

Cand. Merc. Aud. Studiet  
Juridisk institut  
Copenhagen Business School 2011

# Konsekvenser af ophævelse af dobbelbeskatningsoverenskomst med Frankrig

Kandidatafhandling

Forfatter:

Bo Miller Malmkov

16-12-2011

Vejleder:

Henrik Gam

Sideantal : 77

Censor:

## Indhold

Executive Summary .....	3
Indledning .....	4
Introduktion til sagen .....	5
Afgrensning .....	7
Kildekritik .....	8
Metode .....	8
Juridisk metode .....	9
Begrebsdefinition .....	11
Den retlige ramme .....	15
Dobbeltbeskatningsoverenskomsternes historie og virkning .....	15
OECD's modeloverenskomst og intentionen af OECD .....	17
EU-traktatens virke – Ideen med EU. Generelle synspunkter .....	19
EU retligt sammenspil med nationale regler og påvirkning på dansk skatteret .....	21
Dansk skattelovgivning .....	25
Begrænset skattepligt og fuld skattepligt .....	26
Beskatning af fysiske personer .....	27
Pensioner .....	29
Udbytter, renter og royalties .....	30
Ejendomsværdibeskatning og ejendomsavancebeskatning .....	31
Selskabsbeskatning .....	33
Lempelsesregler .....	35
Dobbeltbeskatningsoverenskomst med Frankrig og effekt .....	38
Lov 85 om opsigelse af DBO og ændring til lov 85 (L125 og L253) og begrundelse ...	39
Lov nr. 351 af 6. maj 2009 .....	41
Lov nr. 253 af 30. marts 2011 .....	41

Overgangsregler.....	42
Analyse .....	46
Analyse af virkninger af L85, L351 og L253 .....	46
Pensionsbeskatning.....	46
Tjenestemandspension.....	50
Fast ejendom.....	51
Dobbeltbeskatning af løn.....	52
Selskabsbeskatning .....	54
Anden virkning .....	62
Delkonklusion på skattekonsekvenserne ved ophævelse af DBO med Frankrig .....	63
Opsigelse i forhold til OECD's modeloverenskomst .....	64
Opsigelse i forhold til EU's bestemmelser om arbejdskraftens frie bevægelighed.....	66
Begrundelse for ophævelse kontra effekt .....	70
Konklusion.....	73
Perspektivering .....	76
Litteraturliste.....	78
Bøger.....	78
Lovsamlinger .....	78
Love .....	78
Artikler.....	78
Øvrige .....	79

## **Executive Summary**

The object of this thesis is to describe the implications of the law regarding the cancellation of the treaty with France concerning double taxation.

I wanted in this thesis to analyze the implications the cancellation has had on Danish tax on the following tax-areas.

- Pension-taxation
- Property-taxation
- Taxation of personal income
- Corporate taxation

The Danish Ministry of Tax decided to cancel the double taxation treaty with France with effect on the January 1. 2009.

The Ministry cited the current distribution of the pension-taxation rights to France, as the main reason for the cancellation. The Ministry at the same time stated, that the cancellation wouldn't have any significant implications on other tax areas. This was mostly based on the Danish rules for tax exemption, which should mitigate the double taxation, if this was to occur.

This has led me to the following formulation of problem:

What effect has the cancellation of the double taxation treat with France had for the taxation in Denmark, and is the cancellation in violation with the treaty of EU with focus on discrimination and hindrance of the free right of the work force?

Furthermore the object is to analyze the underlying rules of the European Union regarding the free movement of people, and if the cancellation is in violation with the most basic of the European Union rights, and also to see if the principles of discrimination and restriction is breached along with the proportionality principle.

Lastly I have analyzed the changes made in the taxation compared to the earlier double taxation treaty with France, to see if the cancellation is in accordance with the work and purpose of the OECD.

I have concluded that the cancellation of the thesis has posed a challenge for companies operating cross borders, but haven't breached any of the current restrictions in the European treaties. The cancellation is not in accordance with the purpose in OECD's model-treaty and if this was used to make a new deal with France, the taxation rights to pensions would still go to France.

## Indledning

I takt med den øgede globalisering og de øgede muligheder for samhandel har Danmark set det nødvendigt at udarbejde aftaler for samhandel og interaktion på tværs af landegrænser. Dette er blandt andet sket ved indmeldelsen i EU, der har givet nye muligheder for interaktion på tværs af grænserne i forbindelse med arbejdskraftens frie bevægelighed og retten til at etablere sig i et andet EU land. Det er dog ikke kun inden for EU, at der er fundet en øget samhandel sted. Det har i stigende grad været nødvendig for Danmark at være repræsenteret i resten af verden med eksport og import, og derved også med lokale virksomheder eller datterselskaber.

I forbindelse med at disse selskaber eller samhandlen har skabt indkomst eller har placeret arbejdskraft, har dette også haft indflydelse på skatteområdet, hvor det ofte har været nødvendigt for samhandelslandene imellem at finde fælles regler og muligheder for fordelingen af beskatning på indtægter og en fordeling af mulighederne for fradrag. Udgangspunktet har været at undgå dobbeltbeskatning af virksomheder, og det er som hovedregel sket ved udarbejdelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster de individuelle lande imellem.

EU har altid haft svært ved at harmonisere reguleringen af skatteområdet, primært fordi samtlige EU-lande skal være enige om udarbejdelse og implementering af direktiver på skatteområdet jf. EUF-traktatens art 113, og disse skal vedtages enstemmigt. Dette er ikke gjort mindre kompliceret i forbindelse med EU's udvidelse, da der nu er endnu flere lande med forskellige interesser og økonomiske vilkår, der skal finde fælles interesse i indførelse af direktiver i forbindelse med beskatning i EU. Derfor er regulering af beskatning inden for EU i høj grad styret af individuelle overenskomster.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne fungerer som overenskomster eller folkeretlige bindende traktater. Det er derfor kun muligt at ændre forhold i dobbeltbeskatningsoverenskomster ved at opsiges en gældende aftale og indgå en ny aftale.

## Introduktion til sagen

Danmark valgte i 2008 med lov nr. 85 af 20. februar med virkning fra 1/1 2009 at opsigte dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Frankrig og Spanien. Med den nævnte forskel i opfattelsen af retten til beskatning af pensionsudbetaling som begrundelsen, var det skatteministeriets opfattelse, at opsigelsen ikke ville have indflydelse på andre områder af beskatningen landene imellem. Begrundelse herfor lå i de danske skattereglers mulighed for lempelse. I henhold til Dansk Industri har opsigelsen dog også haft en stor effekt for de virksomheder, der har samhandel med Frankrig uden om de EU-retlige direktiver, der er vedtaget om beskatning af selskaber og harmonisering heraf<sup>1</sup>. Frankrig er en vigtig handelspartner for Danmark, og umiddelbart virker en ophævelse af beskatningssaftalen med Frankrig som en overdreven reaktion i forhold til den manglende beskatning af pensionister bosiddende i Frankrig.

Den tidligere eksisterende overenskomst med Frankrig blev oprettet i 1957. Skatteministeriet meldte ud i forbindelse med argumentationen for at opsigte aftalen med Frankrig, at overenskomsten var forældet. Frankrig var ikke uenig i denne holdning. Det primære uoverensstemmelsespunkt imellem Danmark og Frankrig har været, og er stadig, en forskel i holdningen til beskatning af pensionsudbetaling. Danmark er af den overbevisning, at beskatningen skulle foregå i kildelandet, hvor Frankrig har taget udgangspunkt i en beskatning i bopælslandet. De 2 væsentlige begrundelser i bemærkningerne til lovforslaget (L13) var ubalance i pensionsbeskatningen grundet en ændring i fradragsretten til indbetaling til udenlandsk pension, samt en opfattelse af at ejendomsværdibeskatningen ikke var til dansk fordel. Derudover var en vigtig begrundelse i bemærkningerne, at opsigelsen ikke ville have yderligere effekt for dansk erhvervsliv.

Skatteministeriet kom den 4. februar 2009 med et nyt lovforslag (L125) med ændringer til den oprindelige lov om opsigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, for at imødegå nogle af de virkninger der, ifølge skatteministeriets indledende argumentation, ikke ville være. Loven blev vedtaget som lov nr. 351 af 6. maj 2009. Efterfølgende er der yderligere sket ændring til loven ved Lov nr. 253 af 30. marts 2011, der indførte overgangsregler i forbindelse med tjenestemandspension.

---

<sup>1</sup> L 125 – Bilag 3

Der vil i nedenstående opgave blive sat fokus på, hvilken beskatning der gør sig gældende ud fra de forskellige niveauer af beskatning, som kom til effekt ved opsigelsen i 2010. Dette er ud fra de 3 dimensioner, der findes i nutidig skatteret nemlig intern skatteret eller national skatteret, dobbeltbeskatningsoverenskomster og EU-skatteret. Derudover er der forskellige aspekter i EU retten, der antyder, at ophævelse af en dobbeltbeskatningsoverenskomst imellem EU landene er i strid med EU's traktater bl.a. om arbejdskraftens fri bevægelighed art. 45 EUF (tidligere artikel 39) og EF-traktatens art. 293 der kræver, at der består dobbeltbeskatningsaftaler mellem alle EU's medlemsstater. EF-traktatens artikel 293 er udgået af det nuværende traktatgrundlag, men vil indgå i opgavens overvejelse vedrørende EU's sanktionsmuligheder overfor dobbeltbeskatning

Dette leder frem til problemformuleringen som lyder:

Hvilken betydning har ophævelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Frankrig for beskatningen i Danmark, og er opsigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst i strid med EU's traktat med fokus på diskrimination og arbejdskraftens frie bevægelighed?

Yderligere spørgsmål i den forbindelse.

Er en opsigelse af en dobbeltbeskatningsoverenskomst i strid med formuleringerne i EU-traktaten vedr. arbejdskraftens frie bevægelighed og diskriminationsforbuddet?

Hvad er borgernes/virksomhedernes mulighed for at få ændret beskatning med henblik på en indbringelse for EU domstolene eller med udgangspunkt i OECD?

Uddybning af problemformulering:

Jeg ønsker at uddybe, hvorfor det var vigtigt for skatteministeriet at ophæve overenskomsten med Frankrig, og om dette overhovedet har en reel retlig betydning når diskriminationsforbuddet fra EU og arbejdskraftens frie bevægelighed tages i betragtning. Ligeledes hvilke konsekvenser det har når der er interne lempelsesregler i den danske lovgivning for at afhjælpe international dobbeltbeskatning. Er det ikke muligt for de berørte af dobbeltbeskatningen at få omstødt eventuelt dobbeltbeskatning ved EU-domstolene eller

som følge af inddragelse for OECD, og er der proportionalitet imellem den ønskede ændring af beskatningsgrundlaget kontra effekten af opsigelsen.

## **Afgrænsning**

Jeg har i denne opgave valgt at fokusere på betydningen af ophævelsen af overenskomsten primært for danske forhold. Dette skyldes, at de franske skatteregler bliver belyst gennem andenhåndskilder, da jeg ikke har den nødvendige kompetence til at læse fransk lovgivning.

Jeg vil dog stadig, i det omfang jeg finder det relevant, bruge eksempler af den franske beskatning og eksempler på den franske skattelov.

Skatteministeriet har i samme moment også opsagt beskatningen med Spanien, men denne problemstilling belyses ikke i denne opgave. Jeg har valgt at tage udgangspunkt i de danske forhold overfor Frankrig, fordi Frankrig efterfølgende har offentliggjort retningslinjer for at imødegå konsekvenserne af opsigelsen. Ligeledes finder jeg at omfanget af nærværende opgave ville blive for omfattende, hvis jeg skulle belyse den spanske beskatningsproblematik uddybende.

Der vil blive inddraget relevante regler for EU's regulering af beskatningen og betydningen af denne i det omfang, det har betydning for beskatningen i Danmark.

Der vil ikke i nedenstående opgave være en uddybende gennemgang af de franske skatteregler, andet end hvor opsigelsen kan have betydning for den franske beskatning og ændring af den franske beskatning, og den betydning det eventuelt kan have for personer/virksomheder bosat i Danmark.

Opgaven vil forholde sig til de danske skatteregler der primært er berørt af ophævelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten det være sig, pensionsbeskatning, beskatning af fast ejendom, tjenestemandspension, dobbeltbeskatning af løn og selskabsbeskatning. Derudover vil der være en gennemgang af mulighederne for lempelse, og de problemstillinger lempelsesreglerne måtte give. Udgangspunktet har været at belyse de områder, hvor skatteministeriet hævdede at ophævelsen ikke ville have reel betydning for beskatningen.

Jeg har i nedenstående opgave valgt at afgrænse mig for at beskrive CFC beskatningen og effekten som ophørelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten vil have på CFC beskatningen, da der her er tale om et meget specifikt regelsæt. Der er med CFC beskatningen fokus på at søge at forhindre koncerner i at undgå beskatning i højskattelande ved at placere indtægter i lavskattelande. Da opsigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten



med Frankrig ikke har begrundelse i dette, og CFC virksomheder har en meget speciel profil, vil beskatningsproblematikken være for omfattende at beskrive i dette speciale. Derfor vil der ikke blive foretaget yderligere beskrivelse heraf. Det samme gør sig gældende for reglerne om tynd kapitalisering.

### **Kildekritik**

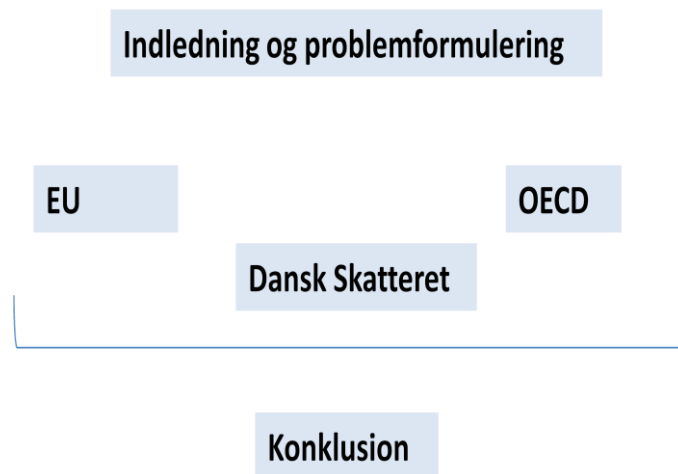
Jeg har i forbindelse med gennemgangen af de franske skatteregler ikke haft mulighed for at finde de oprindelige skatteregler på andet end originalsproget. Jeg har derfor i høj grad lagt vægt på fortolkninger af disse regler foretaget af andre franskkyndige. Dette giver en usikkerhed i forhold til den faktiske ordlyd i lovparagrafferne og reglerne, som i sidste ende kan have betydning for, hvordan specifikke regler skal fortolkes. Jeg har for at imødegå dette derfor været kritisk i forhold til, hvem der har beskrevet reglerne, og i hvad sammenhæng beskrivelsen er blevet foretaget.

### **Metode**

I følgende afsnit beskrives den metode, der er anvendt i forbindelse med besvarelse af ovenstående problemformulering. Formålet med dette afsnit er derfor at beskrive, de valg der er taget i forbindelse med metodeafvejning og indvirkningen på analysen og opgaven, samt de afledte resultater heraf.

Metoden er baseret på juridisk analyse af problemformuleringen, hvorefter der vil blive konkluderet ud fra disse kriterier i konklusionen.

Figur 1 – Opgavens struktur



Ovenstående figur illustrer opbygningen af opgaven.

Efter opgavens indledning og præsentation af opgavens centrale problemformulering beskrives den anvendte metode for besvarelse af problemformuleringen, efterfulgt af en definition af forkortelser og begreber brugt i opgaven.

Opgavens besvarelse starter med en gennemgang af OECD, de EU retlige regler, den danske skattelovgivning samt beskrivelse af lovforslagene til opsigelse af overenskomsten. Herefter analyseres betydningen af de enkelte aspekter i forhold til ophævelsen af den eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomst med Frankrig.

Herefter vil der komme en kort diskussion af de brugte argumenter for ophævelsen kontra effekt og ligeledes en diskussion om proportionalitet i forhold til den ønskede effekt og den faktiske opnået.

Afslutningsvis vil de enkelte delkonklusioner og delelementer blive opsamlet og opsummeret i konklusionen med besvarelse af opgavens problemformulering.

### **Juridisk metode**

Den juridiske metode og derved også analysen er baseret på den realistiske retsteori baseret på Alf Ross og fortolket af Nielsen og Tvarnø<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Nielsen og Tvarnø s. 365 ff

Der foretages i opgaven en fortolkning af retskilderne omkring lovforslaget til opsigelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten ud fra en retsdogmatisk fortolkning. Dette vil i sidste ende lede til en konklusion på opgavens problemformulering.

Opgaven vil kun i begrænset grad arbejde med forholdet omkring hvordan loven burde være (de lege ferenda) da selve problemstillingen ikke omhandler hvordan loven kan forbedres, men kun selve virkningen af opsigelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten ved lov<sup>3</sup>.

Der ville ikke være tale om en forbedring af loven, men der skulle udarbejdes en ny overenskomst for forbedre den nuværende lovgivning.

Den retsdogmatiske fortolkning tager udgangspunkt i retskilder der vises efter følgende

1. Regulering – Grundloven, Skatteloven, Dobbeltbeskatningsoverenskomst
2. Retspraksis – Domspraksis og administrativ praksis
3. Retssædvaner – En handlemåde der er blevet fulgt længe
4. Forholdets natur – Almindelige retsgrundsætninger og retsprincipper.

Ifølge Alf Ross er der ikke en specifik rangorden imellem ovenstående retskilder, og de har således samme vægt i analysen. Opgaven vil dog følge de retsdogmatiske fortolkninger af rækkefølgende og slutte med forholdets natur for at følge den gældende rækkefølge for retsdogmatisk analysemetode.

Det skal dog nævnes, at der er tale om analyse af virkningen af opsigelsen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, og retsregulering (dansk skatteret, EU-retten) er som udgangspunkt ikke ændret, men får nu indvirkning på et område, der tidligere var reguleret af overenskomsten.

Et yderligere aspekt til ovenstående juridiske metode er opfattelsen af det EU retlige perspektiv på gældende dansk ret. Alf Ross retsrealistiske retsdogmatik udleder ifølge Ross dansk gældende ret og tager ikke hensyn til EU ret. Folkeret (folkeretlige overenskomster) samt EU ret er i høj grad med til at påvirke dansk gældende ret, og kan på lige fod indgå med de danske retskilder<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> Nielsen og Tvarnø s. 372f

<sup>4</sup> Nielsen og Tvarnø s. 468f

Opgaven vil arbejde mere med forskellen imellem dansk ret og EU ret og fortolkninger heraf under teoriafsnittet.

### **Begrebsdefinition**

Nedenfor vil der blive redegjort for de centrale begreber, der er anvendt i opgaven. Begrebsdefinitionerne skal forstås som et udtryk for min forståelse af begreberne, og betydningen de repræsenterer.

*ABL:* Aktieavancebeskatningsloven

*Domicil-land:* Domicil-landet er det land hvor skattesubjektet har hjemsted, eller hvis der er dobbeltdomicil, det sted hvor der er stærkest tilknytning.

*Kildeland:* Kildelandet er det land, hvor kilden til indkomsten oprinder.

*Fast driftssted:* Et fast driftssted defineres som en geografisk placering, hvorfra der udøves virksomhed enten helt eller delvist. Den geografiske placering er forstået ved et andet land end der, hvor hovedkonteret for foretagendet er placeret, og skal som hovedregel have en fast placering. Eksempler på driftssted er hvis der findes lokaler, indretninger og lignende, der benyttes til udøvelsen af virksomheden.

Aktiviteten fra det faste driftssted skal have et omfang således, at det gør sig gældende som skattemæssigt objekt, dog kun af den indtjening der hidrører fra stedet dvs. begrænset skattepligt jf. LL § 2.

*EF- domstolen:* EF domstolens opgave er at værne om lov og ret ved fortolkning og anvendelse af EF traktaten. EF domstolen har derved til opgave at sikre og tage stilling til, at EU lovgivningen bliver overholdt.

*EF- traktaten:* EF-traktaten er traktaten der definerer det europæiske samarbejde. Den oprindelse EF traktat blev oprettet i 1957 med Rom-traktaten af de seks oprindelige EF lande, og den seneste vedtagne traktat er Lissabon-Traktakten fra 2009<sup>5</sup>.

*EU:* Den Europæiske Union er en international overstatslig Union, der baserer sig på et politisk og økonomisk samarbejde. Der har siden 2007 været 27 medlemslande, og er den største økonomiske og politiske enhed i verden.

Unionen blev etableret i 1992 med Maastricht - traktaten, og har afløst det tidligere Europæiske Fællesskab (EF).

*EU rettens proportionalitetsprincip:* Reguleret i art. 5 og er dermed en traktatfæstet retsgrundsætning. Proportionalitetsprincippet er et princip, der kræver, at indgrebet ikke er mere vidtgående end hvad formålet tilsigter. Proportionalitetsprincippet anvendes ofte til at afprøve, hvorvidt nationale bestemmelser er i strid med fællesskabsretten.

*EVSL:* Ejendomsværdiskatteloven

*Globalindkomstprincippet:* Princippet foreskriver, at fuldt skattepligtige personer er skattepligtige til Danmark af deres samlede indkomst, hvad enten den stammer fra Danmark eller udlandet jf. SL § 4. I fald en udenlandsk indtægt er underlagt udenlandsk beskatning, kan der forekomme dobbeltbeskatning.

*KSL:* Kildeskatteloven

*LL:* Ligningsloven

*Lov 85:* Lov 85 af 20. februar 2008. Lov om bemyndigelse til at ophæve dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Frankrig og Spanien fremsat ved lov nr. 13 ”Forslag til lov om bemyndigelse til opsigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem Danmark og henholdsvis Frankrig og Spanien”.

---

<sup>5</sup> <http://www.eu-oplysningen.dk/dokumenter/traktat/ef/>

*Lov 351:* Lov nr. 351 af 6. maj 2009. Lov om ændring til lov om bemyndigelse til opsigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Frankrig (lov 85). Fremsat ved Lovforslag 125 af 4. februar 2009.

*Lov 253:* Lov nr. 253 af 30. marts 2011. Lov om ændring til lov om bemyndigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Frankrig (Lov 85)

*OECD:* The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) oprindeligt OEEC (The organization for European Economic Co-operation) og blev stiftet i efterkrigsstidens Europa. Har siden udviklet modeloverenskomsten og arbejdet for at forbedre økonomisk internationalt samarbejder.

*PSL:* Personskatteloven

*PBL:* Pensionsbeskatningsloven

*Retsakt:* I EU udstedes der forskellige typer regler, f.eks. direktiver, forordninger og beslutninger. De kaldes med én samlet betegnelse for *retsakter*.

*Sambeskatning:* For sambeskattede selskaber opgøres sambeskatningsindkomst, der består af summen af den skattepligtige indkomst for hvert enkelt selskab omfattet af sambeskatningen, jf. SEL § 31 stk.2

*SEL:* Selskabsskatteloven

*SL:* Statsskatteloven

*Traktat:* En traktat er en juridisk bindende aftale indgået mellem to eller flere lande. EU's målsætninger, kompetence og politiske og juridiske instrumenter m.m. er beskrevet i de traktater, der er indgået mellem EU's medlemslande. EU-traktaternes bestemmelser udgør grundlaget for al interaktion inden for EU det være sig retligt og politisk.

*Territorialindkomstprincippet:* Defineret i SEL § 8, stk. 2 og foreskriver, at der ikke medregnes indkomst og udgifter som stammer fra et fast driftssted i udlandet.

## **Den retlige ramme**

Afsnittet omhandler den retlige ramme, og vil sætte rammerne for de regler og den lovgivning der er relevante for at kunne analysere problemformuleringen.

Der vil i afsnittet være en gennemgang af OECD og dobbeltbeskatningsoverenskomsternes historie, betydning og virke. Dette vil blive efterfulgt af en gennemgang af de EU retlige rammer med fokus på diskrimination og restriktion, og hvad disse begreber indebærer. Derefter vil der være en kort gennemgang af de nationale skatteregler der har relevans for opsigelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Til sidst vil der være en gennemgang af den franske dobbeltbeskatningsoverenskomst fra 1957 og betydningen af lovforslaget om at opgive dobbeltbeskatningsoverenskomsten, samt de 2 lovforslag om at ændre det førstnævnte.

## **Dobbeltbeskatningsoverenskomsternes historie og virkning**

The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) oprinder fra OEEC (The organization for European Economic CO-operation), der i 1948 blev stiftet med henblik på at administrere og fordele Marshall hjælpeprogrammet i efterkrigstiden Europa.

Det var amerikanerne, der insisterede på en central europæisk organisation for at undgå at skulle forhandle med de enkelte stater. OEEC var derfor også fra starten rent europæisk. Selv om det oprindelige formål med OEEC var at få en samlet koordineret anvendelse af Marshall hjælpen, var det svært at få alle de nationale økonomier til at indgå i en samlet økonomisk plan. OEEC havde dog den effekt, at der skabtes en økonomisk dialog mellem regeringerne, og var med til at nedbryde de restriktioner der havde været på blandt andet import siden krisen i 1929.

Formålet blev ændret i 1960, og OEEC blev nedlagt, og konventionen for OECD blev underskrevet. Formålet var nu også at være en udviklingsorganisation, hvor de højt udviklede lande kunne yde bistand ved genopbygningen for andre lande under udvikling og fremme demokratiske forhold og samarbejde. Med i organisationen kom derfor også en lang række industrialiserede lande (bl.a. USA, Canada og Japan) <sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> Rasmussen 1985



I princippet var der tale om en rekonstruktion af OEEC. OEEC's primære grundlag havde været en genopbygning af Europa, og nu da Marshall-hjælpen var fordelt, og de europæiske lande var genetableret økonomisk, havde OEEC reelt udfyldt sin oprindelige rolle. En del af den toldmæssige diskussion var overtaget af GATT og overflødiggjorde, at OECD havde behov for at koncentrere sig om dette i fremtiden. Fokus blev derfor for OECD at lægge vægt på økonomisk vækst og fremme udviklingen for alle medlemslande og højne levestandarden. I 1989 begyndte OECD at hjælpe lande i Øst- og Centraleuropa med at gøre klar til økonomiske markedsreformer. Dette var i sidste ende med til, at lande som Polen, Ungarn og Tjekkioslovakiet blev medlem af OECD. I dag er der 33 medlemmer af OECD, og OECD beskæftiger sig med en lang række økonomiske problemstillinger, men fælles for OECD's virke er et ønske om at promovere den højeste mulige vedvarende økonomiske vækst for medlemslandene og bidrage til en forøgelse af samhandel i hele verden på et grundlag uden diskrimination og inden for internationale rammeaftaler. OECD definerer sig selv som et forum af lande der fremhæver og diskuterer fælles økonomiske problemstillinger. Kritikken af OECD har igennem tiden lydt på en forfordeling af de industrielle rige lande, og af OECD's indsats imod skadelig skattepolitik med begrundelse i, at landenes skattepolitik er suveræn. OECD har som udgangspunkt ingen reel betydning, men fungerer som retningslinjer og politikker der håndhæves ved at lægge pres på medlemslandene for at overholde og forbedre disse.

Baggrunden for en dobbeltbeskatningsoverenskomst er en folkeretlig bindende traktat indgået mellem to eller flere stater efter Weinerkonventionen. Dobbeltbeskatningsoverenskomstens virke er, som navnet antyder, en traktat eller overenskomst for at undgå international dobbeltbeskatning. Dette sker ved begrænsning af den beskatning, de enkelte medlemmer af overenskomsten har til at gennemføre beskatning i forhold til intern ret. Dobbeltbeskatningsoverenskomsten bliver derfor gennemført i intern ret<sup>7</sup>.

I dansk skattelovgivning blev der allerede i 1922 taget højde for nødvendigheden i at skulle indgå dobbeltbeskatningsoverenskomster. Derfor blev der i statsskatteloven indsat en bestemmelse i § 50, som gav regeringen lov til på gensidigt basis at indgå statslige

---

<sup>7</sup> Sørensen et al 2009, s. 26

overenskomster. Denne blev afløst af bemyndigelsesloven i 1953 (lov nr. 74 af 31 marts 1953). Denne lov var grundlaget for at indgå og gennemføre overenskomster frem til ophævelsen af bemyndigelsesloven. Derefter har proceduren for indgåelse (og opsigelse) af dobbeltbeskatningsoverenskomster været, at skatteministeriet i Folketinget fremsætter et særskilt lovforslag, der skal vedtages på linje med andre lovforslag<sup>8</sup>.

For at bedømme om gensidige aftaler er folkeretlig bindende, er det nødvendigt at se på de involverede parter forfatningsmæssige grundlag. Det har betydning for de kompetente skattemyndigheder i Danmark, at aftalen er folkeretlig bindende, da dette bevirker at skattemyndighederne skal overholde de indgåede aftaler og i forhold til borgernes retssikkerhed. For at myndighederne i Danmark har tilstrækkeligt legitimation, er det nødvendigt at samtykkekravet i grundlovens § 19 er opfyldt. Manglende opfyldelse heraf kan gøre, at aftalen ikke er bindende. Hvis en overenskomst ikke er en folkeretlig bindende kontrakt, kan aftalen ikke lægges til grund for fortolkning i uoverensstemmelser, hvorimod en folkeretlig bindende kontrakt uden videre må kunne lægges til grund, hvis en borger påberåber sig en sådanne i forbindelse med præcisering af fortolkningsmuligheder<sup>9</sup>.

### **OECD's modeloverenskomst og intentionen af OECD**

De fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster tager udgangspunkt i OECD's dobbeltbeskatningsoverenskomstmodel, hvortil der er tilknyttet kommentarer, der er vedtaget af medlemslandene. Modeloverenskomsten har ikke form af bindende traktat ifølge Weinerkonventionen, men tillægges alligevel vægt i fortolkningen af internationale overenskomster. Således er der også i Danmark i flere domme lagt vægt på fortolkningen i OECD's modeloverenskomst, endda også i sager hvor overenskomsten i betragtning var udarbejdet inden OECD's modeloverenskomst<sup>10</sup>. I den forbindelse kan nævnes sagerne TfS 1992, 291 Ø samt TfS 1993, 7H<sup>11</sup>.

Der er også i dansk skatteret eksempler på, at definitionerne i skatteretten ligger tæt op af definitionerne i OECD's modeloverenskomst. Som eksempel herpå kan nævnes begrebet "fast driftssted" i kildeskattelovens § 2 stk. 2, nr. 4 og selskabsskattelovens § 2 stk.1, litra a,

---

<sup>8</sup> OECD's Modeloverenskomst s. 5

<sup>9</sup> Sørensen et al 2009, s. 64ff

<sup>10</sup> Sørensen et al 2009, s. 46

<sup>11</sup> OECD's Modeloverenskomst s. 6

der ligger tæt op af definitionen i modeloverenskomstens artikel 5 omhandlende fast driftssted.

Arbejdet med udkastet begyndte allerede i 1956, da Fiscal Committee begyndte udarbejdelse af et udkast til en modeloverenskomst, som kunne løse de dobbeltbeskatningsproblemer der fandtes OECD landene mellem. Modeloverenskomsten blev revideret gentagne gange bl.a. i 1963 og 1977, indtil modeludkastet blev udgivet i løbformat i 1992. Komiteen havde på dette tidspunkt indset, at arbejdet med modeloverenskomsten er en løbende revisionsproces og ikke et endeligt resultat. Ligeledes blev der medtaget flere ikke OECD landes kommentarer, da det blev erkendt, at modeloverenskomsten også havde stor indflydelse uden for OECD landene <sup>12</sup>.

OECD's modeloverenskomst er opbygget ud fra den betragtning, at enten et selskab eller fysisk person kun er hjemmehørende i en af overenskomststaterne. Betegnelse for den hjemmehørende stat er ofte benævnt domicillandet. Domicillandet kan beskatte ud fra globalindkomstprincippet. Det vil sige, at domicillandet kan beskatte alle indkomster fra overenskomststaterne og fra eventuelle tredje stater. Stater hvor den fysiske person eller selskab ikke er hjemmehørende betegnes som regel kildelandet eller kildestaten. Begrænsningerne i overenskomsten til beskatning i kildelandet fremgår af OECD's modeloverenskomst art. 6-23, og er opbygget ud fra det udgangspunkt, at kildelandet bliver afholdt fra at beskatte indkomst eller formue, medmindre det klart fremgår, at de har ret til beskatning af disse. Derefter følger særlige bestemmelser for lempelse og slutbestemmelser for udveksling af oplysninger og ikke-diskriminering.

Modeloverenskomsten har været brugt til at tolke i overenskomster der har dato tidligere, end bestemmelserne er indført eller opdateret i modeloverenskomsten. Så længe det har været muligt at tolke overenskomsterne uden den store tvivl, har højesteret været villige til at tillægge modeloverenskomsten vægt i sager omhandlerne overenskomster af ældre dato. I overenskomster hvor selve fortolkningen er tvivlsom, har det været højesterets tendens at fortolke i overensstemmelse med intern ret.

Ved tvivlsspørgsmål mellem parterne af en indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst er der lagt op til, at de stridende parter myndigheder tager direkte kontakt til hinanden for at få løst

---

<sup>12</sup> OECD's Modeloverenskomst s. 6f

den skattemæssige konflikt. Ifølge artikel 25 kan de kompetente myndigheder i de to overenskomststater løse konflikten ved gensidige forhandlinger.

Der er ingen forpligtelse til at fortolke interne danske skatteregler i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst. Ej heller er der mulighed for at ændre i aftalerne, hvis ikke begge lande er enige i at foretage en ændring.

I forhold til EU er det EU-traktatens mål at ophæve dobbeltbeskatning ved indgåelse af dobbeltbeskatningsaftaler inden for fællesskabet. Der er dog i bestemmelserne ikke pligt til at indgå dobbeltbeskatningsaftaler <sup>13</sup>.

### **EU-traktatens virke – Ideen med EU. Generelle synspunkter**

EU traktaten er udviklet fra den oprindelige medlemstraktat i 1957 frem til Lissabon traktaten i 2009. EU's traktatgrundlag består på nuværende tidspunkt af tre traktater. Unionstraktaten, Traktaten for den europæiske unions funktionsmåde (TEUF) og Euratom-traktaten.

I unionstraktaten fremgår EU's mål, grundlæggende principper og værdier. Derudover findes der i traktaten bestemmelser for udenrigs og sikkerhedspolitik i fællesskabet.

Det andet traktatgrundlag er TEUF som omfatter regler om, hvordan EU fungerer. Traktaten består af over 350 artikler, og fastlægger EU's kompetencer for EU's politikker og EU's institutioner.

Euratom-traktaten vedrører fremme og udvikling af Europæisk kerneenergipolitik og har derfor et meget afgrænset virke <sup>14</sup>.

Unionstraktaten og TEUF har ligestillet juridisk værdi og udgør samlet unionens traktatgrundlag. Til disse traktater angives der en række protokoller der har samme juridiske værdi, men som oftest omhandler regler for enkelte medlemslande. Den vigtigste retlige instans i EU regi er EU domstolen som i dag ligger i Luxemburg og består af 27 dommere. Domstolen behandler et stort antal sager omhandlende spørgsmål fra nationale domstole.

---

<sup>13</sup> Daniel et al 2011, s. 449

<sup>14</sup> Daniel et al 2011, s. 35f

Domstolens primære opgave er at sikre en ensartet tolkning af EU's love og regler i hele unionen <sup>15</sup>.

Selve ideen og værdigrundlaget for EU fik med udformningen af Lissabon-traktaten en ny og omfattende udformning. Unionens værdier er samlet i de første bestemmelser af Unionstraktaten.

Af art 2 fremgår:

- Respekt for menneskelig værdighed
- Frihed
- Demokrati
- Ligestilling
- Retsstaten og respekt for menneskerettighederne, herunder rettigheder for mindretal <sup>16</sup>.

Disse værdier udgør et fælles grundlag for EU's samarbejde, men har en meget bred formulering. Sammen med værdigrundlaget er det unionens mål, at fremme freden og befolkningens velfærd som formuleret i art 3 stk. 1. Et af unionens vigtigste interessepunkter har været det indre marked og den frie bevægelighed indenfor unionen. Dette gør sig gældende for personer, varer, tjenesteydelser og kapital. Disse fire friheder er "de fire grundfriheder" <sup>17</sup>.

Proportionalitetsprincippet er endnu et princip som er væsentlig for forståelsen af EU ret. Det er et af de principper der har bredest anvendelse inden for EU, og udspringer af den kontinentale retstradition. Princippet har til formål at sikre en forholdsmæssighed mellem kompetencer og retsakter fra medlemsstaterne og EU.

Proportionalitetsprincippet som findes i EU-traktatens art. 5, stk. 1 og 4, har den betydning, at unionen kun handler, hvor det er nødvendigt for at nå traktatens formål. Princippet er udviklet og efterprøvet ved praksis ved domstolen i EU, og kan derfor have stor afvigelse på anvendelse alt efter i hvilket regi princippet bliver efterprøvet <sup>18</sup>.

Effekten af proportionalitetsprincippet er at det skal sikre en forholdsmæssighed mellem to forhold. De to forhold er oftest en foranstaltning med effekt og de konsekvenser som

---

<sup>15</sup> Daniel et al 2011, s. 39

<sup>16</sup> Daniel et al 2011, s. 39f

<sup>17</sup> Daniel et al 2011, s.52

<sup>18</sup> Daniel et al 2011, s. 247

foranstaltningen får. Dette undersøger ved at se på, om den givne lov er med til at varetage, hvad den foregiver at varetage. Hvis der ikke er konsensus mellem må og virke så vil der efter EU-retten ikke være proportionalitet. Et sted hvor proportionalitetsprincippet oftest ses anvendt er i forbindelse med afprøvning af den frie bevægelighed, hvor proportionalitetsprincippet er et af de afgørende elementer. Som eksempel kan nævnes spillemonopol der har været udbredt i det meste af Europa, og hvor EU gentagne gange har påpeget dette over for medlemsstaterne, som har svaret igen ved at henvise til de foranstaltninger der bliver afhjulpet ved monopolen, blandt andet ludomani som har gjort, at domstolen har godtaget monopolen i en årrække <sup>19</sup>.

### **EU retligt sammenspil med nationale regler og påvirkning på dansk skatteret**

Som tidligere nævnt er det EU domstolen, der i EU har kompetencer til at foretage prøvelse af vedtagne foranstaltninger. Disse kompetencer omfatter ifølge Unionstraktaten art. 19, stk. 3 sager anlagt af medlemsstater, en institution eller fysiske eller juridiske personer.

Forskellen på den danske domstol og den Europæiske ligger i selve retsteorien, hvor det historisk har været brugt at have en forfatningsdomstol i lande som Tyskland, så har den danske domstol historisk sjældent blandet sig i gyldigheden af lovgivningen som værende grundlovsstridig. Dette har kun fundet sted ved dommen om Tvind-sagen. EU-domstolen er dog i lighed med den danske domstol EU's dømmende myndighed og er derfor med til at sikre, at EU's institutioner og medlemslande overholder EU-retten.

Medlemslandene er folkeret forpligtet til at overholde EU-retten som udtrykt i traktatens art 4, stk. 3, og der findes 2 procedure der kan bringes i anvendelse, hvis medlemsstaterne ikke overholder traktaten. Det ene er forbeholdt kommissionen, mens den anden er forbeholdt andre medlemsstater, men begge kan i sidste ende være en indbringelse for domstolen <sup>20</sup>.

I forhold til EU retten skal det også nævnes, at selv om EU-retten udgør den dømmende magt, så eksisterer der i EU intet politi eller foged til at ophæve rettens beslutninger og påbud. Det er derfor op til de enkelte medlemslande selv at indarbejde rettens domme i

---

<sup>19</sup> Daniel et al 2011, s. 248f

<sup>20</sup> Daniel et al 2011, s. 307

lovgivningen samt at overholde de af retten afsagte domme. Der eksisterer kun en sanktionsmulighed i form af bødestraf<sup>21</sup>.

EU domstolen har igennem de senere år fået væsentlig betydning for direkte skatter også på nationalt plan. Begrundelsen ligger i traktatens bestemmelser omhandlende diskriminationsforbud og restriktionsforbud, hvor retten i flere domme har udtalt at, beskatning kan være i strid med disse grundlæggende principper. Da EU retten har forrang over for national ret, ville Danmark derfor kunne blive påtvunget at undlade, at gennemføre en beskatning som ellers er specificeret i intern skatteret.

EU's medlemsstater skal overholde traktatens grundlæggende bestemmelser for den frie bevægelighed herunder diskriminations- og restriktionsforbuddet. Dette gælder også på indkomst og formuebeskatningsområdet. Såfremt en beskatning er påbudt i intern ret eller i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan en enten fysisk eller juridisk person påberåbe sig bestemmelserne om diskrimination eller restriktion, hvis der er mistanke om dette. Dette er hvis ovenstående forordning i intern ret eller dobbeltbeskatningsoverenskomsten fører til et resultat, der er i strid med principperne beskrevet heri. I så fald skal skattemyndighederne følge det EU retlige påbud om at ændre lovgivningen<sup>22</sup>.

Diskriminationsforbuddet betyder generelt, at der ikke må diskrimineres på grund af forskelle i statsborgerskab. Der må derfor ikke gives en dårligere skattemæssig behandling af borgere på baggrund af statsborgerskab. Domstolen har i praksis splittet spørgsmålet om der er tale om diskrimination op i 2 dele. Den ene del er, om der er tale om forskelsbehandling af sammenlignelige situationer, og den anden del er om forskelsbehandling i så fald kan begrundes med saglige hensyn.

Restriktionsforbuddet arbejder med spørgsmålet, om der er stillet hindringer op for den frie bevægelighed. Her er der i modsætning til diskriminationsforbuddet ikke nødvendigt at tale om sammenlignelige situation. Ved restriktionsforbuddet er det et spørgsmål om, hvorvidt der er tale om en beskatning som hindrer udøvelsen af den frie bevægelighed.

Det har i mange år ikke være konsensus blandt medlemslandene til at udarbejde regler for imødegåelse af dobbeltbeskatning i EU regi. Dette skyldes, at der skal være absolut flertal

---

<sup>21</sup> Rasmussen 2008, s. 120 f

<sup>22</sup> Sørensen et al 2009, s.437f

for at vedtage beskatningsregler i EU. Alligevel har EU formået at udarbejde en række direktiver der har betydning for international beskatning, og dermed også for beskatningen imellem Danmark og Frankrig.

- Direktiv om gensidig Bistand (77/799/EØF)
- Fusionsdirektivet (90/434/EØF)
- Moder-datterselskabsdirektivet (90/435/EØF)
- Direktiv om rente og royaltybetaling (2003/40/EØF)
- Direktiv om beskatning af renteindtægter (2003/48/EØF)

Direktiverne er gennemført i Dansk ret, og andre EU medlemsstater har således også været forpligtiget til at indføre direktiverne i intern skatteret. Ud over disse direktiver har EU traktaten det særlige diskriminations og restriktionsforbud, som nævnt tidligere, der har stor betydning for EU skatteret, da EU domstolen i senere år i flere sager har udtalt, at en beskatning har været eller kan være i strid med dette grundlæggende princip i EU ret.

Bistandsdirektivet tager sigte på, at der skal være gensidig bistand imellem de kompetente myndigheder. En lignende ordning gør sig gældende i OECD's modeloverenskomst art. 26, der ligeledes giver staterne myndighed til at bistå med oplysninger, der gør det muligt at foretage en korrekt ansættelse af indkomst. Der er i direktivet tale om, at der skal fremkomme en konkret anmodning fra en anden stats skattemyndighed, men kun efter at staten selv har udtømt mulighederne for at tilvejebringe informationerne<sup>23</sup>.

Fusionsdirektivet var tænkt som muligheden for at skabe grænseoverskridende omstruktureringer inden for EU. I direktivet indføres muligheden for skattemæssig succession, når der foretages omstrukturering. Omstrukturering kan være i form af fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktiver og skal sikre, at selve omorganiseringen ikke udløser beskatning af selve transaktionen. Direktivet er dog også med til at sikre, at medlemslandene ikke mister retten til beskatning i tilfælde af fusion eller spaltning.

---

<sup>23</sup> Sørensen et al 2009, s. 522 ff



Normalt ville en omorganisering føre til beskatning af kapitalgevinst, men her indføres muligheden for at foretages grænseoverskridende transaktioner med skattemæssig succession. Fusionsdirektivet er et eksempel på, at et EU direktiv giver anledning til at tilrette dansk skatteret. Direktivet blev gennemført ved lov nr. 219 af 3. april 1992 som også ændrede de skattemæssige regler for interne transaktioner så disse svarede til reglerne for de grænseoverskridende transaktioner i Danmark <sup>24</sup>.

Moder- /datterselskabsdirektiver sigter på, at beskatning af udbytter fra et datterselskab til et moderselskab hjemhørende i hver deres medlemsstat forbliver neutralt således, at der ikke pålægges kildeskat til moderselskabet i kildelandet. Direktivet finder kun anvendelse, når der er tale om moder-datter selskab forhold <sup>25</sup>.

Rente-/ royaltydirektivet har til formål at ophæve international dobbeltbeskatning af koncerninterne rente og royalty transaktioner af selskaber i medlemsstaterne inden for EU. Definitionen på rente er lydende som indkomst af en gældsfordring af enhver art, lige gyldigt om de er sikret ved pant og i særdeleshed indkomst fra gældsbeviser, obligationer eller forskrivninger herunder gevinster og præmier <sup>26</sup>. En hovedbetingelse for direktivets anvendelse er kravet om associering, hvor ejer skal besidde en andel på over 25 % i en sammenhængende periode af mindst 1 år. Direktivet omfatter alene ejerskab. Der kan derfor godt være tale om ejerskab, hvor kravet om associering ikke er opfyldt og ligeledes tale om associering, hvor kravet om ejerskab ikke er opfyldt.

I 2005 indførtes ligeledes et direktiv vedrørende rentebeskatning det såkaldte rentebeskatningsdirektiv. Formålet med dette direktiv er at sikre, at der sker beskatning af renteindtægter fra opsparing i andre medlemsstater <sup>27</sup>. Direktivet regulerer derfor at renteindtægter, der bliver udbetalt fra en medlemsstat, bliver korrekt beskattet hos fysiske personer der har bopæl i en anden medlemsstat.

---

<sup>24</sup> Sørensen et al 2009, s. 527 f

<sup>25</sup> Sørensen et al 2009, s. 529 ff

<sup>26</sup> Sørensen et al 2009, s. 536f

<sup>27</sup> Sørensen et al 2009, s. 538

Ud over ovenstående direktiver er der inden for EU også vedtaget et adfærdskodeks der skal imødegå skattekonkurrence. Selve kodekset ser på følgende omstændigheder i forhold til skattekonkurrencen inden for EU.

- 1) Om de særlige fordele kun gives til ikke-bosiddende i en medlemsstat, eller om de kun gives med hensyn til transaktioner der foretages med ikke-bosiddende
- 2) Om fordelene på anden måde er adskilt fra en medlemsstats indre marked, således at de ikke påvirker det nationale skattegrundlag
- 3) Om fordelene kan fås, uden at der er tale om nogen realøkonomisk aktivitet
- 4) Om grundlaget for overskudsbestemmelse med hensyn til aktiviteter inden for en multinational gruppe af selskaber afviger fra internationalt godkendte principper, specielt de principper der er aftalt inden for rammerne af OECD
- 5) Om foranstaltningen mangler gennemsigtighed, herunder den situation, hvor lovregler lempes på administrativt niveau på en uigennemsigtig måde

28

Ovenstående forordninger ligner i høj grad EU's principper om diskrimination, restriktion og proportionalitet.

### **Dansk skattelovgivning**

I det følgende afsnit vil jeg redegøre for den relevante skattemæssige lovgivning i forhold til min problemformulering. Fokus vil her være på lempelsesreglerne inden for den danske skattelov, og ligeledes hvordan beskatning vil foregå uden en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Jeg vil derefter i selve analysen komme ind på effekten af opsigelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten i forhold til de opstillede danske beskatningsregler og reglerne for lempelse, hvis der er tale om en situation med dobbeltbeskatning.

---

<sup>28</sup> Sørensen et al 2009, s. 541

## Begrænset skattepligt og fuld skattepligt

Når der skal skelnes mellem fuld eller begrænset skattepligt til Danmark, er det vigtigste, at skelne mellem hvem der er underlagt subjektiv skattepligt til Danmark. Den fulde skattepligts kendetegn er som hovedregel, at skattesubjektet har en kvalificeret tilknytning til Danmark. Ved fuld skattepligt til Danmark tales der om globalindkomstprincippet der foreskriver, at indkomst er skattepligtigt til Danmark, hvad enten der er tale om indkomst der hidrører fra Danmark eller udlandet, når skattesubjektet er fuldt skattepligtigt. En undtagelse hertil er når der er tale om selskaber med filial i form af fast driftssted eller fast ejendom i udlandet. Reglerne for fast driftssted vil blive uddybet i nedenstående. Den begrænsede skattepligt omfatter de skattesubjekter der ikke er fuldt skattepligtige, men som alligevel har erhvervet indkomst med kvalificeret tilknytning til Danmark. Her gælder i modsætning til globalindkomstprincippet territorialprincippet, hvor det er indkomstens tilknytning der afgør skattepligt til Danmark eller ej. Den samme sondring kan findes i dobbeltbeskatningsoverenskomsten hvor der sondres imellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende <sup>29</sup>.

Selve lovreguleringen af subjektiv skattepligt er angivet i lovgivningen om subjektiv skattepligt i KSL § 1-5, SEL § 1-3A og FBL § 1. Subjektiv skattepligtige skal derfor både være i besiddelse af skatteretsevne og have en bestemt tilknytning til Danmark.

Hvorledes fysiske personer og selskaber i Danmark som ikke er underlagt fuld skattepligt, alligevel kan blive skattepligtige til Danmark, afhænger af reglerne om begrænset skattepligt. Ved reglerne om begrænset skattepligt gælder som nævnt territorialprincippet, som ifølge KSL § 2 og SEL § 2 angiver, hvornår indkomst har den nødvendige tilknytning til Danmark. Det er kun indkomst der opfylder betingelserne i KSL § 2 og SEL § 2 der er omfattet af skattepligtig, hvis der er tale om begrænset skattepligt. Hvis der er tale om indkomst fra udenlandske personer eller selskaber som har øvrig indkomst for eksempel aktieavancer uden tilknytning til et fast driftssted i Danmark beskattes disse ikke i Danmark

<sup>30</sup>.

---

<sup>29</sup> Pedersen 2009, s. 739f

<sup>30</sup> Pedersen 2009, s. 776f

I reglerne om begrænset skattepligt skelnes mellem forskellige typer af indkomst. Nogle typer af indkomster er særegne for fysiske personer for eksempel pension, hvor andre kategorier kan erhverves både af selskaber og fysiske personer for eksempel kapitalindtægt. Derfor kan reglerne for udenlandske fysiske personer som beskrevet i KSL § 2 og udenlandske selskaber som beskrevet i SEL § 2 i mange henseender være parallelle.

### **Beskatning af fysiske personer**

Fuldt skattepligtige personer i Danmark er skattepligtige af lønindkomst i henhold til PSL § 3, og omfatter alle indkomster der indgår i den skattepligtige indkomst, og som ikke er kapitalindkomst. Fuldt skattepligtige personer i Danmark er skattepligtige af indkomst fra indlandet såvel som udlandet jævnfør globalindkomstprincippet som nævnt i ovenstående. Det er samme metode der anvendes til at opgøre indkomstopgørelsen for udenlandsk såvel som indenlandsk indkomst, selv om der dog knytter sig nogle særregler til arbejde udført i udlandet blandt andet LL § 9 om rejsegodtgørelser<sup>31</sup>.

Hovedreglen for begrænset skattepligtige personer i udlandet der oparbejder løn i Danmark findes i KSL § 2, stk.1, nr. 1. Lønmodtagere beskattes som hovedregel af den løn de modtager for arbejde udført i Danmark, hvis arbejdsgiveren har hjemmehørende eller fast driftssted i Danmark. Her omfatter den begrænset skattepligt også visse former for honorar for rådgivning og konsulentvirksomhed.

Der findes dog lempelsesregler der finder anvendelse under specifikke forhold i forbindelse med udenlandsk indkomst. Disse lempelsesregler findes i LL § 33, og omhandler hvordan der kan ske lempelse af afholdt skat til udlandet. Lignende lempelsesbestemmelser gør sig gældende i OECD's modeloverenskomst, hvor der også findes bestemmelser for, hvordan fordeling og lempelse kan foregå i forbindelse med eventuel dobbeltbeskatning.

Lempelsesreglen i § 33 A er en intern lempelsesregel efter eksemptionsmetoden med progressionsforbehold og får betydning, når en skattepligtig person arbejder i udlandet i en længerevarende periode af minimum 6 måneder. I praksis betyder dette, at lønnen oparbejdet

---

<sup>31</sup> Sørensen et al 2009, s.248

i udlandet kun beskattes med skat i arbejdslandet. Det er ikke noget krav i LL § 33 A at arbejdsgiveren er underlagt dansk skattepligt. Ordningen omfatter også offentlige ansatte og visse lønmodtagergrupper, piloter og søfolk<sup>32</sup>. Ordlyden i § 33 A er specificeret som værende ”uden for riget” i mindst 6 måneder ikke afbrudt af mere en sammenlagt varighed på 42 dage. Det er således ophold i udlandet som udløser lempelse, og der er ikke noget krav om, at der har været lønnet beskæftigelse i hele perioden, ej heller at personen skal være bosiddende i en enkelt stat.

Som nævnt foretages der lempelse efter eksemption med progressionsforbehold ny metode. Metoden foreskriver, at den danske skat opgøres først efter globalindkomstprincippet inklusiv den lempelsesberettigede indkomst, og den beregnet skat af dette nedsættes med det beløb, som forholdsmæssigt vedrører den udenlandske indkomst. Størrelsen af den lempelsesberettigede indkomst har betydning for størrelse af lempelsen i den danske skat. Større indtægter og færre fradrag der kan henføres til den lempelsesberettigede skat betyder, at jo større bliver nedslaget i den danske skat.

I forhold til dobbeltbeskatningsoverenskomster er det muligt, hvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst eksisterer med det pågældende land, at den skattepligtige selv kan vælge om der ønskes lempelse efter LL § 33 A eller efter lempelsesreglerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten. LL § 33 A stk. 3 indeholder dog en undtagelse til hovedreglen om at dobbeltbeskatningsoverenskomster ikke kan medføre øget beskatning. Hvis Danmark er blevet tillagt beskatningsretten i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, reduceres lempelsen i den danske skat til halvdelen. Dette gælder for privat ansatte. Baggrunden for denne reduktion i lempelsen til privatansatte er, at Danmark ikke ønsker at andre stater skal anklage Danmark for at konkurrenceforvride eller give skjult tilskud til hjemhørende virksomheder<sup>33</sup>.

I forhold til offentlige ansatte blev de først omfattet af LL § 33 lempelse ved lov nr. 1115 i 1994. Her gælder ovenstående reduktion i lempelsen ikke når beskatningsretten er tildelt Danmark.

---

<sup>32</sup> Sørensen et al 2009, s. 249

<sup>33</sup> Sørensen et al 2009, s. 255ff

## Pensioner

I henhold til PSL § 3 stk. 1 er den personlige indkomst defineret, som alle de indkomster der indgår i den skattepligtige indkomst og som ikke er kapitalindkomst. Her gælder alle indkomster som relaterer sig til den skattepligtiges personlige indsats herunder lønindtægter, honorarer, overskud fra erhvervsvirksomhed, pensioner osv. Når den personlige indkomst opgøres er det ikke ifølge et nettoindkomstprincip, idet kun de anførte udgifter i PSL § 3, stk. 2 kan fradrages.

Beskatningen af pensioner afhænger af arten af pensionen. Udgangspunktet er løbende pensionsudbetalinger er skattepligtig indkomst for fuldt skattepligtige personer i Danmark, uanset om kilden til pensionsudbetalingerne er private pensionsordninger eller offentlige som for eksempel tjenestemandspension. Ligeledes er udenlandske løbende pensionsordninger som udgangspunkt skattepligtige til en her i landet fuldt skattepligtigt person<sup>34</sup>. Når der sker udbetaling fra en udenlandsk pensionsordning, som ikke er omfattet af PBL § 15 C eller D som sidestiller danske pensionsordninger med pensionsordninger i EU lande, gælder som udgangspunkt reglerne i PBL § 53 A. Dette betyder, at der ikke er fradragsret ved pensionsindbetalingerne og derfor heller ikke beskatning ved pensionsudbetalingerne fra ordningen. Problemstillingen ved ordninger der følger PBL § 53 A er imidlertid, at det løbende afkast beskattes som kapitalafkast jf. PBL § 53 A, stk. 3 og PSL § 4, stk.1 nr. 14 som omhandler beskatning af kapitalindkomst. Der gives dog i PBL § 53 B mulighed for skatteundtagelse af afkastet, hvis ordningen er oprettet i udlandet inden flytningen til Danmark er foregået. Ved udbetalingen af en kapitalpension betales ikke skat men derimod afgift jf. PBL § 25.

Når der sker udbetaling af løbende pension til udlandet er der ifølge KSL § 2, stk. 1, nr. 9 begrænset skattepligt. Der er dog indført bestemmelser for at beskytte det danske skatteprovenu, da der også i OECD's modeloverenskomst ville være bestemmelser der gjorde Danmark til kildeland og ville være afskåret fra at beskatte. Som værnsregel er derfor indført særlige regler som indtræder ved fraflytning i PBL § 19 A ff.<sup>(35)</sup>.

---

<sup>34</sup> Sørensen et al 2009, s. 270f

<sup>35</sup> Sørensen et al 2009, s. 271ff

Danmark har gennem deres dobbeltbeskatningsoverenskomster altid forsøgt at få beskatningsretten til pensioner, da det er det danske skatteministeriums holdning, at når der har været fradrag for indbetalingerne til pension, er det også hensigtsmæssigt at få beskatningsretten til pensionsudbetalingerne.

I OECD's modeloverenskomst skal der skelnes mellem, om der er tale om pensionsydelse der er tilknyttet tidligere hverv, og hvem der udbetaler pensionen. Pensioner som ikke kommer fra et tidligere hverv for eksempel folkepensioner eller førtidspension og efterløn, omfattes ikke af modeloverenskomsten artikel 18 eller art. 19, stk. 2. I stedet er disse pensioner dækket af art. 21 hvor kildelandet er afskåret fra at have beskatningsret. Anderledes forholder det sig med tjenestemandspensioner der er omfattet af modeloverenskomsten art. 19, stk. 2 og her tildeles udbetalingslandet beskatningsretten. Det er dog en forudsætning, at tjenestemandspensionen er et følge af et tidligere hverv i den udbetalende myndigheds tjeneste<sup>36</sup>.

### **Udbytter, renter og royalties**

Den danske hjemmel for beskatning af renter og kapitalindkomst findes i SL § 4, litra e. Selve reguleringen af omfanget af beskatningen er beskrevet i PSL § 4.

Rentedirektivet har betydet, at der ikke er begrænset skattepligt for renter og kursgevinster der bliver modtaget fra Danmark af fysiske personer i udlandet jævnfør KSL § 2<sup>37</sup>. Hvis renter og kursgevinster er tilknyttet et fast driftssted i Danmark, vil de indgå i det faste driftssteds indkomst. I lighed med fysiske personer er udenlandske selskaber undtaget fra begrænset skattepligt jævnfør SEL § 2, medmindre renterne og kursgevinsterne oprinder fra et fast driftssted i landet.

Kursgevinster på fordringer er dækket i kursgevinstloven og er skattepligtige såfremt de fremgår heraf. Når der er tale om fuldt skattepligtige personer, er kapitalgevinst i form af udbytter som udgangspunkt skattepligtig indkomst jævnfør SL § 4, litra f som nævnt ovenfor og LL § 16 A. Når der er tale om begrænset skattepligtige fysiske personer gælder det, at de er begrænset skattepligtige af udbyttet udbetalt fra danske selskaber jævnfør KSL § 2, stk. 1

---

<sup>36</sup> Sørensen et al 2009, s. 273

<sup>37</sup> Sørensen et al 2009, s. 233f

nr. 6. Her opgøres det skattepligtige beløb som værende bruttoindkomst, altså indkomst hvor der ikke kan foretages fradrag fra udgifter i forbindelse med etableringen af aktierne for eksempel renteudgifter til eventuelt lån eller lignende <sup>38</sup>. For de selskabsretlige regler henvises til afsnit om selskabsbeskatning i nedenstående.

Ligeledes defineres royalties i SL § 4, hvori der står at personer og selskaber som er omfattet heraf er fuldt skattepligtige til Danmark. I henhold til AFL § 40 stk. 6 eller § 41, stk.2, er avancer ved salg af immaterielle aktiver ligeledes skattepligtigt indkomst. Når der er tale om udenlandske fysiske personer og selskaber, er modtagelse af royalties omfattet af begrænset skattepligt jævnfør KSL § 2, stk. 1 nr. 8 og SEL § 2, stk. 1, litra g. Skatteprocenten er defineret med 25 % jævnfør KSL § 2, stk. 6 og SEL § 2, stk. 2. Udenlandsk indkomst er som hovedregel reguleret efter de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster i artikel 12 i modeloverenskomster, hvori der står, at kun domicillandet kan beskatte royalties. Så i modsætning til lovbestemmelserne vedrørende udbytter og renter kan kildelandet end ikke beskatte op til en vis procentgrænse, og domicillandet skal ikke yde lempelse af nogen art i forhold til lempelsesreglerne i art. 23 i modeloverenskomsten. I henhold til de danske regler er disse underlagt rente-royaltydirektivet der foreskriver, at udenlandske selskaber kan modtage disse skattefrit, når der er tale om et dansk associeret selskab. SEL § 2, stk. 2, litra g foreskriver dog, at selskaber skal have været associeret i en sammenhængende periode på mindst et år. Definitionen i rente-royaltydirektivet er et krav om ejerskab af 25 % af kapitalen for at blive kategoriseret som værende associeret selskab.

### **Ejendomsværdibeskatning og ejendomsavancebeskatning**

Ejendomsværdibeskatning har eksisteret i ejendomsværdiskatteloven fra og med indkomståret 2000. Her blev der indført en ejendomsværdibeskatning for fysiske personer af ejerboliger. Beskatningen kan sidestilles med andre formuebeskatninger som for eksempel vægtafgift på biler, kommunale ejendomsskatter og lignende <sup>39</sup>.

Der beregnes ejendomsværdibeskatning med et skattetryk på 1 % når ejendomsværdigrundlaget ikke overstiger 3.040.000, og 3 % for den del der overstiger 3.040.000 jævnfør EVSL § 5. Selve lovhjemlen til at foretage ejendomsværdibeskatning

---

<sup>38</sup> Sørensen et al 2009, s.225f

<sup>39</sup> Pedersen et al 2009, s. 93f



findes i EVSL § 1-2, og beregningsgrundlaget fremgår af EVSL § 4 a. Når der foretages ejendomsværdibeskatning, bruges det laveste af følgende beregningsgrundlag

- 1) Ejendomsværdien pr. 1.10 i indkomståret
- 2) Ejendomsværdien pr. 1.1.2001 med tillæg på 5 %
- 3) Ejendomsværdien pr. 1.1.2002.

Var ejendommen erhvervet før 1.7.1998 bliver ejendomsværdiskatten nedsat med 2 promille af beregningsgrundlaget jævnfør EVSL § 6<sup>40</sup>.

Der findes i EVSL § 12 regler der gør det muligt at få nedslag i ejendomsværdiskat betalt i udlandet beregnet af en der beliggende ejendom. Fradraget må dog ikke overstige den opgjorte ejendomsværdiskat.

I intern dansk skatteret er fysiske personer fuldt skattepligtige af indkomst fra fast ejendom og ejendomsavancer i henhold til globalindkomstprincippet, uanset om den faste ejendom er beliggende i Danmark eller udlandet. I henhold til SEL § 8 stk. 2 gælder det for fuldt skattepligtige selskaber, at indkomst fra en fast ejendom i udlandet er skattefri i Danmark. Når der opgøres indkomst fra en fast ejendom i udlandet opgøres denne som nettoindkomst, også selv om der gøres brug af lempelsesreglerne i LL § 33, eller indkomsten afgrænses med henblik på selskaber der ikke er omfattet af den danske skattepligt jævnfør SEL § 8 stk. 2<sup>41</sup>. Når det gælder ejendom beliggende inden for landets grænser gælder, at både fysiske personer og selskaber fuldt skattepligtige til Danmark.

Udenlandske fysiske personer og udenlandske selskaber er omfattet af begrænset skattepligt for fast ejendom i Danmark jævnfør KSL § 2, stk. 1, nr. 5 og SEL § 2, stk. 1 litra a. For indkomst af fast ejendom er praksis, at denne anses som værende indkomst fra en erhvervmæssig virksomhed, og indgår derfor under reglerne for selskabsskatteretten efter intern dansk ret<sup>42</sup>.

Der er ved begrænset skattepligt indført den praksis for ejendomme i Danmark, at det formodes, at gæld op til 80 % af ejendommens handelsværdi ved indkomstårets udløb vedrører ejendommen, hvorved renteudgifter kan fratrækkes i indkomstopgørelsen fra den faste ejendom<sup>43</sup>.

---

<sup>40</sup> Pedersen et al 2009, s. 93f

<sup>41</sup> Sørensen et al 2009, s. 219f

<sup>42</sup> Sørensen et al 2009, s. 219f

<sup>43</sup> Sørensen et al 2009, s. 223

## Selskabsbeskatning

Fast driftsstedsprincippet afgrænser i intern dansk skatteret, dels den erhvervsindkomst der er omfattet af begrænset skattepligt i henhold til KSL § 2, stk. 1, nr. 2, og dels udenlandsk erhvervsindkomst hvor der kan indrømmes lempelse efter LL § 33 eller som muligvis er skattefri i henhold til SEL § 8, stk. 2. Selskaber og personer der ikke er omfattet af fuld skattepligt, er underlagt reglerne om begrænset skattepligt i KSL § 2, stk. 1, nr. 4 og SEL § 2 stk. 1, litra a, i henhold til den indkomst der kan henføres til et fast driftssted i Danmark<sup>44</sup>. Ligeledes er erhvervsindkomst der ikke kommer fra et driftssted i Danmark ikke omfattet af reglerne om begrænset skattepligt, hvad enten der er tale om indtægter fra Danmark eller fra udlandet. Undtagelsen til dette er, hvis indtægterne er omfattet af andre bestemmelser i KSL § 2, stk. 1 eller SEL § 2 stk. 1.

Reglerne i SEL § 2 A beskriver, at der skal være tale om et skattemæssigt transparent selskab. Der er tale om et skattemæssigt transparent selskab, når selskabet efter reglerne i en fremmed stat behandles som en transparent enhed. Så anses selskabet også for transparent efter danske regler. SEL § 2 A, stk. 6 angiver, at de transparente enheder som nævnt i SEL § 2 A altid anses for at have fast driftssted i Danmark, og er derfor underlagt beskatningsreglerne for fast driftssted. Når der er tale om en skattepligtig fysisk person der har erhvervsaktivitet i udlandet drevet fra et fast driftssted, har dette betydning for opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst, der bruges i forbindelse med lempelsesberegningen. Således vil indkomsten fra det faste driftssted indgå i lempelsesbrøken som den lempelsesberettigede indkomst i henhold til LL § 33, stk. 1, 2 punktum, hvis betingelserne for fast driftssted i udlandet er opfyldt. Lempelsesbrøken vil blive beskrevet yderligere i afsnittet med lempelsesreglerne. For et fuldt skattepligtigt selskab med fast driftssted i udlandet følger det derimod af SEL § 8, stk. 2, at opgørelse af den skattepligtige indkomst ikke skal indeholde indkomst fra det faste driftssted. Overskud fra et fast driftssted er altså skattefri, men samtidigt kan udenlandsk underskud ikke modregnes i positiv skattepligtig indkomst<sup>45</sup>. Undtagelser til hovedreglen findes blandt andet i forbindelse med beskatning af CFC-indkomst. Der vil i denne opgave ikke være yderligere fokus på CFC beskatning, da reglerne herfor er meget specifikke til virksomheder

---

<sup>44</sup> Sørensen et al 2009, s. 152f

<sup>45</sup> Sørensen et al 2009, s. 152f

som nævnt i afgrænsningen. Det skal nævnes, at fast driftssted begrebet i intern skatteret som udgangspunkt kan fortolkes i overensstemmelse med fast driftsstedsbegrebet i modeloverenskomstens art. 5, men på trods af sammenfald i begreberne kan det ikke uden videre tages for givet, at der vil være et fast driftssted i henhold til en konkret overenskomst. I det tilfælde skal det fastslås, at princippet fastholdes af interne danske skatteregler i KSL og SEL, selv om der foretages ændring eller opsiges overenskomster.

Beskatningen af honorarindtægter og lejeindtægter har hjemmel i SL § 4. Indtægterne indgår i et selskabs opgørelse af skattepligtig indkomst. Selve beskatningen er reguleret i SEL § 1, hvor det fremgår at beskatningen af indtægterne beskattes med 25 %.

Når der er tale om udbytte fra selskaber blev det i 2010 besluttet, at der skal skelnes mellem hvor udbyttet oprinder fra. Det kan være udbytte fra datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier eller andre udbytter. Reglerne for datterselskaber er dækket af moder-datterselskabsdirektivet som beskrevet tidligere. Udlodningen af udbytte fra et datterselskab kan derfor ske skattefrit ifølge bestemmelserne i SEL § 13, stk. 2, nr. Siden 2010 har udbytter fra datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier været skattefrie jævnfør ABL § 4 A og B.

Når der er tale om udlodning af udbytte fra et datterselskab til et moderselskab ved begrænset skattepligt, sker der således som hovedregel heller ikke beskatning. Der er dog en forudsætning for udbytter dækket af ABL § 4 A, at Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, da betingelse for skattefriheden er, at der skal ske nedsætning efter moder-datterselskabsdirektivet eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Dette er defineret i OECD's modeloverenskomst art 10, stk. 2. Hvis der i modsætning til ovenstående ikke er tale om et moder-datter selskabsforhold, og der modtages udbytte af et fuldt skattepligtigt selskab, er udbytter derved også skattepligtigt som defineret i SEL § 13, stk. 3.

Modtager et udenlandsk selskab udbytte fra et dansk selskab uden at opfylde kravet om tilhørsforhold i moder-datter selskabsreglerne, er der begrænset skattepligt for det modtagne udbytte jævnfør SEL § 2, stk. 2. Udbyttet med begrænset skattepligt opgøres som bruttoindkomst, og beskattes i forhold til satsen beskrevet i KSL § 65 på 28 %. Ifølge KSL §

65 følger det, at det danske selskab skal indeholde 28 % skat af udbyttet, dog med nogle undtagelser til dette. Undtagelser beskriver, at skattesubjektet kan få tilbagebetalt få meget betalt kildeskat for eksempel i forbindelse med regler efter en overenskomst, der kun giver ret til at beskatte en procentdel af udbyttet.

## **Lempelsesregler**

Som nævnt tidligere findes lempelsesregulativet i dansk lovgivning primært i LL § 33. Lempelserne bliver brugt, når der er behov for interne lempelsesregler. Det kan være i situationer, hvor der ikke findes en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller hvor dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke er dækkende. Den generelle lempelsesregel findes i LL § 33. Både fysiske personer og selskaber kan påberåbe sig lempelse efter LL § 33, og lempelse kan også ydes til selskaber der kun er underlagt begrænset skattepligt til Danmark. Dette har for eksempel relevans i forbindelse med beskatningen af renter der kan henføres til et fast driftssted i Danmark, og som derved er underlagt dansk indkomstbeskatning. Derudover findes den specielle lempelsesregel for lønindkomst oparbejdet under ophold i udlandet på mindst 6 måneder som beskrevet i LL § 33 A. Den største forskel på de 2 bestemmelser er metoden der lempes efter. I LL § 33 A skal der lempes efter metoden eksemption med progressionsforbehold ny metode, hvor der i LL § 33 lempes efter almindelig credit metode. Ud over disse bestemmelser findes også bestemmelsen i SEL § 8, stk. 2 der medfører, at danske selskaber ikke skal medtage indkomst fra et udenlandsk fast driftssted eller fra en udenlandsk fast ejendom ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst til Danmark som nævnt tidligere. Reglerne foreskriver, at det ikke kun er indtægter, men også udgifter, kapitalgevinster og kapitaltab fra udenlandsk ejendom og faste driftssteder der holdes ude for opgørelsen af den skattepligtige indkomst, og har derfor indflydelse på opgørelsen af lempelsen af beskatningen. Danske selskaber kan derfor ikke udnytte underskud fra udenlandske ejendomme eller faste driftssteder til at reducere dansk beskatning.

Uanset om der er tale om lempelse efter credit- eller exemptionsmetoden finder reglerne i LL § 33 F anvendelse. Reglerne i § 33 F angiver, at der skal anvendes et nettoprincip ved

opgørelse af en lempelsesberettiget udenlandsk indkomst. Dette gælder for alle arter af udenlandsk indkomst og renter, udbytter og royaltyindtægter.

Nettoprincippet foreskriver, at udenlandsk indkomst ved lempelsesberegningen skal reduceres med de fradragsberettigede udgifter der vedrører erhvervelsen af denne udenlandske indkomst. Indkomsten skal ydermere opgøres efter danske regler således, at udgifter der vedrører den udenlandske indkomst fragår denne.

Konsekvensen heraf er, at der bliver foretaget et nedslag i den danske skat der svarer til reduktionen i den udenlandske indkomst<sup>46</sup>.

Lempelsesbrøken er et begreb i OECD's modeloverenskomst og dansk skatteret der opgør, hvad der maksimalt kan udgøre nedslaget i den danske skat, når Danmark er domicillandet. Dette er gældende ligegyldigt, hvilken lempelsesmetode der er gyldig. Lempelsesbrøken er med til at bevirke, at nedslaget i den danske skat ikke overstiger den danske skat af den lempelsesberettigede indkomst.

#### Dansk skat x Den lempelsesberettigede indkomst

##### Globalindkomsten

Lempelsesbrøken indeholder 3 elementer. "Dansk skat" der er den skat der før lempelsen er beregnet til Danmark efter globalindkomstprincippet. "Den lempelsesberettigede indkomst" der er opgjort i domicillandet, som kildelandet har beskatningsretten til. "Globalindkomsten" er den skattepligtige globale indkomst efter de interne danske skatteregler.

Der skal huske i denne forbindelse, at der er tale om Danmark som domicilland.

---

<sup>46</sup> Ligningsvejledningen - [http://www.tax.dk/lv/lvd/D\\_C\\_3\\_4.htm](http://www.tax.dk/lv/lvd/D_C_3_4.htm)

## Eksempel

Land	Indkomst	Skat	Lempelse
Domicilland Danmark	900.000	60 % 540.000	-
Heraf Land A	300.000	25 % 75.000	Credit 75.000
Heraf Land B	300.000	25 % 75.000	Eksempion 180.000
Total	900.000	690.000	255.000

Hvis Danmark havde beskatningsretten til hele indkomsten på de 900.000 kr., ville der blive betalt 540.000 kr. i skat.

Skat betalt i eksemplet:  $690.000 - 255.000 = 435.000$

Besparelse:  $540.000 - 435.000 = 105.000$

Lempelse efter almindelig credit betyder, at den skat der betales i udlandet kan fratrækkes i opgørelsen af den danske skat. Der er ikke i dansk ret mulighed for at fratække udenlandsk skat i den danske indkomstopgørelse. Den danske skat skal nedsættes med mindst et af 2 beløb

- 1) Den del af den danske skat, der forholdsmæssigt falder på den lempelsesberettigede indkomst
- 2) Den til overenskomstens kildeland betalte skat af den pågældende lempelsesberettigede indkomst

47

Da den tidligere nævnte lempelsesbrøk er et udtryk for det maksimale nedslag i den danske skat, vil det almindelige credit set fra et skatteydernesynspunkt under normale omstændigheder ikke kunne blive mere fordelagtig en lempelse efter eksemptionsmetoden. Der er ved eksemptionsmetoden ingen betydning for lempelsen, om der er betalt skat i kildelandet.

---

<sup>47</sup> Sørensen et al 2009, s. 122

Dette er ikke gældende ved almindelig credit. Der er det karakteriseret ved, at overenskomstlempelsen i domicillandet ikke kan overstige den i overenskomsten kildeland betalte skat.

Lempelsesmetoden eksemption med progressionsforbehold ny metode medfører, at domicillandet undlader at beskatte indkomst, hvor kildelandet er tildelt beskatningsretten. Det er uden betydning for lempelsen i domicillandet om kildelandet faktisk beskatter indkomsten, og hvilken sats der i givet fald bliver brugt. Progressionsforbeholdet bevirker, at der kan tages hensyn til den lempelsesberettigede indkomst ved beregning af den øvrige indkomst. Der findes 2 udgaver af lempelsesmetoden med progressionsforbehold. Ny og gammel metode. Forskellen på metoderne har betydning i de tilfælde, hvor størrelsen af den skattepligtige indkomst indgår ved beregningen af sociale ydelser <sup>48</sup>.

### **Dobbeltbeskatningsoverenskomst med Frankrig og effekt**

Den opsagte dobbeltbeskatningsoverenskomst med Frankrig blev indgået d. 8. februar 1957, så det var som udgangspunkt en dobbeltbeskatningsoverenskomst af ældre dato.

I forhold til de danske myndigheder var problemstillingen ved den dansk-franske dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke hvad der stod i aftalen, men nærmere hvilke bestemmelser der ikke gav en regulering af skatten. Dobbeltbeskatningsoverenskomsten medførte, at Frankrig blev tildelt beskatning af sociale pensioner herunder andre sociale ydelser til private pensioner der betales fra den ene stat til en modtager i en anden stat, den stat hvor modtageren er hjemmehørende. Tjenestemandspension blev dog modsætningsvis beskattet i den stat hvorfra den blev udbetalt <sup>49</sup>.

Ydermere betød dobbeltbeskatningsoverenskomsten, at Danmark skulle anvende eksemptionsmetoden til at ophæve dobbeltbeskatning, for personer og selskaber der var fuldt skattepligtige til Danmark og modtager indtægter fra Frankrig. Dette betød en skattefritagelse for personer og selskaber til Danmark af indtægter modtaget af Frankrig, også uanset om der skete fransk beskatning.

---

<sup>48</sup> Sørensen et al 2009, s.121f

<sup>49</sup> Bekendtgørelse nr. 36 af 27. juni 1958 art. 13

Derudover havde overenskomsten betydning for ejendomsværdiskatten. Som nævnt tidligere skal der ifølge ejendomsværdiskatteloven ske beskatning af ejendom i form af ejendomsværdiskat, hvis der er tale om en fuldt skattepligtig person lige meget om ejendommen er beliggende i Danmark eller Frankrig. Dobbeltbeskatningsoverenskomsten medførte dog, at Danmark ikke kunne opkræve ejendomsværdiskat af personer, der er hjemmehørende i Danmark men ejede fast ejendom i Frankrig. Denne fritagelse af dansk ejendomsværdiskat var gældende, uanset om ejeren fik fradrag ved dansk indkomstbeskatning af renteudgifter til finansiering af pågældende ejendom.

Der fandtes også i dobbeltbeskatningsoverenskomsten regler for udbetaling af udbytte fra et dansk selskab, hvor beskatningsretten blev tildelt personer bosiddende i Frankrig af udbytter, disse modtog af danske selskaber.

De skatteretlige reguleringer havde betydning for beskatning således, at et selskab som havde skatteretlige domicil i Danmark kun skulle svare ”taxe proportionelle” af kapitalindtægt. Indtægten måtte ikke overstige den gennem et fast driftssted i Frankrig indvundne samlede indtægt eller fortjeneste<sup>50</sup>.

Indtægter af værdipapirer og lignende er kun skattepligtige i den stat, hvor den berettigede til indkomsten har sit domicil.<sup>51</sup>

### **Lempelsesbestemmelser i den opsagte overenskomst**

Der findes ikke en egentlig beskrivelse af lempelsesmetoder i den tidligere eksisterende overenskomst med Frankrig. Derimod fandtes artikel 25 som foreskrev, at hvis en skatteyder blev ramt af dobbeltbeskatning i forbindelse med overenskomsten, skulle de 2 stater indbyrdes træffe beslutning om at finde en mindelig løsning på dobbeltbeskatningsproblemet, hvis der var tale om en velbegrundet henvendelse. De anvendte lempelsesmetoder var bestemt af praksis på området.

### **Lov 85 om opsigelse af DBO og ændring til lov 85 (L125 og L253) og begrundelse**

Skatteministeriet fremsatte i L13 et forslag om bemyndigelse til at opsigte dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Frankrig og Spanien. Fremsættelsen var en

---

<sup>50</sup> Bekendtgørelse nr. 36 af 27. juni 1958 art. 7

<sup>51</sup> Bekendtgørelse nr. 36 af 27. juni 1958 art. 8



genfremstilling af et lovforslag, der var udgået i forbindelse med folketingsvalget. Den primære grund som beskrevet i lovforslaget var, at udligne den forstået ubalance der ifølge skatteministeriets side fandtes ved, at Danmark ikke havde beskatningsretten til pensionsudbetalinger til pensionister bosiddende i Frankrig. Desuden er også nævnt den manglende mulighed for at foretage ejendomsværdibeskatningen. Der havde løbende op til fremsættelse af lovforslaget været forhandlinger mellem Danmark og Frankrig for at få en ny dobbeltbeskatningsaftale på plads, men dette var ikke lykkedes for skatteministeriet, blandt andet fordi OECD's modeloverenskomst tildeler beskatningsretten af pensioner til domicillandet. Dette har betydet, at Danmark i deres forhandlinger af overenskomster skal have forhandlet dette som et særligt punkt. Såfremt forhandlingerne ikke var succesfulde, var det Danmarks intention at opsigte overenskomsten. Samtidigt blev der foreslået overgangsregler for de pensionister, der allerede var bosiddende i Frankrig og Spanien på daværende tidspunkt.

Skatteministeriet forventede på daværende tidspunkt et merprovenu i tabt beskatning. Der var ved selve arbejdet med lovforslaget flere kritiske røster blandt andet REDAN (Retired Danes Abroad), der udtrykte stor bekymring for ændringerne til pensionsbeskatningen. Også flere større advokatfirmaer udtrykte bekymring over den danske fremgangsmåde til en problemstilling der i princippet har eksisteret i al den tid, pensionister er fraflyttet Danmark for at leve en tilværelse som pensionist i Frankrig <sup>52</sup>.

SKAT anslog, at der var tale om et sted imellem 2.100-4.500 pensionister bosiddende i Frankrig, der modtog i størrelsesordenen af 450 millioner kroner i pension fra Danmark <sup>53</sup>.

Et vigtigt fokuspunkt for skatteministeriet var muligheden for at få fradrag fra indbetalinger foretaget til pensionsordninger både i Danmark og til udlandet. Fradragsretten til udenlandske pensionsindbetalinger blev fastslået med dommen i sag C-150/04 Kommissionen mod Danmark, der tilskyndede Danmark til også at give fradrag til indbetalinger til pensionsordninger i udlandet. Dommen fastslog, at de danske regler var i strid med reglerne om det interne marked med henblik på at give fradrag til pensionsordninger i Danmark men ikke i EU <sup>54</sup>.

---

<sup>52</sup> <http://www.ft.dk/samling/20072/lovforslag/113/spm/1/index.htm#endeligt>.

<sup>53</sup> <http://www.ft.dk/samling/20072/lovforslag/113/spm/1/index.htm#endeligt>.

<sup>54</sup> [http://www.eu-oplysningen.dk/dokumenter/efdomstolen/domme/anlaeggelse/2004/C150\\_04/](http://www.eu-oplysningen.dk/dokumenter/efdomstolen/domme/anlaeggelse/2004/C150_04/)

Selve vedtagelsen af opsigelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten blev vedtaget ved lov 85 d. 20. februar 2008. Virkningen var en opsigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Frankrig med virkning fra den 1. januar 2009. Der blev som nævnt vedtaget overgangsregler i forbindelse med ophævelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, som vil blive nærmere gennemgået i nedenstående. I forbindelse med lovforslaget var den primære diskussion omkring pensionsbeskatning. Der er således ikke taget aktivt stilling til, hvilke konsekvenser ophævelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten kan have af indflydelse på andre skatteområder. Ej heller blev der taget stilling til signalværdien af den ensidige opsigelse af en dobbeltbeskatningsoverenskomst med en af Danmarks største samarbejdspartnere i Europa. Skatteministeriet kan i samrådsspørgsmål ikke svare på, hvor mange danskere der er flyttet til Frankrig for at bo og arbejde, og hvilken indflydelse det vil have på disse når de engang skal pensioneres.

### **Lov nr. 351 af 6. maj 2009**

Skatteministeriet fik ved lov foretaget ændringer til loven om opsigelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Frankrig. Loven bevirkede at overgangsbestemmelserne i forbindelse med opsigelsen af aftalen blev udvidet til også at gælde, hvis der var tale om tjenestemandspension enten til en modtager af tjenestemandspension eller dennes ægtefælle som senere måtte modtage anden pension, som Danmark ikke kunne beskatte efter den opsagte overenskomst.

Yderligere blev der foretaget ændringer, så en person der var fuldt skattepligtig efter KSL § 1 ikke længere skulle medregne vederlag for ansættelse i den franske stat eller offentlige institutioner under den franske stat ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

<sup>55</sup>.

### **Lov nr. 253 af 30. marts 2011**

Endnu en ændring blev vedtaget til loven. Denne ændring indførte en overgangsregel vedrørende nedsættelse af dansk beskatning af dansk tjenestemandspension, som kun kunne

---

<sup>55</sup> <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=134748>

beskattes i Danmark efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten, og hvor udbetalingen senest blev påbegyndt den 31. januar 2008 til personer som var hjemmehørende i Frankrig den 28. november 2007. Ligeledes gjaldt for en person som var hjemmehørende i Frankrig den 28. november 2007 og senest den 31. januar 2008 modtog anden pension en tjenestemandspension og senere begyndte at modtage tjenestemandspension. I dette tilfælde kunne vedkommende få nedsat den danske skat af tjenestemandspensionen med det beløb, som vedkommende skal betale i fransk skat af dennes pension. Det samme var gældende ved beskatning af ægtefællen, hvis den ene person modtog tjenestemandspension blev den anden ægtefælle underlagt de samme principper som den anden ægtefælle <sup>56</sup>.

Loven regulerer også problemstillingen ved personer hjemmehørende i Frankrig arbejdende i et international luftfart- eller skibsfartsselskab med ansættelse i Danmark. Dette betyder i praksis, at bestemmelsen omfatter piloter og kabinepersonale som er hjemmehørende i Frankrig.

## **Overgangsregler**

I forbindelse med opsigelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Frankrig blev der samtidigt vedtaget en række overgangsregler, der skulle beskytte allerede bosiddende pensionister i Frankrig mod for store ændringer i forhold til deres indkomst, når disse var etableret ud fra et økonomisk perspektiv.

Ved opsigelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Frankrig blev en person der pr. d. 28. november 2007 var hjemmehørende i Frankrig, og som pr. d. 31. januar 2008 modtog efterløn eller pension og blev beskattet i Frankrig fritaget for beskatning af indtægter fra ovenstående pension eller efterløn, så længe personerne forblev hjemmehørende i Frankrig. Denne fritagelse var også gældende for senere pensioner som skattesubjektet senere måtte modtage, hvis disse ville have været skattefritaget i henhold til overenskomsten med Frankrig.

Var et ægtepar pr. d. 28. november 2007 hjemmehørende i Frankrig, og det kun var den ene ægtefælle der pr. d. 31. januar modtog pension eller efterløn, blev den anden ægtefælle også

---

<sup>56</sup> <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=136381>

fritaget fra beskatning af pension, som denne måtte modtage såfremt, at denne pension var fritaget i forhold til overenskomsten med Frankrig. Dette var gældende så længe ægteparret forblev hjemmehørende i Frankrig. Det var skatteministeriets intention, at reglerne også skulle gælde en efterladt ægtefælle uanset at ægtefællen er død inden d. 31. januar 2008, og således ikke får pension udbetalt den 31. januar 2008. Lige som ved de andre bestemmelser er det dog et kriterium, at begge ægtefæller var hjemmehørende i Frankrig d. 28. november 2007, og at den afdøde ægtefælle var begyndt at modtage pension inden 31. januar 2008. Overgangsbestemmelserne havde også virkning, hvis bare den ene ægtefælle modtog pension pr. d. 31. januar 2008 fra et EU land. Igen skulle begge ægtefæller være hjemmehørende i Frankrig pr. 28. november 2007.

Skattefriheden kunne også opnås ved, en person der var hjemmehørende i Frankrig pr. 28. november 2007 senest den 31. januar 2008 havde indleveret en ansøgning om udbetaling af pension eller efterløn med tilbagevirkende kraft for perioden der lå før 1. februar 2008. Overgangsbestemmelserne gjorde, at skattefritagelsen ikke var opfyldt hvis ansøgningen om pension eller efterløn skete efter den 31. januar 2008, selv ikke hvis det var en ansøgning om udbetaling med tilbagevirkende kraft.

Det var skatteministeriets opfattelse, at overgangsbestemmelserne ikke havde virkning for personer hvis fulde skattepligt til Danmark genindtrådte, uanset om de opretholdt bopæl i Danmark. Ligeledes gælder det for personer med dobbeltdomicil der efter overenskomsten havde domicil i Frankrig, men med overenskomstens ophør har domicil i Danmark.

Frankrig har efterfølgende valgt at udsende retningslinjer for beskatningen som konsekvens af ophævelsen af den dansk-franske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Vejledningen indeholder en redegørelse af konsekvenserne og løsninger til at undgå dobbeltbeskatning.

Retningslinjerne specificerer, det er national lovgivning der finder anvendelse efter den 1. januar 2009, eftersom dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke længere er gældende fra denne dato. Således bliver en person hjemmehørende i Danmark i modsætning til tidligere begrænset skattepligtig til Frankrig, såfremt personen modtager indtægter fra Frankrig. Indtægterne eksemplificeres således.

- Betaling der sker for tjenesteydelser eller ydelser udført i forbindelse med salg som udføres i Frankrig og leje af udstyr, der anvendes i Frankrig
- Passiv indkomst betalt af en fransk indbygger
- Kapitalindkomst fra salg af aktier i et fransk selskab, såfremt den begrænsede skattepligtiges aktiebeholdning har været større en 25 % indenfor de seneste fem år
- Indtægter fra fast driftssted i Frankrig, hvis der er tale om et fast driftssted i henhold til franske regler.
- Kapitalindkomst fra salg af fast ejendom eller salg af aktier i ikke-børsnoterede selskaber, såfremt mere end 50 % af selskabets aktiver består af fast ejendom
- Indtægter fra fast driftssted i Frankrig, såfremt der er tale om fast driftssted iht. franske regler (hvis der foreligger fast driftssted iht. franske regler, men ikke iht. danske regler, er der risiko for dobbeltbeskatning).

57

I retningslinjerne fremgår det ligeledes, at noteudvekslingen af den. 28. februar 1930 mellem Danmark og Frankrig som omhandler lufttransport og søtransport igen bliver relevante og får retsvirkning, eftersom dette ikke reguleres af overenskomsten længere. I henhold til noteudvekslingen er det kun den stat hvori den faktiske ledelse befinder sig, der har beskatningsretten.

Retningslinjerne indeholder en ekstraordinær midlertidig lempelsesmulighed, der skal gøre det muligt at undgå dobbeltbeskatning. Lempelsesmuligheden dækker både fysiske personer og selskaber, og kan bruges på skat af den indkomst der kommer fra Danmark, hvis den pågældende skat svarer til den franske skat på personer og selskaber. Størrelsen på lempelsen svarer til den kildeskat, som er indeholdt af Danmark.

Beskatningen beregnes først, hvorefter der tillades fradrag i den skattepligtige indkomst. Lempelsen kan kun fradrages af den del af den franske skat, der svarer til indkomsten som kommer fra Danmark.

En skatteyder der er bosat i Danmark kan i henhold til retningslinjerne under visse omstændigheder stille krav om tilbagebetaling af skat betalt i Frankrig, hvis den lempelse der

---

<sup>57</sup> <http://www.mwblaw.dk/Nyheder/190810French%20Authorities%20Publish%20Guidelines.aspx>

er givet ikke kan fradrages i henhold til danske regler, eller hvis den faktisk betalte skat er højere end det skattepligtige beløb der ville blive beregnet, hvis de franske skatteregler fandt anvendelse.

Summeret er der foreslået disse løsninger i retningslinjerne

- Ekstraordinær og midlertidig lempelsesmulighed for Franske skatteydere (både personer og selskaber) og kan finde anvendelse på skat betalt på indkomst hidrørende fra Danmark, såfremt den pågældende skat svarer til den franske skat.
- Lempelsen er proportionel med den kildeskat, som Danmark har indeholdt.
- Dansk skatteyder kan under visse omstændigheder kræve tilbagebetaling for skat betalt i Frankrig, såfremt den tilsvarende lempelse ikke kan fradrages iht. danske regler, eller den betalte skat overstiger det skattepligtige beløb der ville blive beregnet, såfremt de franske skatteregler fandt anvendelse.

58

---

<sup>58</sup> <http://www.mwblaw.dk/Nyheder/190810French%20Authorities%20Publish%20Guidelines.aspx>

## **Analyse**

Jeg vil i nedenstående afsnit foretage en analyse af de skattemæssige virkninger af loven om ophævelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten og de tilhørende ændringer til loven. Jeg vil foretage analysen ud fra virkningen på de enkelte områder for beskatning og til sidst opsummere på disse konsekvenser. Derefter vil jeg analysere opsigelsen i forhold til OECD's modeloverenskomst og betydningen af OECD's virke i forhold til konsekvenserne af opsigelsen. Samtidigt vil jeg gerne belyse det danske skatteministeriums beslutning om at kæmpe for beskatningsretten til pensioner i forhold normal fordeling af beskatningsretten af pensioner i forhold til modeloverenskomsten.

Slutteligt vil jeg analysere opsigelsen i forhold til EU traktatens bestemmelser om arbejdskraftens frie bevægelighed og muligheden for omstødelse af beskatning ved EU domstolen. Her vil jeg fokusere på restriktionsforbuddet, diskriminationsforbuddet og proportionalitetsprincippet.

### **Analyse af virkninger af L85, L351 og L253**

I følgende afsnit vil jeg analysere virkninger af ovenstående lovforslag i forhold til den nu gældende danske beskatning. Effekten af opsigelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten har betydet, at hvert land beskatter efter dets nationale regler.

### **Pensionsbeskatning**

En af hovedbegrundelserne i skatteministeriets begrundelse for at opgive dobbeltbeskatningsoverenskomsten er tvisten om beskatningen af pensioner. Opsigelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten medfører i første omgang, at pensionister der flytter til Frankrig skal betale dansk skat af deres danske pension både offentlig pension og andre sociale ydelser men også private pensionsordninger. Begrundelsen ligger i, at Danmark efter intern ret beskatter personer som bor i udlandet af pension som disse modtager fra Danmark uanset om dette er sociale pensionsydelse, udbetaling fra pensionsordninger eller tjenestemandspensioner.

Som nævnt i gennemgangen af lovgivningen er der i forbindelse med opsigelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten indført overgangsbestemmelser til at sikre de pensionister, der på nuværende tidspunkt allerede har etableret sig i Frankrig. Overgangsreglerne gælder for personer som senest var hjemmehørende i Frankrig 28. november, og som senest 31. januar 2009 var begyndt at modtage pension eller efterløn. Disse personer vil være fritaget for beskatning i dansk regi efter det gamle mønster i overenskomsten, så længe de bliver bosiddende i Frankrig og ikke bliver fuldt skattepligtige til Danmark igen. Samme regler gør sig gældende for den anden ægtefælle, hvis det kun var den ene ægtefælle der var begyndt at modtage pension inden deadline for overgangsreglerne indtrådte.

Ændringerne i lov 351 betyder, at også personer der modtog tjenestemandspension ligeledes er dækket af de ovenstående overgangsregler, også hvis de senere vil modtage en anden type pension.

Jeg har lavet et forsimplet eksempel på forskellen i pensionsbeskatning før og efter ophævelsen overenskomsten. Jeg har taget udgangspunkt i en udbetaling af kapitalpension. Eksemplet er ikke præcist rammende for beskatningen, da kapitalpension før ophævelsen kun blev beskattet i Danmark. Det jeg gerne vil illustrerer med eksemplet er derfor dobbeltbeskatningen efter ophævelsen, samt om eksemptionen giver et skattetryk der er i nærheden af det tidligere, som skatteministeriet giver udtryk for med henvisning til lempelsesregler. Jeg har taget udgangspunkt en skatteprocent i Frankrig på 22 %. Skatteprocenten har jeg valgt ud fra en aldersgruppe på 60-69 (som er hovedreglen for pensionister), hvor 40 % af pensionen er beskatningspligtig <sup>59</sup>. Med en skatteprocent på 30 giver det en effektiv beskatning på 12 %. Hertil skal lægges beskatning af arbejdsmarkedsbidrag på ca. 10 %. Det er derfor en estimeret skatteprocent. Oplysningerne fra skatteministeriet henviser til en skatteprocent på 15-20 % i forbindelse med pensionsbeskatning i Frankrig. Derfor vurderer jeg ikke tallet til at være helt afvigende.

---

<sup>59</sup> <http://penge.dk/pension/guider-pension/guide-pension/pension-i-udlandet>



	Pension efter		Pension før ophøvelse
Udbetaling fra Kapitalpension	100.000		100.000
Pensionsudbetaling i alt	100.000		100.000
Dansk pensionskat	40.000		0
Fransk skat 22 %	22.000		22.000
Skat betalt i alt	62.000		22.000
Creditlempelse af fransk skat jf. LL § 33	-22.000		0
Skat i alt	40.000		22.000

Som det ses i eksemplet giver beskatning af pension i Danmark en højere beskatning selv med muligheden for lempelse i henhold til LL § 33.

Jeg vil i nedenstående prøve at belyse forskellen i de 2 landes beskatning af pension.

Det der gør de 2 lande næsten umulig at sammenligne er, at beskatningen i Danmark afhænger for det første af typen af pensionsudbetaling, men også af beskatningen i forhold til indkomstens størrelse, da indkomstbeskatning som bekendt er progressiv i Danmark. Det kommer derfor helt an på indkomstens mængde, hvad den faktiske effektive skatteprocent bliver.

Kapitalpension og udbetaling heraf er som hovedregel afgiftspligtige med 40 % i henhold til PSL § 25. Derimod bliver udbetalinger fra ratepensionsordninger skattepligtige som personlig indkomst.

Før ophævelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten var det stadig skatteministeriets tolkning, at afgiften på kapitalpension skulle afholdes til Danmark, da denne ikke var underlagt overenskomsten. Denne beskatning kan imødeses ved at overføre kapitalpensionen til en ratepensionsordning, der ikke er underlagt afgiften.

Til forskel fra Danmark har Frankrig ikke fradrag for indbetalinger til pensionsordninger, og disse ordninger bliver således beskattet mindre. Livrentepensioner i Frankrig er kun delvist beskattet, og beskatningsprocenten er reguleret af pensionistens alder.

Alder	Skattepligtig del
Under 50	70 %
50-59	50 %
60-69	40 %
70 og derover	30 %

<sup>60</sup>

Hvad angår beskatning af private ratepensioner og frivillige arbejdsgiveradministrerede pensionsordninger beskattes kun den samlede værditilvækst. Det betyder, at der er skattefrihed for den del af udbetalingerne der svarer til det indbetalte beløb i sin tid.

Hvad angår obligatoriske pensionsordninger er disse i Frankrig skattebegunstiget på indbetalingstidspunktet, og derfor også undergivet den højeste franske beskatning.

Selve den franske indkomstbeskatning er progressiv ligesom den danske. Beskatningen starter ved ca. 10 % beskatning og slutter ved 54 %.

Pensionister der modtager fransk pension i Danmark er fritaget for modtaget vederlag eller pension modtaget fra den franske stat, som også var gældende i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Frankrig artikel 12.

Som beskrevet i ovenstående er det svært at sammenligne forskellen på beskatningen på pensioner i Frankrig og pensioner i Danmark alene ud fra de forskellige regler for beskatning alt efter pensionstype og indkomst. Det kan dog grundlæggende siges, at den franske beskatning er lavere grundet manglende muligheder for fradrag og det lavere franske skattetryk på personbeskatning generelt.

Problemstillingen i forhold til opsigelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten bliver derimod, at der nu skal foretages dobbeltbeskatning af samme pensionsindkomst i Frankrig og Danmark. Selv med lempelsesmulighederne i LL § 33 vil den danske beskatning være højere. Dette har det danske skatteministerium heller ikke lagt skjul på i deres udkast til lovforslaget.

---

<sup>60</sup> <http://penge.dk/pension/guider-pension/guide-pension/pension-i-udlandet>

## **Tjenestemandspension**

Specifikt for tjenestemandspensioner kan det nævnes, at Danmark, i modsætning til almindelige pensioner, var tildelt beskatningsretten af tjenestemandspensioner ifølge den ophævede dobbeltbeskatningsoverenskomst, selv om personen var hjemmehørende i Frankrig. Betydningen af opsigelsen er i den henseende, at også Frankrig kan beskatte den danske tjenestemandspension af personer hjemmehørende i Frankrig. Overgangsreglen betød, at modtagere af tjenestemandspension der var hjemmehørende i Frankrig kunne få lempelse, således at der gives nedslag i den danske skat svarende til det beløb der er betalt i fransk skat af den pågældende pension. Da der blev afholdt fuld dansk skat i henhold til overenskomsten af tjenestemandspension tidligere, og der nu kan ske lempelse i den danske skat af den betalte franske skat vil nettoeffekten af dobbeltbeskatningen i forbindelse med tjenestemandspension blive en beskatning på niveau med tidligere. Nedsættelsen af dansk skat er kun gældende, så længe personen bliver hjemmehørende i Frankrig.

I lempelsesbestemmelserne udgør nedsættelsen et beløb svarende til den franske skat af den pågældende tjenestemandspension. Hvis personen betaler fransk skat af andre indtægter en tjenestemandspension, udgør nedsættelsen den del af den samlede franske skat der, efter forholdet mellem tjenestemandspensionen og hele den i Frankrig beskattede indkomst, vedrører den del af indkomsten som vedrører tjenestemandspensionen.

Selve lempelsesbestemmelserne har givet anledning til nogle problemer hvis modtageren af tjenestemandspension også modtager folkepension.

Normalt vil pensionisten der modtager tjenestemandspension og ligeledes modtager folkepension være fritaget for beskatning i Danmark jf. overgangsbestemmelserne. Der skal betales fransk skat af tjenestemandspensionen og af den danske folkepension som tidligere. Den danske nedsættelsesregel tager dog ikke hensyn til, at der er skattefritagelse for folkepensionen, og dette betyder at personen ikke får hele den franske skat af tjenestemandspensionen godtgjort i Danmark men kun en del heraf. Personen bliver stillet således, at han kommer til at betale fransk skat af tjenestemandspensionen og dansk skat af folkepensionen, selv om denne er undtaget beskatning i Danmark i henhold til overgangsreglerne.

Lempelsesformlen ser således ud

Fransk skat x tjenestemandspensionen

Samlet fransk indkomst

Problemstillingen er, at der ofte ikke afholdes fransk skat af folkepensionen, da denne ikke udgør et større beløb end den skattefrie bundgrænse i Frankrig. Hvis dette forekommer betaler personen ikke fransk skat af andre indtægter end tjenestemandspensionen, og hele den betalte franske skat skulle kunne lempes i den danske skat. Det danske skattevæsen har dog udtalt, at der også i den konkrete situation skal tages hensyn til folkepensionen ved beregningen af nedslaget for den franske skat af tjenestemandspensionen, og dette kommer så til at betyde, at der kommer beskatning på folkepensionen selv om denne er fritaget for beskatning. Forholdet vil være afhjulpet med ændringerne til oven, men kun for de pensionister der er dækket af overgangsbestemmelserne for deres tjenestemandspension. Hvis det ikke er tilfældet kan ovenstående lempelsesbegrænsning finde sted.

Det skal dog også bemærkes at lempelsesreglerne og reglerne i PBL foreskriver, at før at der kan gives lempelse skal pensionsordningen godkendes som skattebegunstiget. Der kan derfor være situationer hvor der forekommer dobbeltbeskatning af pensionister der ikke har mulighed for lempelse.

### **Fast ejendom**

Som nævnt tidligere betød overenskomsten, at Danmark ikke havde ret til at foretage beskatning af ejendomsværdi. Opsigelsen af overenskomsten betyder, at fuldt skattepligtige personer i Danmark der ejer fast ejendom i Frankrig nu skal betale dansk ejendomsværdiskat af selvsamme bolig, hvis denne bolig står til rådighed. Hvis den ikke står til rådighed, skal der betales skat af lejeindtægterne fra ejendommen. I EVSL § 12 er der som nævnt tidligere mulighed for at få nedslag i ejendomsværdiskatten i Danmark eller nedslag for skat betalt til Frankrig. Der er ligesom med pension indført overgangsbestemmelser med de i loven specificeret datoer. Hvis personen var fuldt skattepligtig og hjemhørende i Danmark og pr. 28. november, ejede fast ejendom i Frankrig eller har indgået bindende aftale om erhvervelse af ejendom, gælder fritagelsen for dansk ejendomsværdiskat.

Overgangsreglerne gælder kun for ejendomsværdiskat. Det vil sige, hvis der er tale om for eksempel ejendomsavance eller skat af lejeindtægter, er disse indkomster ikke dækket af overgangsreglerne.

Ejendomsværdibeskatningen er endnu en af de indkomster der er nævnt i lovforslaget, som ifølge skatteministeriet er en uretfærdig fordeling af beskatningsretten. Ophævelsen af overenskomsten giver her en tydeligt dobbeltbeskatningssituation, hvor personer med ejendom i Frankrig risikerer at skulle betale ejendomsværdiskat i begge lande.

### **Dobbeltbeskatning af løn**

Betydningen af den nu opsagte dobbeltbeskatningsoverenskomst var, at indkomstskat som en person hjemmehørende i Danmark modtog fra en kilde i Frankrig ikke kunne beskattes i Danmark. Dette var uanset, om der var betalt fransk skat eller ej. Danmark kunne kun tage den franske indkomst i betragtning ved fastsættelsen af skattesatsen for personens øvrige indtægter ved beskatning i Danmark. Der er som nævnt i forbindelse med gennemgangen af lempelsesmuligheder tidligere 2 metoder til lempelse af dobbeltbeskatning. Disse er, metoderne nævnt i LL § 33 som giver lempelse jf. creditmetoden, og det betyder, at Danmark kan nedsætte skatten af den udenlandske indtægt med den skat der er betalt i udlandet. Den effektive beskatning bliver derfor en forhøjelse af skatten fra Fransk skatteniveau til Dansk skatteniveau.

Den anden metode er lempelse efter LL § 33 A, som kan gives til en lønmodtager der opholder sig mere en seks måneder i Frankrig. Indtægten fra udlandet indgår i den samlede opgjorte indkomst på normalvis, og indkomsten opgøres efter øvrigt gældende regler for beskatning af lønindkomst. Nedslaget i beskatningen udgør herefter den del af den samlede skat der vedrører den udenlandske indkomst og beregnes efter ny eksemptionsmetode som nævnt tidligere.

Den tidligere eksisterende overenskomst bevirkede, at hverken Frankrig eller Danmark har indeholdt kildeskat på renter, royalties, udbytter og anden kapitalindkomst. Når overenskomstens opsigelse får effekt, bliver det derfor et spørgsmål om den Franske beskatning af selvsamme indtægter af den fysiske person.

Skattegrænserne for indkomstbeskatning i Frankrig lå i 2011 på disse procent-trin:

Den progressive indkomstbeskatning for Frankrig for 2011	
<b>Skattepligtig nettoindkomst</b>	<b>Skatteprocent</b>
Under €5.963	0%
€5.964 - €11.896	5,5%
€11.897 - €26.420	14%
€26.421 - €70.830	30%
Over €70.830	41%

61

Når der er tale om udbyttet til aktionærer som ikke fungerer som moderselskaber (fysiske personer), er den skattemæssige påvirkning af opsigelsen som udgangspunkt negativ. Grunden hertil er, at udbytter kun blev beskattet i det land, hvor modtageren af udbyttet var hjemmehørende i henhold til reglerne i den tidligere overenskomst. Opsigelsen betyder derfor, at Danmark nu kan beskatte udbytter fra Danmark til en person hjemmehørende i Frankrig. Som hovedregel er der ifølge KSL § 65 tale om en beskatning på 28 % af udbyttet. For så vidt angår personers aktieindkomst er der tale om en beskatning efter højeste trin på 42 % af aktieindkomst over 48.300 og laveste trin på 28 % (beskatningsprocenten nedsættes til 27 % i 2012).

### **Opsamling på Personbeskatning**

Ophævelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Frankrig har haft effekt på personbeskatningen. Dette gælder for både beskatningen af personlig indkomst og beskatningen af pensioner. Skatteministeriet har i udarbejdelse af deres lovforslag ikke lagt skjul på, at ophævelsen ville have en konsekvens for pensionister der bosætter sig i Frankrig efter, at deadline for overgangsreglerne er overskredet. Ligeledes har lovforslaget også bevirket, at personer der ejer bolig i Frankrig nu skal til at betale ejendomsværdiskat af deres bolig beliggende i Frankrig.

Der er i overgangsreglerne ikke taget højde for mennesker der har bosat sig i Frankrig med henblik på at gå på pension i en senere alder, eller de personer der har købt hus i Frankrig med henblik på senere tilflytning. Det er ikke umuligt for folk at fraflytte Danmark til gengæld for bosættelse i Frankrig, da reglerne som udgangspunkt har bevirket, at beskatningen nu foregår efter danske skattesatser. Dette skyldes, at den beskatning der måtte være i Frankrig i høj grad imødegås af lempelsesbestemmelserne. Betydninger er derfor, at beskatningen flytter sig fra det franske niveau til

---

<sup>61</sup> <http://riviera.angloinfo.com/countries/france/intax.asp>

det danske skatteniveau. Dette kan fra et dansk synspunkt give god mening, da der er fradrag for indbetalinger til pensioner. Også selv om der er kommet loft på fradrag for indbetalinger til ratepension, rateforsikringer samt ophørende livrenter på maksimalt 100.000 DKK (2010 niveau). Derimod er der i overgangsreglerne i høj grad taget stilling til de personer der allerede har etableret sig efter den tidligere situation og skattetryk.

Værre er det for personer der er bosiddende i Frankrig og betaler skat i Danmark af indkomster herfra. Det skyldes, at Frankrig før de udgav retningslinjerne for konsekvenserne af ophævelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke havde mulighed for at foretaget lempelse i den franske skat. Dette er dog blevet ændret med de nye retningslinjer der blev udgivet, der giver lempelsesmuligheder for personer bosat i Frankrig af betalt dansk skat.

### **Selskabsbeskatning**

Da opsigelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Frankrig har et primært personretligt fokus grundet pensionsbeskatningen, vil jeg i nedenstående afsnit analysere de selskabsretlige konsekvenser ved opsigelsen. Der har fra dansk side ikke være indført nogen form for lempelse eller ændringer til selskabsbeskatning i de 2 ændringer der har været til loven i L 351 og L 253. Det må derfor anslås, at Danmark har været tilfreds med de skattemæssige konsekvenser, det har fået for danske virksomheder og franske virksomheder der opererer i Danmark.

Opsigelsen får virkning på indkomst fra 1. januar 2009, og skatteministeren nævner i lovforslaget, at opsigelsen ikke vil have nogen negative konsekvenser for erhvervslivet.

### **Beskatnings af udbytter til selskaber**

Normal beskatning af udbytter til modtagere uden for Danmark foreskriver, at der som udgangspunkt skal afholdes kildeskat som nævnt i afsnittet om personbeskatning. Kildeskatten afholdes som sagt med 28 %. Der er dog en paragraf i selskabsskatteloven (SEL § 2, stk. 2) der anfører, at når der foreligger en informationsudvekslingsaftale, modtagerselskabet er hjemmehørende i EU og der er tale om en ejerandel af selskabet på mindre en 10 % skal kildeskatten reduceres til 15 %. Heriblandt medregnes koncernforbudne selskabers ejerandele ikke i 10 % grænsen, når der er tale om selskaber hjemmehørende i EU. Dette er ikke gældende, hvis selskabet ikke var hjemmehørende i EU. Der er her ikke tale om en egentlig reduktion i beskatningen, men der er tale om en tilbagesøgning af den

betalte skat. Der kan altså tilbagesøges 13 % af skatten efterfølgende. Selve reglen om nedsættelse er begrundet i at afstemme dansk lovgivning med EU lovgivningen <sup>62</sup>.

I henhold til KSL § 65, stk. 5 og for selskaber SEL § 2, stk. 1 litra c, skal udbytter ikke beskattes, hvis modtageren af udbytter har ejet mindst 10 % af aktiekapitalen i selskabet i en periode på mindst 1 år. Perioden skal være sammenhængende og skal indeholde den periode, hvor udlodningen er foregået. Der skal ikke ske beskatningen eller beskatningen skal nedsættes efter Moder-datterselskabsdirektivet jf. rådets direktiv af 23. juli 1990, hvor der i artikel 3 fastsættes grænser for, hvornår betegnelsen for et moderselskab er gældende.

Da der ikke længere foretages fordeling i forhold til den opsagte overenskomst, er selskaber der indgår i ovenstående kategori i stedet undtaget moder-datterselskabsdirektivet for at undgå dobbeltbeskatning.

Fordelingen i den opsagte overenskomst var primært beskrevet som, at der kun kunne ske beskatning i det land, hvor der var tale om skatteretligt domicil.

Moder-datterselskabsdirektivet opstiller 3 krav der skal opfyldes af selskabet der modtager udbytter.

- 1) Der skal være tale om et selskab der er organiseret i selskabsform som beskrevet i direktivet
- 2) Der skal være tale om selskab der er skattemæssigt hjemmehørende (skatteretligt domicil) i denne sat og må ikke være hjemmehørende uden for EU i skatteretlig forstand
- 3) Selskabet skal være omfattet af en af de af direktivet nævnte skatter

For Frankrig er der tale om impôt sur les sociétés <sup>63</sup>.

Der var i den tidligere overenskomst ingen andre krav end skatteretligt domicil. Derfor heller ingen krav om ejerandele eller tidskrav, som det bliver beskrevet, at der fines i moder-datterselskabsdirektivet og også i intern dansk skatteret.

Der vil derfor være selskaber, der har ejerandele i selskaber i Danmark, som ikke længere er dækket af overenskomster og ikke opfylder kravene til at indgå i moder-datterselskabsdirektivet som vil være bevirket af opsigelsen af overenskomsten.

---

<sup>62</sup> SU 2008, 386

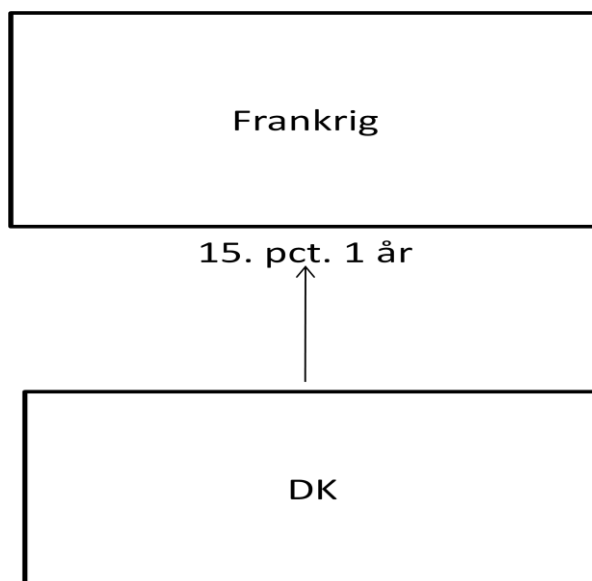
<sup>63</sup> SU 2008, 386



Selve den skatteretlige konsekvens heraf vil være, at der skal afholdes dansk kildeskat af udbytter fra disse selskaber og ligeledes betales skat i Frankrig af modtagne udbytte fra Danmark.

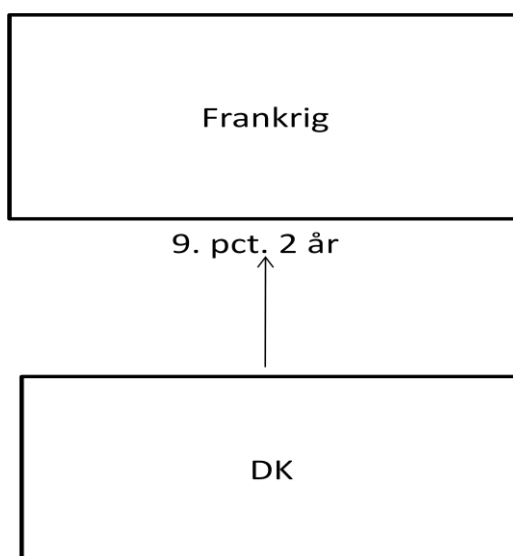
Ved selskaber der er underlagt moder-datterselskabsdirektivet er der følgende konsekvenser for opsigelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Frankrig i følgende scenarier;

Eksempel 1



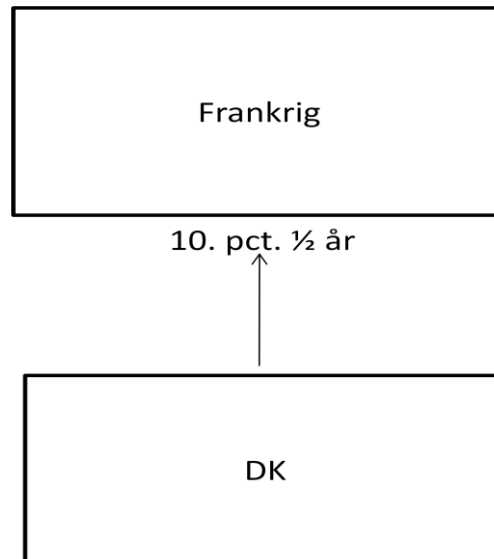
- Der skal ikke indeholdes kildeskat til betaling til Frankrig. Dette har været gældende både før og er også gældende efter 1. januar 2009

Eksempel 2



- Når der sker betaling af udbytte til Frankrig skal der efter 2009 indeholdes skat på 15 %, da kraver for at opnå fritagelse jf. SEL § 2, stk. 2 ikke er opfyldt med henblik på ejerskab. SEL § 2, stk. 2 er dog med til at skatten kan nedsættes til 15 %. Samme scenarie ville i dobbeltbeskatningsoverenskomsten være fritaget for beskatning

### Eksempel 3



- Når der sker betaling til Frankrig skal der efter 1. januar 2009 nu betales 28 % skat, da ejertiden er under 1 år og derfor ikke opfylder kravet i SEL § 2, stk. 1, litra c. Udbytteskatten kan ikke nedsættes, da der er tale om en ejerandel på over 10 %

64

Konklusionen på ovenstående er derfor, at der er en øget beskatning af udbytter fra selskaber i Danmark der udlodder udbytte til Frankrig. Der vil derfor være et mindre incitament for franske personer og selskaber til at investere i danske selskaber, så længe investeringen er kortsigtet og holder sig under en ejerandel på 10 %.

### Royalties

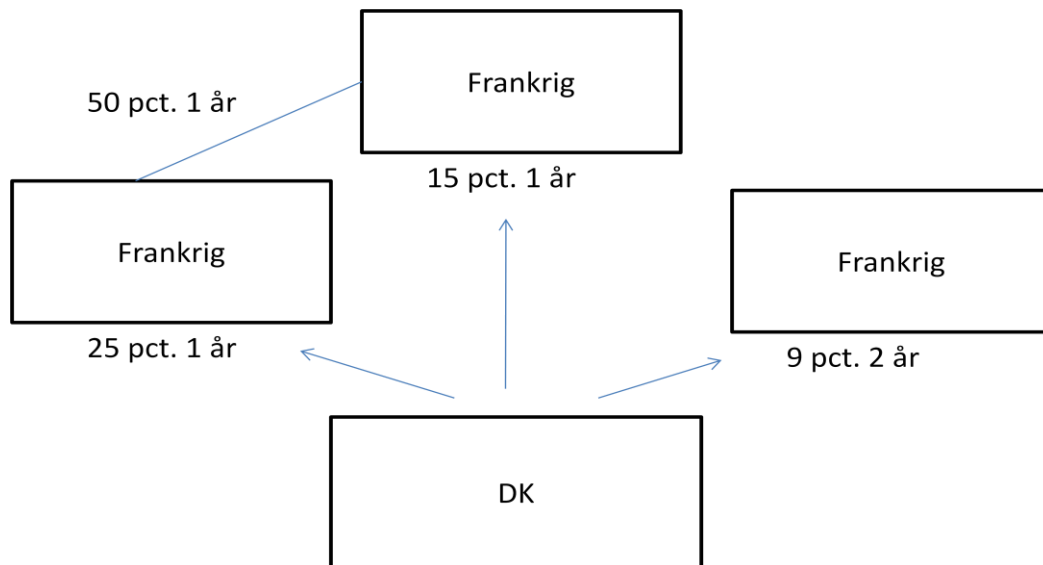
Beskatningen af royalties der betales fra Danmark til franske selskaber er underlagt en beskatning på 25 %, hvis disse er omfattet af SEL § 2, stk. 1, litra g om begrænset skattepligt. Royaltybeskatningen er ligesom renter underlagt EU regulering i rente-royaltydirektivet. Rente-royaltydirektivet foreskriver, at der ikke skal ske beskatning af royalties betalt til associerede selskaber. Grænsen for association er dog ret snæver, idet der

---

<sup>64</sup> SU 2008, 286

er tale om et selskab der skal have været associerede i mere end 1 år, og alene selskaber hvor der er direkte ejerskab. Er der derfor tale om betaling til andet end moder, vil denne betaling blive kildebeskattet. I henhold til den tidligere overenskomst kunne der kun finde beskatning sted, hvor modtageren af betalingen var skattemæssigt hjemmehørende.

Hvis der tages udgangspunkt i en koncernstruktur vil beskatningen være som nedenstående.



Betalingen til selskaber med en ejerandel på 25 % over 1 år udløser ikke beskatning i Danmark da der her er tale om associeret selskab.

Betalingen til selskaber med ejerandel på 15 % udløser dansk beskatning, selv om selskabet ejer 50 % i første selskab der ikke ville have udløst beskatning.

Betalingen til det sidste selskab vil udløse beskatning i Danmark, da der ikke er tale om associeret selskab. I alle tilfældene ville der ikke have været beskatning i Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Frankrig.

Dette betyder altså en merbeskatning for franske selskaber, der kan være helt op til en stigning på 25 % i forhold til tidligere (beskatning på 0 %).

Skatteministeren har i sit lovforslag om ophævelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke adresseret problemstillingen med den snævre definition af koncernforbindelserne som beskrevet ovenfor. Den eneste bemærkning om dette er, at rente-royaltydirektivet ville afhjælpe eventuel beskatning af renter og royalties.

## **Renter**

Der er som udgangspunkt ikke samme problem med beskatningen af renter, som der er ved royaltybetalinger fra selskaber i Danmark til franske selskaber. Dette skyldes, at der findes flere forhold i dansk skattelovgivning, hvor beskatningen af renter bortfalder i forbindelse med rentebetaling ud af landet. Beskatningen bortfalder, hvis det modtagne selskab af renterne kan godtgøre, at beskatningen udgør mindst 3/4 af den danske selskabsskat altså 18,75 % (75 % af 25 %) ,og at renterne ikke skal viderebetales til et andet udenlandsk selskab der har en beskatning lavere en 3/4 af dansk selskabsskat.

Ligeledes bortfalder skattepligten, hvis et dansk selskab har bestemmende indflydelse (direkte eller indirekte) i det selskab der modtager rentebetalingen jævnfør SEL § 31 C. Denne definition er noget mere løs i forhold til ovenstående i royaltybeskatningen, og gør at der kan ske renteudbetaling til koncernforbundne selskaber længere ude i koncernkæden, så længe der er tale om indflydelse fra ultimative moder.

Ydermere kan beskatningen af rentebetalinger ligesom royaltybetalinger bortfalde efter rente-royaltydirektivet, hvis der er tale om associerede selskaber i henhold til dette direktiv.

## **Fast driftssted**

Ovenstående gennemgangen har været ud fra forudsætningen, at de skattepligtige selskaber er skattepligtige i og med, at der findes et fast driftssted i Danmark. Det er selve kernen i, at selskab, der ikke er fuldt skattepligtige til Danmark, kan blive begrænset skattepligtige.

Der er dog ved opsigelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten et problem i selve definitionen af et fast driftssted, i det der kan være afvigelser fra dansk skatteret til fransk skatteret. Definitionen var tidligere vedtaget i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, men er nu underlagt enkeltvis fortolkning i de 2 lande. Den danske indkomst der skal regnes med defineres i SEL § 8 stk. 2, og indbefatter ikke indkomst der kommer fra faste driftssteder i udlandet. Hvis der er forskel på definitionen, kan der forekomme dobbeltbeskatningssituationer, når dansk beskatning ikke bortfalder, hvis der er forskellig opfattelse af, hvad der knytter sig til et fast driftssted.

## **Honorar og lejeindtægter**

Ved indkomst der hidrører fra honorarer ved udførelse af tjenesteydelser og ved lejebetaling af udlejning af både materielle og immaterielle aktiver, har fordelingen i

dobbeltbeskatningsoverenskomsten bevirket, at denne indkomst blev beskattet i Danmark. Undtagelsen til dette var, hvis indkomsten hidrørte fra et fast driftssted i Frankrig eller ved lejeindtægter fra fast ejendom i Frankrig. Ved beskatning i Danmark har selskaberne i henhold til dansk skattelov fået fradrag for omkostninger, således at beskatningen foregik af nettoindkomsten.

Når fordelingsbestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke længere er gældende, vil det betyde, at franske virksomheder der betaler honorarer til danske virksomheder for tjenesteydelse skal betale skat, hvis disse ydelser er leveret i Frankrig. Samme regler gør sig gældende for lejeindtægter. Kildeskatte for disse omkostninger er på 33,33 % i Frankrig og beregnes på grundlag bruttoindkomsten for honorar og leje. Når Frankrig beskatter selskaber er det ud fra bruttoindkomst, da der ikke gives fradrag for de udgifter der er afholdt, da disse i mange situationer er afholdt i det danske selskab.

De samme indkomster vil være skattepligtige i Danmark, og denne situation skal ifølge skatteministeriet afhjælpes i Danmark ved hjælp af lempelsesreglerne i LL § 33. Lempelsen skal dog ske efter LL § 33 F og nettoprincippet.

Begrundelse for dette ligger i ordlyden i LL § 33 F der henviser til at ”...den indkomst, der oppebæres fra udlandet, fratrækkes de udgifter, der anses for at vedrøre sådan indkomst”<sup>65</sup>.

Det betyder i praksis, at når lempelsesberegningen foretages skal bruttoindkomsten, hvoraf der er afholdt 33,33 % kildeskat i Frankrig, nedbringes med de omkostninger der vedrører selvsamme indkomst. Lempelsen vil derfor kun udgøre en mindre del af den skat, der er betalt i udlandet.

Når der er tale om koncerntalte management fees og lignende aftaler der fordeler fællesomkostninger imellem selskaber, vil der opstå lignende problemer. Når et dansk moderselskab fakturerer et fransk selskab, vil der nu skulle betales skat på 33,33 % af betalingen. Her er lempelsen ikke nyttig, da der sker lempelse på dansk nettoindkomst. Beskatningen var i henhold til de tidligere overenskomstbestemmelser ensbetydende med ingen beskatning af samme betaling.

### **Fransk beskatning**

I ovenstående er der beskrevet konsekvenser for beskatning af betalinger fra danske selskaber til franske selskaber eller aktionærer. Denne problemstilling er umiddelbart mest relevant set

---

<sup>65</sup> LL § 33 F

fra et internationalt samhandelssynspunkt, da Frankrig som samhandelspartner er noget vigtigere for Danmark, end vi er for Frankrig.

Der findes dog også danske virksomheder i Frankrig, som ikke er dækket af definitionerne i moder-datterselskabsdirektivet eller rente-royaltydirektivet.

Skatteministeriet lægger i disse sager vægt på, at der kan opnå lempelse for fransk betalt skat i situationer hvor der forekommer dobbeltbeskatning af indbetalinger til Danmark. Lempelsesbestemmelserne er dog ikke altid garant for at afklare problemet med dobbeltbeskatning, som beskrevet i ovenstående afsnit om honorar og lejeindtægter.

Retningslinjerne vedrørende dobbeltbeskatningen, der blev udgivet af Frankrig efter opsigelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, indeholder muligheder i lempelse af beskatningen, men kun for franske skatteydere både personer og selskaber, på indkomst der kommer fra Danmark. Dette er for franske selskaber med til at imødegå, en del af dobbeltbeskatningsproblematikken der er opstået ved opsigelsen af overenskomsten.

Der gives på nuværende tidspunkt reduktion i fransk skat af indkomsts-katten (l'impôt sur le revenu), almindelige sociale bidrag (contributions sociales généralisées) og bidrag til dækning af social gæld (contributions pour le remboursement de la dette sociale). Denne nedsættelse vil også gældende eventuelle skatter der bliver indført efterfølgende.

KMPG har i deres skatteNyt 2009-35 opstillet problematikken i et eksempel om beskatning af royalties. Dobbeltbeskatning ville give en effektiv beskatning på 33,33 % + 25 % dansk skat = 58,33 %. Der kan jf. LL indeholdes lempelse i så fald så den danske skat bliver reduceret. Forskellen er, at Frankrig afholder kildeskat af bruttobeløbet men grundet regler for lempelse i Danmark vil der kun kunne opnås lempelse for en mindre del af den franske skat som nævnt tidligere<sup>66</sup>

### **Opsamling på selskabsbeskatning**

Konklusionen på ovenstående er, at der i visse situationer vil forekomme dobbeltbeskatning af virksomheder både i Danmark og Frankrig. Skatteministeriets udmelding er derfor ikke korrekt, men det er efterfølgende ikke taget tiltag til at ændre denne beskatning. Uanset om dette indebærer en øget skattebyrde eller ej, er det i hvert fald mere besværligt for virksomheder der ønske at samarbejde på tværs af den dansk/franske grænse. Dette kunne i

---

<sup>66</sup> <http://www.kpmg.dk/view.asp?ID=6635>

høj grad tilskynde nogle virksomheder til at opgive dette og søge andre steder hen. Ydermere er de interne danske lempelsesregler på nuværende tidspunkt sådan konstrueret, at det kan forekomme, at lempelsen ikke ville kunne medføre det samme resultat som fordelingen forskrev ved overenskomsten. Selv hvis lempelsesreglerne er effektive vil det med garanti føre til en øget administration for virksomheder ved udregning af beskatning og opbygning af koncernstruktur for at imødegå kravene i EU direktiverne der afhjælper beskatning på området.

## **Anden virkning**

### **Artikel 23 om bistand og EU direktivet om gensidig bistand**

Ud over de specifikke skatteretlige konsekvenser kan det være interessant at kigge på, om ophævelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten har indflydelse på andre områder.

I dobbeltbeskatningsoverenskomsten er det beskrevet i artikel 23, hvordan de 2 stater skal foretage samarbejder for at imødegå skattesvig. Det er i overenskomsten pålagt de 2 stater, at udveksle oplysninger, såfremt disse kan findes nyttige af den anden stat. De danske skattemyndigheder tager i loven om opsigelsen af overenskomsten ikke stilling til om ophævelsen vil have en indflydelse på det faktiske samarbejde staterne mellem, hvis disse ikke er påkrævet i en egentlig overenskomst.

Ordlyden i artikel 23 er næsten enslydende med ordlyden i artikel 1 i direktiv 77/799 EØF fra 1977 om gensidig bistand. Selve formålet med direktivet er ligeledes at undgå skattesvig, og have staterne til at bistå med at finde skatteskyldnere. Direktivet pålægger derfor medlemsstaternes kompetente myndigheder at samarbejde og udveksle oplysninger på linje med, hvad der bliver forskrevet i artikel 23.

Selve opsigelsen vil på den baggrund formentlig ikke have anden konsekvens, end at samarbejde mellem de 2 landes kompetente skattemyndigheder stadig vil foregå på samme vilkår, selv om regelsættet er ændret.

### **Beskatning af franskmænd i DK**

Overenskomsten havde den effekt, at vederlag, som blev betalt af stat, kommuner eller andre offentlige institutioner, alene kunne beskattes i den stat som udbetalte vederlaget eller pensionen. Dette var defineret i dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 12.

Opsigelsen betød derimod, at også bosiddende personer i Danmark der fik udbetalt gage eller andre sociale ydelser i Danmark fra Frankrig nu blev underlagt dobbeltbeskatning og skulle betale dansk skat heraf. Selv om der kan opnås lempelse i henhold til ligningsloven vil, beskatningen medføre en stigning til dansk skatteniveau og dermed en markant stigning i skattetrykket. Dette ville blandt andet have en effekt for ansatte ved den franske skole i København, samt ansatte ved den franske ambassade. Derfor var dette en af de ting, der blev ændret ved loven efterfølgende således, at pensioner og vederlag fra den franske stat eller andre offentlige institutioner ikke længere er underlagt dansk beskatning.

### **Beskatnings af skib og luftfart**

Beskatningen af skibsdrift og luftfart er efter opsigelsen af overenskomst nu reguleret af noteudvekslingen pr. 28. februar 1930 vedrørende luft- og søtransport der foreskriver, at det kun er den stat, hvori den faktiske ledelse befinder sig der har beskatningsretten. I dobbeltbeskatningsoverenskomsten hedder ordlyden *"Uanset artikel 4 i nærværende overenskomst er fortjeneste, som et foretagende i en af de to kontraherende stater opnår ved skibs- eller luftfart, fritaget for beskatning i den anden kontraherende stat"*<sup>67</sup>. Ordlyden er ikke den samme med konsekvensen af beskatningen vil i de fleste tilfælde være ens.

Dette har også effekt på området for personbeskatning, hvor der blev indført en regel i forbindelse med ændringerne til loven om opsigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, hvor personer ansat ved et internationalt luftfarts- eller skibskonsortium blev fritaget for dansk beskatning, hvis personen havde været hjemmehørende i Frankrig d. 28. november 2007.

### **Delkonklusion på skattekonsekvenserne ved ophævelse af DBO med Frankrig**

Det var helt klart skatteministeriets og herigennem også regeringens ønske at ophæve dobbeltbeskatningsoverenskomsten for at få en skatteeffekt på pensionsbeskatningen. Dette er også opnået ved opsigelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten der bringer beskatningen af pensioner i udlandet på højde med skattetrykket i Danmark fremadrettet.

Ud over disse konsekvenser har ophævelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Frankrig dog også haft konsekvenser for selskaber der ikke er underlagt de restriktive krav i moder-

---

<sup>67</sup> Bekendtgørelse nr. 36 af 27. juni 1958



datterselskabsdirektivet og rente-royaltydirektivet om koncernforbindelser. Når det danske skatteministerium hævder, at effekten ikke vil blive betydningsfuld, er dette ikke korrekt, ligesom det heller ikke er gældende i de fleste tilfælde at dobbeltbeskatningen kan afhjælpes med brug af lempelsesreglerne i den danske skattelov.

### **Opsigelse i forhold til OECD's modeloverenskomst**

Jeg vil i følgende afsnit analysere betydningen af OECD's virke, og mulighederne for ændring af beskatning i OECD regi i forhold til OECD's sigte ikke er opfyldt.

### **Pensioner**

Det er helt tydeligt, at det danske skatteministerium entydigt har tænkt pension i forbindelse med opsigelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten. I forhold til fordelingsbestemmelserne i OECD's modeloverenskomst er det, som jeg tidligere har nævnt, normalt domicillandet der har beskatningsretten til pensioner. Fordelingsbestemmelsen findes i art. 18 af modeloverenskomsten og giver entydigt ret til, at bopælslandet har beskatningsretten. Den danske opsigelse giver i forhold til sigtet med OECD's modeloverenskomst ikke mening. Det er normal dansk praksis i forbindelse med udarbejdelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomster, at Danmark forsøger at forhandle sig til at få tildelt beskatningsretten på pensioner. Fremadrettet bliver denne prioritering mere relevant, jo flere ældre mennesker der kommer i Danmark, der i fremtiden skal have udbetalt pensioner. Samtidigt er der en stor fransk interesse i ikke at miste beskatningsretten til pensionister. Dette skyldes i første omgang, at der bor en stor del danske pensionister i Danmark men samtidigt også, at hvis de først får lavet en aftale om at tildele beskatningsretten til kildelande, så er det skabt præcedens for lignende aftale med andre lande blandt andet Tyskland, der også har en del tyske pensionister boende i Frankrig. Desuden kan det i samme åndedrag nævnes, at Frankrig har beskatningsretten i forhold til kutymen sat af OECD og derfor ingen interesse har i at opgive denne.

Redan beskriver i deres kommentarer til det oprindelige lovforslag, at Frankrig som udgangspunkt har samme fremgangsmåde i alle deres dobbeltbeskatningsaftaler og har i alle disse fulgt princippet, om beskatning af pensionsudbetalinger beskattes i bopælslandet.

Konsekvensen bliver, for pensionister der fraflytter Danmark, en dobbeltbeskatning med muligheden for lempelse som beskrevet tidligere. Det er ydermere Redans opfattelse, at

opsigelsen er i strid med EU traktatens art. 293 som ifølge Redan skulle pålægge staterne at opretholde interne dobbeltbeskatningsoverenskomster. Jeg vil diskutere påstanden nærmere i afsnittet omhandlende EU.

### **Personlig indkomst**

I forhold til OECD's modeloverenskomst er der stor forskel på, hvordan beskatningen bliver foreslået i modeloverenskomsten, og hvordan den faktiske beskatning bliver selv med lempelsen som nævnt i LL § 33 og 33 A. I henhold til modeloverenskomsten art. 15 er al lønindkomst oppebåret i en konkret overenskomststat skattepligtig til denne stat. Den opsagte overenskomsten havde en lignende artikel og stemte derfor overens med modeloverenskomsten. Der er derfor i høj grad ikke i overensstemmelse med OECD's virke at opsigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Frankrig.

### **Selskabsbeskatning**

Bestemmelserne der var angivet i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Frankrig tog udgangspunkt i, at beskatningen af virksomheder skulle svare skat af lokaliteten for det skatteretlige domicil. Undtagelsen til dette var, hvis der blev drevet virksomhed igennem et fast driftssted beliggende i den anden stat. Fordelingsbestemmelserne i den opsagte overenskomst var i tråd med de fordelingsbestemmelser der findes i OECD's modeloverenskomst om beskatning af indtægter fra erhvervsvirksomhed. Samme effekt er ikke opnået igennem opsigelsen af overenskomsten, hvor dobbeltbeskatning af indtægter forekommer. Selv med lempelsesbestemmelserne, der er problematiske grundet brutto- og nettoindkomsterne, er det helt klart ikke i OECD's ånd at ophæve dobbeltbeskatningen. Den eneste mulighed virksomhederne har for at imødegå dette er at tænke i nye baner inden for strukturen i virksomhederne på tværs af landegrænserne.

Selve dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Frankrig har, på trods af at den er indgået for 50 år siden, ikke store afvigelser fra den nuværende dobbeltbeskatningsoverenskomst. Derfor er det også en svag begrundelse som skatteministeriet kommer med, ved at hævde at overenskomsten bliver opsagt grundet alder. Der skulle hellere have været fokuseret på effekt i stedet.

## **Opsigelse i forhold til EU's bestemmelser om arbejdskraftens frie bevægelighed**

Jeg vil i følgende afsnit analysere opsigelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten i forhold til EU, og EU's muligheder for at imødegå opsigelser af dobbeltbeskatningsaftaler inden for unionen.

Der har i forbindelse med opsigelsen været flere udmeldinger fra diverse interesseorganisationer, blandt andet Redan, som nævnt tidligere, om at ophævelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten er i strid med EU traktaten specielt med henblik på arbejdskraftens frie bevægelighed.

Der findes dog ingen bestemmelse i EU-traktaten der pålægger medlemsstaterne at sikre, at der sker forhandlinger for at afhjælpe dobbeltbeskatning, ligesom der ikke i traktaten findes bestemmelser der tvinger medlemsstaterne til at opretholde dobbeltbeskatningsoverenskomsten med andre medlemslande.

Dette har også bevirket, at de klager der er blevet rejst overfor Kommissionen er blevet afvist i ovenstående begrundelse.

Der fandtes tidligere en mulighed i EF-traktatens artikel 293, som Redan henviser til, der indeholdt områder hvor medlemsstaterne, hvis nødvendigt, kunne indlede forhandlinger for at imødegå diskrimination, få gensidig anerkendelse af selskaber men også afskaffelse af dobbeltbeskatning. Artiklen udgik dog af Lissabon traktaten, da den aldrig er blevet taget i anvendelse af EU-domstolen, og er derfor ikke længere en del af traktatgrundlaget. Alene også selve artiklen giver anledning til diskussion. Selv om ordlyden giver medlemsstaterne besked på at indlede forhandlinger i det omfang det er nødvendigt, er der næppe tale om pligt. Dette har domstolen fastslået i Gilly-dommen (sag 336/96) at artikel 293, 2 (dobbeltbeskatningsled) led ikke er umiddelbart anvendelig.

Begrundelsen for en indbringelse for den EU domstolen eller en klage til kommissionen skal derfor findes i forbuddene vedrørende diskrimination og restriktion. Disse hænger direkte sammen med arbejdskraftens frie bevægelighed og er tilsammen med til at afgøre, om opsigelsen af dobbeltbeskatningen er i strid med dette grundlæggende princip i EU traktaten. Som jeg nævnte ved gennemgangen af elementer i forbuddene, er der nogle parametre der skal være opfyldt, før der kan være tale om en hindring af den frie bevægelighed.

I forbindelse med talen om diskrimination, skal der være tale om forskelsbehandling af sammenlignelige situationer. Derudover skal denne forskelsbehandling ikke have en begrundelse i saglige hensyn, og derudover skal de forordninger der vedtages være proportionelle med den ønskede virkning. Ligeledes findes der ved restriktionsforbuddet lignende omstændigheder der skal være opfyldt, før der kan være tale om restriktiv adfærd af et medlemsland. Her skal der være tale, om at der stilles forhindringer op eller andre får bedre muligheder på det indre marked i forhold til udefrakommende. Der skal derfor være tale om at grænseoverskridende dispositioner bliver behandlet mindre gunstigt, at den ugunstige behandling ikke skyldes faglige hensyn, og igen skal der være proportionalitet imellem den ønskede effekt og den opstillede forordning.

Der er ikke noget i Danmarks opsigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Frankrig der indikerer, at der har været tale om diskriminerende adfærd. Opsigelsen af overenskomsten har ramt alle personer. Den eneste begrundelse kunne være, at der er en befolkningsgruppe der allerede har etableret sig, der har fået en skattemæssig fordel, i forhold til de pensionister der sidenhen skal bruge nogle flere omkostninger på at etablere sig i udlandet (i hvert fald skatteomkostninger løbende). Samtidigt kan det dog ikke forventes, at der tages skridt der ville betyde en stor omvæltning for en befolkningsgruppe, der har etableret sig i Frankrig. Bortset fra dette er konsekvenser af opsigelsen ens for alle. Hvis Danmark har gjort hjemmearbejdet rigtigt, kan opsigelsen til dels også begrundes i saglige hensyn. Det kan være et ønske om at øge skatteindtægter fra en befolkningsgruppe der i fremtiden vil blive større

Der er heller ikke noget i opsigelsen af overenskomsten der indikerer, at der er tale om at hindre den frie bevægelighed. Der er ingen speciel lovgivning indført for at hindre folk i at flytte fra Danmark til Frankrig. Ej heller er der forskel på beskatningen af folk som bliver i Danmark eller som rejser til Frankrig set fra dansk synspunkt.

Det der i denne forbindelse er interessant, er diskussionen, om handlingen er proportionelt med den ønskede effekt af ophævelsen, kontra den faktiske effekt. Hvis skatteministeriets eneste ønskede effekt var en øget beskatning af pensioner, så har selve opsigelsen haft effekt på andre områder af dansk beskatning. Selve spørgsmålet om proportionalitet skal dog hænge sammen med, om der først er konstateret diskrimination eller restriktion. Der skal ved

proportionalitetsbedømmelsen anskues, om en restriktiv eller diskriminerende regel er mere vidtgående en nødvendigt i forhold til formålet bag reglen.

### **Udspil fra kommissionen for at imødegå problemstillingen med dobbeltbeskatning i**

EU-kommissæren for skat og told den litauiske Algirdas Semeta kom den 11. november 2011 med en pressemeddelelse, som var et udspil på vegne af EU-kommissionen med henblik på at imødegå dobbeltbeskatning i det europæiske samarbejde, og for at styrke det indre marked. Det er derfor EU-kommissionens ønske, at få fjernet de forhindringer der måtte være på det indre marked, og her er dobbeltbeskatning mellem medlemslandene et af hovedpunkterne i den kamp. Ifølge Kommissær Semeta er dobbeltbeskatning en forhindring for et mere konkurrencedygtigt EU, og ophævelsen af disse ville være med til at styrke de europæiske økonomier.

Semeta udtaler i den forbindelse *"We must be able to send the message to all citizens, businesses and trading partners: the EU does not tax twice! Double taxation is one of the biggest tax obstacles to the Internal Market, and can no longer be overlooked. Today I have presented clear and feasible ways to tackle double taxation, which will make the EU a more attractive place to live and work in."*

68

En undersøgelse foretaget af kommissionen har vist, at mere end 20 % af tilfældene af sager om dobbeltbeskatning af selskaber havde en værdi af over 1 million Euro, mens tallene for personer var, at mere en 35 % af dobbeltbeskatningssagerne havde en værdi af over 100.000 Euro. EU-kommissionen har ud fra denne undersøgelse indset, at dobbeltbeskatning er bekosteligt for selskaberne og indbyggerne i EU og er ikke med til at styrke økonomien og det indre samarbejde.

Det første skridt der bliver foreslået af kommissionen, er et forslag om at forbedre og udvide rente/royalty-direktivet for at imødegå situationer, hvor et land beskatter en betaling som et andet medlemsland også beskatter. Derefter vil Kommissionen komme med et forslag til

---

<sup>68</sup> [http://ec.europa.eu/commission\\_2010-2014/semeta/headlines/news/2011/11/20111111\\_en.htm](http://ec.europa.eu/commission_2010-2014/semeta/headlines/news/2011/11/20111111_en.htm)

løsning af grænseoverskridende dobbeltbeskatning på områder som grænseoverskridende arveafgift og gaveafgift og udbyttebetaling udbetalt til porteføljeinvestorer.

Disse tiltag er nok til at finde en løsning på for Kommissionen, men det vil umiddelbart ikke have indflydelse på dobbeltbeskatningsproblematikken mellem Danmark og Frankrig.

Kommissionen foreslår ydermere skabelse af et EU forum for at afhjælpe dobbeltbeskatning på tværs af landegrænser, og indførelsen af procedure for bindende mægling der skal være gældende for uløste dobbeltbeskatningssituationer.

En helt anden problematik, men lige så relevant for Kommissionen, er de situationer, hvor der er dobbelt ikke beskatning, og også disse situationer ønskes løst med udspillet for at imødegå, at medlemslandene mister offentlige indtægter.

Det er kommissionens ambition at præsentere forslaget om dobbeltbeskatning og ændringerne til rente/royalty-direktivet til Parlamentet og Ministerrådet til diskussion.

Det lyder umiddelbart som om, at Kommissionen har tænkt sig at adressere problemstillingen med dobbeltbeskatning inden for unionen. Spørgsmålet er så helt og holdent, om EU har mulighed for at gennemføre de nødvendige tiltag for at undgå dobbeltbeskatning.

Medlemslandene har som tidligere beskrevet i afsnittet om EU hold fast ved, at der skal være konsensus i EU til at ændre beskatningsregler eller til at indføre og ændre de eksisterende direktiver. Medlemslandene har ikke tidligere været villige til at afgive skatteområdet til fælles regulering, og bag denne holdning har også Danmark og Frankrig stået. Samtidigt kunne problemstillingen også drukne i diskussioner om økonomi og traktatændringer som konsekvens af den økonomiske krise i Europa.

Der kræves fuldstændig enstemmighed for at kunne ændre dette, og som EU former sig på nuværende tidspunkt, er det svært at se medlemslandene blive enige om noget så radikalt som at regulere beskatning. Det har på nuværende tidspunkt været svært nok for EU at blive enige om en fælles økonomiske politik i forbindelse med forslaget om traktatændring. Intet medlemsland i EU er derfor forpligtiget til at følge eller accepterer direktiver eller regler som, de ikke selv finder hensigtsmæssige.

Når vi ser på det tiltag som Danmark har taget for at få kontrol med beskatningen af pensioner, er det utænkeligt, at Danmark skulle gå med til et forslag der skulle forpligte

Danmark til at accepterer EU's kontrol over spørgsmålet om pensionsbeskatning, men også Frankrig har en stor interesse i, at det ikke bliver kutyme at beskatningen af pensioner kunne gå til andre en domicillandet.

Kommissionen skriver da også i deres pressemeddelelse, at der på nuværende tidspunkt ingen forhindring er for medlemslandene i at udøve og indføre dobbeltbeskatning, når der ikke sker diskrimination eller restriktion på national basis.

### **Opsamling EU**

Der er på nuværende tidspunkt intet i EU's traktat der forhindrer landene i at udøve dobbeltbeskatning så længe der ikke udøves restriktion eller diskrimination. Det er ikke min vurdering at nogle af delene gør sig gældende for Danmarks opsigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten og der er derfor ej heller mulighed for at få foretaget ændring af beskatning ved EU-domstolen.

### **Begrundelse for ophævelse kontra effekt**

Den danske begrundelse for ophævelsen har hele tiden ligget i et spørgsmål om retten til pensionsbeskatning. Det nærliggende spørgsmål er derfor, hvorfor beskatningen af dette forhold skulle ændres nu. Det er ikke nogen hemmelighed, at Danmark i fremtiden vil stå over for en større udfordring demografisk, hvor antallet af pensionister er stigende. Der vil derfor komme et øget pres på økonomien, da omkostninger til de ældre vil stige. Det er dog svært at sige, hvor mange der vil immigrere til Frankrig for at nyde deres pension. Det er derfor svært at sige, hvorfor Danmark har valgt, at tidspunktet var rigtigt for at opsigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten ensidigt. Især fordi der efterfølgende ikke har været tegn på, at forhandlingerne om en ny overenskomst fører til en ny overenskomst. Spørgsmålet om ny overenskomst er heller ikke gået tabt i regeringsskiftet, og er umiddelbart ikke et fokuspunkt for den nye regering at få etableret. Skatteminister Thor Möger Pedersen har i et § 20 spørgsmål den 10. oktober 2011 redegjort for, at Danmark stadig ikke ser at dobbeltbeskatningsoverenskomsten skal indgås for enhver pris. Der er ydermere af afgørende betydning, at Frankrig er mere lydhør over for dansk ønske om en mere fair

fordeling af beskatningsretten til pensioner. Hele begrundelsen ligger igen i dansk lovgivnings ret til at få fradrag til pensionsindbetalinger <sup>69</sup>.

I forbindelse med udarbejdelse af lovforslaget L 122 nævnte daværende skatteminister Peter Christensen, at Frankrig havde tilbudt Danmark en løsning på pensionsbeskatningsproblemet, hvor kildelandet måtte beskatte pensionsudbetalinger til domicillandet med maksimalt 15 %, og hvor domicillandet nedsætter sin skat af pension med kildelandets skat. Effekten af dette ville være af dansk pensions beskattes efter skattereglerne i Frankrig, hvis personen er hjemmehørende i dette land med mindst 15 %, og dobbeltbeskatningen forsvinder. Ligeledes vil gælde for franske pensionister bosat i Danmark, der ville beskatte pensionerne efter danske skatteregler og afgive 15 % af beskatningen til Frankrig.

Hvis der i Frankrig er tale om et skattetryk på pension i omegnen af 20-30 %, har Frankrig altså valgt at afgive over halvdelen af beskatningen til Danmark. Frankrig holder dog stadig fast på, at de selv vil bestemme principperne for beskatning af pensioner der er bosiddende i Frankrig på trods af velvilligheden til at fordele selve skatteprovenuet med Danmark. Andet ville nok også være utænkeligt <sup>70</sup>.

Det danske skatteministerium har en pointe i, at beskatningen i Danmark er tilsvarende højere, fordi der gives fradrag for indbetalinger til pensioner. Fradragsretten blev dog fastsat til maksimalt at kunne udgøre 100.000 DKK årligt (2010 niveau) på indbetaling, men kompensationen for denne fradragsret bliver ikke opnået ved, at pensionisterne flytter til udlandet for at bosætte sig.

En helt anden side af sagen er spørgsmålet, om omkostninger til pensionister der bliver bosiddende i Danmark. Disse omkostninger er ikke medtaget i beregningen af det merskatteprovenu, der fremgår af lovforslagene.

Selve begrundelsen for ophævelsen synes ikke at være proportionel med det opnåede resultat ved ændringer af dobbeltbeskatningen. Hvis der ikke kun fokuseres på selve de skatteretlige konsekvenser, så er der også selve fremgangsmåden opsigelsen er grebet an på. Det virker

---

<sup>69</sup> <http://www.ft.dk/samling/2011/spoergsmaal/s130/svar/826257/1031675/index.htm>

<sup>70</sup> Skatteudvalget 2010-11, L 122, Bilag 24



ikke som et hensigtsmæssigt diplomatisk signal at sende til en af Danmarks større samhandelspartnere i Europa.

## Konklusion

Udgangspunktet for opsigelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten har været et ønske om fra dansk side at ændre fordelingsbestemmelserne i overenskomsten igennem forhandling. Dette er ikke lykkedes, og valget er i stedet faldet på at opsige aftalen med virkning fra 1. januar 2009.

Betydningen af ophævelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten har generelt været en øget beskatning for alle der har tværgående interesser mellem Danmark og Frankrig, og som ikke er dækket af en forholdsvis snæver definition, der gør dem berettiget til at blive underlagt EU's direktiver.

På pensionsbeskatningsområdet har opsigelsen af overenskomsten betydet en øget beskatning af pensionister der ville bosætte sig i Frankrig efter deadline for overgangsreglerne.

I bedste fald har opsigelsen betydet, at der kan ske lempelse i den danske beskatning af pensionen udbetalt fra Danmark, hvor der foretages beskatning i Frankrig, men i værste fald er der tale om pensionister der betaler fuld skat både i Danmark og i Frankrig. Selve ønsket om at bringe beskatningen hjem til Danmark er forståelig med henblik på fradragsbestemmelserne i dansk lovgivning, men virker samtidigt som en uigennemtænkt løsning. Det er svært at forudsige hvor mange pensionister der ville være flyttet til Frankrig, men i dette skal også tænkes sociale omkostninger til disse mennesker, hvis de bliver bosiddende i Danmark i fremtiden. Samtidigt er det ikke taget i betragtning, hvor mange mennesker der havde planer om at flyttet til Frankrig ved pensionsalderen og har investeret i ejendom og lignende, opsigelsen har berørt.

Danmark har samtidigt valgt ikke at indgå ny aftale med Frankrig, på trods af Frankrigs velvillighed til at se på fordelingen af beskatningen af pensioner efterfølgende.

Udsigten til nye aftaler ser derfor på nuværende tidspunkt ikke lovende ud. Den nye regering har ikke indledt forhandlinger om en fornyelse af dobbeltbeskatningsaftalen.

Frankrig har taget konsekvensen og indført retningslinjer, der gør det muligt at foretaget lempelse i fransk skat i en tidsbegrænset periode. Hvor længe denne periode strækker sig, vil nok hænge sammen med mulighederne for at indgå en ny aftale med Danmark.

For selskaber er det tydeligt, at virksomheder nu skal tænke mere konkret over hvilke struktur der skal vælges, hvis et samarbejde skal foregå på tværs af landegrænser. Dette er

for at undgå dobbeltbeskatning af indkomst, der ikke er underlagt lempelse, eller hvor forskellen i lempelsesreglernes princip om brutto og nettoindkomst er medvirkende til en forhøjelse i beskatning. Andre konsekvenser har for erhvervslivet været øget administrationsomkostninger og rådgivningsomkostninger for at forhindre, at de virksomheder som opererer på tværs af landegrænserne bliver påvirket af ændringer til beskatning. Det var en af hovedpointerne i begrundelse til lovforslaget om opsigelsen, at opsigelsen ikke vil have betydning for dansk erhvervsliv. Dette kan ikke siges at være tilfældet.

En af de største konsekvenser for dansk erhvervsliv kan være beskatning af kapitalgevinst og udbytter der betales ud af landet. Hvis ikke virksomhederne lever op til kravene om associering i moder-datterselskabsdirektivet, kan selskaberne blive underlagt en væsentlig stigning i beskatningen af disse udbytter. Dette er ikke med til at bringe franske virksomheder eller kapital til Danmark, og kan i sidste ende koste arbejdspladser for Danmark. Der vil ikke være investorer, der er interesseret i et besværligt skatteforhold og risiko for at blive væsentlig beskattet af deres investeringer. Så vil investorerne finde andre lande til deres investeringer.

Danmark har i hele processen set bort fra OECD og opbygningen og fordelingen af beskatningen som beskrevet i modeloverenskomsten. Modeloverenskomsten giver for eksempel ikke beskatningsretten til kildelandet for så vidt angår pensioner. Der er dog intet til hinder for at Danmark kan se stort på OECD og dennes virke.

EU traktaten indeholder ingen bestemmelser, der kan tvinge landene til at indgå dobbeltbeskatningsaftaler. Traktaten indeholder heller ikke længere det grundlag, der tidligere har gjort det muligt at bestride dobbeltbeskatning. Selv om bestemmelsen ikke har været brugt i praksis, så var det en mulighed for personer og selskaber at bestride dobbeltbeskatningen.

Der er ikke noget der indikerer, at opsigelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten skulle stride mod diskriminations- eller restriktionsforbuddet. Der er ikke diskrimineret specielle befolkningsgrupper eller oprettet love for at forhindre virksomheders adgang til det danske marked.

Kommissionens udspil om en ændring til EU's holdning til dobbeltbeskatning lyder positiv for alle de mennesker der er berørt af opsigelsen af dobbeltbeskatning, men EU's regler udgør samtidigt den største forhindring for, at EU skulle kunne ændre på forholdene på nuværende tidspunkt. Den største mulighed er at få lavet ændringer til de nuværende direktiver, der giver en større mulighed for koncernudbetalinger både af kapitalgevinst, renter og royalties end de nuværende med ejerandele på 10 % for udbytter og 25 % på royaltybetalinger.

Der er dog så stærke holdninger fra mange lande om, at skatteret er et nationalt anliggende, og dette ikke skal underligges EU retlig regulering.

Alt i alt har opsigelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten haft betydelige konsekvenser for virksomheder og personer, og det er ikke kun et spørgsmål om dansk eller fransk pensionsbeskatning. Skatteministeriet måtte derfor tilskyndes til at finde en løsning med Frankrig om at få løst de nuværende dobbeltbeskatningsproblemer.

## Perspektivering

Fremtiden i EU.

Der er på nuværende tidspunkt ret væsentlige forhandlinger i EU i gang, om hvordan fremtidens traktat og Euro samarbejdet skal hænge sammen. Udviklingen i EU kan gå 2 veje. Enten vil EU som lovgivende og reguleringen magt blive formindsket og EU vil i stigende grad gå tilbage til at være en handelsaftale mellem medlemsstaterne, eller også vil der komme en øget regulering af medlemslandene fra EU og hvad der skal reguleres af EU.

I lyset af den nuværende krise i de sydlige EU-medlemsstater har blandt andet Tyskland forslået en ændring til traktaten der vil betyde, at EU vil have meget større indflydelse på landenes økonomi og budgetlægning inde for eurozonen. Det vil også have indflydelse på, hvilke sanktioner der kan benyttes over for de medlemslande, der ikke overholder de økonomiske planer der er lagt for givne økonomier. Derved vil magten i EU blive mere centraliseret og EU vil gå i retning af at have en central regering i EU i stedet for de nationale regeringer. Selv om der er et stykke vej til dette, vil det være i Danmarks interesse at afklare, om der er interesse for at være med i samarbejdet, eller om vi stadig vil stå uden for indflydelse, når der snakkes økonomi i Europa.

Den offentlige befolknings tiltro til Euroen er faldet drastisk i forbindelse med krisen i Grækenland og Spanien, men hvis EU vælger at arbejde videre med en stærkere regulering, kan vi ikke tillade os at stå uden for samarbejdet. Den danske nationalbankdirektør har udtalt, at den danske økonomi i forvejen er så meget bundet op på den Europæiske, at hvis der sker noget drastisk i Europa, så vil det samtidigt have stor indflydelse på den danske økonomi på trods af forbeholdet om at stå uden for eurosamarbejdet. Det er dog rigtigt, at det er lettere for Danmark at afvige fra den europæiske monetære politik, men hvis økonomien i Europa går dårligt, så vil det også gå dårligt for økonomien i Danmark.

En af EU's store hovedproblemstilling på nuværende tidspunkt er dog stadig de forskellige landes tilgang til traktaterne. I forbindelse med diskussionen i slutningen af 2011 om traktatændringer i forbindelse med krisen, så bliver det et problem, at alle EU landene skal være enige om ændringer til traktaten. Dette blive mere tydeligt i de forskellige landes lovgivning, da for eksempel et land som Holland ikke kan godkende en traktatændring uden

en folkeafstemning. Problemstillingen er ikke ulig problemstilling ved at vedtage skatteretlige regler for EU. Det ville være meget nemmere for europæiske borgere, hvis der fandtes en central regulering af beskatning således, at borgerne bosat i Frankrig ikke pludseligt kan blive ramt af, at Danmark mener, at nu skal de ændre på beskatningen af pension. Selve traktatændringerne bliver dog en vanskelig opgave og risikoen for at få et A og et B EU er til stede. Der vil være en union af alle landene inden for det monetære samarbejde som opererer inden for visse parametre, og så vil der være alle landene uden for det monetære samarbejde som så må agere efter hvad de store økonomier og de centrale kernelande inden for samarbejdet beslutter.

### **Udsigten til nye skattedirektiver i EU til imødegåelse af dobbeltbeskatning**

Med udkastet til at få ændret rente og royaltydirektivet og udmeldingen om at dobbeltbeskatning fremadrettet vil være et fokuspunkt for Kommissionen, er der taget det første skridt til at gøre det indre marked stærkere.

Hvis EU kan formå at få forhindret lande i at opsigte interne dobbeltbeskatningsaftaler eller lave de nuværende direktiver på beskatningsområdet stærkere, vil det helt klart styrke det indre samarbejde.

Den største forhindring for medlemslandenes mulighed for at få udarbejdet nye aftaler for bedre beskatning af europæiske virksomheder og grænseoverskridende samarbejde er på nuværende tidspunkt medlemslandene selv. Sager som dobbeltbeskatningskonflikten mellem Danmark og Frankrig viser stadig, at de nationale interesser får forrang for EU. Når 2 medlemslande ikke kan blive enige om udarbejdelse af en skatteaftale, ser det sort ud for resten af EU.

Der er traditionelt lande der ikke altid har været lige begejstret for samarbejdet og problematikken med at blive enige om en ny aftale der skal afhjælpe den nuværende krise i eurozonen er et tydeligt bevis herpå.

Det er derfor spændende at se hvor EU er på vej hen i nærmeste fremtid både med henblik på skatteaftaler og afhjælpning af dobbeltbeskatning, men også i høj grad hvordan udformningen af den økonomiske politik ser ud efter nytår.

## **Litteraturliste**

### **Bøger**

Hjalte Rasmussen (Gads Forlag 1985): Internationale organisationer EF, GATT, OECD m.fl.

Hjalte Rasmussen (Samfundslitteratur 2008): EU-ret i grundtræk

Jan Pedersen, Kurt Siggaard, Niels Winther-Sørensen, Jakob Bundgaard, Inge Langhave

Jeppesen, Malene Kerzel, Susanne Pedersen ( Thomson Reuters Professional A/S 2009):

Skatteretten 1

Niels Winther-Sørensen, Jan Pedersen, Kurt Siggaard, Jakob Bundgaard, Inge Langhave

Jeppesen, Malene Kerzel, Susanne Pedersen (Thomson Reuters Professional A/S 2009):

Skatteretten 3

Bugge Thorbjørn Daniel, Thomas Elholm, Peter Starup, Michael Steinicke (Jurist-og

Økonomforbundets forlag 2011): Grundlæggende EU-ret

Ruth Nielsen og Christina D. Tvarnø (Jurist og Økonomiforbundets Forlag 2008): Retskilder

og Retsteorier

Ulla Neergaard og Ruth Nielsen (Thomson Reuters 2010): EU Ret

### **Lovsamlinger**

Skattelovsamlingen for studerende red. af Dorte Carlsson og Pernille Møller Krog (Magnus Informatik 2009)

OECD's Modeloverenskomst red. af Niels Winther-Sørensen (Magnus Informatik 2008)

### **Love**

Lov 85 – Opsigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst med Frankrig og Spanien.

Lov 125 – Lov om ændring af lov om bemyndigelse til opsigelse af

dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem Danmark og henholdsvis Frankrig og Spanien.

### **Artikler**

KPMG SkattteNyt 2009-35 Dobbeltbeskatningsaftalen mellem Frankrig-Spanien – Status på processen.

(<http://www.kpmg.dk/view.asp?ID=6635>)

KMPG SkatteNyt 2008-44

<http://www.kpmg.com/dk/da/nyheder-og-indsigt/nyheder/tax/sider/skattenyt-2008-25-opsigelse-dobbeltbeskatningsoverenskomst-frankrig-spanien.aspx>

Skat Udland november 2008

385 – Skattemæssige konsekvenser for fysiske personer ved opsigelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med Frankrig og Spanien, Jenny Blomberg, KPMG

386 – Selskabskatteretlige konsekvenser af opsigelserne af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med Frankrig og Spanien, Kristoffer Kowalski, KPMG

Børsen d. 29-06-2007 - Skattesæk til pensionister i udlandet

[http://borsen.dk/nyheder/artikel/1/111956/skattesæk\\_til\\_pensionister\\_i\\_udlandet.html](http://borsen.dk/nyheder/artikel/1/111956/skattesæk_til_pensionister_i_udlandet.html)

Morgenavisen Jyllands-Posten d. 12-01-2009 - Frankrig lukket land for pensionister

## Øvrige

Ligningsvejledningen; Dobbeltbeskatning 2010-2

(<http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=102444>)

SKAT meddelelser 2008-2010 (<http://skat.dk/SKAT.aspx?oID=1760519>)

Artikler fra EU oplysningen vedr. traktaten (<http://www.eu-oplysningen.dk>)

Dit Frankrig – Ingen dobbeltbeskatningsaftale

(<http://www.ditfrankrig.dk/article.php?articleid=122&printerfriendly=1>)

BKI nr. 36 af 27/06/1958 – Bekendtgørelse nr. 36 af 27. juni 1958 af overenskomst af 8. februar 1957 med Frankrig til undgåelse af dobbeltbeskatning m.v.

<https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=61621>

Moalem Weitemeyer Bendtsen - Franske skattemyndigheder offentliggør retningslinjer som konsekvens af ophævelsen af den dansk-franske Dobbeltbeskatningsoverenskomst

<http://www.mwblaw.dk/Nyheder/190810French%20Authorities%20Publish%20Guidelines.aspx>

Kommissionær Algirdas Semetas udtalelser vedr. dobbeltbeskatning

[http://ec.europa.eu/commission\\_20102014/semeta/headlines/news/2011/11/20111111\\_en.htm](http://ec.europa.eu/commission_20102014/semeta/headlines/news/2011/11/20111111_en.htm)

Penge og Privatøkonomi – Guide til pension i udlandet

<http://penge.dk/pension/guider-pension/guide-pension/pension-i-udlandet>