoft Guldmann,
Partner
Tel. +45 33 77 90 69
Mob. +45 30 37 96 69
E-mail cbg@mwblaw.dk



Henning Hedegaard Thomsen, Advokat
Tel. +45 33 77 90 18
Mob. +45 30 37 96 18
E-mail hht@mwblaw.dk



Henrik Rasmussen, Advokatfuldmægtig
Tel. +45 33 77 90 29
Mob. +45 30 37 96 29
E-mail hra@mwblaw.dk