

EU-Domstolens domme af den 26. februar 2019, herunder sagen C-119/16

Skrevet af partner, advokat (H) Torben Bagge og partner, advokat (L), HD (R) Henrik Rahbek, begge TVC Advokatfirma.

EU-Domstolen har den 26. februar 2019 afsagt to domme, der kan få stor betydning for også danske skatteydere. Dommene er afsagt i tilknytning til de sager, der for indeværende verserer i Danmark om beneficial owner – dvs. retmæssig ejer – til renter, udbytter og royalties

Efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c gælder der for selskaber – med hjemsted i udlandet – som udgangspunkt en begrænset skattepligt til Danmark, hvis de modtager udbytte fra et dansk selskab. Efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d er der begrænset skattepligt af renteindtægter vedrørende "kontrolleret gæld" eksempelvis fra et datterselskab. Efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra g er industrielle og kommercielle royalties – men ikke kunstnerroyalties – fra Danmark begrænset skattepligtige.

Der findes bestemmelser i såvel EU-retten som i dobbeltbeskatningsoverenskomster, der hjemler mulighed for nedsættelse eller frafald af den begrænsede skattepligt for udenlandske selskaber, der modtager renter, udbytte og royalty fra Danmark. De danske skattemyndigheder har rejst en række sager, hvor de har nægtet at indrømme nedsættelse eller frafald af den begrænsede skattepligt for udenlandske selskaber, der modtager renter, udbytte og royalties fra Danmark med henvisning til, at de selskaber, der har modtaget den pågældende betaling, ikke er beneficial owners – dvs. retmæssige ejere.

I forbindelse med efterprøvelse af disse sager ved de danske domstole har der været præjudiciel forelæggelse for EU-Domstolen, hvilket har afstedkommet EU-Domstolens domme af den 26. februar 2019 i bl.a. sagen C-119/16.

Generel misbrugsklausul i EU-retten

EU-Domstolen fastslår, at der findes en generel misbrugsklausul i EU-retten, som medlemsstaterne er forpligtede til at anvende. Medlemsstaterne er således forpligtede til at nægte skatteyderen at drage nytte af de fordele, der er hjemlet i (hele) EU-retten, når skatteyderens handlinger er udtryk for misbrug. EU-domstolen har herom bl.a. anført følgende:

"95 De forelæggende retter ønsker oplyst, om en medlemsstat for at bekæmpe retsmisbrug inden for rammerne af anvendelsen af direktiv 2003/49 skal have vedtaget en specifik national bestemmelse til gennemførelse af direktivet, eller om medlemsstaten kan henvise til nationale eller overenskomstmæssige anti-misbrugsprincipper eller -bestemmelser.

96 I denne henseende følger det af fast retspraksis, at der findes et almindeligt EU-retligt princip om, at borgerne ikke må kunne påberåbe sig EU-retlige bestemmelser med henblik på at muliggøre svig eller misbrug [...]

97 Det påhviler borgerne at overholde dette almindelige retsprincip. Anvendelsen af EU-retten kan således ikke udvides til at dække handlinger, der gennemføres med det formål ved svig eller misbrug at drage nytte af de fordele, der er hjemlet i EU-retten [...]

98 Det følger således af dette princip, at en medlemsstat skal nægte at indrømme fordelene i EU-retlige bestemmelser, såfremt disse ikke er blevet påberåbt med henblik på at gennemføre målene med disse bestemmelser, men med henblik på at drage nytte af en EU-retlig fordel, selv om betingelserne for indrømmelse af denne fordel alene er opfyldt formelt.

[...]

100 Princippet om forbud mod retsmisbrug finder desuden anvendelse på så vidt forskellige områder som de frie varebevægelser [...], den frie udveksling af tjenesteydelser [...], etableringsfriheden [...] og merværdiafgift (moms) [...]

101 Hvad angår sidstnævnte område har Domstolen gentagne gange udtalt, at selv om bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), udgør princippet om forbud mod misbrug et generelt EU-retligt princip, som finder anvendelse uafhængigt af spørgsmålet om, hvorvidt de rettigheder og fordele, der er blevet misbrugt, har hjemmel i traktaterne, i en forordning eller i et direktiv (jf. i denne retning dom af 22.11.2017, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 30 og 31).

102 Det følger heraf, at det generelle princip om forbud mod misbrug skal gøres gældende over for en person, såfremt denne påberåber sig visse EU-retlige regler, som fastsætter en fordel, på en måde, der ikke er i overensstemmelse med de mål, som disse regler har. Domstolen har således udtalt, at dette princip kan gøres gældende over for en afgiftspligtig person for navnlig at nægte vedkommende retten til momsfrigtagelse, også selv om der ikke findes bestemmelser i national ret, som foreskriver en sådan nægtelse [...]

103 I hovedsagerne er de regler, som ifølge SKAT er blevet misbrugt, bestemmelserne i direktiv 2003/49, der er blevet vedtaget med henblik på at fremme et indre marked, der har karakter af et hjemmemarked, og som i kildestaten fastsætter en skattefrigtagelse for renter, der betales til et associeret selskab med hjemsted i en anden medlemsstat. Som det fremgår af det direktivforslag, der er nævnt i nærværende doms præmis 90, er visse definitioner i dette direktiv inspireret af definitionerne i artikel 11 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst af 1996.

104 Selv om artikel 5, stk. 1, i direktiv 2003/49 bestemmer, at direktivet ikke udelukker anvendelse af nationale eller overenskomstmæssigt fastsatte bestemmelser til bekæmpelse af svig eller misbrug, kan denne bestemmelse ikke fortolkes således, at den udelukker anvendelsen af det generelle EU-retlige princip om forbud mod misbrug, som er omtalt i nærværende doms præmis 96-98. De transaktioner, som af SKAT hævdes at være udtryk for misbrug, er nemlig omfattet af EU-rettens anvendelsesområde [...] og kan vise sig at være uforenelige med det formål, som dette direktiv forfølger.

105 Selv om artikel 5, stk. 2, i direktiv 2003/49 bestemmer, at medlemsstaterne kan tilbagekalde fordele i henhold til dette direktiv eller nægte at anvende direktivet i tilfælde af skatteunddragelse, skatteundgåelse eller misbrug, kan heller ikke denne bestemmelse fortolkes således, at den udelukker

anvendelsen af det EU-retlige princip om forbud mod misbrug, for så vidt som anvendelsen af nævnte princip ikke er underlagt et krav om gennemførelse, som det er tilfældet for dette direktivs bestemmelser [...]

106 Som det er anført i nærværende doms præmis 85, fremgår det af anden til fjerde betragtning til direktiv 2003/49, at direktivet har til formål at afskaffe dobbeltbeskatning vedrørende renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater, samt mellem sådanne selskabers faste driftssteder, dels med henblik på at undgå tyngende administrative formaliteter og likviditetsproblemer for selskaberne, dels for at sikre, at nationale og tværnationale transaktioner behandles skattemæssigt ens.

107 Såfremt det imidlertid var tilladt at skabe finansielle konstruktioner alene med det formål at kunne drage nytte af de skattefordele, der følger af anvendelsen af direktiv 2003/49, ville dette ikke være i overensstemmelse med sådanne formål, men ville derimod være til skade for såvel den økonomiske samhørighed som det indre markeds funktion, idet det ville fordreje konkurrencevilkårene. Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 63 i forslaget til afgørelse i sag C-115/16, gør det samme sig gældende, selv hvis de omhandlede transaktioner ikke udelukkende forfølger et sådant formål, idet Domstolen har fastslået, at princippet om forbud mod misbrug finder anvendelse på skatteområdet, når opnåelse af en skattefordel er hovedformålet med den omhandlede transaktion [...]

108 Den ret, som skattepligtige personer har til at drage fordel af den indbyrdes skattekonkurrence medlemsstaterne imellem på grund af den manglende harmonisering af indkomstskatterne, er i øvrigt ikke til hinder for anvendelsen af det generelle princip om forbud mod misbrug. I denne henseende bemærkes, at direktiv 2003/49 har til formål at foretage en harmonisering på området for direkte

skatter med henblik på at gøre det muligt for de erhvervsdrivende at drage fordel af det indre marked ved at ophæve dobbeltbeskatning, og at sjette betragtning til direktivet nærmere bestemt præciserer, at medlemsstaterne ikke må afskæres fra at træffe passende foranstaltninger til bekæmpelse af svig og misbrug.

109 Selv om den omstændighed, at den skattepligtige person søger den skatteordning, der er den mest fordelagtige for personen, ganske vist ikke i sig selv kan danne grundlag for en generel formodning for svig eller misbrug [...]), forholder det sig ikke desto mindre således, at en sådan skattepligtig person ikke kan indrømmes en ret eller en fordel, der følger af EU-retten, såfremt den omhandlede transaktion økonomisk set er et rent kunstigt arrangement, hvis formål er at omgå den pågældende medlemsstats lovgivning [...]

110 Det følger af disse forhold, at det påhviler de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme de fordele, der er fastsat i direktiv 2003/49, såfremt påberåbelsen heraf sker for at muliggøre svig eller misbrug.

111 I forhold til det generelle EU-retlige princip om forbud mod misbrug og nødvendigheden af at overholde dette princip inden for rammerne af gennemførelsen af EU-retten er det uden betydning for de nationale myndigheders forpligtelse til at nægte at indrømme de i direktiv 2003/49 fastsatte rettigheder, der påberåbes for at muliggøre svig eller misbrug, at der ikke findes nationale eller overenskomstmæssige anti-misbrugsbestemmelser.

112 Sagsøgerne i hovedsagerne har påberåbt sig dom af 5. juli 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), som vedrørte indrømmelsen af en skattefritagelse fastsat i Rådets direktiv 90/434/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater (EFT 1990, L 225, s. 1), med

henblik på at gøre gældende, at det følger af artikel 5, stk. 1, i direktiv 2003/49, at den omhandlede medlemsstat kun kan nægte at indrømme de fordele, som er fastsat i dette direktiv, såfremt den nationale lovgivning indeholder et særskilt og specifikt retsgrundlag i denne henseende.

113 Denne argumentation kan imidlertid ikke tiltrædes.

114 Domstolen bemærkede ganske vist i præmis 42 i dom af 5. juli 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), at retssikkerhedsprincippet er til hinder for, at direktiver i sig selv kan skabe forpligtelser for borgerne, og at de derfor ikke som sådan kan påberåbes af medlemsstaten over for borgerne.

115 Domstolen bemærkede endvidere, at en sådan konstatering ikke berører forpligtelsen for alle myndigheder i en medlemsstat til ved anvendelsen af national ret i videst muligt omfang at fortolke denne i lyset af direktivers ordlyd og formål for at fremkalde det med direktiverne tilsigtede resultat, idet disse myndigheder således har mulighed for at gøre en overensstemmende fortolkning af national ret gældende over for borgerne (jf. i denne retning dom af 5.7.2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

116 Det var på grundlag af disse betragtninger, at Domstolen opfordrede den forelæggende ret til at undersøge, om der i dansk ret fandtes en almindelig bestemmelse eller grundsætning, hvorefter der gjaldt et forbud mod retsmisbrug, eller andre bestemmelser om skattesvig eller skatteunddragelse, som kunne fortolkes i overensstemmelse med den bestemmelse i direktiv 90/434, hvorefter en medlemsstat i det væsentlige kan nægte at indrømme den fradragsret, der er fastsat i dette direktiv, såfremt der er tale om en transaktion, der som sit væsentligste formål har en sådan svig eller unddragelse, og dernæst i givet fald at undersøge, om betingelserne for at anvende disse nationale bestemmelser var opfyldt i

hovedsagen (jf. i denne retning dom af 5.7.2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, præmis 46 og 47).

117 Selv hvis det i hovedsagerne skulle vise sig, at national ret ikke indeholder regler, der kan fortolkes i overensstemmelse med artikel 5 i direktiv 2003/49, kan det – uanset hvad Domstolen udtalte i dom af 5. juli 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408) – imidlertid ikke heraf udledes, at de nationale myndigheder og domstole er forhindret i at nægte at indrømme den fordel, der følger af den ret til fritagelse, der er fastsat i dette direktivs artikel 1, stk. 1, i tilfælde af svig eller retsmisbrug [...]

118 En nægtelse, der under sådanne omstændigheder gøres gældende over for en skattepligtig person, kan ikke henføres til den situation, som er omhandlet i nærværende doms præmis 114, idet en sådan nægtelse stemmer overens med det generelle EU-retlige princip om, at ingen kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug [...]

119 For så vidt som forhold, der har karakter af svig eller misbrug, ikke kan danne grundlag for en ret i henhold til Unionens retsorden, således som det er anført i nærværende doms præmis 96, indebærer nægtelsen af en fordel i henhold til et direktiv ikke, at den berørte borger pålægges en forpligtelse i medfør af dette direktiv, men er blot en konsekvens af konstateringen af, at de objektive betingelser for opnåelsen af den tilstræbte fordel, som er fastsat i det nævnte direktiv for så vidt angår denne ret, alene er opfyldt formelt [...]

120 Under sådanne omstændigheder skal medlemsstaterne derfor nægte at indrømme den fordel, der i det foreliggende tilfælde følger af direktiv 2003/49, i overensstemmelse med det generelle princip om forbud mod misbrug, hvorefter EU-retten ikke kan dække erhvervsdrivendes retsstridige transaktioner [...]

122 Henset til samtlige disse forhold skal det første spørgsmål, litra a)-c), og det andet

spørgsmål, litra a) og b), i sag C-115/16, sag C-118/16, sag C-119/16 og sag C-299/16 besvares som følger:

– Artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49, sammenholdt med dette direktivs artikel 1, stk. 4, skal fortolkes således, at den fritagelse for enhver form for skat af rentebetalinger, der er fastsat heri, alene er forbeholdt sådanne renters retmæssige ejere, dvs. de enheder, som økonomisk set reelt modtager disse renter, og som derfor råder over beføjelsen til frit at fastlægge anvendelsen heraf.

– Det generelle EU-retlige princip, hvorefter borgerne ikke må kunne påberåbe sig EUretlige bestemmelser med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, skal fortolkes således, at de nationale myndigheder og domstole i tilfælde af svig eller misbrug skal nægte en skattepligtig person indrømmelsen af den fritagelse for enhver form for skat af rentebetalinger, der er fastsat i artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49, selv om der ikke findes nationale eller overenskomstmæssige bestemmelser, der foreskriver en sådan nægtelse.”

Det ses således, at EU-Domstolen meget klart fastslår, at kommer den nationale domstol frem til, at der er tale om misbrug af EU-retlige bestemmelser, da har den nationale domstol ikke bare en ret, men en pligt til at nægte anvendelsen af de pågældende begunstigende EU-regler. Dette uanset om der er tale om direktivbestemmelser eller ligefrem traktatsbestemmelser, jf. også præmis 180.

Det ses endvidere, at EU-Domstolen definerer retmæssig ejer som: ”de enheder, som økonomisk set reelt modtager disse renter, og som derfor råder over beføjelsen til frit at fastlægge anvendelsen heraf.”

Bevisbyrde og prøvelsestemaer

Bevisbyrde og prøvelsestemaer er nærmere beskrevet i præmis 139 og præmis 142-144, hvor EU-Domstolen har anført følgende:

”139 Henset til samtlige disse elementer skal det første spørgsmål, [...] besvares med, at det med henblik på at bevise, at der foreligger retsmisbrug, kræves dels et sammenfald af objektive omstændigheder, hvoraf det fremgår, at det formål, som EU-lovgivningen forfølger, ikke er opnået, selv om betingelserne i denne lovgivning formelt er overholdt, dels et subjektivt element, der består i en hensigt om at drage fordel af EU-lovgivningen ved kunstigt at skabe de betingelser, der kræves for at opnå denne fordel. Den omstændighed, at en række holdepunkter foreligger, kan godtgøre, at der foreligger retsmisbrug, forudsat at disse holdepunkter er objektive og samstemmende. Sådanne holdepunkter kan bl.a. være, at der findes gennemstrømningsselskaber, som ikke har nogen økonomisk begrundelse, og den rent formelle karakter af en concerns struktur, af den finansielle konstruktion og af lån. Den omstændighed, at den medlemsstat, hvorfra renterne hidrører, har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den tredjestat, hvor det selskab, som er renternes retmæssige ejer, er hjemmehørende, er uden betydning for en eventuel konstatering af, at der foreligger retsmisbrug.

[...]

142 Såfremt en skattemyndighed i kildestaten har til hensigt at nægte et selskab, som har betalt renter til et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, den fritagelse, der er fastsat i artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49, med den begrundelse, at der foreligger retsmisbrug, tilkommer det derimod denne myndighed at godtgøre, at de elementer, som udgør et sådant misbrug, foreligger ved at tage hensyn til samtlige relevante forhold, bl.a. den omstændighed, at det selskab, til hvilket renterne er blevet betalt, ikke er renternes retmæssige ejer.

143 I denne henseende tilkommer det ikke en sådan myndighed at fastlægge disse renters retmæssige ejer, men at godtgøre, at den hævdede retmæssige ejer blot er et gennemstrømningsselskab, hvorigennem et retsmisbrug har fundet sted. Det kan nemlig

vise sig umuligt at foretage en sådan fastlæggelse, navnlig eftersom de potentielle retmæssige ejere er ukendte. De nationale skattemyndigheder har ikke nødvendigvis de fornødne oplysninger med henblik på at kunne fastlægge disse retmæssige ejere, henset til kompleksiteten af visse finansielle konstruktioner og muligheden for, at de mellemliggende selskaber, der er involveret i konstruktionen, er hjemmehørende uden for EU. Det kan således ikke kræves, at disse myndigheder fremlægger beviser, som det vil være umuligt for dem at føre.

144 Selv hvis de potentielle retmæssige ejere er kendte, er det desuden ikke nødvendigvis fastlagt, hvilke af disse der er eller vil blive de reelle retmæssige ejere. Såfremt et selskab, der modtager renter, har et moderselskab, som også selv har et moderselskab, vil det således med al sandsynlighed være umuligt for skattemyndighederne og domstolene i kildestaten at fastlægge, hvilket af disse to moderselskaber der er eller vil blive renternes retmæssige ejer. Der vil derudover kunne blive truffet beslutning om anvendelsen af disse renter efter skattemyndighedernes konstateringer vedrørende gennemstrømningsselskabet.”

I modsætning til generaladvokaten statuerer EU-Domstolen, at nationalstaterne ingen pligt har til at udpege – eller endog sandsynliggøre – hvem der er beneficial owner, når de foretager en korrektion.

EU-Domstolen åbner imidlertid op for, at kan der påvises en beneficial owner ”på den anden side” af gennemstrømningsselskabet, der nyder rettigheder efter direktivet, vil direktivet alligevel kunne anvendes på kildeskatterne, jf. præmis 94:

”Det skal endvidere præciseres, at den blotte omstændighed, at det selskab, som modtager renter i en medlemsstat, ikke er renternes »retmæssige ejer«, ikke nødvendigvis betyder, at den i artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49 fastsatte fritagelse ikke finder anvendelse. Det er således tænkeligt, at sådanne renter i

henhold hertil er fritaget i kildestaten, såfremt det selskab, som modtager renterne, overfører beløbet til en retmæssig ejer, der er hjemmehørende i EU og derudover opfylder samtlige de betingelser, der i direktiv 2003/49 er fastsat for at kunne være omfattet af en sådan fritagelse.”

Afslutning og perspektivering

Det har tidligere været fremført, at hvis et land har inkorporeret regler/rettigheder, der følger af EU-retsakter i national lovgivning, så kan myndighederne ikke med henvisning til misbrug fratage borgerne de rettigheder, der er inkorporeret i den nationale lovgivning. Dette medmindre der i national lovgivning – skreven eller uskreven ret – er hjemmel til at bortse fra misbrugstilfælde.

Dette skulle følge af EU- domstolens afgørelse i sagen C-321/05 (Hans Marcus Kofoed). I disse tilfælde, hvor borgerens rettigheder følger direkte af national lovgivning, kan man altså ikke tilsidesætte ”fordelen” som følge af misbrug med henvisning til det EU-retlige misbrugsbegreb.

Denne opfattelse er definitivt tilsidesat med EU-Domstolens domme af den 26. februar 2019 i bl.a. sagen C-119/16.

EU-Domstolens domme afgør i princippet ikke de foreliggende skattesager, der for indeværende verserer for henholdsvis Østre og Vestre Landsret. Det er fortsat op til de danske domstole at bedømme, hvorvidt de umiddelbare rente- og udbyttemodtagere var beneficial owners, og om der er sket misbrug.

EU-Domstolen har imidlertid slået fast, at de danske domstole ikke er begrænset i at påberåbe sig misbruget, selvom der ikke er indført en national lov hjemmel herom på det i sagerne omhandlede tidspunkt.

Ved bedømmelsen af hvorvidt udbytte- og rentemodtagerne er beneficial owners, har EU-domstolen også – i modsætning til generaladvokatens opfattelse – slået fast, at man kan inddrage OECDs senere kommentarer

til modeloverenskomsten – også selvom disse ikke har direkte ophav i den EU-retlige demokratiske proces.

Uanset udfaldet af de danske beneficial owner-sager har EU-domstolen imidlertid skabt et hul i den beskyttelse, som EU-skatteborgere har i direktiver mv., idet EU-domstolen nu har slået fast, at har en skatteyder forsøgt at misbruge EU-retten, kan skatteyderen ikke samtidig påberåbe sig fordele af hverken direktivfastsat

lempelig beskatning eller sågar traktatens diskrimineringsforbud.

EU-Domstolens dom gør det ekstremt vigtigt, at man ved skatteplanlægning er helt sikker på, at man holder sig inden for lovens ordlyd og ånd, så man ikke bevæger sig i gråzoner – ellers er der ingen kære EU, hvis det viser sig, at skatteyder gik for tæt til kanten.