

Skattelypakken: en gennemgang af fordele og konsekvenser for selskaber og skattepligtige

-

The tax heaven package: a review of benefits and consequences for companies and taxpayers

Studium: Cand. Merc. Aud.

Opgavetype: Kandidatafhandling

Forfatter: Mike Jönsson

Dato for aflevering: 08. februar 2016

Vejleder: Jesper Anker Howes

Antal anslag inkl. mellemrum: 196.681

Uddannelsesinstitution: Copenhagen Business School 2016



Mike Jönsson

08-02-2016

INDHOLDSFORTEGNELSE

1.1 Abstrict	1
1.2 Problemformulering	2
1.3 Afgrænsning	2
1.4 Metode	3
Primære kilder	4
Sekundære kilder	5
1.5 Oversigt og definitioner	5
2.1 Forlig om ny skattelypakke	6
2.2 Lovforslagets hovedpunkter	7
2.2.1 Indførelsen af en international omgåelsesklausul	7
2.2.2 Beskatning af stiftere af trusts	8
2.2.3 Fair beskatning af aktiver, der føres ud af landet	10
2.3 OECD's arbejde som referencepunkt	11
2.3.1 Misforhold i hybride arrangementer	11
2.3.2 Forhindre traktatmisbrug	13
2.3.3 Ændring af Moder-/datterselskabsdirektivet	13
2.4 Introduktion af direktiver	15
2.4.1 Moder-/datterselskabsdirektivet	15
2.4.1.1 Implementeringen i dansk skattelovgivning	16
2.4.2 Rente-/royaltydirektivet	16
2.4.2.1 Implementering i dansk skattelovgivning	17
2.4.3 Fusionsskattedirektivet	17
2.4.3.1 Implementering i dansk skattelovgivning	18
3.0 Analyse af skattelypakkens skatteelementer	18
3.1 Omgåelsesklausulen i Moder-/datterselskabsdirektivet	18
3.1.1 Kritikken af omgåelsesklausulen	20
3.1.2 Begrebernes betydning for anvendelsen	22
3.1.3 Medførelsen af betydelig retsusikkerhed	24

3.2 Omgåelsesklausulen i Rente-/Royaltydirektivet, Fusionsbeskatningsdirektivet	24
3.2.1 Koefoed dommens betydning.....	25
3.2.2 ECOFIN's arbejde med Rente-/Royalty direktivet.....	26
3.2.3 Indførelsen af omgåelsesklausulen i Fusionsskattedirektivet	28
3.2.4 Dens betydning for skattefrie omstruktureringer	29
3.3 Beneficial owner problematikken.....	31
3.3.1 ISS dommen.....	31
3.3.1.1 Dommens betydning.....	32
3.3.2 Beneficial owner problematikken i forhold til omgåelsesklausulen.....	35
3.3.2.1 Beneficial owner problematikken's betydning for Moder-/datterselskabsdirektivet.....	35
3.3.2.2 Rente-/royaltydirektivets sammenhæng med beneficial owner problematikken	36
3.4 Omgåelsesklausulen i Dobbeltbeskatningsaftaler	36
3.4.0.1 Eksempel på brugen af omgåelsesklausulen.	38
3.4.1 Grundlaget for en omgåelsesklausul for Dobbeltbeskatningsaftaler	39
3.4.2 Strider omgåelsesklausulen med eksisterende DBO'er.....	41
3.4.3 Omgåelsesklausulernes indbyrdes forhold.....	42
3.5 Betydning af BEPS action 6.....	44
3.5.1 Baggrunden for handlingen	44
3.5.2 Indholdet af BEPS action 6.....	44
3.5.3 Detaljerne i rapporten	45
3.5.3.1 Limitation on benefits bestemmelsen.....	45
3.5.3.2 Generel anti-misbrugsbestemmelse	47
3.5.3.3 Specifikke anti-misbrugsregler	47
3.5.3.4 Brud på national lov.....	48
3.5.3.5 Resultatet af ændringerne fra første draft	48
3.5.4 Komparativ analyse mellem de to udgaver af omgåelsesklausulen	49
3.6 Beskatning af stiftere af trusts.....	50
3.6.1 Definition af trustbegrebet og gældende lov	50
3.6.2 Udmøntningen i et lovforslag	51
3.6.3 Følgerne af beskatningen.....	55
3.6.3.1 Anerkendelse af trustbegrebet.....	55
3.6.3.2 Skattepligtig af trustens indkomst.....	56
3.6.3.3 Tilfældet ved flere stiftere.....	58

3.6.3.4 Beskatningen og opgørelsen af indkomsten.....	59
3.6.4 Indflydelsen på Boafgiftsloven og Fondsbeskatningsloven.....	61
3.6.5 Kravet om uigenkaldeligt afkald på formuen.....	62
3.6.6 Anerkendelse af trusts i dansk ret.....	65
3.7 Fair beskatning af aktiver ud af landet.....	66
3.7.1 Lovændringen af de bindende svar	67
3.7.2 Betydning af ændret gyldighedsperiode	69
3.7.3 Betydningen for bortfald af bindende svar	70
3.7.3.1 Betydning for bevisbyrden.....	71
3.7.4 Påvirkningen hos generationsskifte	72
4.1 Fordele af skattelypakken.....	74
4.1.1 Regeringens hensigt med lovpakken.....	74
4.1.2 Lovpakkens fordele for erhvervslivet	75
4.1.3 Betydningen for almindelige skattepligtige.....	76
4.1.4 Tendensen fortsætter.....	77
5.1 Konklusion.....	78
6.1 Perspektivering.....	79
7.1 Litteraturliste.....	80
8.1 Bilag.....	84
Bilag 1: Skattelypakken, L167, 2015.....	84

1.1 ABSTRACT

This thesis is related to the tax haven package the Danish parliament passed in the early summer 2015. The background for this package was the adoption of a new article in the parents/subsidiary directive. The article introduces a anti-abuse clause to tackle arrangements which are, in their entirety, not genuine, or where single steps or parts of an arrangement are, on a stand-alone basis, not genuine. As a member state Denmark have to bring this directive into force of a law, which resulted in the tax haven package.

The Danish ministry of taxation found the adoption of the anti-abuse clause as an opportunity to include the anti-abuse clause in the interest/royalties directive and the mergers directive and for double taxation agreements. This was not well received by the different trade organisations, which believe it was harmful to the business' cross-border trades and for foreign investments in Danish companies.

Out of this issue this thesis will research how it afflicts the companies and if it has consequences for the level of foreign investments in Danish companies. This leads to the question how will the tax haven package's tax proposals afflict the aggressive tax planning or will it create a tax wall for foreign investments.

Another issue behind the tax haven package is the BEPS project regarding action 6 about the preventing the granting of treaty benefits inappropriate circumstances. The BEPS project is OECD's new project to reform the international taxation system, as we know it. It deals with aggressive tax planning and tax planning strategies that exploit gaps in the architecture of the international tax system to artificially shift profits to places, where there is little or no economic activity or taxation. Regarding to action 6 it is necessary to explore how this will afflict the double taxation treaties Denmark has signed.

The tax haven package also tax element like taxation of founders of trusts and valuation of assets in respect of binding answers. Issues regarding trusts are that trusts can be used in aggressive tax planning situations, where the founder establish a trust and still have access to the funds. In Danish tax law trusts or funds are considerate as transparent, when the founder still have access to the funds. This situation triggers a taxation of the founder according to the tax heaven package.

The last element is the valuation of the assets in respect of binding answers. This afflicts to companies in situations, where the companies business include cross-border transactions. This tax planning issues are critical for a healthy taxation system. This is why this thesis looks at pro and cons regarding to the tax heavens package afflicts on the Danish companies.

1.2 PROBLEMFORMULERING

På baggrund af EU's lovændring af MD direktivet og den verserende diskussion i OECD om ændringer i det internationale skattesystem, har Folketinget vedtaget den daværende regerings forslag til en skattelypakke på området. Med udgangspunkt i skattelypakkens hovedelementer, er det denne afhandlings formål, at belyse konsekvensen af disse tiltag og hvad det får af betydning for danske skattepligtige, og for dansk erhvervsliv i et samlet Europa og resten af verden. Dette leder til denne hovedproblemstilling:

"Hvordan kommer disse nye tiltag til at bekæmpe skattespekulation i Danmark, eller kommer de til, at bygge en skattemur for udenlandske investeringer i danske selskaber?"

Til at besvare hovedspørgsmålet vil jeg undersøge følgende underspørgsmål.

1. Hvilke effekt får den internationale omgængelsesklausul og de andre tiltag for beskatningen af selskaber i Danmark?
2. Hvilke betydning har BEPS projektet for Danmarks indgåede dobbeltbeskatningsaftaler?
3. Trods skepsis fra interesseorganisationerne, hvilke økonomiske fordele og konsekvenser får tiltagene for investeringsklimaet i dansk erhvervsliv?

1.3 AFGRÆNSNING

I min afgrænsning af problemstillingen tager jeg ikke fat i skattelypakkens andre paragraffer, såsom § 5 om digital indberetning om fremførelsesberettigede underskud, og fritagelsen for denne indberetningspligt, samt § 6 om ændring af vægtafgift for motorkøretøjer m.v. og § 7 om selvangivelsesfrister. Afhandlingen gennemgår heller ikke andre aspekter omkring skattelypakken og styrkelsen af projekt skattely, som den daværende regering etablerede. Styrkelsen af projekt skattely betyder, at indsatsen øges på en række områder. Så som undersøgelsen af, om der sker korrekt beskatning af fysiske personer ved fra- eller tilflytning

til Danmark, samt undersøgelsen af, om valutaudlændingekonti anvendes til skatteunddragelse. Afhandlingen undersøger heller ikke, hvordan den daværende regerings aftale om styrkelsen af indsatsen mod skattely på erhvervsområdet, har betydning for problemstillingen. Dermed tillægges det ikke af betydning for problemstillingen, at aspekter som åbenhed mellem reelle ejere og om ejerskab af kommanditselskaber øges, samt der sker en skærpelse af regler om ihændehaberaktier og en styrkelse af hvidvaskstilsynet. Denne aftale betyder også, indførelsen af et nyt fairtax-mærke, samt et styrket fokus på skatteforhold i forbindelse med udbud, som heller ikke indgår i problemstillingen.

1.4 METODE

Denne afhandling er en retsdogmatisk afhandling, der beskriver og analyserer gældende ret i Danmark i dag. Der opstilles ikke teser, hypoteser eller arbejdshypoteser på afhandlingens hovedproblem. Med udgangspunkt i en hermeneutisk syn på juraen og spørgsmålet om, hvad der er gældende ret. Til brug for afhandlingen tages der udgangspunkt i den konkrete lovtekst, som SKM har udarbejdet, og som blev vedtaget i Folketinget ultimo april 2015. Selve lovudarbejdelsen til denne lovtekst bygger på flere centrale juridiske centre inden for skattejuraen. Dels er lovteksten en direkte konsekvens af Danmarks pligt til at implementere EU direktiver i national lovgivning og den europæisering af retskildelæren, som vi ser mere ofte. Men lovteksten bygger også på anbefalinger fra interesseorganisationen OECD, som juridisk ingen magt har, men er ekspert på området. Udover dette, har SKM også sendt lovforslaget i en høringsperiode, hvor danske interesseorganisationer har kommenteret på forslaget. Hvilket har resulteret i enkelte ændringer og uddybninger af lovteksten.

Ud fra dette faktum mener jeg, at der her er mange kilder til, hvad der er gældende ret. Lovteksten bygger på fortolkninger af, hvad der er gældende ret fra mange centre, både nationalt, europæisk, og internationalt syn, samt anbefalinger fra kyndige eksperter og interesseorganisationer på området for international skat. Derfor vælger jeg, at lægge mit syn på juraen ud fra den hermeneutiske tilgang, hvor gældende ret ikke alene tolkes og baseres på domstolenes meninger på lovteksten, men der inddrages også faglige organisationer og eksperters syn på juraen, samt internationale konventioner og europæiske direktiver også skal inddrages, for at fortolke gældende ret bedst muligt. Dermed sker der en kombination af danske og EU-retlige synspunkter i min fortolkning af lovteksten.

Udgangspunktet i min fortolkning af problemstillingen er ordlyden i selve bestemmelsen. Hvad angår min fortolkning af den internationale omgængelsesklausul, der anvendes en præciserende fortolkningsmetode til at præcisere de flertydige ord i lovteksten, da fastlæggelsen af præciserende ordlyd er afgørende for helheden og sammenhængen i lovteksten. Mens jeg i forbindelse med fortolkningen af bestemmelsen omkring trusts, anvender en udvidende fortolkning. Hvor jeg anvender FBL's regler analogt til at påvise, at trusts falder uden for dens anvendelsesområde. Min juridiske analyse følger lex superior princippet, hvilket også ses i min fortolkning af lovteksten.

PRIMÆRE KILDER

Afhandlingen tager udgangspunkt i skattelypakkens lovtekst som primære kilde. Jeg vurderer, at en lovtekst udarbejdet af SKM og vedtaget af Folketinget, er særdeles valid, og modtageren er domstolene og skattejurister. Lovteksten er et produkt af andre internationale lovtekster og anbefalinger på området, som der i denne afhandling også tages udgangspunkt i. På baggrund af skattelypakkens lovtekst inddrages de 3 skattedirektiver, som skattelypakken bygger på. Både hvad angår MD direktivet, RR direktivet, samt FS direktivet anses disse for primære kilder. De er udarbejdet af Europarådet og EU parlamentet til modtagere, som medlemsstaternes nationale parlamenter, domstolene og jurister på området. For at gøre min undersøgelse af direktiver mere troværdig og valid, har jeg både taget udgangspunkt i en engelsk og en dansk oversættelse af direktiverne. Jeg er klar over, at ordlyden i selve lovteksten kan variere fra original sproget, der er fransk, til oversættelser til dansk og engelsk. Derfor har jeg sammenlignet den danske udgave med en engelske udgave, for at finde den præcise ordlyd. Førstehåndskilden er her den franske originalversion, men hovedparten af embedsmændene og politikerne i EU taler ikke fransk, men bruger engelsk som hovedsprog. I dette tilfælde mener jeg, at den engelske udgaver også kan agere som førstehåndskilde, mens den danske udgave er en protese af førstehåndskilden til at forstå den.

En anden primære kilde er, at jeg også har inddraget OECD's rapport om BEPS action 6. Her har inddraget det første discussion draft om handlingen, samt den endelige rapport. SKM har taget udgangspunkt i OECD's første discussion draft i deres analysearbejde forud for udarbejdelsen af lovteksten. Derfor inddrager jeg også den i min analyse. Desuden har jeg valgt, at sammenlign det første discussion draft med den endelige rapport. Idet SKM i

kommentarerne til lovteksten påstår, at der ikke vil være den store forskel mellem de to udgaver.

I forbindelse med mit analysearbejder har jeg inddraget flere forskellige domsafsigelser. Disse domsafsigelser er alle taget fra selve domsafsigelsesdokumentet, og dermed ikke en gengivelse af dommen. Det gør kilden troværdig og valid, idet det er et gyldigt retsdokument, der tages udgangspunkt i. Desuden inddrager jeg udtalelser fra andre skatteprofessorer, hvilket sker i forbindelse med domsafsigelser. Jeg har også inddraget andre essentielle nationale lovgivninger, såsom FBL, SFL, mm. samt internationale skattekonventioner og OECD's modelkonvention og Skats juridiske vejledning.

SEKUNDÆRE KILDER

Af sekundære kilder har jeg taget udgangspunkt i de forskellige høringssvar fra danske interesseorganisationer, som SKM havde sendt forslaget ud til. Høringssvarene bygger på det første lovforslag, og skal fungere som vurdering af lovforslaget som helhed. Derfor er det naturligt, at disse høringssvar indeholder en subjektiv mening om lovforslagets formål og betydning. De skal også fungere, som en kritisk analyse af lovforslaget, så SKM har udbedret svaghederne og fejlene ved lovforslaget inden 1. behandlingen i Folketinget. Kilderne er troværdige og valid, da de er underskrevet af interesseorganisationen og offentliggjort af Folketinget.

I forbindelse med behandlingen af trusts, har jeg inddraget bogen "trusts" af professor Rasmus Feldthusen. Han anses som den førende inden for området i Danmark. SKM gør også brug af hans fortolkninger i lovtekstens kommentarer. Derfor vil jeg mene, at hans meninger og fortolkninger er yderst troværdige og valide, idet han er den førende ekspert på området.

Jeg har suppleret mine primære kilder om BEPS action 6 med nogle videnskabelige artikler om området. Disse er skrevet af skatteeksperter på området. Det giver artiklerne en stor troværdighed og validitet. Men der skal samtidig tages højde for forfatterens subjektive holdning til området.

1.5 OVERSIGT OG DEFINITIONER

I dette afsnit nævnes de forkortelser, som indgår i denne afhandling.

DBO	Dobbeltbeskatningsoverenskomst
SKM	Skatteministeriet
CFC	Controlled Foreign Company
LOB	Limitation On Benefits
PPT	Principal Purpose Test
MD	Moder-/datterselskabsdirektivet
RR	Rente-/royaltydirektivet
FS	Fusionsskattedirektivet
EU	Den europæiske union
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
AABL	Aktieavancebeskatningsloven
SEL	Selskabsskatteloven
SFL	Skatteforvaltningsloven
BAL	Boafgiftsloven
FBL	Fondsbeskatningsloven
LL	Ligningsloven
KSL	Kildeskatteloven
FUL	Fusionsskatteloven
SE	Europæiske selskaber
SCE	Europæiske andelsselskaber
ECOFIN	Economic and Financial Affairs Council
TEF	EU traktat

2.1 FORLIG OM NY SKATTELYPAKKE

Den 12. december 2014 præsenterede regeringen, med støtte fra Dansk folkeparti, SF og Enhedslisten, en aftale om en række initiativer til bekæmpelse af skattely. Skattelypakken, som aftalen blev kaldt, indeholdt udover, at der indføres en international omgåelsesklausul, også en beskatning af stiftere af trust og en mere retfærdig beskatning, når aktiver føres ud af

landet. Baggrunden for aftalen var en direktivændring af EU's MD direktiv. Denne direktivændring betød, at EU indførte en anti misbrugsklausul i direktivet for at beskytte imod traktatmisbrug. Dermed forsøger EU at undgå en sådan misbrug af traktaten kan føre til skatteunddragelse og skattesvig. Denne misbrugsklausul skulle implementeres i national lovgivning, herunder den danske, inden udgangen af 2015. En uge efter vedtagelsen i EU rådet præsenterede regeringen skattelypakken.

2.2 LOVFORSLAGETS HOVEDPUNKTER

Efter et par måneder med en høringsproces, kom lovforslaget om skattelypakken til 1. behandling i Folketinget den 20. marts 2015. De vedtagne lovændringer skal træde i kraft pr. 1. juni 2015. Dog skal forslaget om den internationale omgåelsesklausul senest træde i kraft pr. 1. maj¹.

2.2.1 INDFØRELSEN AF EN INTERNATIONAL OMGÅELESKLAUSUL

Med indførelsen af en international omgåelsesklausul i dansk skattelovgivning implementerer Danmark den direktivændring, som EU-parlamentet endeligt fik vedtaget i januar 2015². EU-kommissionen fremsatte forslaget tilbage i november 2013 efter pres fra G-20 landene og OECD om handling på området for skattely. Med udgangspunkt i OECD's BEPS projekt blev der fremsat et lovforslag, som skulle ændre det eksisterende MD direktiv fra 2011³. Lovforslaget mødte skepsis fra nogle af EU's lavbeskatningslande, som ikke kunne drage nytte af direktivændringen. I løbet af 2014 blev skattelyområdet massivt dækket af medierne, efter flere skandaler om store internationale selskaber, som undgå beskatning i EU. Det fik de sidste lande til at bakke op om lovforslaget, og dermed opnåede EU-rådet politisk enighed i december 2014 og kunne fremsætte lovforslaget til behandling i EU-parlamentet med vedtagelse den. 27. januar 2015.

¹ Fremsættelsestalen

² Vedtaget ændring 121/2015

³ Moder-/datterselskabsdirektivet 2011/96

Ændringen indfører en obligatorisk omgåelsesklausul i MD direktivet, som skal bekæmpe misbrug af direktivet. Omgåelsesklausulen giver lovhjemmel til at omgå de eksisterende regler i MD direktiv i tilfælde af arrangementer, hvis hovedformål er at opnå en skattefordel, som virker imod indholdet i direktivet. Ændringen i artikel 1 stk. 3 kommer med en definition på et arrangement omfattet af omgåelsesklausulen, som et arrangement der ikke er reel, i det omfang det ikke er tilrettelagt af velbegrundende kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed. Den internationale omgåelsesklausul i dansk skattelovgivning går skridtet videre i forhold til EU. Den internationale omgåelsesklausul skal udover beskytte mod misbrug af MD direktivet også gælde for EU's RR direktiv og FS direktivet, samt DBO'er med Danmark. Dette skal afskrække skatteydere fra at opnå skattefordele fra disse direktiver, når transaktionerne er i strid med direktivets formål. I bilag 1 ses skattelypakken. I lovpakkens § 1 stk. 2 kan ordlyden i LL § 3⁴ læses i detaljer.

2.2.2 BESKATNING AF STIFTERE AF TRUSTS

Den anden markante ændring er en beskatning af stiftere af trusts. En trust er som begreb ikke anerkendt i dansk skattelovgivning. Det betyder, at vi må finde definitionen på trusts i udenlandsk lovgivning, herunder engelsk ret. Idet trusts er et almindeligt brugt selskabsform i "Common law lande", som bl.a. Storbritannien, USA og Canada. En trust er kendetegnet ved, at en person (stifteren) overfører aktiver til en anden person (trustee). Stifteren instruerer trustee om at forvalte aktiverne til fordel for en eller flere begunstigede. Trustee har ejendomsretten til at råde over aktiverne, mens de begunstigede har den økonomiske ejendomsret. Dog er der aftalefrihed i trusts med hensyn til, om stiftere kan råde over formuen eller ej. Det betyder i praksis, at Skat har vanskeligt ved at kontrollere om stifteren har adgang til at disponere over trustens formue. I modsætning til danske fonde, hvor stifteren netop ikke har denne adgang til fondens formue. Det betyder, at hvis der er begunstigede i en trust, som modtager dele af afkastet, vil denne del af indkomsten kunne undtages fra beskatning af stiftere, når modtageren beskattes af indkomsten. Eneste undtagelse for stiftere for at undgå beskatning er, hvis der er tale om trusts til velgørende formål eller kommercielle trusts anvendt som kollektiv investeringsforening eller

⁴ Ligningsloven § 3 af 21. april 2015

pensionsopsparing. Dette gør sig også gældende i FBL. For at undgå at den danske afkastningsbeskatning omgås, har Danmark allerede nogle værnsregler i dansk skattelovgivning, som kan forhindre dette, nemlig CFC beskatningsreglerne. Beskatning af CFC indkomst bruges i de tilfælde, hvor formuer bliver placeret i kontrollerede udenlandske selskaber hjemmehørende i lavbeskatningslande. I bilag 1 ses skattelypakken. I lovpakkens § 1 stk. 3 kan ordlyden i LL § 16 k⁵ læses i detaljer.

I stk. 4 kommer der undtagelser til tilfælde, hvor stk. 1 og stk. 2 ikke finder anvendelse. Det er i nr. 1, hvis den skattepligtige kan godtgøre, at det er en ufravigelig gyldighedsbetingelse for trustens eksistens ved, at der er givet endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen. I nr. 2, hvis den skattepligtige kan godtgøre, at midlerne i trusten udelukkende anvendes i almenvelgørende eller almennyttigt øjemed til fordel for en større kreds af personer. Nr. 3 siger, hvis den skattepligtige kan godtgøre, at midlerne i trusten udelukkende anvendes til pensionsformål for en større kreds af personer, som ikke er omfattet af BAL § 1 stk. 2. Den sidste undtagelse er nr. 4, hvis den skattepligtige kan godtgøre, at trusten er et investeringsselskab jf. AABL § 19 stk. 5. Disse bestemmelse kan sammenlignes med de danske fondsbeskatningsregler, hvor der er skattefrihed.

I stk. 5 kommer værnsreglerne om CFC indkomst i spil, idet ” Skattepligtige som nævnt i stk. 1 og 2 medregner indkomsten i en trust, hvis trusten er stiftet af eller aktiverne er indskudt af kontrollerede selskaber, jf. § 16 H, stk. 6, og den skattepligtige ville være blevet skattepligtig af indkomsten, hvis den skattepligtige selv havde stiftet trusten eller indskudt aktiverne. Der medregnes alene en andel af trustens indkomst svarende til den skattepligtiges direkte eller indirekte ejerandel af det kontrollerede selskab”. I stk. 6 fremkommer det, hvordan trustens indkomst opgøres. Det sker efter gældende regler i KSL § 9. Underskud i trusten modregnes i indkomstsårets indkomst i trusten. Underskud kan kun fremføres, hvis det ikke kan rummes i de tidligere års indkomst. Efter stk. 7 gives der afslag efter § 33 stk. 1 og stk. 7 for trustens danske og udenlandske skatter. Nedslaget gælder kun for den del af årets samlede skatter, der svarer til forholdet mellem den skattepligtiges andel af indkomsten og den samlede indkomst. Den bestemmelse gælder også for skatter for trustindkomst betalt af trustforvalteren (trustee). I stk. 8 siger at bestemmelserne i stk. 1-7 også finde anvendelse på fonde og lignende, hvor det ikke er en ufravigelige gyldighedsbetingelse for enheden, at der er

⁵ Ligningsloven § 16 K af 21. april 2015

givet endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen.

I BAL indsættes der efter § 10 i § 11, at ” Aktiver og passiver i en trust, en fond eller en lignende enhed omfattet af Ligningslovens § 16 K medregnes ved boopgørelsen, i det omfang den afdøde har været skattepligtig af eventuel positiv indkomst i trusten, fonden eller den lignende enhed. Betingelserne i § 1, stk. 3, anses for opfyldt for de aktiver og passiver, der medregnes efter 1. pkt.”⁶. Mens der også ændres i FBL, så der i § 3 A, stk. 2, indsættes som 2. pkt., at ”Stk. 1 finder ikke anvendelse, hvis indskyderen som følge af indskuddet er skattepligtig af afkastet i den udenlandske fond eller trust, jf. Ligningslovens § 16 K.”⁷

2.2.3 FAIR BESKATNING AF AKTIVER, DER FØRES UD AF LANDET

Det sidste markante element i denne lovpakke er en såkaldt fair beskatning af aktiver, når de føres ud af landet. Dette er samtidig også det mest kontroversielle af aftalepunkterne i skattelypakken. SKM giver Skat mulighed for at se bort fra bindende svar om den skattemæssige virkning ved værdiansættelse af aktiver, hvis det efterfølgende viser sig, at værdien af aktivet afviger væsentligt fra den fastsatte værdi i det bindende svar. Det kontroversielle er, at et bindende svar i sagens natur, burde være bindende for Skat. Dette er med til at give en stor retsusikkerhed, idet et bindende svar ikke mere er så endegyldigt alligevel. Fra Skats side begrundes man forslaget med, at man har oplevet eksemplarer på aktiver, der føres ud af landet, hvor den faktiske værdi efterfølgende har vist sig, at være 10 gange større end den fastsatte værdi i skats bindende svar. Dette betyder konkret, at der føres værdier ud af landet, som burde have udløst en større beskatning til Danmark.

Bindende svar bruges i de tilfælde, hvor der sker en overdragelse af et aktiv mellem interesseforbundne partner eller ved til- og fraflytning. Den gældende praksis har været, at et bindende svar, som udgangspunkt er bindende i 5 år for Skat. Dog har Skat haft mulighed for at fastsætte kortere gyldighedsperiode. Dette ændres med lovpakken. Der indføres en gyldighedsperiode på højeste 6 måneder. Samtidig giver det Skat retten til at lade et bindende svar bortfalde, givet visse betingelser. Dette sker, hvis der inden for den normale ligningsfrist er konstateret en væsentlig værdistigning på aktivet. I lovændringen defineres en væsentlig værdistigning, som en værdistigning på mindst 1. mio. kr. og mindst 30 % af værdien af det

⁶ Lov om afgift af dødsboer og gaver § 11 af 21. april 2015

⁷ Fondsbeskatningsloven § 3 a stk. 2 af 21. april 2015

bindende svar. Undtagelsesvis kan der foreligge forhold, som betyder at værdistigningen er fuldt berettiget, hvilket betyder, at det bindende svar ikke automatisk vil bortfalde. Hvis det sker at et bindende svar bortfalder, vil skatteyderen blive stillet, som om der ikke var afgivet noget bindende svar til at starte med.

Det bliver SFL der bliver ændret, så disse forslag kan implementeres i dansk skattelovgivning. I bilag 1 ses skattelypakken. I lovpakkens § 4 stk. 2 kan ordlyden i SFL § 25⁸ læses i detaljer.

2.3 OECD'S ARBEJDE SOM REFERENCEPUNKT

Helt tilbage i februar 2013 kom OECD med deres BEPS projekt, som skal sikre verden imod skatteunddragelse og forbedre landenes nationale skattesystemer. Rapporten indeholder en aktionsplan over 15 indsatsområder, som skal ensarte og strømligne de nationale skattesystemer. OECD havde sat en stram tidsplan og forventede rapporten afsluttet inden december 2015. De første anbefalinger kom i september 2014, hvor syv af områder blev behandlet, herunder område 2 om "neutraliserer effekterne af misforhold i hybride arrangementer" og 6 om "forhindrer traktat misbrug".

Denne udpræget form for skattespekulation og skatteunddragelse, som vi har set i takt med globaliseringen betyder, at helt fundamentale ændringer er nødvendige, for effektivt at undgå dobbelt ikke-beskatning, og sager med ingen eller lav beskatning. Dette er hele hensigten bag OECD's BEPS projekt. Projektet bygger på nogle fundamentale ændringer til de nuværende mekanismer, samt en vedtagelse af nye konsensus baseret tiltag, som bl.a. inkluderer misbrugsbekæmpelsesprovision, designet til at bekæmpe og håndtere skatteunddragelse.

2.3.1 MISFORHOLD I HYBRIDE ARRANGEMENTER

BEPS projektets indsatsområde nr. 2 dækker over situationer, hvor et finansielt instrument, et skatteobjekt eller en transaktion undergives forskellige skattemæssige behandlinger i to eller flere involverede lande⁹. Disse arrangementer kan potentielt ende ud i en dobbelt ikke-

⁸ Skatteforvaltningsloven § 25 af 21. april 2015

⁹ BEPS af Martin Bay

beskatning og dobbeltfradrag, ved at indgå i en grænseoverskridende skatteplanlægning. Selskaberne kan udnytte denne skattearbitrage, der ligger i de forskellige nationale skattesystemer til at sænke sin beskatning. Det er det OECD kommer med anbefalinger til.

OECD inddeler selskabernes arrangementer i to kategorier. Den første type er arrangementer, som involverer brugen af hybride enheder. Det er situationer, hvor den samme enhed er skattemæssigt behandlet forskellig i to eller flere lande. Den anden type arrangementer er brugen af hybride instrumenter, hvor der er en konflikt i behandlingen af samme instrument i to eller flere lande. Problemet med de hybride arrangementer er, at et selskab kan ses som skattemæssigt transparent i det ene land, mens det andet land beskatter selskabet, som et selvstændigt skattesubjekt. Et andet problem er, hvor selskabet er hjemmehørende. Efter OECD modeloverenskomst artikel 4, stk. 3 anses et dobbeltdomicileret selskab for hjemmehørende i det land, hvori selskabets ledelse har sæde. Det betyder, at overskuddet for selskabets aktiviteter, skal beskattes i det land, hvor de er hjemmehørende. Dermed opstår problemet, hvis det pågældende land har en lavere effektiv beskatning end de lande, hvor selskaberne har sin overskudsgivende aktiviteter i. Disse to problemer viser, hvor forskelligt de nationale skattesystemer i Europa er indrettet. Disse hybride arrangementer kan konkret føre til situationer, som giver fradrag for betalingen i to eller flere lande. Dermed får selskabet dobbeltfradrag for den samme betaling. Det kan også føre til situationer, hvor betalingen er fradragsberettigede i betalerens land, og samtidig ikke er inkluderet i betalingsmodtagerens skattepligtige indkomst. Den sidste situation skyldes den forannævnte problemstilling med de transparente selskaber.

For at dæmme op for de førnævnte situationer, kommer BEPS med en række anbefalinger til hvordan de nationale skattesystemer skal indrettes. For det første skal man fra national lovgivnings side sikre, at der ikke gives fradrag for betalinger, hvis betalingen ikke indgår i modtagerens skattepligtige indkomst. Det næste er, at national lovgivning skal sikre, at betalingsmodtageren skal inkludere betalingen, såfremt denne er fradragsberettiget for betaleren. Den sidste anbefaling er, at når betaleren har fradrag for betalingen, skal betalingsmodtageren nægtes adgang til fradrag.

Det man konkret har gjort for EU's side er, en ændring af MD direktivet, så moderselskabets medlemsstat skal frasi sig beskatning, hvis overskuddet er fordelt til et kvalificeret datterselskab i en anden medlemsstat, men kun overskudsfordelingen ikke er

fradragsberettigede i datterselskabets medlemsstat. Hvis overskudsfordelingen er fradragsberettigede i datterselskabets medlemsstat, så er moderselskabets medlemsstat forpligtet til at beskatte det.

2.3.2 FORHINDRE TRAKTATMISBRUG

Et andet vigtigt indsatsområde er action 6 om "forhindre fordelingen af traktatfordele i upassende situationer". OECD skelner her mellem to case typer. Den første situation omhandler cases, hvor en person prøve at omgå begrænsningerne i selve traktaten. Den anden situation er, hvor en person prøver at omgå bestemmelserne i de nationale skattelove ved at bruge traktatfordele. I disse tilfælde forsøger personen, at få uberettigede fordele ved at shoppe mellem de forskellige traktater. Det er denne form for traktatshopping, som efter OECD's mening er skadeligt for de internationale skattesystemer. Til at forhindre dette kommer OECD med en trestepsstrategi, hvori første anbefaling er, at den kontraherende stat skal undgå at give muligheder for ikke-beskatning eller reducerede beskatning gennem skatteunddragelse. Dernæst anbefaler de indførelsen af en specifik anti misbrugsregel baseret på den amerikanske "LOB" regel. Den tredje anbefaling adresserer andre former for traktatmisbrug, som ikke er omfattet af "LOB" reglen. Der skal en mere generel misbrugsbestemmelse til, som er baseret på "PPT" regel. LOB reglen er kendetegnet ved, at den bruges i mange amerikanske overenskomster, heriblandt den danske DBO med USA. Den går kort sagt ud på, at begrænse det generelle anvendelsesområde og traktatfordelene til kvalificerede personer, som er betragtet at være skattepligtig i de kontraherende stater. Mens "PPT" reglen skal begrænse adgangen til fordele, hvis det med rimelighed kan konkluderes, at arrangementer var tilrettet for at opnå disse traktatfordele¹⁰.

2.3.3 ÆNDRING AF MODER-/DATTERSELSKABSDIREKTIVET

Selvom OECD med sine anbefalinger til action 6 kommer med globale løsninger til misbrugsproblematikken, så går der endnu nogen tid, før de er implementeret i alle globale trakter og overenskomster. Man har dog fra EU's side taget disse anbefalinger til sig, og indført en ændring af MD direktivet. Denne ændring blev vedtaget den 27. januar 2015 med

¹⁰ BEPS impact on EU law,

udgaven 2015/121. Denne ændring medførte indsættelsen af en generel omgåelsesklausul i MD direktivet, som skal forhindre misbrug af traktaten.

I direktivet har man erstattet den eksisterende artikel 1 stk. 2 i udgave 2011/96 med denne »2. Medlemsstaterne giver ikke de fordele, der er ved dette direktiv, til arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har, at opnå en skattefordel, som virker mod indholdet af eller formålet med dette direktiv, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder¹¹.« I artikel 1 stk. 3 har man defineret »et arrangement eller serier af arrangementer, som ikke reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed. « Mens man i artikel 1 stk. 4 har indsat »Dette direktiv er ikke til hinder for anvendelsen af interne bestemmelser eller overenskomster, som er nødvendige for at hindre skatteunddragelse, skattesvig og misbrug.« Idet dette er et direktiv, skal medlemsstaterne selv implementerer direktivet i deres national lovgivning. De skal efterkomme dette direktivs bestemmelser senest 31. december 2015. Hensigten med denne ændring er, at der skal ske en harmonisering af de nationale skattesystemer. Så EU undgår, at medlemsstaterne anvender interne bestemmelser og overenskomster, der har forskellige grader af styrke til hindring af misbrug.

Der er lagt op til, at det er de enkelte medlemsstater, der vurderer hvornår et arrangement eller serier af arrangementer ikke anses som reelle. Man har i præamblen til direktivet sagt, at medlemsstaterne bør i sin vurdering af, hvorvidt et arrangement eller en serie af arrangementer udgør misbrug, foretage en objektiv analyse af alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. I medlemsstaternes betragtning af, hvornår der forelægger et ikke reelt arrangement, skal de fastslå om en af følgende situationer kan opstå. Hvis en eller flere individuelle handlinger er i strid med arrangementet som helhed. Eller hvis arrangementet er gennemført på en måde, som man normalt ikke ville bruge i almindelig forretningsføre. Der kan også opstå den situation, hvor arrangementet inkluderer elementer, som har den virkning af de enten modregner eller annullerer hinanden. Det gør sig også gældende i den situation hvor arrangementet resulterer i en betydelig skattefordel, som ikke er afspejlet i den forretningsrisiko, som tages af den skattepligtige. Dette giver de enkelte medlemsstater en betydelig frihed til selv at fortolke, hvornår der forelægger et ikke reelt arrangement. Så

¹¹ Ændring af moder-/datterselskabsdirektiv 2015/121

selvom EU med indførelsen af denne fælles minimumsbestemmelse, har forsøgt at bekæmpe misbrug af de nationale bestemmelser, kan der stadig opstå forskellige syn på, hvad et ikke reelt arrangement er.

En anden problemstilling der kan opstå, er i de tilfælde, hvor arrangementer er delvist reelt og delvist konstrueret. I præamblen til direktivet har rådet sagt, at klausulen skal imødegå arrangementer, der i sin helhed ikke er reelle. Dog bør medlemsstaterne også anvende klausulen på specifikke dele, som anses for ikke reelle. Det skal ske uden at berører de reelle dele af arrangementet.

2.4 INTRODUKTION AF DIREKTIVER

2.4.1 MODER-/DATTERSELSKABSDIREKTIVET

MD direktivet (2011/96/EU) er et EU direktiv, der blev indført for at undgå dobbeltbeskatning i forbindelse med udbetaling af udbytter mellem moderselskaber og datterselskaber i hver sin medlemsstat. I MD direktivet bliver der defineret, at et selskab skal betragtes som et moderselskab, når det ejer mindst 10 % af aktiekapitalen i et selskab hjemmehørende i et andet medlemsland i EU eller mindst 10 % i et selskab i samme medlemsstat på mindst 10 %, der helt eller delvis besiddes af førstnævnte selskabs faste driftssted beliggende i en anden medlemsstat. Det er en forudsætning for anvendelsen af direktivet, at selskaberne jf. artikel 2 a, er organiseret i selskabsform, og selskaberne er hjemmehørende i en EU medlemsstat. Selskaber som er hjemmehørende uden for EU efter en DBO, samt selskaber uden valgmulighed eller uden fritagelse for selskabsskat i en EU medlemsstat er også indenfor anvendelse af direktivet. Hvis selskaberne opfylder disse betingelse for anvendelse, skal moderselskabet som modtager udbytte fra sit datterselskab, kunne modtage udbyttet skattefrit. Denne metode kaldes eksemptionslempelse. En anden metode er kreditlempelse, hvor datterselskabet kan fratrække den del af datterselskabets skat, der vedrører udbyttet i moderselskabets egen skattebetaling i moderselskabslandet. Det er op til det enkelte medlemsland, frit at vælge hvilke metode, de vil anvendelse til undgåelse af dobbeltbeskatning. Langt hovedparten af medlemslandene anvender eksemptionslempelse, herunder Danmark. Idet moderselskabet skattefrit kan modtage udbytte fra datterselskaberne, medfører direktivet også, at moderselskaberne skal fritages fra beskatning af udbyttet i datterselskabslandet. Den kontraherende stat kan derfor ikke opkræve kildeskat

på udbyttet, der udbetales til et moderselskab i et andet medlemsland. Det samme gælder for datterselskabsaktier, hvis de er tilknyttet et moderselskabs faste driftssted i et andet medlemsland¹².

2.4.1.1 IMPLEMENTERINGEN I DANSK SKATTELOVGIVNING

I dansk skattelovgivning er MD direktivet implementeret ved SEL § 2 stk. 1, litra c. Denne paragraf angår udbyttedtagere, der er udenlandske moderselskaber, som er omfattet af direktivet. I KSL § 2 stk. 1, nr. 6 berører udbyttedtagere, der er fysiske personer, der modtager udbytte via en transparent moderenhed, som omfattet af direktivet, imens SEL § 13 stk. 1, nr. 2 omhandler udbytter, der modtages fra et udenlandsk datterselskab omfattet af direktivet.

2.4.2 RENTE-/ROYALTYDIREKTIVET

RR direktivet (2003/49/EF) blev indført med det formål, at der ikke skulle kunne opkræves kildeskat på renter og royalties, såfremt den retmæssige ejer af de pågældende betalinger er et associeret selskab, der er hjemmehørende og skattepligtige i en anden medlemsstat. Direktivet kommer med definitioner på henholdsvis de to begreber renter og royalties. Renter er defineret som indkomst af gældsfordringer af enhver art, såsom pant i fast ejendom, indkomst fra gældsbeviser mm. Mens royalties er defineret som betalinger af enhver art, der modtages som vederlag for anvendelsen af, eller retten til brug af enhver ophavsret. Derudover kommer direktivet også med en definition på associeret selskaber er. Det er hvis det betalende selskab ejer mindst 25 % af kapitalen i det modtagende selskab, eller det modtagende selskab ejer mindst 25 % af kapitalen i det betalende selskab, eller hvis et tredje selskab ejer mindst 25 % af kapitalen i både det betalende og det modtagende selskab. Udover formålet, indeholder direktivet også nogle muligheder for specifikke værnsregler, som medlemsstaterne kan implementere i deres nationale lovgivning. Det er bl.a. muligheden for ikke at anvende direktivet på betalinger, som behandles som udlodning af udbytte eller som en tilbagebetaling af kapital eller på betalinger fra gældsfordringer, som indebærer ret til andel i debtors fortjeneste eller på betalinger fra gældsfordringer, som berettiger

¹² Moder-/datterselskabsdirektivet (2011/96/EU)

fordringshaver til at ombytte retten til renter med andel i debtors fortjeneste, eller opbetalinger fra gældsfordringshaver, som ikke skal tilbagebetales eller tilbagebetales senere end 50 år efter udstedelsen. Direktivet giver også mulighed for at medlemsstaterne kan anvende transfer pricing reglerne i stedet for direktivet, hvis størrelsen af de aftalte renter eller royalties overstiger det beløb, som uafhængige parter ville have aftalt¹³.

2.4.2.1 IMPLEMENTERING I DANSK SKATTELOVGIVNING

RR direktivet er implementeret i dansk skattelovgivning, ved SEL § 2 stk. 1, litra d, g og h, for hvad angår betalingsmodtagere, der er associerede udenlandske selskaber, der er omfattet af direktivet. For SEL § 2 stk. 1, litra d gælder det, at der skal ske en beskatning af renter i Danmark, medmindre direktivet eller en DBO indeholder en pligt til frafald eller nedsættelse af beskatningen. Det tilsvarende gør sig gældende for kursgevinster i litra h. Mens der i litra g, skal ske en beskatning af royalties, medmindre betalingen er omfattet af direktivet. Det afgørende for beskatningen efter disse paragraffer er, om den udenlandske rentemodtager kan klassificeres, som den retmæssige ejer af indtægten.

2.4.3 FUSIONSSKATTEDIREKTIVET

Det sidste vigtige EU direktiv, som skattelypakken medfører ændring af, er FS direktivet (2009/133/EF)¹⁴. Direktivet har til formål, at harmonisere beskatningen af erhvervsmæssige omstruktureringer i EU. Det betyder, at direktivet giver mulighed for at udskyde beskatningen af kapitalgevinster i forbindelse med fusioner, spaltninger, partielle spaltninger, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier. På den måde kan selskaberne foretage omstruktureringer i sin selskab uden det skal udløse skat, som tilfældet ellers ville have været ved et salg. Det betyder, at selskaberne succederer i beskatningen af aktiverne og passiverne. Beskatningen udskydes, indtil det modtagende selskab afstår de overtagne aktiver og passiver. Ved afhændelsen vil den oprindelige anskaffelsessum for aktiverne i det indskydende selskab, skulle lægges til grund for beskatningen. Ved grænseoverskridende transaktioner og omstruktureringer kan selskaberne kun succederer i aktiver og passiver, der tilknyttes et fast

¹³ Rente-/royaltydirektivet, 2003/49/EF

¹⁴ Fusionsskattedirektivet, 2009/133/EF

driftssted i den medlemsstat, hvor det indskydende selskab tidligere var hjemmehørende. Direktivet gælder også for grænseoverskridende omstruktureringer, hvor to eller flere selskaber er hjemmehørende i hver sin medlemsstat. I Danmark gælder de samme regler også for nationale omstruktureringer. Ved fusioner, spaltninger, partielle spaltninger og ombytning af aktier, giver direktivet mulighed for, at der i tilknytning til de modtagne aktier kan ydes en kontant udligningssum på højst 10 % af den pålydende værdi af aktierne. Mens der ved den sidste omstruktureringstransaktion, "tilførsel af aktiver" ikke kan ydes kontante vederlag.

2.4.3.1 IMPLEMENTERING I DANSK SKATTELOVGIVNING

I dansk skattelovgivning er FS direktivet implementeret i FUL §§ 15-15 d, samt i AABL § 36. Betingelsen for brugen af disse paragraffer er, at et eller flere af selskaberne i omstruktureringen er et udenlandsk selskab omfattet af direktivet. I FUL § 15 regulerer man grænseoverskridende fusioner mellem et dansk og et udenlandsk selskab. I § 15 a og § 15 b regulerer man behandlingen af grænseoverskridende spaltninger og partielle spaltninger. Mens man i § 15 c og § 15 d regulerer behandlingen ved tilførsel af aktiver. Den sidste type af omstruktureringerne findes i AABL § 36, hvor man regulerer behandlingen ved ombytning af aktier.

3.0 ANALYSE AF SKATTELYPAKKENS SKATTEELEMENTER

I dette afsnit gennemgås det vedtaget lovforslag omkring bekæmpelsen af skattely. Der bliver gået i dybden med definitioner på begrebet og hvordan ordlyden er i lovteksten. Der ses på hvad lovgiverne konkret mener med lovteksten og hvad de forsøger at opnå med lovbestemmelsen. I forbindelse med den juridiske analyse af lovteksten bliver der gennemgået, hvordan erhvervslivets forskellige interesseorganisationer forholder sig til lovforslaget og dens forskellige skatteelementer.

3.1 OMGÅELSESKLAUSULEN I MODER-/DATTERSELSKABSDIREKTIVET

Den første ændring i loven er, at der efter § 2 i LL indsættes § 3, at "Skattepligtige har ikke de fordele, der følger af direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder/datterselskaber fra forskellige medlemsstater, direktiv 2003/49/EF om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater og direktiv 2009/133/EF om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater og ved flytning af et SE's eller SCE's vedtægtsmæssige hjemsted mellem

medlemsstater.”¹⁵

I § 3 stk. 1 nævnes begrebet ”skattepligtige”. Det er ikke i bestemmelsen nærmere oplyst hvem der her menes. Det må være forventeligt at der menes skattepligtige efter KSL § 1 om personer med fuld tilknytning til Danmark og dermed fuldt skattepligtige, samt begrænset skattepligtige efter KSL § 2. Der er her både tale om juridiske personer og fysiske personer. Som udgangspunkt kan både juridiske personer og fysiske personer have en mulighed for opnå en fordel af direktivet, som er imod hensigten med direktivets bestemmelser.

Den næste term i lovteksten, som er skeptisk defineret er ”fordele” og ”skattefordele”. Det fremgår af ordlyden, at disse to termer ikke er identisk. Men hvad er forskellen på dem? Hvis der er nogen reel forskel? Det bliver ikke nærmere defineret i lovbestemmelsen eller i forarbejderne til loven, hvilke forskelle der er mellem de to termer. Det er problematisk, at de anses for ens, men SKM alligevel anvender to forskellige termer til samme betegnelse. Der må derfor forventes, at termene fordele og skattefordele er den samme betegnelse for det, skatteyderen får ud af, at misbruge direktivet på en måde, som ikke er hensigten med direktivets bestemmelser og mål. Det næste spørgsmål er så, hvor denne skattefordel skal opnås henne, for at Skat kan nægte skatteyderen denne skattefordel? Som udgangspunkt må man mene, at Skat kun har bemyndigelsen til at tilsidesætte skattefordel opnået i Danmark. Idet vi har med en dansk lov at gøre, vil jeg mene, at Skat kun tilsidesætte en skattefordel opnået i Danmark. De andre medlemsstater i EU har tilsvarende muligheder for at lave lov, der tilsvarende også tilsidesætte en skattefordel opnået i det pågældende land. Omgåelsesklausulen i MD direktivet er en direktivændring, som EU medlemsstaterne skal implementere i deres egen national lovgivning. Det betyder, at de resterende EU lande tilsvarende skal lave en lov, som implementer denne omgåelsesklausul og tilnærmelsesvis vil ligne den danske udgave af loven. Det er også uklart af bestemmelsen, hvornår tidspunktet for vurderingen er, i henhold til hvornår der forelægger en fordel, der strider imod direktivets mål. Dette tidspunkt kan ikke konkretiseres nærmere, idet det afhænger af sagsbehandlingen hos Skat fra sag til sag. Det er bekymrende, at der skal forelægge en sådan usikkerhed i forhold til denne problemstilling.

¹⁵ Ligningsloven § 3 stk. 1

I § 3 stk. 1 indsættes ordlyden på omgåelsesklausulen, som EU parlamentet vedtog med rådets direktiv 2015/121/EU den 27. januar 2015. Dette er sat som fodnote til loven. Det betyder, at Danmark skal implementere den direktivændring, som EU vedtog, og dermed også de definitioner, som loven kommer med. Direktivændringens artikel 1 stk. 2 lyder som "Medlemsstaterne giver ikke de fordele, der er ved dette direktiv, til arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har, at opnå en skattefordel, som virker mod indholdet af eller formålet med dette direktiv, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder"¹⁶. Denne bestemmelse er indsat i LL § 3 stk. 1. Dermed har Danmark implementeret den definition på, hvornår der foreligger en utilsigtet brug af direktivet, når arrangementer er tilrettelagt med det formål, at opnå en skattefordel.

3.1.1 KRITIKKEN AF OMGÅELSESKLAUSULEN

Et af de væsentligste kritikpunkter er, at denne formulering er meget bred og for generelt anlæggende. Dette fremgår flere steder i de høringssvar, SKM har modtaget i forbindelse med høringsperioden op til lovforslagets fremsættelse i Folketinget. Her kommer flere væsentlige interesseorganisationer i dansk erhvervsliv med kritik af den meget brede formulering af definitionen på omgåelsesklausulens anvendelse. En af de mest kritiske interesseorganisationer er FSR – interesseorganisationen for danske revisorer. De mener helt overordnet, at "formuleringen af den foreslåede bestemmelse er meget bred og generel, samt ordlyden af bestemmelsen og bemærkningerne til udkastet til lovforslaget, kun giver begrænset støtte til fortolkning og anvendelse af reglerne i praksis. SKAT tillægges derigennem en meget bred fortolkningsmulighed og vidtgående kompetencer til se bort fra ellers juridiske gyldige transaktioner og strukturer."¹⁷ Denne holdning er de ikke ene om. Advokatrådet mener bl.a. at "bestemmelsen er bredt formuleret, og det er vanskeligt at vurdere, hvornår og under hvilke omstændigheder, der vil være tale om "et eller flere ikkereeelle arrangementer, hvor hovedformålet eller et af hovedformålene er at opnå en skattefordel."¹⁸

¹⁶ Rådets direktiv 2015/121/EU

¹⁷ Høringssvar til L167, 2015, side 38

¹⁸ Høringssvar til L167, 2015, side 1

Som formuleringen er udført i MD direktivet, er det uklart, hvornår der foreligger et arrangement med hovedformål at opnå en skattefordel. Idet man må gå fra den overbevisning, at selskaber og koncerner gerne vil betale så lidt i skat, som overhovedet muligt. Idet beskatning er en omkostning for selskabet, som dermed formindsker aktionærernes udbytte og afkast. Dette er den økonomiske virkelighed. Dette betyder også, at langt de fleste transaktioner laves ud fra den overbevisning og hensigt, at man kan opnå en skattefordel eller økonomisk fordel af en slags. Hvorvidt denne skattefordel er skabt på behørig vis, eller den opnås igennem en konstruktion, som anses for ikke legal, fremgår ikke direkte af formuleringen. Der står i præamblen til direktivændringen 2015/121/EU nr. 7 at ” Med henblik herpå bør medlemsstaternes skatteadministrationer i deres vurdering af, hvorvidt et arrangement eller en serie af arrangementer udgør misbrug, foretage en objektiv analyse af alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.” Med denne bemærkning til direktivet kommer vi ikke nærmere en konklusion på, hvornår et arrangement med hovedformål at opnå en skattefordel udgør et misbrug af direktivet ,og hvornår det er et reelt konstruktion med det formål at opnå en skattefordel. Udover det giver skattemyndighederne i de forskellige medlemslande en bred fortolkningsmulighed til at bestemme anvendelsesområdet for omgåelsesklausulen, idet de blot skal foretage en objektiv analyse af alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Dermed er det også op til skattemyndighederne selv, at vurdere hvilke forhold, de ser som relevante i forhold til det egentlige arrangement.

Denne usikkerhed for fortolkningen af bestemmelsen og dens anvendelsesområde gør, at der skabes en væsentlig retsusikkerhed for, hvor langt selskaberne kan gå, i deres bestræbelser på at opnå den bedst mulige økonomiske gevinst ved transaktionen. Denne usikkerhed for, hvornår skattemyndighederne vil anerkende en skattefordel inden for MD direktivet, og hvornår denne fordel strider imod, skader selskabernes retssikkerhed væsentligt. Samtidig giver det en uhensigtsmæssige risiko for, at Skat kan vælge at prøve grænserne af, for langt man kan gå inden for anvendelsesområdet i bestemmelsen. Dette kan potentielt føre til en langt række sager i klagesystemet, hvor de første angiveligt ender hos domstolene. Eftersom bestemmelsen er så bredt formuleret på EU niveau, og at definitionen ikke er nærmere fordybet i bemærkningerne, giver det incitament til, at spørgsmålet om definitionens bredde skal afgøres hos domstolene. Her bliver det nok især et EU retligt problem, som skal tages op hos EU domstolen. Det kan potentielt betyde, at en nærmere uddybet formulering af

bestemmelsens anvendelsesområder, først afgøres flere år ude i fremtiden, hvilket skaber en væsentlig retsusikkerhed for selskaberne.

Som et svar på problematikken med den brede formulering, svarer SKM tilbage på FSR's bekymring. Skat mener ikke, at de er nødsaget til at træffe vilkårlige afgørelser i forbindelse med sager indenfor omgåelsesklausulens anvendelsesområde. Eftersom "De foreslåede omgåelsesklausuler er internationalt vedtagne standarder, hvis formål er at imødegå, at skattepligtige opnår skattefordele efter direktivet, som de ellers ikke ville være berettigede til. Netop det forhold, at der er tale om internationale standarder, betyder, at man undgår forskellige standarder i landene, og dermed at man opnår en højere grad af retssikkerhed.¹⁹". I dette svar mener jeg, at SKM fralægger sig noget af det parlamentariske ansvar, der ligger i at udforme love. De forholder sig til, at omgåelsesklausulen er vedtaget i EU, og dermed er det kun Danmarks opgave at implementere den i dansk skattelov. De tager ikke stilling til, om formuleringen er præcis nok, og rammende nok til at passe på danske forhold. I stedet for implementerer man direktivets definition af anvendelsesområdet, og dermed gør et europæisk problem og til et dansk et af slagsen.

3.1.2 BEGREBERNES BETYDNING FOR ANVENDELSEN

Direktivændringens artikel 1 stk. 3 er en definition på hvornår et arrangement er ikke reelt. Ordlyden er som "Med hensyn til stk. 2 betragtes arrangementer eller serier af arrangementer som ikke reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed."²⁰ Denne definition er også indsat i LL § 3 stk. 2. Det fremgår af denne definition, at arrangementer ikke anses for reelle, hvis de ikke er tilrettelagt ud fra velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed. For at starte med ordlyden af denne definition. Hvad menes med velbegrundende kommercielle årsager, som afspejler den økonomiske virkelighed? Ordlyden "den økonomiske virkelighed" er et meget abstrakt begreb. For den økonomiske virkelighed er vel individuel i forhold til, hvem der forholder sig til den. Vendingen "velbegrundende kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed" er i EU regi inspireret af EU domstolens praksis. Domstolen har i præmisserne til

¹⁹ Høringssvar i skemaform til L167, 2015, side 22

²⁰ Ligningsloven § 3 stk. 2

dommen C126/10 fortolket på anvendelsen af FS direktivets lignende definition af ordlyden "velbegrundende kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed", i "at i tilfælde af en fusion mellem to selskaber inden for samme koncern kan den omstændighed, at det overtagne selskab på tidspunktet for fusionen ikke udøver nogen virksomhed, ikke råder over nogen finansielle andele og alene overfører store skattemæssige tab, af ubestemt oprindelse, til det overtagne selskab, udgøre en formodning for, at transaktionen ikke er foretaget ud fra "forsvarlige økonomiske betragtninger", i denne bestemmelses forstand, selv om transaktionen har en positiv virkning på koncernens strukturelle omkostninger."²¹

Et andet vigtigt spørgsmål er, ud fra hvilken synsvinkel skal den økonomiske virkelighed ses fra? Hvis man ser på helt reelle transaktioner, så er de tilrettelagt ud fra nogle økonomiske og kommercielle årsager, der gør denne transaktion interessant for selskaberne at udføre. Der kan være mange årsager til, at transaktionen gennemføres, både økonomiske og kommercielle. Selvom transaktionen er reel nok, kan den stadig godt være foretaget ud fra nogle årsager, som ikke begunstiger alle parter i transaktionen. Det skal ses ud fra, at der er stor forskel på hvem der foretager transaktionen. For ud fra bestemmelsen er det uklart, om vurderingen af, at en transaktion bygger på årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed, skal foretages ud fra det pågældende selskabs syn, eller det skal ses ud fra koncernens syn, hvis selskabet er i et koncernforhold. Hvis selskabet er i et koncernforhold, er det koncernen, som skal tilgodeses i forhold til transaktioner. Set i lyset af, at man fra EU's side vil bekæmpe opnåelsen af utilsigtede skattefordele i grænseoverskridende transaktioner, giver det god mening, at vurderingen sker ud fra koncernens betragtning. Et eksempel på en transaktion som, ud fra den ene parts syn er tilrettelagt ud af velbegrundende kommercielle årsager, og ud fra den anden parts syn ikke er. Det er ved opkøb af et udenlandsk selskab, hvor det danske selskab opkøber det mod en låntagning og højere renteomkostninger til følge. Denne transaktion er måske ikke tilrettelagt ud fra økonomisk velbegrundende årsager, idet man får mere fremmedkapital ind og højere renteomkostninger. Hvis transaktionen dermed ses ud fra koncernens syn, kunne man bedre argumentere for, at transaktionen var foretaget ud fra velbegrundende kommercielle årsager.

Ud fra præamblen i direktivet 2015/121/EU nr. 6 påhviler det medlemsstatens skattemyndighed, herunder Skat, at foretage en objektiv vurdering af alle relevante faktiske

²¹ Foggia dommen C126/10

forhold og omstændigheder. Dermed påhviler det Skat at påvise, 1. at der er tale om ikke reelt arrangement, 2. der ikke er tilrettelagt af velbegrundende kommercielle årsager, 3. og som ikke afspejler den økonomiske virkelighed, 4. samt at hovedformålet med det ikke reelle arrangement har været at opnå en skattefordel stridende med direktivets formål. Hvis Skat ud fra disse kriterier kan påvise, at et arrangement er konstrueret med det hovedformål, at opnå en skattefordel, så er det op til den skattepligtige, at godtgøre, at arrangementet er tilrettelagt ud fra velbegrundende kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed. At det er den skattepligtige der skal godtgøre, at hans transaktion er reel, kan blive svært. Da der hersker forskellige syn på hvad den økonomiske virkelighed er, samt Skats syn på transaktionerne ofte ikke er enstemmig med selskabets syn på samme transaktion.

3.1.3 MEDFØRELSEN AF BETYDELIG RETSUSIKKERHED

Betænelighederne omkring indførelsen af en generel misbrugs klausul i dansk skattelovgivning betyder, at lovændringen vil medføre en betydelig retsusikkerhed for danske selskaber. Idet skattemyndighederne i Danmark tidligere kun har benyttet mere specifikke omgåelses klausuler i forbindelse med fratagelsen af skattefordele opnået imod direktiverne. Eftersom en mere generel omgåelses klausul erstatter de specifikke omgåelses klausuler i de forskellige direktiver, vil det i givet fald betyde, en mere generel ordlyd af bestemmelserne, som indebærer en betydelig retsusikkerhed. Denne retsusikkerhed vil først kunne forventes afklaret, når domstolene såvel i EU, som i Danmark har haft lejlighed til at tage nærmere stilling til bestemmelsen og dens anvendelsesområde. Dette vil kunne tage flere år inden en afgørelse. Dette vil umiddelbart betyde, at danske selskaber vil gå en usikker fremtid i møde, eftersom der ikke er præcedens for bestemmelsens anvendelsesområde. (Dette vil betyde en udhulning af legalitetsprincippet, som indebærer at myndighedsbeslutninger, som griber ind i menneskers frihed og rettigheder, altid skal have hjemmel i loven. Hvis dette ikke er tilfælde, kan ingen straffes foren handling, hvis den ikke er defineret som en lovovertrædelse i den gældende lov. **Usikker på om jeg er enig**)

3.2 OMGÅELSESKLAUSULEN I RENTE-/ROYALTYDIREKTIVET, FUSIONSBSKATNINGSDIREKTIVET

Ligesom omgåelses klausulen indføres i LL § 3 for MD direktivet, indføres den ligeså for RR direktivet, samt fusionsbeskatningsdirektivet. Der er dog en væsentligt forskel mellem

implementering af MD direktivets misbrugsklausul og misbrugsklausulen for de to andre direktiver. Danmark er kun forpligtet til at implementere omgåelsesklausulen for MD direktiver, i form af den direktivændring, som EU parlamentet tidligere på året vedtog. Det betyder, at Danmark vælger at overimplementere værnreglen fra MD direktivet, til også at gælde for de to andre direktiver. Ordlyden i bestemmelsen er den samme, som der er gældende for MD direktivet. Dermed går Danmark enegang på området, og som eneste medlemsstat i EU erstatter RR direktivets og FS direktivets specifikke misbrugsklausuler med den generelle misbrugsklausul, som dermed kommer til, at omfatte alle nævnte direktiver. Der kan eventuelt være andre enkeltstående medlemsstater, som har fulgt Danmarks eksempel, men det er underordnet i forhold til opgaven.

Dette mener jeg potentielt, kan være skadeligt for dansk erhvervsliv og vores investeringsklima i Danmark. Eftersom Danmark som eneste medlemsstat i EU har valgt, at implementere en generel omgåelsesklausul for alle nævnte direktiver til at sikre selskabernes transaktioner imod en uhensigtsmæssig skattefordel, der strider imod direktiverne. Det kan betyde, at danske selskaber kan komme i klemme mellem på den ene side de danske skattemyndigheder og på den anden side den pågældende udenlandske skattemyndighed, hvor selskabet er beliggende henne. Med hensyn til transaktioner, der er omfattet af reglerne i RR direktivet og FS direktivet. Hvad angår reglerne i RR direktivet og FS direktivet er der ikke nogen EU konform fortolkning af anvendelsen af reglerne. Dermed går Danmark det skridt yderligere, hvad angår en stramning af reglerne om misbrug af direktiverne. Denne overimplementering kan desværre sende et signal til de andre medlemsstater i EU, at Danmark vil gøre alt for at få flere skattekrone til Danmark, selvom man skal gå på kompromis med selskabernes retssikkerhed. Dette kan potentielt betyde, at udenlandske investorer vil undgå at investere i danske selskaber, eftersom retsikkerheden bliver væsentlig højere efter denne lovændring for grænseoverskridende transaktioner.

3.2.1 KOEFOED DOMMENS BETYDNING

Man mener fra SKM's side, at virkningerne af omgåelsesklausulen bedst muligt og mest effektivt kommer til flyde, hvis omgåelsesklausulen ikke kun skal gælde for et skattedirektiv men for alle tre skattedirektiver. Idet formålet med omgåelsesklausulen i bund og grund handler om, at det ikke skal være muligt at opnå en fordel af direktiverne, som de skattepligtige ikke er berettigede til. Implementeringen af omgåelsesklausulen til RR

direktivet og FS direktivet indfører Danmark ikke en intern national værnsregel, men derimod en udvidelse af direktivernes specifikke værnsregler, som skal sikre bekæmpelse af misbrug og svig af bestemmelserne. Indførelsen af en generel omgængelsesklausul for alle tre skattedirektiver sikre Danmark, at misbrug og svig bekæmpes mere effektivt end tilfældet havde været tidligere med direktivernes egne specifikke værnsregler. SKM havde tidligere en sag, hvor de fandt, at parterne havde misbrug FS direktivets muligheder, til at få et betydeligt udbytte udbetalt skattefrit. I Kofoed dommen²² fik SKM ikke medhold hos EU domstolen, angående deres præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 2 litra d, samt artikel 8 og 11 i FS direktivet. Sagen handlende principielt om grænseoverskridende omstruktureringer ved ombytning af aktier. Her mente SKM, at et udbytte ved en efterfølgende generelforsamling skulle indgå i beregningen af den kontante udligningssum, da parterne havde regnet med dette på forhånd for ombytningen. Det erklæres i præmis 33 til dommen, at udbyttet ikke udgjorde en integreret del af modydelsen for erhvervelsen af aktierne i det erhvervende selskab, hvilket er en forudsætning for at det kunne kvalificeres som en kontant udligningssum jf. artikel 2 litra d. Dermed kunne ombytningen af selskabsandele jf. artikel 8 ikke beskattes.

Da SKM ikke fik medhold i dette spørgsmål og ikke kunne beskatte udbyttet, mente de, at transaktionen med ombytningen af aktier havde som hovedformål, at være skattesvig eller skatteunddragelse. Hvilket betød, at spørgsmålet om artikel 11's anvendelse kunne bruges. I medfør af artikel 11 stk. 1 litra a i FS direktivet kan medlemsstaterne undtagelsesvis og i særlige tilfælde afslå helt eller delvis at anvende direktivets bestemmelser. EU domstolen kom til den afgørelse, at artikel 11 ikke kunne anvendes, da Danmark ikke havde implementeret bestemmelsen i national lovgivning.

SKM's afslag i sagen har fremadrettet fået den betydning,

3.2.2 ECOFIN'S ARBEJDE MED RENTE-/ROYALTY DIREKTIVET

Den danske enegang med implementeringen af omgængelsesklausulen til også, at gælde for RR direktivet blev også diskuteret på EU plan. Som det fremgår af en afrapportering fra det italienske formandskab til ECOFIN på deres møde i december 2014, kom formandskabet med

²² Kofoed dommen, C321/05

det ændringsforslag, at RR direktivet udvides med en omgåelsesklausul i lighed med den, der er vedtaget i MD direktivet. Man har siden hen drøftet forslaget, og på dagsorden til et ECOFIN møde den 19. juni 2015 skal forslaget drøftes yderligere. Forslaget vil indføre en obligatorisk omgåelsesklausul, der fastsætter en obligatorisk minimumsbestemmelse vedrørende antimisbrug. Ligeså lægger forslaget op til et krav om beskatning af det selskab, der modtager rente og royaltybetalingerne. Dog er det kildelandet, der alene skal undlade kildebeskatningen af betalingerne, hvis betalingerne bliver beskattet i modtagerlandet. ECOFIN vil drøfte forslaget yderligere under det luxembourgske formandskab i 2. halvår 2015.

Den foreslåede omgåelsesklausul i RR direktivet er en obligatorisk minimumsstandard, som svarer til den, der blev indført i MD direktivet tidligere på året. Den skal supplere de specifikke bestemmelser, som i forvejen eksisterer i direktivet, og er frivillige for medlemsstaten at implementere for bekæmpelsen af misbrug. Idet den foreslåede ændring kun er en minimumsstandard, skal medlemsstaterne ikke implementere den, hvis deres eksisterende misbrugsbestemmelser allerede dækker minimumsstandarden. Dette er tilfældet i Danmark, som allerede har implementeret omgåelsesklausulen fra MD direktivet til også at dække RR direktivet. Med tanke på, at EU allerede havde indledt diskussioner om indførelsen af en omgåelsesklausul for RR direktivet, giver det god mening, at SKM allerede har implementeret en omgåelsesklausul for direktivet. Dog har man fra EU's side endnu ikke vedtaget ændringen, og det endelige forslag er heller ikke på plads endnu. Dermed har Danmark allerede indført et EU forslag, som SKM reelt ikke ved, hvordan endeligt ser ud. Jeg mener, at dette med at vedtage EU forslag i dansk lovgivning, som endnu ikke er vedtaget, er lidt risikabelt og lidt for overileret. Danmark kunne godt vente et halv år til et år, inden man vedtog denne direktivændring, til at se hvad EU endeligt vedtog.

Dermed kommer spørgsmålet, skal den samme omgåelsesklausul også gælde for disse to direktiver? Min holdning er, at formålet med omgåelsesklausulen er, at indføre en generel bestemmelse, som giver medlemsstaterne muligheden for at omgå direktivets fordel i de tilfælde, hvor arrangementet er kunstigt og konstrueret med det hovedformål, at opnå denne skattefordel. Det giver god mening, at indføre en sådan misbrugsbestemmelse, som rækker udover direktivernes egne specifikke misbrugsbestemmelser. Da der her er tale om en generel omgåelsesklausul mener jeg godt, at den også kan indføres på andre

skattedirektiverne, hvor dens formål kommer til flyde. Jeg er dog kritisk over for selve omgåelsesklausulens ordlyd, som tidligere nævnt. Selvom omgåelsesklausulens formål er ædelt og oprigtigt, mener jeg, at omgåelsesklausulen kan forbedres og præciseres, så den giver skattemyndighederne færre beføjelser og selskaberne større retssikkerhed, end det er tilfælde med den nuværende ordlyd.

3.2.3 INDFØRELSEN AF OMGÅELSESKLAUSULEN I FUSIONSSKATTEDIREKTIVET

Med indførelsen af omgåelsesklausulen til også at omfatte det tredje skattedirektiv, nemlig FS direktivet, så står det uklart hen, hvilken betydning det vil få for den danske praksis omkring skattefrie omstruktureringer. I forbindelse med skattefrie omstruktureringer har Danmark en omfattende dansk retspraksis på området, som bunder i fortolkningen af FS direktivets eksisterende misbrugsbestemmelse i artikel 15 stk. 1, litra a. Artiklens ordlyd er som så "En medlemsstat kan nægte at anvende eller kan tilbagekalde anvendelsen af alle eller enkelte af bestemmelserne i artikel 4-14, hvis en af de i artikel 1 nævnte transaktioner: A) som hovedformål eller et af hovedformålene har skatteunddragelse eller skatteundgåelse; forholder det sig sådan, at transaktionen ikke foretages af gyldige forretningsmæssige årsager som f.eks. omstrukturering eller rationalisering af aktiviteterne i de selskaber, som deltager i transaktionen, kan der være grund til at formode, at hovedformålet eller et af hovedformålene med transaktionen er skatteunddragelse eller skatteundgåelse".²³ Denne misbrugsbestemmelse har været gældende ret i mange år før omgåelsesklausulen. Man kan se på ordlyden af bestemmelsen, af den har ligheder med omgåelsesklausulen fra MD direktivet, dog at denne er specifikt rettet mod misbrug af FS direktivet. Selvom ordlyden i omgåelsesklausulen er fornyet i forhold til nutidens problematikker, er formålet med dem begge, at forhindre misbrug af direktivet, hvis transaktionens hovedformål er skatteunddragelse, skatteundgåelse eller lignende skattefordel, og at transaktionen ikke er foretaget med gyldige forretningsmæssige årsager.

Med en omfangsrig dansk retspraksis i denne bestemmelse, mener kritikerne af dette forslag, at det ikke er nødvendigt, at indføre et yderligere lag på misbrugsbestemmelsen i artikel 15. Idet anvendelsesområdet er det samme for begge misbrugsbestemmelser. Derimod vil indførelsen af en intern dansk misbrugsbestemmelse, reelt ikke have nogen selvstændig betydning i FS direktivet. Hvilket betyder, at den danske enegang på området, reelt ikke har nogen yderligere betydning rent lovmæssigt end tilfældet var med artikel 15. Den eneste

²³ Fusionsskattedirektivet artikel 15 stk. 1, litra a. Rådets direktiv 2009/133/EF

betydning er, at SKM nu har samlet alle de specifikke misbrugsbestemmelser, såsom FS direktivet artikel 15 og RR direktivets artikel 5, indenunder omgåelsesklausulen.

Interesseorganisationer som Danske advokater og Dansk erhverv er bange for, at den interne danske værnsregel i FS direktivet og i RR direktivet vil betyde, at danske selskaber kan risikere at komme i klemme mellem de forskellige skattemyndigheder, da der på nuværende tidspunkt ikke foreligger en EU konform fortolkning af anvendelsen af omgåelsesklausulen. For selvom EU kommissionen tidligere har overvejet forslaget om indførelse af omgåelsesklausulen til også at dække RR direktivet og FS direktivet, foreligger der på nuværende tidspunkt ingen konkret vedtagelse af en sådan indførelse og Danmark står dermed alene med dens nationale indførelse af omgåelsesklausulen på disse områder.

Det må som udgangspunkt være SKM's intention, at man kunne ramme flere tilfælde af konstrueret transaktioner ved omgåelsesklausulen, end tilfældet havde været med artikel 15 og de hidtidige danske regler i FUL §§ 15-15 d. Jeg tænker umiddelbart, at de mere detaljeret og specifikke misbrugsbestemmelser må kunne ramme behovet for misbrugsbestemmelsen bedre end en mere generel udgave af misbrugsbestemmelsen. Hvis en transaktion ikke er omfattet af omgåelsesklausulen, må det være en formodning om, at den ikke kan underkendes skattemæssigt. Jeg mener heller ikke, at en generel omgåelsesklausul ramme u hensigtsmæssige skattefordele mere effektivt, når transaktionerne i de tre skattedirektiver er så forskellige, som de er.

3.2.4 DENS BETYDNING FOR SKATTEFRIE OMSTRUKTURERINGER

Som situationen hidtil havde været, krævede gennemførselen af skattefrie omstruktureringer, såsom fusioner, spaltninger, tilførsel af aktiver, samt aktieombytning en særlig tilladelse. Her fastsætter Skat særlige vilkår for tilladelsen og anmoder om, at der skal udarbejdes, og indsendes dokumentation for den pågældende omstrukturering. Det er en betingelse for anvendelsen af reglerne i FUL §§ 15-15 d, at der er opnået tilladelse fra Skat. Der findes dog undtagelser til at den skattefrie omstrukturering skal have opnået en tilladelse. I henholdsvis FUL § 15 b for spaltninger og § 15 d for tilførsel af aktiver gælder, at selskaberne har adgang til beskattning uden en tilladelse fra Skat. Når dette kan lade sig gøre, skyldes det Skats "det objektive system". Efter det objektive system, har selskaberne muligheden for, at gennemføre den planlagte skattefrie omstrukturering uden tilladelse fra Skat, og særligt uden

nogen form for efterfølgende anmeldelseskrav. Der stilles heller ingen krav om en forretningsmæssig begrundelse for omstruktureringen. Til gengæld gælder der en række særlige værnsregler, som skal forhindre, at selskaberne ikke misbrug lovens anvendelsesområde, til at foretage omstruktureringer, der er foretaget ud fra et skatteundgåelsesmotiv. Der er dog den særlige betingelse for at anvende disse værnsregler, at aktierne i henholdsvis det erhvervede selskab ved skattefri aktieombytning, de deltagende selskaber ved skattefri spaltning, samt det modtagende selskab ved skattefri tilførsel af aktiver, alle ikke må afstå deres aktier inden for en periode på tre år efter omstruktureringstidspunktet. Hvis dette sker bliver omstruktureringen beskattet. Dette kan dog undgås, hvis der ansøges og opnås tilladelse fra Skat angående omstruktureringen. Selskaberne har dog muligheden for i den tre årige periode, at afstå de pågældende aktier i forbindelse med efterfølgende skattefri omstrukturering. Hvis der ved den efterfølgende omstrukturering velafmærket ikke sker vederlæggelse med andet end aktier. I tilfælde af en skattefri fusion stilles der som udgangspunkt ingen krav om tilladelse fra Skat. Selskaberne skal dog søge om tilladelse til grænseoverskridende fusioner i særlige tilfælde, når omstruktureringen er omfattet af FUL § 15 stk. 4, 6. pkt.

Med indførslen af omgåelsesklausulen blev der skabt en vis usikkerhed, hvorvidt omgåelsesklausulen ville medføre, at skattefrie omstruktureringer kunne gennemføres efter de objektive regler i FUL og AABL § 36 om ombytning af aktier. Skat kommer med den udmelding, at "Omgåelsesklausulen finder anvendelse, hvad enten en grænseoverskridende omstrukturering er foretaget med eller uden tilladelse."²⁴ i deres juridiske vejledning for 2015. Det betyder, at Skat både kan tilsidesætte skattefrie omstruktureringer med og uden tilladelse, hvis de finder at omstruktureringen medfører en uhensigtsmæssig fordel, som ikke var tiltænkt i forhold til direktivets regler. Dermed har "det objektive system" ikke længere betydning, i forhold til om den enkelte omstrukturering er med Skats tilladelse eller uden tilladelse. Omgåelsesklausulen medfører, at alle transaktioner skal være reelle i det omfang, de er tilrettelagt ud fra velbegrundende kommercielle årsag, der afspejler den økonomiske virkelighed. Dette strammer grebet om den hidtil danske praksis med omstruktureringer uden tilladelse, hvor transaktionen ikke nødvendigvis skulle have nogen særlig forretningsmæssig begrundelse

²⁴ Den juridiske vejledning 2015-2, afsnit C.I.4.1.5

bag sig for at kunne accepteres som reel. På den måde medfører omgåelsesklausulen efter min mening, at "det objektive system" reelt bortfalder, når transaktioner omhandler de grænseoverskridende omstruktureringer. Et bortfald af "det objektive system" betyder, at selskaberne skal have Skats accept, og dermed en tilladelse til at gennemføre en skattefri omstrukturering, ellers risikere de at den bliver skattepligtig.

3.3 BENEFICIAL OWNER PROBLEMATIKKEN

I de seneste år har der været en heftig diskussion om begrebet beneficial owner, eller som den danske betegnelse er "retmæssige ejer". Omdrejningspunkt i diskussionen har været, hvorvidt udenlandske modtagere af indkomst fra Danmark er begrænset skattepligtige til Danmark, og hvorvidt de udbetalende selskaber i Danmark har været pligtige til at indeholde kildeskat i forbindelse med betalingen til de udenlandske modtagere. I Danmarks nuværende skattelovgivning er der i SEL § 2 litra c og d indført, at udenlandske selskaber er begrænset skattepligtige af udbytter og renter på kontrolleret gæld, når disse udbetales fra Danmark. Det omdiskuterede er så, om de modtagende selskaber så også er den retmæssige ejer af sådan nogle indkomster, og dermed skattepligtige til Danmark. Emnet omkring beneficial owner begrebet og dens anvendelsesområde har været så omdiskuteret, at der måtte en domstolsafgørelse til, at konkludere på begrebets anvendelse. Den første danske domstolsafgørelse kom i 2010, hvor Landsskatteretten afsagde kendelse i ISS sagen. Landsskatterettens afgørelse blev efterfølgende appelleret til Østre Landsret, hvor sagen blev afgjort. Det er Østre Landsrets afgørelse, som har dannet præcedens for anvendelsen af beneficial owner begrebet og dens anvendelsesområde i dansk retspraksis.

3.3.1 ISS DOMMEN

ISS sagen var den første danske domstolsafgørelse på begrebet "retmæssige ejer". Sagen gik i sin korteste forstand ud på, at ISS Equity A/S skulle have indeholdt kildeskat på 1,6 mia. kr. af deres aktieudbytteudlodning på ca. 5,54 mia. kr., som de foretog i forbindelse med omstruktureringerne efter to kapitalfondes overtagelse af ISS via et luxembourgsk selskab i 2005. Sagen mod ISS startede med to retssager i Landskatteretten, hvor den ene havde med aktieudbyttebeskatningen at gøre, og den anden havde med de koncerninterne renter at gøre. De danske skattemyndigheder mente i begge sager, at det luxembourgiske holdingselskab kun var et gennemstrømningsselskab for de "retmæssige ejer", som var hjemmehørende i bl.a. i

Delaware i USA, på Guernsey, på Bermuda og i Tyskland. Dermed mente Skat, at det danske selskab ISS Equity A/S var skattepligtig til, at indeholde kildeskat jf. reglerne i SEL § 2 litra c. Der er en undtagelse til loven, at skattepligten kan frafalde eller nedsættes, hvis modtageren ifølge et EU direktiv eller en DBO berettiger til det. Landsskatteretten kom til den afgørelse i begge sager, at det luxembourgske selskab var den retmæssige ejer af såvel udbytteindkomst og de modtagende renter. Dermed anså de ikke det luxembourgske selskab for blot at være gennemstrømningsselskab, men rent faktisk var den retmæssige ejer.

Det betød, at SKM valgte at appellere afgørelsen til Østre Landsret. Østre Landsret mente, at begrebet beneficial owner skulle fortolkes i overensstemmelse med den gængse internationale fortolkning på området, så begrebet fik en autonom fortolkning. I international sammenhæng er definitionen af beneficial owner begrebet defineret i kommentarerne til OECD's modeloverenskomster fra 1977 og 2003. Østre Landsret valgte, at tage udgangspunkt i modeloverenskomsten fra 2003. Selvom Danmarks DBO med Luxembourg var fra 1980. Her står der efter egen oversættelse og fortolkning af punkt 12.1 til artikel 10,²⁵ at et mellemholdingselskab, som er undergivet en kontrol fra sine ejere, som ikke ligger ud over den planlægning og styring på koncernplan, som er almindelig i internationale koncerner, må herefter normalt anses som retmæssig ejer af udbytter fra datterselskaber.

Dermed fastslår Østre Landsret i sine præmisser til afgørelsen, hvis et mellemholdingselskab skal betragtes som et gennemstrømningsselskab, skal der rent faktisk være ført midler fra selskabet og videre til dets ejere. Dette var ikke tilfældet i denne sag, hvor det modtagende luxembourgske selskab konkret havde anvendt størstedelen af udbyttesummen til, at yde et lån tilbage til ISS, mens der ikke var sket nogen reel overførsel af udbytterne til de kapitalfonde, som var holdingselskabets ejere. Dette argument, at der ikke var sket nogen viderekanalisering af de modtagne udbytter og renter til de bagvedliggende ejere betød, at Østre Landsret kom til den afgørelse, at udbyttebetalingen som ISS Equity A/S foretog ikke kunne udløse dansk skattepligt, da det modtagende luxembourgske selskab var berettiget til at modtage aktieudbyttet, uden at der skulle ske indeholdelse af dansk udbytteskat.

3.3.1.1 DOMMENS BETYDNING

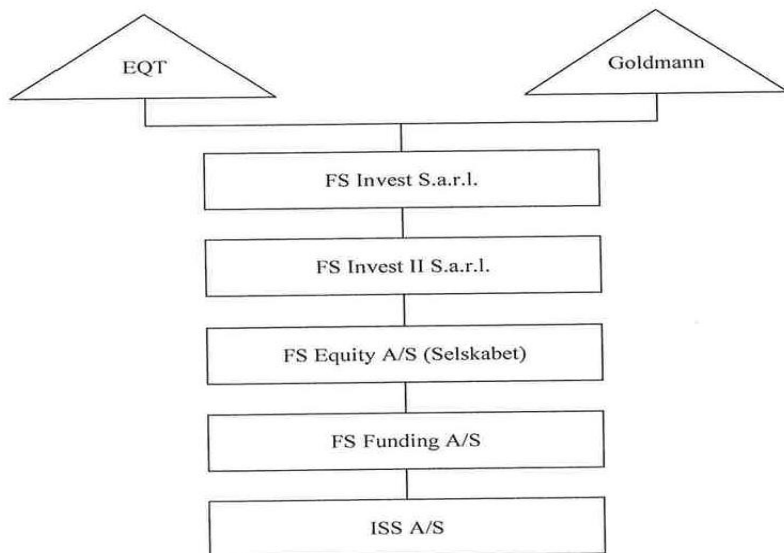
²⁵ OECD's modeloverenskomst 2003 præamblen, punkt 12, 12.1, 12.2 til artikel 10

Med Landsrettens afgørelse er der i dansk retspraksis nu blevet fastlagt, hvordan indholdet af begrebet retmæssig ejer skal fortolkes. Afgørelsen fastslår, at det ikke kan antages at udbyttmodtagende holdingselskaber, hvis ledelse selskabsretligt har beføjelsen til at råde over selskabet, og dermed dens udbytter, ikke skal anses for retmæssige ejere. Det kræves ifølge afgørelsen, at ejeren/ejerne udøver en kontrol med selskabet, som ligger ud over den planlægning og styring på koncernplan, som sædvanligvis forekommer i internationale koncerner, og at udbytter der modtages, ikke viderekanaliseres til de bagvedliggende ejere af holdingselskabet, der ikke selv kan opnå fritagelse for dansk kildeskat. Idet de er hjemmehørende i et tredjeland uden DBO. Dette må også gælde i de tilfælde, hvor der indskydes et eller flere mellemholdingselskaber ind i konstruktionen. Givet de tilhører en stat, som hører under et EU direktiv, eller med hvilken Danmark har indgået en DBO med. Det interessante ved dommen bliver altså kriteriet om, at der skal udøves en kontrol med selskabet, som ligger ud over den planlægning og styring på koncernplan, som sædvanligvis forekommer i internationale koncerner. Dermed kan det konkluderes, at hvis de bagvedliggende ejere og investorer udøver en kontrol med holdingselskabet, som rækker ud over den daglig administration af selskabet og viderekanaliserer indkomster som udbytter og renter til dem selv, så kan holdingselskabet ikke længere anses, som den retmæssige ejer af disse indkomster.

Et andet betydeligt element, som afgørelsen fastlår er, hvorvidt der forelå misbrug af EU direktiverne, og hvorvidt selskabet ville kunne påberåbe sig disse fordele, som MD direktivet ligger op til. Idet der i direktivet ikke er indeholdt et eksplicit krav om beneficial owner, i modsætning til RR direktivet som indeholder sådan et krav. Danmarks DBO med Luxembourg indeholdte ikke nogen specifikke misbrugsbestemmelser, som modeloverenskomsten ellers foreslå i kommentarerne til artikel 1 punkt 11-20. En sådan mangel på misbrugsbestemmelser overfor gennemstrømningsselskaber må betyde, at et gennemstrømningsselskab i almindelighed ikke vil kunne nægtes overenskomstfordele med den begrundelse, at de ikke er beneficial owner. Grundet dette mente Skat, at der forelå misbrug af DBO'en med Luxembourg. Dette fastsog Landsretten dog ikke var tilfælde. De mente ikke i den konkrete sag, at der sket en udnyttelse af direktiverne eller overenskomsterne. Idet konstruktionen ikke på noget tidspunkt havde til hensigt og udlodde udbyttet videre til de bagvedliggende ejere. MD direktivet giver også det luxembourgske

holdingselskab retten til fritagelse af dansk kildeskat på udbyttet. Det sker ved, at holdingselskabet opfylder kapitalkravet på 20 % og ejertidskravet på højst 2 år. Dog indeholder MD direktivet i artikel 1, stk. 2, at direktivet ikke er til hinder for anvendelsen af interne bestemmelser eller overenskomster, som er nødvendige for at hindre svig og misbrug. Dette er ikke en misbrugsbestemmelse i sig selv, men en bemyndigelse til at medlemsstaterne kan indføre en sådan bestemmelse. På daværende tidspunkt fandtes der ingen lovhjemmel i dansk ret om misbrug af direktivet. Dette er ikke længere tilfældet med indførelsen af omgåelsesklausulen i MD direktivet, som netop skal forhindre udnyttelsen af direktivets fordele.

Det konkluderes i kendelsen, at "Når holdingstrukturen blev etableret "nedefra", skyldes det, at en etablering "oppefra" ville have udløst en kapitaltilførselsafgift i Luxembourg på 154 mio. kr., medens den fulgte fremgangsmåde ikke udløste kapitaltilførselsafgift. Der er tale om to selskabsretligt og skattemæssigt ligeværdige fremgangsmåder, og det ville have været økonomisk uforsvarligt og i øvrigt helt usædvanligt at etablere den luxembourgske holdingstruktur "oppefra". De omhandlede dispositioner i nærværende sag er således foretaget på fuldt kommercielle vilkår og er forretningsmæssigt velbegrundede, og de indebærer på ingen måde et misbrug af hverken dobbeltbeskatningsoverenskomst eller moder-/datterselskabsdirektivet."²⁶



Med indførelsen af omgåelsesklausulen kan man yderligere diskutere, om hvorvidt et konstruktion som tilfælde er i ISS sagen ville kunne anerkendes, som tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed. Selvom Landsretten på daværende tidspunkt ikke fandt belæg for, at konstruktionen

²⁶ SKM2012.121.ØLR, afsnit om ikke misbrug

var foretaget fuldt kommercielt og forretningsmæssigt velbegrundende. Figuren viser konstruktionen i ISS sagen²⁷

3.3.2 BENEFICIAL OWNER PROBLEMATIKKEN I FORHOLD TIL OMGÅELSESKLAUSULEN

3.3.2.1 BENEFICIAL OWNER PROBLEMATIKKENS BETYDNING FOR MODER-/DATTERSELKABSDIREKTIVET

Som tidligere nævnt, er MD direktivet implementeret i dansk lovgivning ved SEL § 2, stk. 1, litra c. om den begrænset skattepligt for udenlandske modtagere af udbytte, der udbetales af danske datterselskaber. Der er en undtagelse for beskatning, at der kan ske nedsættelse eller frafald af beskatningen, hvis modtageren er omfattet af MD direktivet eller en DBO. Dette betyder, at hvis den udenlandske modtagere er hjemmehørende i en EU medlemsstat, så frafalder den danske skattepligt, og selskabet kan opnå skattefrie udbytter fra det danske datterselskab. Dette kan give nogle incitament for de udenlandske moderselskaber til, at udnytte direktivet til skatteunddragelse. Det er den form for "treaty shopping", som EU ønsker at forhindre. I forhold til problematikken med beneficial owner, har man allerede før indsættelsen af omgåelsesklausulen, haft fokus på de klassiske gennemstrømningskonstruktioner, hvor den eller de udenlandske modtager(e) har indsat et holdingselskab, som skal agere som modtagere for udbyttet, som så viderekanaliseres til de bagvedliggende ejere, som på den måde opnå skattefrihed.

Det betyder, at det afgørende for transaktionen er, om den udenlandske udbyttmodtager er den retmæssige ejer af udbyttet. Dette er også den hidtidige praksis i dansk ret, men der verserer stadig en række sager ved domstolene angående spørgsmålet om retmæssig ejer eller misbrug af direktivet. Med indførelsen af omgåelsesklausulen vil konstruktioner, hvor den udenlandske modtager er hjemmehørende udenfor EU (land C) indskyder et

Moderselskab i land C (uden for EU)

Datterselskab i land B (EU)

Datterdatterselskab i land A (EU)

holdingselskab i en anden EU medlemsstat (land B), hvor at undgå udbyttebeskatning, blive nemmere at afvise. Figuren viser et klassisk gennemstrømningskonstruktion ²⁸.

rets dombog

Omgåelsesklausulen vil medføre, hvis hovedformålet eller et af hovedformålene med indskydelsen af selskabet i land B har været at undgå kildeskat på udbytter fra datterselskabet i beskatningslandet (land A), vil land A kunne nægte datterselskabet fordelene i MD direktivet og indeholde kildeskat på udlodningen med henvisning til omgåelsesklausulen. Selvom denne form for gennemstrømningskonstruktion allerede er dækket af reglen i SEL § 2, stk. 1, litra c, hvor selskabet i land B skal være retmæssige ejer for at undgå beskatning. Det betyder nu, at givet alle relevante oplysninger om faktiske forhold og omstændigheder, så kan omgåelsesklausulen nægte adgang til direktivets fordele, hvis blot der er mistanke om skatteunddragelse fra den udenlandske modtager i land C.

3.3.2.2 RENTE-/ROYALTYDIREKTIVETS SAMMENHÆNG MED BENEFICIAL OWNER PROBLEMATIKKEN

Det afgørende for, at disse indkomster kan undgå beskatning er, at den udenlandske modtager skal være retmæssig ejer af indkomsten. Som det fremgår af direktivets artikel 1, stk. 1 sker fritagelsen for beskatning, hvis kriteriet for retmæssig ejer er opfyldt jf. ” Betalinger af renter eller royalties, der opstår i en medlemsstat, fritages for enhver form for skat i denne stat, hvad enten den opkræves ved indeholdelse ved kilden eller ved skatteansættelse, forudsat at den retmæssige ejer af de pågældende renter eller royalties er et selskab i en anden medlemsstat eller et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat og tilhørende et selskab i en medlemsstat”²⁹. Rådet kommer også med deres udlægning, om hvornår en betalingsmodtager kan anses som den retmæssige ejer. I direktivets artikel 1, stk. 4 ” Et selskab i en medlemsstat anses kun for at være den retmæssige ejer af renter eller royalties, hvis det modtager disse betalinger til eget brug og ikke som formidler, herunder som agent, mandatar eller bemyndiget signatar for en anden person.” Det er afgørende for beneficial owner anvendelsen, at indkomstmotageren ikke viderekanaliserer indkomsten videre til bagvedliggende ejer eller andre interessenter, men beholder det til eget brug.

3.4 OMGÅELSESKLAUSULEN I DOBBELTBESKATNINGSAFTALER

I stk. 3 om DBO kommer problematikken op igen omkring de skattefordele, som strider imod direktivet, såsom skattefritagelse, skatteudskydelse og andre godtgørelser. Skal disse skattefordele opnås i Danmark eller giver lovgivningen en mulighed for nægtelse, hvis der er

²⁹ Rente-/royaltydirektivet, 2003/49/EF, Rådets direktiv

tale om en medlemsstat, som Danmark har en DBO med? Ordlyden af ændringslovens § 1, nr. 2, stk. 3 er sådan ” Skattepligtige har ikke fordel af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis det er rimeligt at fastslå under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, at opnåelsen af fordelene er et af de væsentligste formål i ethvert arrangement eller enhver transaktion, som direkte eller indirekte medfører fordelene, medmindre det godtgøres, at indrømmelsen af fordelene under disse omstændigheder vil være i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i overenskomsten.”³⁰. Som det fremgår af ordlyden giver omgåelsesklausulen Skat muligheden for, at nægte skattepligtige de skattefordele, som de ellers var berettigede til jf. den respektive DBO. For at dette kan lade sig gøre, skal hensigten med arrangementet, hvor skattefordelen opnås, være et af de væsentligste formål for arrangementet. Der er den undtagelse, hvis det kan godtgøres, at skattefordelen er i overensstemmelse med indholdet af DBO. Som tilfældet var med omgåelsesklausulen gældende for direktiverne, skal Skat også i disse situationer vurderer arrangementet objektivt, og have alle relevante faktiske forhold og omstændigheder med i deres vurdering. For på den måde at være kritiske overfor, om opnåelsen af skattefordelen er imod DBO'en.

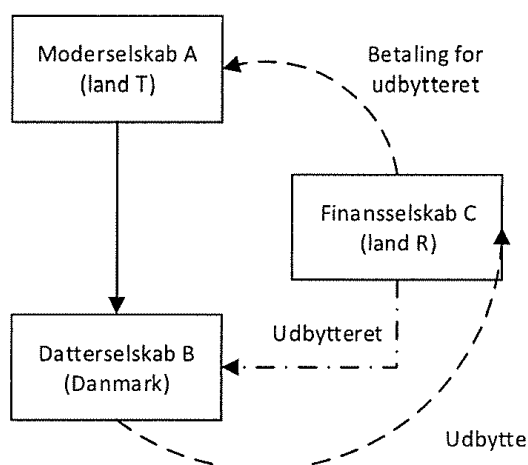
Hvis Skat finder, at opnåelsen af skattefordelen er et af de væsentligste formål med arrangementet, som direkte eller indirekte medfører skattefordelen. Når dette sker, flyttes bevisbyrden over på den skattepligtige, som dermed skal kunne godtgøre, at indrømmelsen af skattefordelen er i overensstemmelse med indholdet og formålet med DBO'en. Denne omvendte bevisbyrde kan vise sig at være sværere end først antaget at påvise. For her skal den skattepligtige kunne bevise, at arrangementet er tilrettelagt af velbegrundende kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed. Dette er samtidig også tilfældet, hvis den skattepligtige skal modbevise Skat om, at arrangementet ikke strider imod fordele i direktiverne. Jeg mener, det er for vidtgående, at Skat pålægger den skattepligtige denne bevisbyrde, da det altid vil være vanskeligt, at bevise hvad der ikke var hensigten med transaktionen.

Som tilfældet var med omgåelsesklausulen for direktiverne, mener jeg også, at denne ordlyd kunne defineres langt mere grundigt og dybdegående. I ovenstående § 3, stk. 3 er der brugt ordlyden at ” ethvert arrangement eller enhver transaktion”. Denne vending kan fortolkes meget

³⁰ Ligningsloven § 3, stk. 3

bredt, og kan i princippet omfatte enhver aftale indgået mellem to parter. Dette er åbenbart også SKM intention med loven, at den skal omfatte alle mulige aftale. SKM skriver i bemærkningerne til loven, at vendingen netop skal fortolkes bredt og bl.a. omfatte enhver aftale, fælles forståelse, ordning, transaktion eller serie af transaktioner, uanset om man kan støtte ret på dem eller ej³¹. Særligt stiftelser og overdragelser, erhvervelser og overførsler af indkomst, formue eller rettigheder er der fokus på. Et andet centralt problem ved denne vending er også "enhver aftale...uanset om man kan støtte ret på dem eller ej". Dette betyder, at Skat kan nægte fordele af en transaktion, også selvom transaktionen i sig selv ikke er retsgyldigt. I de andre aftale skal Skat blot nægte fordelene, og beskatte transaktionen, som intet var hændt. Men hvad vil der ske med aftaler, parterne ikke kan støtte ret på. Vil Skat blot nægte transaktionen fordele af DBO'en eller vil Skat afvise hele transaktionen, hvilket betyder, at der heller ingen beskatning sker? Dette er mig ubekendt, hvorvidt Skats procedurer er omkring retsugyldige transaktioner.

Dette betyder reelt, at Skat skal gennemse alle transaktioner, som er indgået med udenlandske selskaber, som Danmark har en DBO med. Dette gælder både store, som små aftaler. Dette må give et enormt arbejdspress, at gennemgå alle relevante faktiske forhold og omstændigheder i alle sådan aftale og transaktioner. Derudover betyder det, at den skattepligtige i enhver aftale, som personen indgår, skal være tilrettelagt af velbegrundende kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed. I den ideelle verden, som jeg tror skattemyndigheder nogle gange lever i, er det muligt at alle arrangementer er tilrettelagt af disse årsager, men dette er ikke altid tilfældet i den kommercielle verden, dog uden af selvom arrangementet er gennemført på ulovligvis eller skattestridigt.



3.4.0.1 EKSEMPEL PÅ BRUGEN AF OMGÅELSESKLAUSULEN.

Figuren³² viser et eksempel på en konstruktion på et arrangement, hvor omgåelsesklausulen

³² Eksemplet taget fra lovforarbejderne til L 167, og høringssvarene fra FSR

for DBO'er kan anvendes. Eksemplet viser et datterselskab B, som er hjemmehørende i Danmark, et udenlandsk moderselskab A, som er hjemmehørende i land T. Land T er et land uden for EU og som Danmark ikke har indgået en DBO med. Dette kunne være Nigeria. Det tredje selskab er et finansselskab C, som er hjemmehørende i land R. Land R er hjemmehørende uden for EU, men Danmark har indgået en DBO med landet. Dette kunne være Canada. Danmark har ikke indgået en DBO med Nigeria betyder, at det danske datterselskab skal indeholde kildeskat på 27 % af enhver udbytteudlodning fra datterselskabet til moderselskabet jf. KSL § 65 stk. 1. Dette kan medføre, at moderselskabet i Nigeria, som tilfældet her laver en aftale med et finansselskab i Canada. Idet Canada har indgået med DBO med Danmark betyder det, at der kun skal indeholdes 5 % kildeskat på udbytteudlodninger. I den aftale moderselskabet laver med finansselskabet betyder, at der udstedes stemmeløse præferenceaktier, der giver finansselskabet en udbytteret i en given periode. Det er dog stadig moderselskabet, der ejer aktierne. Det beløb, som finansselskabet skal betale for udbytteretten svarer til den nutidsværdi af udbytterne, som er tilknyttet præferenceaktierne med et fradrag svarende til en rente, som moderselskabet kunne låne fra finansselskabet. Dermed bliver finansselskabet modtageren af udbytterne, og udbyttebeskatningen falder fra 27 % til 5 %. I denne konstruktion er det rimeligt at sige, at hovedformålet med arrangementet er at opnå en beskatningsfordel ved hjælp af DBO'en mellem Danmark og Canada. Dette strider imod omgåelsesklausulen og dermed skal fordelene nægtes.

3.4.1 GRUNDLAGET FOR EN OMGÅELSESKLAUSUL FOR DOBBELTBESKATNINGSAFTALER

SKM begrundede indførelsen af omgåelsesklausulen for DBO'er indgået med Danmark, med den forklaring af, at man i OECD regi er blevet enige om, at stater ikke er forpligtet til at indrømme fordele, i henhold til en DBO ved deltagelse i arrangementer, der indebærer misbrug af overenskomstens bestemmelser. Det er SKM grundtanke, at omgåelsesklausulen for danske DBO'er skal bygge på OECD's igangværende arbejde på BEPS action 6, der netop omhandler "preventing treaty abuse". Det problematiske i dette argument er, da forslaget blev vedtaget, endnu ikke var et fuldent dokument om action 6. SKM grundlag for arbejdet med omgåelsesklausulen, bygger altså på et såkaldt "discussion draft". Ikke nok med, at det kun er et diskussionsoplæg om action 6, men det er også det første oplæg fra OECD's side om action 6, som udkom tilbage i marts 2014. Efterfølgende har interessenter omkring forslaget, også

kommet med kommentarer til oplægget, som er udkom i en samlede rapport i september 2014. Dette 15 sider langt diskussionsoplæg var, på dette tidspunkt ganske naturligt, vidt forskellige betragtninger til, fra de forskellige medlemsstater i EU og verden, på hvad grundlaget for afgrænsningen af anvendelsesområdet var for selve bestemmelsen. Men alligevel ligger SKM dette discussion draft til grundlag, for deres betragtninger til lovudarbejdelsen. I det nedestående afsnit kommer der en længerevarende diskussion om BEPS action 6 og dens betydning for omgåelsesklausulens anvendelsesområde for DBO'er.

Jeg mener, at det er en overreaktion, at SKM vælger, at lovgive om et emne, som endnu ikke er konkret formuleret. Dermed opstår der et hul i lovgivning, hvor man i den danske lovgivning har formuleret en meget uklar omgåelsesklausul for DBO'er, men der skabes samtidig en usikkerhed omkring, dens anvendelse og anvendelsesområde. SKM lægger ligefrem op til, at spørgsmålet om omgåelsesklausulens anvendelsesområde skal tages op til domstolene, som kan fastsætte rækkevidden og afgive en konform fortolkning på anvendelsen på DBO'er, herunder danske i første omgang. Det er dybt forkasteligt, at SKM overlader deres bagvedliggende analysearbejde til domstolene, for at få en fortolkning af anvendelsesområdet for omgåelsesklausulen. For et sådan omfattende søgsmål hos domstolene kan tage årevis, hvilket man tidligere har set med processen omkring fortolkningen af anvendelsesområdet for beneficial owner. Indtil domstolene har taget stilling til fortolkning på danske DBO'er, vil indførelsen af en sådan omgåelsesklausul, efter min mening kunne medføre forskellige nationale vurderinger af dens anvendelsesområde. Dette vil betyde, at de skattepligtige vil kunne opleve en væsentligt øget trussel mod deres retssikkerhed, idet de skattepligtiges muligheder på tværs af landegrænserne indskrænkes, da man potentielt kan blive fanget mellem to skattemyndigheder, som har hvert deres syn på fortolkningen af DBO'ers bestemmelser.

Den ovennævnte overilede fremførelse kommer sig ved, at den daværende regering, endeligt havde fremskaffe sig et bredt politisk flertal i Folketinget til et skatteudspil. Det betød, at alle parter skulle begunstiges, selvom lovgivningsgrundlaget for bl.a. omgåelsesklausulen for DBO'er endnu ikke er på plads. Danmark kunne sagtens vente med at implementere omgåelsesklausulen for DBO'er til, at OECD var færdig med deres arbejde med action 6, og derefter kunne SKM analyse mere grundigt og dybdegående, hvorvidt udarbejdelsen af action

6 kunne få indvirkning i dansk skatteret. Men på dette tidspunkt, havde regeringen nok ikke et flertal i salen.

3.4.2 STRIDER OMGÅELSESKLAUSULEN MED EKSISTERENDE DBO'ER

Ikke nok med at fortolkningsgrundlaget for udarbejdelsen af en omgåelsesklausul for danske DBO'er er svagt og ikke eksisterende, så opstår der et andet problem. SKM hensigt med loven er, at omgåelsesklausulen skal gælde for alle eksisterende DBO'er, som Danmark har indgået. Så er spørgsmålet bare, om dette strider mod de eksisterende DBO'ers bestemmelser, eller har Danmark beføjelse til at implementere sådan en misbrugsbestemmelse i disse?

SKM mener, at de har beføjelser til at gøre sådan en misbrugsbestemmelse gældende i alle eksisterende DBO'er indgået med Danmark. I høringssvarene til lovforslaget kommer SKM med dette svar på tiltalen. I overensstemmelse med kommentarerne til artikel 1 i punkt 9.5 i OECD's modeloverenskomst finder de det muligt for lande, at håndhæve nationale misbrugsklausuler med dette sigte, "at fordele i en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke skal være tilgængelige, hvor hovedformålet for deltagelsen i visse transaktioner eller arrangementer var at sikre en gunstigere skattemæssig position og hvor det at opnå en gunstigere behandling vil være i strid med formålet og hensigten med de relevante bestemmelser"³³, upåagtet at der i selve DBO'en ikke udtrykkeligt er indført en misbrugsklausul. Denne forståelse ligger inden for rammerne af Wienerkonventionens artikel 31³⁴, hvorefter en traktat skal fortolkes loyalt i overensstemmelse med den sædvanlige betydning, der måtte tillægges traktatens udtryk i dens sammenhæng og belyst af dens hensigt og formål.³⁵ Modeloverenskomstens punkt 9.5 sammenholdt med i punkt 9.4 at "stater ikke behøves at give tilladelse til fordelene i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvor arrangementerne indebærer en misbrug af bestemmelserne i overenskomsten"³⁶.

Dette betyder, hvis Danmark og den konkrete aftaleparter i DBO'en ikke kan blive enige om forståelsen af overenskomsten, giver artikel 25 i modeloverenskomsten adgang til, at der kan

³³ OECD's model tax convention (condensed version) 2014, kommentar til artikel 1, punkt 9.5

³⁴ Artikel 31 i Wienerkonventionen om traktatlove.

³⁵ Høringssvar i skemaform, L167, 20/03-2015

³⁶ OECD's model tax convention (condensed version) 2014, kommentar til artikel 1, punkt 9.4

indledes forhandlinger om en gensidig aftale efter DBO'en. Dermed synes der at være belæg for, at de nationale skattemyndigheder kan gå udenom de implicerede parter DBO, hvis arrangementet strider imod overenskomstens formål. Dette betyder i givet fald også, at SKM er i sin gode ret til, at implementere omgåelsesklausulen, til også at gælde for DBO'er, uden at disse skal genforhandles mellem parterne. Dette gælder også for DBO'er lavet med aftaleparter uden for EU. For artikel 25 i modeloverenskomsten siger, ved uoverensstemmelser mellem to stater om beskatningen, kan den implicitte skattepligtige indbringe sin sag for den kontraherende stats skattemyndigheder, hvor han er hjemmehørende eller sagen er omfattet jf. artikel 24, punkt 1. I givet fald skal skattemyndighederne i de implicerede lande igennem en gensidig forhandling, med henblik på at undgå beskatning, der er imod overenskomstens formål. Dette løses ved, at skattemyndighederne diskutere de tvivlsspørgsmål, der opstår med hensyn til fortolkningen eller anvendelsen af overenskomsten. Parterne kan yderligere også forhandle om undgåelsen af dobbeltbeskatning i de tilfælde, som ikke er fastsat i overenskomsten³⁷.

Dette kan potentielt betyde, at Danmark over de næste mange år skal forhandle med forskellige nationale skattemyndigheder om en gensidig fortolkning af aftaleparternes overenskomst. Særligt de lande, som ikke har en misbrugsbestemmelse, der ligger i nærheden af den danske omgåelsesklausuls anvendelsesområde. Hvis aftaleparterne ikke kan blive enige om en gensidig fortolkning af overenskomsten, vil jeg mene, at beskatningen af den skattepligtiges arrangement opretholdes med det argument, at skattemyndighederne skal forhandle om en undgåelse af beskatningen, og i givet fald, at der ikke kan opnås en gensidig aftale om dette, så opretholdes beskatningen.

3.4.3 OMGÅELSESKLAUSULERNES INDBYRDES FORHOLD

Idet SKM har belæg for, at implementere en sådan misbrugsbestemmelse i allerede eksisterende DBO'er. Det giver skattemyndighederne nogle ekstra værktøjer til, at forhindre skatteunddragelse og skattespekulation med spekulative transaktioner, der strider imod direktiverne, og DBO'ernes formål med adgang til fordele. Men hvordan er de to omgåelsesklausuler set overfor hinanden. I lovændringens § 3, stk. 4 står der, "Uanset stk. 3 skal

³⁷ OECD's model tax convention (condensed version) 2014, artikel 25, punkt 1, 2, 3

stk. 1 og 2 anvendes ved vurderingen af, om en skattepligtig er udelukket fra fordelene i en bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et land, der er medlem af EU, hvis den skattepligtige alternativt kunne påberåbe sig en fordel i et af direktiverne om direkte beskatning.". Dette betyder, at omgåelsesklausulens anvendelsesområde, der er gældende for direktiverne har forrang overfor omgåelsesklausulen for DBO'erne. Med dette menes, hvis et eller to selskaber inden for EU har et arrangement, der efter DBO'ens fortolkning og anvendelsesområde ikke skulle give problemer, men selvom arrangementet efter skattemyndighedernes opfattelse ikke anses som reelt, kan arrangementet ikke tilkendes gives fordele af direktiverne, og skal beskattes i Danmark. Selvom Danmark har en DBO med den kontraherende stat om undgåelsen af dobbeltbeskatning. Med andre ord skal omgåelsesklausulen i LL § 3 stk. 1 og 2 altså anvendes til at nægte fordelene, hvis en skatteyder både kan påberåbe sig fordelene efter direktiverne og efter en DBO. Selvom omgåelsesklausulen i stk. 1 og 2 har forrang fremfor den i stk. 3, er der væsentlige forskelle mellem de to omgåelsesklausuler. En af de væsentligste forskelle er ordlyden. I stk. 1 og 2 skal arrangementet eller serien af arrangementer være reelle ud fra betragtningen om velbegrundende kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed. Ordlyden, at arrangementet skal være reelt, finder man ikke i stk. 3. Der skal der blot med rimelighed kunne siges, at opnåelsen af fordelene er et af de væsentlige formål i ethvert arrangement eller enhver transaktion. I stk. 3 bruges ordlyden ethvert arrangement eller enhver transaktion om betingelsen i stedet for et gyldigt arrangement. Denne forrang gælder selvfølgelig kun lande inden for EU, som Danmark har en DBO med.

Som ovenstående analyse viser, er der væsentlige forskelle på omgåelsesklausul i stk. 1 og i stk. 3. Dels er de formuleret forskelligt, og dels er anvendelsesgrundlaget forskelligt. Det er imidlertid SKM's vurdering, at der ikke er den væsentligste forskel på de to omgåelsesklausuler. Efter ordlyden af den EU vedtagne omgåelsesklausul, så gælder den ikke, hvis transaktionen eller arrangementet er et udtryk for reel økonomisk aktivitet. Den er omgåelsesklausul i stk. 1 udarbejdet efter. Mens det kan fortolkes ud fra den OECD forslående omgåelsesklausul, som omgåelsesklausulen i stk. 3 er udarbejdet efter. SKM ligger dog op til, at eventuelle forskelle på de to omgåelsesklausuler er et spørgsmål, der må afklares i dompraksis, herunder ved en forlæggelse for EU-domstolen. Det er dog for tidligt at sige, om vi kommer der til, men ud fra erfaringerne omkring spørgsmålet om beneficial owner problematikken, så tyder det på, at der skal tages stilling til omgåelsesklausulens fortolkning og anvendelsesområde hos domstolene.

3.5 BETYDNING AF BEPS ACTION 6

3.5.1 BAGGRUNDEN FOR HANDLINGEN

Allerede i juli 2013 offentliggjorde OECD en handlingsplan for deres nye omfattende skatteprojekt med forkortelsen BEPS. På forespørgsel fra G20 landene udgav OECD en handlingsplan, som inkluderede 15 separate handlingerne, som skulle styrke det internationale skattesystem og forhindre skatteunddragelse og skattespekulation. Et af de mest centrale handlinger er action 6, der netop handler om at imødegå misbrug af DBO'er. Hensigten med handlingen er, at udarbejde et udkast til bestemmelser og anbefalinger, som skal imødegå risikoen for at de fordele, såsom lavere eller ingen kildeskat, opnås uden for de situationer, som DBO'en var tiltænkt. Dette skal konkret udmøntes i et udkast til en artikel, der definerer, hvem der er berettiget til overenskomstens fordele.

Introduktionen til action 6 lyder sådan "Develop model treaty provisions and recommendations regarding the design of domestic rules to prevent the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances. Work will also be done to clarify that tax treaties are not intended to be used to generate double non-taxation and to identify the tax policy considerations that, in general, countries should consider before deciding to enter into a tax treaty with another country."³⁸. Det vigtige er her, at skattetraktater såsom DBO'er ikke skal medføre dobbeltikkebeskatning. Handlingen fokuserer på tre forskellige områder. 1. Udarbejdelsen af nogle bestemmelser og anbefalinger til nationale regler om forhindring af skattefordele i uhensigtsmæssige situationer. 2. Gøre opmærksom på, at DBO'ers intention ikke er, at medføre dobbelt ikke beskatning. 3. Identificerer de skattepolitiske uroligheder, som landene generelt har, før de indgår en DBO med et andet land.

3.5.2 INDHOLDET AF BEPS ACTION 6

Der tages udgangspunkt i samme rapport, som SKM lagde til grund, nemlig det første discussion draft, selvom OECD primo oktober 2015 offentliggjorde den endelige rapport om handlingen. Inden for handlingens tre fokusområder kommer OECD konkret med nogle anbefalinger og bestemmelser, der skal forhindre fordelingen af fordele ved DBO i uhensigtsmæssige situationer. I rapporten skelnes, der mellem to typer af cases, hvor der kan

³⁸ OECD, BEPS action 6: Public discussion draft, 14. marts 2014 – 9. april 2014, Introduction

ske en u hensigtsmæssigt fordeling af fordele. Den første situation er, hvor en person prøver, at omgå selve DBO'ens begrænsninger, mens den anden situation er, hvor en person prøver at omgå de nationale skatteloves bestemmelser ved hjælp af en DBO. Den første situation vil ikke blive berørt af de specifikke anti-misbrugsbestemmelser, som findes i de nationale love. Selvom en generel national anti-misbrugs klausul, såsom omgåelses klausulen vil kunne forhindre fordelingen af fordele i sådan situationer, mener OECD det, at inkludere en anti-misbrugsbestemmelse i selve DBO'en, vil være en langt mere direkte tilgang til at løse problemet. Problemet er mere omfattende i situation nr. 2, som involverer at personen omgår de nationale skattelove. Her kan man ikke løse problemet ved hjælp af internationale bestemmelser, derimod kræves der nationale anti-misbrugsbestemmelser, der gør opmærksom på problemet mellem DBO'en og de nationale love.

Et af de store problemer, som handlingen forsøger at løse, er problemet med det såkaldte "Treaty shopping". Traktatshopping er, når en person, som ikke er hjemmehørende i en kontraherende stat forsøger at opnå fordele, som en DBO giver dem, der er hjemmehørende. Denne problematik går også igen i spørgsmålet om retmæssigt ejer, som tidligere er nævnt. En undersøgelse af både OECD landene og ikke medlemslande viste, at landene brugte forskellige metoder til at imødegå traktatshopping. Det er på den baggrund, at OECD er kommet sine anbefalinger. For det første skal de kontraherende stater, når de indgår en DBO i titlen og præamblen gøre tydeligt, at denne aftale ønsker at forhindre skatteunddragelse og muligheder for traktatshopping. Dernæst skal overenskomsten indeholde en specifik anti-misbrugsbestemmelse baseret på LOB bestemmelserne, som kendes fra amerikanske aftaler, hvor de nægter fordele af en DBO til borger, som ikke opfylder betingelserne til fordelene. Til sidst skal overenskomsten indeholde en generel anti-misbrugsbestemmelse, som skal imødegå de andre situationer som LOB bestemmelsen ikke omfatter. Denne regel omfatter udelukkelsen af fordele for arrangementer, hvis hovedformål er, at sikre en skattefordel i DBO'en, og at opnåelsen er imod formålet med dobbeltoverenskomstens anvendelse.

3.5.3 DETALJERNE I RAPPORTEN

3.5.3.1 LIMITATION ON BENEFITS BESTEMMELSEN

En af rapportens anbefalinger er LOB bestemmelse. LOB bestemmelsens formål er, at sætte begrænsninger op, for at beskytte de personer, som er hjemmehørende i overenskomststaten.

Det skal gøres ved, at borger i en tredje stat skal nægtes adgang til fordele i en DBO. I OECD's første discussion draft står der, " Except as otherwise provided in this Article, a resident of a Contracting State shall not be entitled to the benefits of this Convention otherwise accorded to residents of a Contracting State unless such resident is a "qualified person" as defined in paragraph 2"³⁹. I § 2 defineres, hvad der i ordlyden betragtes, som en kvalificeret person. Selvom man ikke er en kvalificeret person jf. § 2, kan man stadig blive omfattet af fordele i overenskomsten. I § 2 stk. 3 " A resident of a Contracting State will be entitled to benefits of this Convention (...), regardless of whether the resident is a qualified person, if the resident is engaged in the active conduct of a trade or business in the first-mentioned Contracting State (other than the business of making or managing investments for the resident's own account, unless these activities are banking, insurance or securities activities carried on by a bank, insurance company or registered securities dealer respectively), and the income derived from the other Contracting State is derived in connection with, or is incidental to, that trade or business"⁴⁰. Så længe indkomsten stammer fra aktiv handel med en hjemmehørende borger i overenskomstens pågældende stater.

Hvis en person ikke opfylder betingelserne i §§ 2 og 3, kan personen alligevel blive betragtet som berettigede til fordele. Dette sker ved de såkaldte "derivative benefits tests". Dette er en test, som ser på de afledte fordele af en persons indkomst. Den giver overenskomstens fordele til selskaber i de situationer, hvor overenskomstens fordele af indkomsten svarer til fordelene i overenskomsten, hvis de havde været tilgængelige for aktionærerne i et selskab, der havde modtaget dem. Man giver dermed skattemyndighederne i de kontraherende stater muligheden for at teste, om personen havde, som en af sine hovedformål at opnå fordele i denne overenskomst. Hvis dette ikke er tilfældet gives fordelene. Dette giver, samtidig borger i tredje lande muligheden for at opnå overenskomstfordele, som ellers kun kunne opnås ved direkte investering i selskaber, der modtager fordele i de pågældende kontraherende stater. I OECD's første discussion draft overvejede de, at inkludere "derivative benefits" testene, som en del af LOB bestemmelsen. Men interessenterne var bekymret for, at dette kunne lede til situationer, hvor overenskomstfordele gav anledning til skatteunddragelse. I stedet for gav man landene muligheden for, at begrænse omfattet for testene til kun at angå udbytter, som ikke er fradragsberettigede betalinger.

³⁹ OECD, BEPS action 6: Public discussion draft, 14. marts 2014 – 9. april 2014, afsnit i, § 1

⁴⁰ OECD, BEPS action 6: Public discussion draft, 14. marts 2014 – 9. april 2014, afsnit i, § 3 a

3.5.3.2 GENEREL ANTI-MISBRUGSBESTEMMELSE

Danmark har valgt, at implementere brugen af en generel anti-misbrugsbestemmelse fra BEPS rapporten. Denne omgåelsesklausul skal, forhindre at overenskomstfordele vil blive givet, når det med sikkerhed kan konkluderes, at en af hovedformålene ved arrangementet eller den pågældende transaktion var, at sikre en fordele ved en DBO. Dog med en undtagelse, hvis det står fast, at opnåelsen af disse fordele i denne situation var i overensstemmelse med overenskomsten og dens formål. Til at teste sådan nogle arrangementer, forslår OECD, at omgåelsesklausulen baseres på PPT. Testen skal konkludere, hvad arrangementets principielle formål er, og ud fra dette godtgøre om arrangementet har adgang til overenskomstfordelene.

I det første discussion draft står der om PPT i § 6, at " Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the main purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention."⁴¹. OECD forslår, at PPT skal være et supplement til LOB bestemmelsen. På den måde, hvis en fordel bliver nægtet under LOB bestemmelsen, så kan samme fordele ikke blive vurderet under PPT, hvorimod vil en fordel blive givet under LOB bestemmelsen, kan godt blive nægtet, hvis den ikke opfylder PPT.

3.5.3.3 SPECIFIKKE ANTI-MISBRUGSREGLER

Til at forhindre misbrug af DBO'er forslår OECD, en kombination af LOB bestemmelsen og indførelsen af en generel anti-misbrugsbestemmelse, som bygger på PPT. Dette skal dæmme op for misbrugen af fordele i de mest udbredte og generelle situationer. Det kan dog forekomme situationer, hvor nægtelsen af adgangen til fordelene går udenfor LOB bestemmelsens- og omgåelsesklausulens anvendelsesområde. I disse situationer forslår OECD, indførelsen af nogle specifikke anti-misbrugsregler. Disse regler vil dække helt specifikke situationer, såsom at splitte kontrakter op, så man undgår at have fast driftssted. Andre situationer er transaktioner, som skal undgå at have karakter af udbytte,

⁴¹ OECD, BEPS action 6: Public discussion draft, 14. marts 2014 – 9. april 2014, afsnit ii, § 6

kapitalgevinster på fast ejendom, brugen af Tie-breaker reglen til, at afgøre overenskomstens anvendelse for personer med dobbelt domicil og til sidst trekantsarrangementer, som involverer overførslen af indkomst til et fast driftssted i et tredje land.

3.5.3.4 BRUD PÅ NATIONAL LOV

Det andet hovedpunkt i rapporten er situationer, hvor en person prøver, at misbruge bestemmelserne i en national lov, ved at bruge en DBO. I disse situationer er det ikke nok, at ændre på problemerne ved overenskomsterne, men der er også et behov for at ændre de nationale love, for at undgå disse skatteunddragelsesrisici. Dette kan opstå i en række situationer, som bl.a. tynd kapitalisering, ved dobbelt domicil og i en række transfer pricing strategier. Dog vil mange af disse arrangementer blive behandlet i andre BEPS handlingerne, såsom 2, 3 og 4, mens handling 8, 9 og 10 dækker transfer pricing problematikkerne. Ligeså fastslår OECD, at indførelsen af PPT reglen i sig selv vil forhindre størstedelen af arrangementerne, som tidligere har opnået fordele i uhensigtsmæssige situationer. I det første discussion draft diskuteres bl.a. landenes ret til at beskatte dens egne borgere. Rapporten anbefaler indførelsen af en bestemmelse, som minder om "the US saving clause". Denne besparelsesklausul giver landet ret til, at beskatte den borger, under hensyn til bestemmelserne i de pågældende DBO'er.

3.5.3.5 RESULTATET AF ÆNDRINGERNE FRA FØRSTE DRAFT

Siden OECD udgav det første discussion draft i marts 2014, er der siden hen blevet ændret i formuleringerne og indholdet, på baggrund af kommentarer fra interesseorganisationer og viderearbejdet med anbefalingerne. Den sidste udgave inden den endelige rapport er et revised discussion draft fra maj 2015. I denne udgave diskuteres det opfølgende arbejde fra det andet discussion draft fra november 2014, med hensyn til de problemstillinger, der var omkring LOB bestemmelsen og PPT reglen. Det nye er, at der skal indføres en minimumsstandard for reglerne i DBO'er. OECD mente ikke, indførelsen af både LOB bestemmelsen og PPT reglen vil blive anerkendt i samtlige landene. Denne minimumsstandard kræver for det første, at landene som indgår en DBO har som intention, at undgå at skabe muligheder for ikke beskatning, eller reduceret beskatning gennem skatteunddragelse eller skattespekulation. Dette inkluderer også traktatshopping. For det andet skal de landene som implementerer dette, enten inkluderer en kombination af LOB

reglen og PPT reglen, eller blot en af reglerne, samt at disse regler skal suppleres af en mekanisme, der beskæftiger sig med viderekanaliseringsarrangementer til investorer i tredje land.

3.5.4 KOMPARATIV ANALYSE MELLEM DE TO UDGAVER AF OMGÅELESKLAUSULEN

I dette afsnit ses der på de ligheder, der er mellem SKM's udgave af omgåelsesklausulen i LL § 3 stk. 3 og den foreløbige udgave af OECD's arbejde med handling 6. Selvom OECD først i oktober 2015 fik afsluttet deres arbejde på BEPS handling 6, så har SKM alligevel implementeret bestemmelsen i skattelypakkens lovformulering. Den tager, som udgangspunkt fat i en formulering af PPT reglen i OECD første discussion draft om handling 6. Dette gjorde de i troen på, at sådan ville OECD's arbejde se ud, når det var færdigarbejdet. OECD har på et møde for G-20 landene i oktober 2015, endeligt præsenteret det færdige arbejde med BEPS projektet, herunder handling 6.

Med den endelige rapport om handling 6, har OECD og G-20 landene endegyldigt fået konsensus for sit arbejde. Danmark og SKM navnlig offentliggjorde tidligere på året, at de ikke forventede ændringer i teksten til misbrugsbestemmelsen vedrørende DBO'en, idet landene allerede var enige om dette. Det er heller ikke de væsentligste ændringer i ordlyden for bestemmelsen, vedrørende PPT reglens anvendelsesområde fra det første discussion draft til den endelige version. Der er to ændringer. Den første ændring er, at bestemmelsen både skal gælde indkomst og kapital, og ikke kun indkomst, som tilfælde oprindeligt var. Den anden ændring er en ændring af selve ordlyden, således at det skal være "one of the princippal purposes of an arrangement or transaction"⁴², tidligere var det "one of the main purposes". § 7 i OECD's rapport er en afspejling af § 9.5, 22, 22.1 og 22.2 i kommentarerne til OECD's modelkonvention artikel 1. I forhold til den danske oversættelse, som findes i LL § 3, stk. 3, og ligeledes er nævnt i ovenstående afsnit om omgåelsesklausulen for DBO'er. Her er der ingen forskel i ordlyden mellem den endelige version i § 7 og formuleringen i LL § 3, stk. 3. Med indførelsen af en generel misbrugsbestemmelse i LL, har Danmark implementeret de minimumsstandarder, som OECD har forslået, ved at implementere PPT reglen. Dette betyder

⁴² OECD, BEPS action 6: 2015 final report, afsnit ii, § 7

også, at Danmark ikke har valgt at implementere LOB bestemmelsen, og dermed også den tilhørende derivated benefits claus.

Det har tidligere været til stor bekymring hos danske interesseorganisationer, at indførelsen af en generel omgåelsesklausul for allerede eksisterende DBO'er ville blive set, som en ophævelse af de eksisterende aftaler. Dette er dog ikke sandt, idet OECD landene har forpligtet sig til, at staterne ikke skal indrømme fordele, i henhold til en DBO ved deltagelse i arrangementer, der indebærer misbrug af overenskomstens bestemmelser jf. kommentarerne til OECD's modelkonvention artikel 1⁴³. Hvilket § 7 er en afspejling af. Dermed er Danmark i sin fulde ret til, at implementere omgåelsesklausulens anvendelse på allerede eksisterende DBO.

Med OECD's endelige rapport er der en forventning om, at OECD landene implementerer en minimumsstandard af, enten PPT reglen, LOB reglen eller en kombination af disse. I de tilfælde, hvor der sker komplikationer mellem to tilgange i en overenskomst. For eksempel, hvis et ene land følger PPT tilgangen, mens det andet land følger LOB tilgangen. I en sådan situation, skal de kompetente myndigheder indgå en gensidige aftale jf. artikel 25 i modelkonventionen. Dog har OECD i kommentarerne til § 7, nr. 3 gjort klart, at den generelle misbrugsbestemmelse er et supplement, og ikke en restriktion i forhold til LOB bestemmelserne i §§ 1-6. Mens der i punkt 4 står, at fordele givet i §§ 1-6 ikke betyder, at fordele ikke kan nægtes efter § 7. § 7 skal derfor læses i kontekst med §§ 1-6.

Det påhviler de kompetente myndigheder, at fastslå under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, at opnåelsen af fordelene er i overensstemmelse med indholdet og formålet med overenskomsten. Selvom et arrangement skulle nægtes fordelene, kan de kompetente myndigheder stadig give tilladelse til fordelene, hvis fordelene ville have været givet i bortfald af arrangementet eller transaktionen, som udløste § 7 jf. § 8.

3.6 BESKATNING AF STIFTERE AF TRUSTS

3.6.1 DEFINITION AF TRUSTBEGREBET OG GÆLDENDE LOV

⁴³ § 9.5 til artikel 1 i kommentarerne til modelkonventionen.

Udover indførelsen af omgåelsesklausulen i dansk ret betød skattelypakken også, at SKM indførte en beskatning af stiftere af udenlandske trusts. Trustbegrebet stammer fra engelsk ret, og eksisterer primært i common law lande i dag. En trust er kendetegnet ved, at stifteren (settlor) overfører aktiver til en person (trustee), idet stifteren samtidig instruerer trustee om, at forvalte aktiverne til fordel for en eller flere begunstigede (beneficiaries). Trustee har ejendomsretten til at råde over de overførte aktiver (legal owner), og de begunstigede har den økonomiske ejendomsret (equity owner). Trustee fremstår over for omverdenen som værende ejer af trustaktiverne, men trustee kan ikke råde frit over aktiverne, idet trustee er bundet af stifterens instrukser. De begunstigede er i vidt omfang beskyttet mod trustees private kreditorer og aftaleerhververe.⁴⁴ Denne aftalefrihed over råderetten til formue er den store forskel mellem trusts og så de danske fondskonstruktioner. Det er netop denne aftalefrihed der gør, at Skat har vanskeligheder, ved at kontrollere om stifteren fortsat har adgang til trustens formue. Derudover er trusts opbygget sådan, at den som organisationsform ikke opnår en selvstændig juridisk personlighed, og dermed er der ingen offentlig tilsynsmyndighed til at kontrollere, hvem der har råderetten over formuen.

Idet trusts hidtil ikke har været anerkendt i dansk ret, kunne det potentielt give mulighed for en aggressiv skatteplanlægning. Med denne lovændring forsøger SKM, at mindske disse muligheder for denne skadelige aggressive skatteplanlægning. Hidtil har praksis været hos Skat, hvis trusten anerkendes skattemæssigt, vil den person eller selskabet der har stiftet eller indskudt kapital i trusten, ikke længere blive beskattet af afkastet af den indskudte kapital. For at Skat skal anerkende trusts, skal trusten skattemæssigt ligner den tilsvarende danske fondskonstruktion. Dermed skal trusten være stiftet uigenkaldeligt, og trustformuen skal være endeligt udskilt fra stifterens formue. Hvis en af disse betingelser ikke er opfyldt, blive trusten ikke anerkendt, og kapitalen vil derfor fortsat blive betragtet som en del af stifterens formuefære og dermed fortsat blive beskattet af afkastet i trusten.

3.6.2 UDMØNTNINGEN I ET LOVFORSLAG

Inden denne lovændring om beskatning af stifterne blev indført, fandtes der allerede en værnsbestemmelse i FBL § 3 a. Denne paragraf indebar, at såfremt en fuldt skattepligtig

⁴⁴ Kommentar til L167, 2015. Trusts, Rasmus Feldthaus

indskud midler i en udenlandsk fond eller trust, som var stiftet eller oprettet i et land, hvor fonde eller trusts beskattes væsentlig lavere end efter danske regler, skulle indskyderen svare en afgift på 20 pct. af indskuddet. Dette gjaldt kun den del af det årlige indskud, der oversteg 10.000 kr.⁴⁵ Denne afgift svarer til den indskudsafgift, som findes ved stiftelser af danske familiefonde. Den finder tilsvarende anvendelse på personer, der flytter tilbage til Danmark, og som inden for de seneste 5 år har foretaget indskud i en lavt beskattet udenlandsk trust jf. § 3 a, stk. 4. Der er i stk. 2 en undtagelse, hvis indskyderen kan godtgøre, at midlerne i trusten anvendes i almenvelgørende eller almennyttigt øjemed til fordel for en større kreds af personer, finder stk. 1 ikke anvendelse. Afgiften gjaldt også i stk. 3, ved indskud foretaget af et udenlandsk selskab eller forening, som kontrolleres af personen, der anses for foretaget af personen selv.

Man mente ikke fra SKM's side, at denne indskudsafgift var helt tilstrækkeligt effektiv til, at forhindre skatteunddragelse. Den kan relativt nemt omgås, ved at stifte sin trust i et højtbeskatningsland, og efterfølgende flytte trusten videre til et lavtbeskatningsland. Det at § 3 a, så nemt kunne omgås, samt at Skat har svært ved at kontrollere om stifteren uigenkaldeligt havde givet afkald på råderetten over trustens formue, gjorde dette skatteområde til et potentielt skadeligt område, som kunne føre til skatteunddragelse, hvis ikke SKM foretog en lovændring, og det kom med skattelypakken.

Med skattelypakken indførtes der ved lov i LL § 16 k, at "Skattepligtige omfattet af kildeskattelovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2, som har stiftet og har indskudt aktiver i en trust på et tidspunkt, hvor den skattepligtige var fuldt skattepligtig efter en af de nævnte bestemmelser, medregner trustens indkomst, jf. stk. 6, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, når indkomsten i trusten er positiv. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse på skattepligtige omfattet af de nævnte bestemmelser, der indskyder aktiver i en trust uden at være stifter."⁴⁶ Denne lovændring gælder for alle fuldt skattepligtige til Danmark, samt dødsbo, som behandles helt eller delvist i Danmark, hvis man har stiftet og indskudt aktiver i en trust, mens man var fuldt skattepligtig. I de tilfælde, hvor den skattepligtige ikke er fuldt skattepligtig på stiftelsestidspunkt, men tidligere har været det, gælder bestemmelsen i stk. 2. Ved "Stk. 2. Stk. 1 finder tilsvarende anvendelse på skattepligtige, der bliver omfattet af bestemmelser, som er

⁴⁵ Fondsbeskatningsloven § 3 a

⁴⁶ Ligningsloven § 16 k

nævnt i stk. 1, selvom de ikke var fuldt skattepligtige på stiftelsestidspunktet henholdsvis indskudstidspunktet, hvis de tidligere har været fuldt skattepligtige, og hvis stiftelsen eller indskuddet af aktiver er foretaget inden for de sidste 10 år forud for den fulde skattepligtige genindtræden.”

Denne lovændring beskatter trustens positive indkomst ved opgørelsen af den skattepligtiges indkomst. På den måde undgår SKM, at give muligheder i loven til skattespekulation, som tilfældet tidligere havde været med trusts og udenlandske fonde, hvor der ikke var en ufravigelige gyldighedsbetingelse, at der skulle ske en definitiv og effektiv udskillelse af formuen fra stifterens side. Det vil sige, at beskatningsreglerne for danske fondskonstruktioner også skal gælde for trusts og udenlandske fonde. På den måde vil stifteren af trusts blive beskattet, som om der forsat har adgang til formuen, selvom tilfældet reelt og formelt set er, at der er givet afkald på formuen. Hvis det er tilfældet, at stifteren kan godtgøre, at en række undtagelser er tilstede for trustens formue, kan den skattepligtige undgå beskatningen. I LL § 16 k, stk. 4 er der listet fire undtagelser til, at stk. 1 og 2 ikke skal finde anvendelse på trusts. Det kræver 1), at den skattepligtige kan godtgøre, at det er en ufravigelig gyldighedsbetingelse for trustens eksistens, og at der er sket et endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen. Hvis dette sker, svarer trustens eksistens til de danske fonde og dermed ikke skal beskattes. Den samme er gældende ved 2), hvis det kan godtgøres, at trustens midler udelukkende anvendes i almenvelgørende, eller på anden måde almennyttigt øjemed til fordel for en større kreds af personer, skal den ikke beskattes. Denne undtagelse kendes også analogt fra FBL, og bl.a. i § 3 a, som tidligere er nævnt. De sidste to undtagelser er, hvis den skattepligtige kan godtgøre, at midlerne i trusten udelukkende anvendes til pensionsformål for en større kreds af personer, som ikke er omfattet af BAL § 1, stk. 2. samt 4), hvis trusten er et investeringsselskab jf. AABL § 19.

Lovens stk. 3 gælder i de tilfælde, hvor der er flere stiftere eller indskydere i trusten. Her fordeles indkomsten forholdsmæssigt, efter handelsværdien af de indskudte aktiver på stiftelsestidspunktet. Så man beskattes af den andel, man indskyder af aktiver. Ved efterfølgende indskud foretages en ny beregning af indkomstfordelingen, igen baseret på stifteres andel af handelsværdien, både af aktiver i trusten inden indskuddet og af aktiverne ved det efterfølgende indskud. I det indkomstår, hvor det efterfølgende indskud foretages, skal der alene fordeles en forholdsmæssig del til dette indskud svarende til den andel, perioden fra indskuddet til udløbet af indkomståret udgør af indkomståret. Derudover skal

skattepligtige, som nævnt i stk. 1 og 2 jf. stk. 5 medregne indkomsten i trusten, hvis trusten er stiftet af, eller aktiverne er indskudt af kontrollerede selskaber jf. § 16 h, stk. 6. LL § 16 h regulerer, at den skattepligtige skal medregne en positiv CFC indkomst, hvis han kontrollerer et udenlandsk selskab eller foreningen, mens stk. 6 så regulerer, hvis den skattepligtige i fællesskab med en trust kontrollerer et udenlandsk selskab.

I § 16 k, stk. 6 og 7 ses der på, de mere skattetekniske dele af beskattningen af stiftere af trusts. I stk. 6 redegøres der for, at skattepligtige som nævnt i stk. 1 og 2 skal opgøres trusten indkomst, når den er positiv. Hvad angår trustens aktiver og passiver, er det KSL § 9, der finder anvendelse for aktiver og passiver, der er anskaffet før trustens indkomst jf. stk. 1 og 2. Det betyder, at for fuldt skattepligtige eller personer der jf. en DBO bliver hjemmehørende i Danmark, skal aktiver og passiver, som ikke tidligere er omfattet af dansk beskatning, anses for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tilflytningstidspunktet. Dermed vil trustens aktiver og passiver blive beskattet som, hvis de havde blevet beskattet på anskaffelsestidspunktet. Ved underskud i trusten kan modregnes i de følgende indkomstårs indkomst, og dermed vil der være mulighed for at fremføre sit underskud. Det kræver, at det ikke kan rummes i indkomsten i et tidligere indkomstår. Denne mulighed for underskudsfradrag kender man i dansk skatteret kun for selskaber, mens det er ikke muligt for fonde, idet stifteren her har afgivet et endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen. Af stk. 7 fremgår det, at der kan gives nedslag i trustens danske og udenlandske beskatning, hvis der allerede er betalt skat til en fremmed stat. Fradragsbeløbet gives kun for den del af årets samlede skatter, der svarer til forholdet mellem den skattepligtiges andel af indkomsten og den samlede indkomst.

Selvom reglerne tilnærmelsesvis skal ligne de given regler i FBL, så betyder ændringen af LL, at stifteren af trusten stadig i de tilfælde, hvor trusten ikke anerkendes skattemæssigt, skal beskattes af aktiver og passiver i trusten. Det er også, hvad der fremgår af stk. 8, at reglerne i stk. 1-7 også finder anvendelse for fonde, hvor der ikke er sket det endelige og uigenkaldelige afkald på formuen. Disse nye bestemmelser i skattelypakken skal have virkning for trusts, der stiftes eller hvor der indskydes aktiver fra den 1. juli 2015 eller senere. Dermed vil lovændringen ikke have nogen tilbagevirkende kraft, som nogle af interesseorganisationerne ellers havde frygtet. Dermed vil bestemmelsen om indskudsafgiften i FBL § 3 a, som tidligere nævnt ikke længere finde anvendelse, når trusten beskattes efter § 16 k.

3.6.3 FØLGERNE AF BESKATNINGEN

I dette afsnit ses der på, hvordan lovpakken er bygget med hensyn til beskatningen af stiftere af trusts. Hvordan er ordlyden i paragrafferne formuleret, og hvilke betydning får det for reguleringen af trusts. Som tilfældet var det med formuleringen af omgåelsesklausulen tidligere, er formuleringen i § 16 k også alt for upræcist, og generelt for bredt formuleret. Hvilket potentielt kan betyde, at danske skattepligtige får en ringere retssikkerhed, når de vælger at stifte en trust eller en udenlandsk fond, fremfor en dansk fond efter FBL regler. Afsnittet gennemgår § 16 k fra stk. 1 til stk. 8, og på den måde analyserer og diskuterer paragraffen i sin dybde. Til at starte med, og helt generelt er det bekymrende, at der ikke er en mere uddybende skildring mellem trusts og fonde. Ikke udover at trusts er kendetegnet ved, at der er aftalefrihed, og denne aftalefrihed kan betyde, at stifteren ikke endeligt og uigenkaldeligt giver afkald på formuen. Det er også denne aftalefrihed, som gør at SKM har svært ved at kontrollere disse trusts, og prøver at lovgive sig ud af problemet.

Idet trusts ikke anerkendes i dansk ret, og at der ikke konkret findes en lovgivningsmæssig definition af begrebet trust, finder jeg det yderst vanskeligt at skelne mellem trusts, hvor stifteren har givet afkald på formuen, og hvor stifteren stadig har adgang til formuen. SKM er i lovpakkens kommentarer kommet med ovenstående definition af trusts, hvor de gengiver Professor Rasmus Feldthusens definition af trusts. Denne definition er meget beskrivende for strukturen bag trusts, men den væsentlige forskel mellem trusts og fonde, som vi kender dem fra FBL er ikke ret stor, foruden problemet med at kontrollere, om der endeligt er givet afkald på formuen.

3.6.3.1 ANERKENDELSE AF TRUSTBEGREBET

Problemet er ikke blot skildringen mellem trusts og fonde i dansk ret. Problemet findes også på EU plan. Her findes der nemlig heller ikke nogen fælles lovgivningsmæssig definition af fonde, herunder også trusts. Idet der ikke er noget fast begreb om hvad fonde er, men kun en generel accept af en bred definition, kan det betyde, at landene i EU ser forskelligt på strukturen, beskatningen og formålet med fondene. Hvilket også er tilfældet. I EU anerkender de fleste lande fonde, som en lovlig struktur. Men en langt række lande har ingen lovgivning om fonde og trusts. Denne mangel på lovgivning giver trusts og fonde en aftalefrihed, som betyder at, alt andet lige, at den skattepligtige ikke kan få anerkendt en fondsstiftelse i

Danmark, hvis stiftelsen er sket i en fremmedstat uden lovgivning om fonde, uanset om formuen er endeligt udskilt eller ej. Dermed vil stiftere af bl.a. trusts, men også andre udenlandske fonde aldrig kunne fritages for dansk beskatning, da Skat ikke kan kontrollere om stifteren stadig har adgang til formuen, selvom lovgivningen i det pågældende land rent faktisk kræver en uigenkaldeligt adskillelse fra formuen.

Denne forskelsbehandling i beskatningen mellem trusts og udenlandske fonde, hvor lovgivningen i det pågældende land kræver uigenkaldeligt adskillelse af formuen, og danske fonde gør, at danske skattepligtige bliver beskattet hårdere end tilfældet havde været, hvis de havde stiftet en dansk fond. Dette må klart være i strid med EU-retten og kan ikke være formålet med selve loven om beskatning af trusts. Det at man fra SKM's side på den måde favoriserer stiftelsen af danske fonde frem for udenlandske fonde, som på lovligvis også kræver en uigenkaldeligt adskillelse, finder jeg underligt hult og dybt betænkeligt. Det er dog justeret sådan, at bestemmelsen ikke finder anvendelse, når trusten eller fonden i det pågældende land, har samme krav som i dansk ret, hvad angår det endelige og uigenkaldelige afkald på formuen. På trods af dette, formår Danmark på den måde alligevel, at begrænse danske skattepligtiges muligheder for at flytte kapital ud af Danmark på en lovlig måde. Dermed ser jeg det, som et brud på EU-rettens forbud mod diskrimination og i strid med EU's princip om kapitalens frie bevægelighed. Man ønskede med denne lovpakke, at begrænse danske skattepligtige mulighed for at stifte trusts og andre udenlandske fonde, idet Skat ikke kunne kontrollere, om stifteren havde råderetten over formuen, og da der samtidig ingen statslig myndighed er til at kontrollere selve fonde. I de pågældende lande, hvor der netop er en myndighed til at kontrollere om den uigenkaldelige afkald på formuen overholdes, blive danske skattepligtige stadig beskattet, som om de havde adgang til formuen. Dette er problematisk.

3.6.3.2 SKATTEPLIGTIG AF TRUSTENS INDKOMST

I LL § 16 k, stk. 1 står der, at stiftere skal beskattes af trustens positive indkomst. Dette skal ske for alle fuldt skattepligtige, samt dødsbo, hvis den skattepligtige har stiftet, eller har indskudt aktiver i trusten på et tidspunkt. Dette betyder, at stifteren eller indskydere beskattes, som om de stadig havde råderetten over formuen i trusten. Det fremgår af en definition af trusts, at stifteren overfører aktiverne til en trustee, som forvalter formuen til

fordel for de begunstigede. Dermed burde stifteren efter dansk ret, ikke længere anses som rette indkomstmotager, da stifteren ikke længere har ejendomsretten over aktiverne. Emnet om beneficial owner problematikken i trusts berøres i nedenstående afsnit. Professor ved Københavns universitet Rasmus Feldthusen mener, "at det er uhensigtsmæssigt at bryde med de eksisterende kriterier for, hvornår en person har en sådan rådighed i henhold til en konkret trust, at vedkommende bør anses for at være rette indkomstmotager."⁴⁷ Samt at " det er uhensigtsmæssigt at forskelsbehandle danske familiefonde og trusts stiftet til fordel for familiemedlemmer." Professor Feldthusen er ledende forsker i trusts, og har udgivet flere publikationer og bøger om emnet. Hvis han mener, at SKM med denne lovpakke, forskelsbehandler danske og udenlandske fonde på en sådan måde, at han mener det er i strid med EU-retten og kapitalens frie bevægelighed, kunne der være noget om det. SKM mener selvfølgelig ikke, at lovpakken er i strid med EU-retten, og i det hele taget mener de ikke, at danske fonde og udenlandske fonde kan sammenlignes på den baggrund, at trusts i modsætning til danske fonde, hverken kan være selvejende eller en juridisk person, som danske fonde er. Samtidig er trusts ikke underlagt et offentligt tilsyn i de pågældende lande. Denne aftalefrihed i trusts betyder, at der ikke er en ufravigeligt gyldighedsbetingelse for, at formuen skal være uigenkaldeligt og endeligt adskilt fra stifteren. Selvom SKM's argumenter er gyldige og valide, så synes jeg stadig, at beskattningen af stiftere af trusts er hårdere end, tilfældet er hos stiftere af danske fonde. Dette giver et incitament til at stifte danske fonde, i stedet for udenlandske, og dette mener jeg ikke, at lovgiverne skal give mulighed for.

I de tilfælde, hvor den skattepligtige ikke er fuldt skattepligtig på tidspunkt for stiftelsen eller for indskuddet i trusten, så gælder reglen i stk. 2. Hvis den skattepligtige tidligere har været fuldt skattepligtig, og hvis stiftelsen eller indskuddet af aktiver er foretaget inden for de sidste 10 år, forud for den fulde skattepligtige genindtræden gælder stk. 1 forsat, og dermed en beskattningen af trustens positive indkomst. Det betyder reelt, at stifteren ikke kan bosætte sig i Danmark, medmindre trusten er mere end 10 år gammel. Stk. 2 gælder også i de tilfælde, hvor trustens formue er underlagt et krav om uigenkaldeligt adskillelse fra stifteren, som tilfældet er med danske fonde. Så i tilfældet af en udlandsdanser har stiftet en trust, imens personen boede i udlandet, kan denne personen ikke flytte tilbage til Danmark i 10 år, uden at

⁴⁷ Professor Rasmus Feldthusens spørgsmål i høringssvar i skemaform til L167, 2015, side 42

blive beskattet af stiftelsen. Konsekvensen er igen, at helt reelle trusts og udenlandske fondsstiftelser ikke anerkendes i Danmark, medmindre den egentlige fond er besiddende i lande, som har tilsvarende lovgivning som i Danmark, hvilket nok er ganske få eller ingen. Denne tilbageflytningsregel er indsat i loven for, at danske skattepligtige ikke flytter til udlandet, for at stifte en trust, opnår skattefordelene og flytter tilbage til Danmark umiddelbart efter. Men dette formål overskygges af, at den rammer helt almindelige skattepligtige, som i sin tid i udlandet, har stiftet en trust, eventuelt som modsvar til en dansk familiefond. Her har stifteren adskilt sig fra råderetten over formuen uigenkaldeligt, men der ingen offentlig tilsyn er, til at kontrollere dette, bliver stifteren stadig forhindret i at flytte hjem til Danmark inden for en periode på 10 år. Den 10 årig periode er fra SKM's side valgt ud fra samme kriterier, som ved forskerskatteordningen, så man forhindrer misbrugssituationer, som ved midlertidig fraflytning. Ud fra eksemplet og begrundelsen bag, så mener jeg, at 10 års grænsen er sat alt for højt, og mener derfor den burde nedsættes til 3-5 år. I den tidligere bestemmelse i FBL § 3 a gjaldt en 5 års grænse, som sagtens kunne være tilfældet her. Stk. 1 får også betydning den modsatte vej, når det gælder en udenlandsk statsborger, som er dansk skattepligtig. Denne person kan ikke uden forsat at blive beskattet, kunne stifte en trust eller fond i hans pågældende land. Medmindre selvfølgelig at landets lovgivning svarer til den danske. Den skattepligtige skal kunne dokumentere og stille en garanti for, at der er sket et endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen fra stifterens side, for han kan undgå beskatning. Dette kan blive svært for den skattepligtige at dokumentere, idet reguleringen af fonde er så forskellig i EU og verden, samt at mange lande ikke har et offentligt tilsyn til at kontrollere fondene, da de har aftalefrihed. Dette gælder også, selvom fonden er stiftet i et andet EU land, hvilket man ellers ville mene, var imod EU's princip om kapitalens frie bevægelighed.

3.6.3.3 TILFÆLDET VED FLERE STIFTERE

Stk. 3 handler om, når der er flere stiftere eller indskydere i trusten. Så fordeles indkomsten forholdsmæssigt efter handelsværdien af de indskudte aktiver på stiftelsestidspunktet. Efterfølgende skal der foretages nye beregninger ved nye indskud. Her er det ikke særligt defineret, hvad der gemmer sig bag betegnelsen "flere stiftere eller indskydere". Er der tale om stiftere, som alle skal være fuldt skattepligtige til Danmark, der skal fordele indkomsten forholdsmæssigt i mellem sig. Hvis det er tilfældet, hvad sker der, hvis en eller flere af stifterne er begrænset skattepligtige. Med udgangspunkt i ordlyden skal alle fuldt

skattepligtige, om de er stiftere eller indskydere beskattes af trustens positive indkomst. Det gælder, uanset størrelsen af aktiverne personen indskyder, idet indkomsten fordeles forholdsmæssigt mellem indskydere. Men hvad med de situationer, hvor en eller flere er begrænset skattepligtige til Danmark. I bemærkningerne til loven er SKM kommet med et eksempel. "To fysiske personer stifter trusten A. Den ene af stifterne er fuldt skattepligtig i Danmark, mens den anden ikke er fuldt skattepligtig i Danmark. Den danske stifter indskyder aktiver med en handelsværdi på 1 mio. kr., mens den anden stifter indskyder aktiver med en handelsværdi på 0,5 mio. kr. Den fuldt skattepligtige danske person skal derfor med 2/3 af indkomsten i trusten."⁴⁸. I følge dette eksempel er der ikke forskel på, om den skattepligtige er fuldt eller begrænset skattepligtig. Der er en forholdsmæssig fordeling af trustens indkomst, ud fra indskydernes andel af indskuddet.

Med begrebet aktiver mener SKM alle aktiver, som på indskudstidspunktet har en økonomisk værdi for trusten. Dermed er indskuddet ikke begrænset til kun kontante midler, men gælder aktiver af enhver art. Ligeså menes der med begrebet handelsværdi, den værdi aktivet har på opgørelsestidspunktet. Hvornår opgøres denne handelsværdi så, og skal der ske en værdiansættelse af alle aktiver ved hvert indskud? Ordlyden i stk. 3 skelner mellem efterfølgende indskud på to tidspunkter. Nemlig i samme indkomstår, som stiftelsen eller efterfølgende år. Ved efterfølgende indskud i løbet af indkomståret, skal der alene medregnes en forholdsmæssig del af indskuddet, som svarer til den andel i perioden fra indskuddet til udløbet af indkomståret udgør af selve indkomståret. Her menes der, at indskydes der 1. mio. kr. efterfølgende den 1. juli, altså efter halvdelen af indkomståret fra 1. januar til 31. december, skal der alene ved beregningen medregnes 0,5 mio. kr. Det andet tidspunkt er efter første indkomstår og efterfølgende i trustens levetid. Her foretages en ny beregning af indkomstfordelingen baseret på de nye handelsværdier for de oprindelige aktiver, samt medregning af det efterfølgende indskud.

3.6.3.4 BESKATNINGEN OG OPGØRELSEN AF INDKOMSTEN

I stk. 4 reguleres de tilfælde, hvor den skattepligtige ikke vil blive beskattet af trustens positive indkomst. Det er situationer, hvor trusten er underlagt, et ufravigelig gyldighedsbetingelse om et endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen fra stifterens side.

⁴⁸ Kommentarer til § 2, L167, 2015

Dette krav kender man også fra danske fonde, hvor stifteren ligeså ikke beskattes. Selve kravet om endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen må dog siges, at være svært at praktisere. Foruden at det pågældende land skal have en lovgivning og retspraksis, som svarer til den danske fondsbeskatningslov, skal den skattepligtige ligeså kunne bevise, at selvom der er aftalefrihed i trusten, er formuen stadig adskilt fra stifteren. Det er dog ikke godt nok, at stifteren blot kan fravige betingelsen ved aftale, eller hvis der er mulighed for emigration af trusten til et andet land, hvor denne ufravigelige gyldighedsbetingelse ikke er et lovkrav. Ligeså finder stk. 1 og 2 ikke anvendelse, hvis trustens midler udelukkende bruges til almenvelgørende formål, eller til pensionsformål for en større kreds af personer, eller betragtes som et investeringsselskab jf. AABL § 19. Disse undtagelser er ikke så unaturlige, idet disse heller ikke beskattes i FBL for danske fonde. Kriterierne for afgrænsningen af, om midlerne anvendes for almenvelgørende, eller i pensionsøjemed er de samme, som ved bedømmelsen af fradragsadgangen for uddelinger efter FBL § 4.

Når den skattepligtige efter stk. 1 og 2 skal beskattes af trustens positive indkomst, er det nærtliggende og tænke, at den skattepligtige også kunne få fradrag for underskud i trusten. Men dette er ikke tilfældet. Til dette spørgsmål mener SKM, at trusts og udenlandske fonde ikke er omfattet af et endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen, hvilket betyder, at stifteren sidestilles som i den situation, hvor personen forsat har rådighed over formuen, og på intet tidspunkt har overdraget retten til formuen videre. Ud fra dette kan der ikke gives fradrag for underskud, idet situationen kan sammenlignes med, at den skattepligtige heller ikke får fradrag for gaver til familiemedlemmer. Dette gælder også uddelinger fra trusten. Idet trustens formue ikke er udskilt fra stifterens formue, vil de begunstigede blive beskattet af uddelinger, som gaver direkte fra stifteren selv. I de tilfælde, hvor trustens formue er underlagt et endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen, bliver de begunstigede stadig beskattet af uddelinger, nu sker det blot efter de almindelige skatteregler om beskatning af indkomst jf. statsskattelovens § 4.

Underskud kan dog jf. stk. 6 fremføres til modregning i overskud i de følgende indkomstår. Hvilket også ville gælde for den skattepligtige selv. Følgerne af dette betyder, at kildeartsbegrænsninger også finder anvendelse på tab i trusten. Stk. 6 regulerer også, hvordan den skattepligtige skal opgøre trustens indkomst. Dette afhænger af den

skattepligtige, og indkomstens art, som både kan være personlig indkomst, kapitalindkomst og aktieindkomst.

Stk. 8 fastlår, at bestemmelserne i stk. 1-7 finder anvendelse på fonde eller andre lignende enheder, hvor der ikke er en ufravigelig gyldighedsbetingelse for, at der er sket et endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen. Dette betyder, at reglen omfatter alle fonde, hvor der er aftalefrihed til at fravigelig et sådan afkald. Dermed går stk. 8 udover, kun at gælde trusts og udenlandske fonde. Det er betingelsen andre lignende enheder, som kan føre til usikkerhed. Man må dog gå ud fra, at dette begrebet skal fortolkes og sammenholdes med den praksis, der er på området for udenlandske fonde⁴⁹.

3.6.4 INDFLYDELSEN PÅ BOAFGIFTSLOVEN OG FONDSBESKATNINGSLOVEN

I skattelypakkens § 2 indsætter man efter § 10 i BAL § 11 om, ”aktiver og passiver i en trust, en fond eller en lignende enhed omfattet af ligningslovens § 16 K medregnes ved boopgørelsen, i det omfang den afdøde har været skattepligtig af eventuel positiv indkomst i trusten, fonden eller den lignende enhed. Betingelserne i § 1, stk. 3 anses for opfyldt for de aktiver og passiver, der medregnes efter 1. pkt.”⁵⁰. Det betyder, at trustens formue skal medregnes i boopgørelsen. I ordlyden skal bemærkes ” i det omfang”. Med dette mener SKM den situation, hvor der er flere stiftere eller indskydere i trusten. I det omfang skal kun, en forholdsmæssig andel af indkomsten opgøres i boopgørelsen. Denne formulering er ikke hensigtsmæssig, og kan give grobund til usikkerhed. Yderligere er det ikke præciseret, hvordan disse aktiver og passiver skal værdiansættes, og hvornår værdiansættelsen sker. I betragtning af LL § 16 k, gælder det, at de givne aktiver og passiver i trusten skal værdiansættes til handelsværdi på det tidspunkt, boopgørelsen opgøres. Det fremgår heller ikke, hvorvidt beskattningen af de løbende indkomster i trusten vil overgå til arvingerne. Dog må det antages, når formuen ikke er endeligt og uigenkaldeligt adskilt fra stiftens til beskattningen, forsat tilhører den afdøde og dermed boet. Ligeså har man i lovpakkens § 3

⁴⁹ Skats juridiske vejledning, afsnit C.D.9.1.5.1., 2015

⁵⁰ Lov om afgift af dødsboer og gaver § 11, 2015

ændret § 3 a, stk. 2 i FBL, at efter 2. pkt. indsættes ”Stk. 1 finder ikke anvendelse, hvis indskyderen som følge af indskuddet er skattepligtig af afkastet i den udenlandske fond eller trust, jf. ligningslovens § 16 k.”⁵¹.

3.6.5 KRAVET OM UIGENKALDELIGT AFKALD PÅ FORMUEN

I dette afsnit vil der være en diskussion af den skattemæssige kvalifikation af trusts, og Skats krav om et endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen fra stifterens formuefære. Kan det være rigtigt, at Skat i sine indledende undersøgelser af trusts i forbindelse med den skattemæssige kvalifikation, kun skal se på kravet om uigenkaldeligt udskillelse af formuen, eller har andre kriterier ligeså stor vægt eller burde de have?

Skats nuværende praksis om trusts er, ved den skattemæssige kvalifikation ser Skat først og fremmest på, hvorvidt der er foretaget en definitiv, effektiv og uigenkaldelig udskillelse af midlerne fra stifterens formuefære. Dette krav er den helt basale tilgang hos skattemyndigheder, når de skal vurdere om den skattepligtige forsat er rette indkomstmodtager eller ej. Tilhørende dette kravet om en effektiv udskillelse af formuen, ser Skat også på, om der eksisterer en selvstændig ledelse for trusten. Hvis dette er tilfældet, ser Skat det, som en vigtig garanti for, at en ny og uafhængig ejerrådighed er tilvejebragt, og en god indikation på, at midlerne har forladt stifterens formuefære, og dermed ikke længere kan betegnes som rette indkomstmodtager.

Det er denne praksis, som ofte bliver kritiseret af eksperter på området. Vi ved fra tidligere, at der ikke findes nogen lovmæssig definition af begrebet trust. Hvilket betyder, at man i dansk ret ikke anerkender organisationsformen trust, som et selvstændigt skattesubjekt. I stedet for prøver skattemyndighederne, at indpasse begrebet trusts i de allerede eksisterende danske retsinstitutter. For på den måde, at finde en lovgivning, som på bedste mulig måde kan anvendes analogt på trusts. Dette blev naturligvis til FBL. Uanset om begrebet trust har mange ligheder med det danske fondsbegreb, så må Skat konstatere, at der her er tale om to forskellige retsinstitutter, som adskiller sig fra hinanden på en række afgørende punkter. Vi ved fra ovennævnte afsnit, at trusts ikke er en juridisk person, de er heller ikke selvejende, og har en aftalefrihed i trusten, som betyder, at der ikke er opfyldt betingelsen for, om der er

⁵¹ Fondsbeskatningslovens § 3 A, 2015

fundet en uigenkaldelig udskillelse sted af stifterens formue. Disse helt centrale og afgørende punkter adskiller trusts fra fonde. Idet trusts heller ikke minder om andre retsinstitutter i dansk ret, så mener jeg ,at trusts bør anerkendes skattemæssigt, og ikke blot indpasses analogt på FBL. Dette betyder også, at Skat ikke bør lade det være afgørende for den skattemæssige kvalifikation af trusts, om der er fundet en effektiv og uigenkaldeligt udskillelse sted. Da dette ikke er et krav for trusts i common law landene.

Men hvad er baggrunden for, at Skat tillægger kravet om en definitiv og uigenkaldelig udskillelse af formuen fra stifterens side så stor vægt? Med udgangspunkt i sagen SKM2009.249.SR⁵² har Skat taget stilling til, om den skattepligtige i sagen var skattepligtig af indkomsten i trusten, samt hvordan den skattepligtige skulle beskattes af udbetalingerne fra trusten. Her tager Skat bl.a. stilling til, om kapitalen er definitiv og effektiv udskilt fra stifterens formuefære. I sagen fastlår Skat, at midlerne skal være overført til trusten på en sådan måde, at stifteren såvel som mellem levende (inter vivos), og som ved død (mortis causa) er afskåret fra at råde over disse. Det er endvidere afgørende for vurderingen, om der er en selvstændig bestyrelse/administration af trusten. I den konkrete sag kom Skat frem til, at trusten var stiftet på en sådan måde, at trustens formue var uigenkaldeligt og definitivt adskilt fra stifterens private formue, så midlerne ikke kunne tilbageføres til stifteren, dennes ægtefælle eller mindreårige børn under nogen omstændigheder. Bestyrelsen var uafhængig af stifteren, jf. at trustee var en uafhængig revisor. Den begunstigede var uden indflydelse på trustee's beslutninger og uden råderet over trustens formue, betød samlet set at det var Skats vurdering, at der efter danske retsregler forelå en endelig og effektiv udskillelse af stifterens midler til trusten.

Som overnævnte sag viser, tillægger Skat det afgørende betydning for beskattningen af indkomsten i trusten, om der er sket en definitiv og effektiv udskillelse sted. Professor ved handelshøjskolen i Aarhus Aage Michelsen er af samme holdning, som Skat angående formuens adskillelse. "Der opstår to centrale spørgsmål, når en formue afgives i trustform. For det første om der har fundet en reel og uigenkaldelig formueafgivelse sted. Og for det andet om formuen er afgivet til the trustee (som mellemmand) eller direkte til beneficianterne. Besvarelsen af disse to spørgsmål har betydelig

⁵² SKM 2009.249.SR - Begunstiget ikke skattepligtig af indkomst i trust

skatteretligt interesse efter dansk ret, hvis the settlor flytter til Danmark, eller hvis beneficianterne har bopæl i Danmark”⁵³.

Jeg mener stadig, at lovgivningen i common law landene bør tages i betragtning, når Skat skal vurdere trustens eksistens. Det er ikke efter common law et krav, at formuen er effektivt og definitivt udskilt fra stifterens formuefære. Det er desuden heller ikke et krav at stifteren ikke må have indflydelse på trusten, som Skat ellers tillægger stor vægt. Stifteren har muligheden for at erklære sig selv, enten som trustee eller begunstigede. Her er kravet så at der er en co-trustee eller co-begunstigede, som er uafhængig af stifteren. Så kan trustee også godt være blandt de begunstigede. Idet trusts ikke har som betingelse, at der er sket et uigenkaldeligt afkald på formuen. Jeg finder det på den baggrund, at kravene til om overdragelsen af midlerne er sket, ikke bør afhænge af, om overdragelsen er uigenkaldelig og effektiv, ligeså lidt som dette krav opstilles for andre retsinstitutter i DK og udlandet.

Jeg mener som tidligere nævnt, at skattemyndighederne i sin vurdering af trusten, kunne se nærmere på trustens formål, trust deed, altså de vedtægter som trusten har, samt hvor nært eller fjernt stifterens mulighed for at få sin formue tilbage ligger. Ved oprettelsen af en trust kan stifteren oprette mange forskellige former, nogle trustformer er irreversible, mens andre er reversible. Selvom trusten er reversible, har stifteren så overhovedet interesse i at få sin formue igen, hvor stor er denne ”interest in reversion”. Stifteren har også muligheden for, at have flere kasketter på, end blot at være stifter. Hvis stifteren erklærer sig selv for trustee, resulterer dette personsammenfald ikke i, at midlerne ikke er udgået af trustens formuefære. Dette betyder dog ikke, at stifteren forsat har formuen, da reglerne i common law sikre den fornødne udskillelse, ved at ethvert forsøg fra trustee på, at drage fordel af trustmidlerne vil udgøre et ”breach of trust”, hvilket efterfølgende medfører et kompensationskrav fra de begunstigede. Hvis tilfældet er, at trustee også er en af de begunstigede, hvilket Skat ikke mener, opfylder deres betingelser for trusts, da de begunstigede ikke må have indflydelse på beslutninger på trustens vegne. Her kan Skat i sin vurdering undersøge, om trustee i denne situation skal have en co-trustee, så trustee ikke er ene om trustens beslutninger. Derudover er trustee underlagt nogle udførlige og strege regler, samt principper for bl.a. fiduciary duties overfor de begunstigede, og om beneficial ownership. Disse regler beskytter de begunstigede

⁵³ Aage Michelsen, R&R 1992. 11 SM, lærebog i indkomstskat, 15. udgave, 2013. S.807

mod skatteunddragelse, og svindel med trustens midler. Taget disse betragtninger og regler i mente, kan jeg ikke se, hvorfor retsforholdene og organiseringen af trusten i hjemlandet ikke tages i betragtning i Skats vurdering, og ikke blot kravet om uigenkaldelig udskillelse af formuen. Derfor mener jeg, de danske skattemyndigheder skal anerkende trusts, som den struktur de har i hjemlandet.

3.6.6 ANERKENDELSE AF TRUSTS I DANSK RET

Professor Thøger Nielsen kritiserer i sagen TFS 1989.213⁵⁴, at ordet "anerkende" er ikke velvagt, såfremt en trust er gyldigt stiftet i sit hjemland, idet denne derfor er en ubestrideligt og levende realitet, men hvis betydning og konsekvenser i en skattemæssig sammenhæng blot volder tvivl. For hvordan skal de danske skattemyndigheder ikke kunne anerkende trusts, som organiseringsform, når trusts bl.a. i europæiske lande, som Storbritannien og Irland er en del af deres retsinstitutter i common law praksissen. Skaber de danske skattemyndigheder ikke et reelt problem her, når de vælger ikke at anerkende trusts, som på lovligvis er stiftet i europæiske lande, som Irland og Storbritannien er blandt. Er denne omkvalificering eller ikke anerkendelse dermed ikke i strid med EU-rettens principper om kapitalens frie bevægelighed i EU og den frie etableringsret, som også findes blandt EU-medlemsstaterne. Dette diskuteres i dette afsnit.

For hvad vil der ske i den situation, hvor en eller flere deltagere i trusten vælger, at flytte fra trustens EU-stiftelsesstat med henblik på at tage ophold, eller etablere sig i en EU-stat, der ikke anerkender trusten eller vedkommendes status som stiftere, trustee eller begunstigede. Jeg mener, at de danske skattemyndigheder udsætter disse for en betydelig retsusikkerhed, som potentielt kan ende ud i en merbeskatning for den skattepligtige. EU-domstolen har i sagerne Centros⁵⁵ og Überseering⁵⁶, samt Inspire Art Ltd⁵⁷ taget stilling til selskabers

⁵⁴ Thøger Nielsen, TFS 1989, 213, gave gennem mellemmand

⁵⁵ Centros mod Erhvervs- og selskabsstyrelsen, C-212/97,

⁵⁶ Überseering BV mod Nordic Construction Company Baumanagement GmbH, C-208/00

⁵⁷ Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam mod Inspire Art Ltd, C-167/01

etableringsret af filialer i andre EU-medlemslande. I disse sager har det været de nationale regler, der ikke har tilladt andre medlemsstaters selskabers sekundære etableringsret, hvilket EU-domstolen har konkluderet, at være i strid med EU-retten og særligt TEF artikel 43.

TEF art 43. handler om EU's frie etableringsret. Den omfatter alle samvirker, både juridiske personer og ikke juridiske personer. Der er en undtagelse i TEF artikel 48 om selskaber, der ikke arbejder med vinding for øje. Almindelige trusts er ikke omfattet af artikel 48, idet trusts ikke anses for at være selvstændige retssubjekter, og artikel 48 kun omfatter privatretlige selskaber, samt juridiske personer under den offentlige ret eller privatreppen. En betingelse for opfylde at artikel 43 er, at vedkommende har bestemmende indflydelse på driften. Selvom trustee kun har en delvis ejendomsret i trusten, i form af den legale ejendomsret, så har trustee stadig den bestemmende indflydelse over trustens beslutninger. Hvilket betyder, at trustee må være omfattet af den frie bevægelighed. Som tidligere nævnt har stifteren mulighed for at træde ind som trustee, og dermed få bestemmende indflydelse, men det er som oftest tilfældet i klassiske trustsituationer, at stifteren træder ud af trusten, umiddelbart efter stiftelsen. Derfor vil stifteren i de fleste situationer ikke være omfattet af artikel 43. Det samme er tilfældet for de begunstigede, idet de ikke har den fornødne bestemmende indflydelse over trustens beslutninger.

Det betyder, at trustee har muligheden for at etablere sig i andre EU-lande, uden at dette skal medføre en ekstra beskatning eller få betydning for trustens indkomst.

3.7 FAIR BESKATNING AF AKTIVER UD AF LANDET

Det tredje betydningsfulde element i skattelypakken er, at Skat skal have muligheden for, at se bort fra et bindende svar om den skattemæssig virkning ved værdiansættelse af aktiver. Dette skal ske hvis det efterfølgende viser sig, at værdien af aktivet afviger væsentligt fra den fastsatte værdi i det bindende svar. I dette afsnit vil der blive analyseret på, hvordan virkningen af en sådan lovændring vil have af konsekvens for danske skattepligtige. Det angår både i væsentlige situationer, såsom ved til- og fraflytning af landet, samt i forbindelse med ,generationsskifte. Et bindende svar fra Skat bruges oprindeligt til overdragelse mellem interesseforbundne partner og ved flytning ind og ud af landet. Her får den skattepligtige værdiansat sine aktiver af Skat, og hvilke betydning en overdragelse vil få af skattemæssige konsekvenser for den skattepligtige. Et bindende svar havde en lovmæssig gyldighed for Skat

i 5 år efter modtagelsen. Skat har herefter erfaret, at der har været eksempler på aktiver, som er ført ud af landet, hvor den faktiske værdiansættelse efterfølgende var 10 gange større, end den fastsatte værdi i det bindende svar. Det er en sådan skattespekulation, som SKM med denne lovændring vil forhindre.

Lovændring går i alt sin enkelthed ud på, at Skat skal kunne se bort fra et bindende svar, hvis værdien inden for den normale ligningsfrist overstiger værdien i det afgivende bindende svar med mindst 30 % og med mindst 1. mio. kr. Samtidig skal den maksimale gyldighedsperiode for bindende svar efter lovændring være på 6 måneder, hvorpå Skat kan være bindende overfor en værdi af aktivet. SKM fastslår i bemærkningerne til loven, at givet grænsen er overskredet for et aktiv, vil et sådan bortfald ikke automatisk udløse beskatning på aktivet. Dette sker dog i de situationer, hvor betingelserne for et bortfald er opfyldt. Her vil den skattepligtige blive stillet som om, der ikke på nogen givet tidspunkt var afgivet et bindende svar om værdiansættelse af aktivet. Dette kan få store konsekvenser for de skattepligtige. Ikke blot dem som lovændringen var tiltænkt, men også helt almindelige lovlydige skattepligtige, som tager et bindende svar for hvad det reelt burde være, nemlig bindende overfor Skat.

3.7.1 LOVÆNDRINGEN AF DE BINDENDE SVAR

I dansk skatteret er det SFL, som regulerer lovgivningen for bl.a. bindende svar. Kapitel 8 i SFL handler om bindende svar. Den regulerer i lovens § 21, at en skatteyder "kan hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet"⁵⁸. Derudover nævner § 21, stk. 2, at skatteydere i sit bindende svar kan få svaret på, hvordan den skattemæssige virkning af en disposition er, for andre end spørgeren selv, givet Skat har kompetence til afgørelsen. I de tilfælde, hvor Skat ikke har kompetence til at afgøre spørgerens spørgsmål, kommer § 21, stk. 3 med undtagelser til, hvornår Skat kan komme med et bindende svar på spørgsmålet. Det er i situationer, hvor spørgsmålet handler om den skattemæssige virkning af toldlovgivningen, eller om bevillinger eller dispensationer vedrørende påtænkte dispositioner. I de situationer, hvor et bindende svar fra Skat ville

⁵⁸ Skatteforvaltningsloven § 21

kunne få en væsentlig betydning for et større antal skattepligtige end blot spørgeren, skal Skat forelægge en anmodning om et bindende svar for Skatterådet til afgørelse jf. § 21, stk. 4. Dette er også tilfældet, hvor svaret i det bindende svar vedrører store økonomiske værdier, fortolkning af ny lovgivning, hvis der tages stilling til et EU-retligt spørgsmål af væsentlig rækkevidde, eller hvad sagen i øvrigt har påkaldt sig, eller skønnes at ville påkalde sig større offentlig interesse. Skat og Skatterådet kan dog også afvise, at give et bindende svar. Det sker i de situationer, hvor myndigheder mener, at "spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse"⁵⁹.

Der hvor skattelypakken ændrer ved SFL er i § 25. Det væsentligste ændres i § 25, stk. 1, hvor der indsættes efter 2. pkt.: "Et bindende svar om et aktivs værdi er bindende for skattemyndighederne i forhold til spørgeren eller andre som nævnt i § 21, stk. 2, ved behandlingen af det pågældende forhold i 6 måneder regnet fra spørgers modtagelse af svaret"⁶⁰. Dermed forkortes gyldighedsperioden fra daværende 5 år fra spørgerens modtagelse af svaret, til kun 6 måneder. Dette mener jeg, er med til kraftigt at forringe den værdi af det bindende svar, som erhvervslivet ligger i beskyttelsen i at vide den skattemæssige virkning af den pågældende disposition. Dette må alt andet lige betyde, at erhvervslivet og dermed de skattepligtige ikke længere har fuld tillid til Skat, og hvad skattemyndighederne tillægger af skattemæssig virkning af et bindende svar. Selvom skattemyndighederne er bundet af et bindende svar i 6 måneder, er det ikke til hindre for at de om 6 måneder ændre opfattelse af de skattemæssige konsekvenser, og dermed ændre beskatningsbetingelserne for dispositionen. Dette gælder, selvom oplysningerne om dispositionen er uændret i forhold til 6 måneder tidligere. Dette vil medføre en potentiel væsentlig usikkerhed om de skattemæssige konsekvenser for dispositionen, og den beskatning, som påføres den skattepligtige.

Hvis dette ikke var slemt nok for de skattepligtige, så ændrer skattelypakken også SFL § 25, stk. 2, hvor der indsættes som 3. pkt. at " Medmindre andet er fastsat af skattemyndighederne, gælder det derudover for bindende svar om et aktivs værdi, at svaret ikke er bindende, hvis det på baggrund af oplysninger ud fra et efterfølgende direkte eller indirekte salg af aktivet eller ud fra størrelsen af det efterfølgende afkast på aktivet, kan begrundes, at aktivets værdi på tidspunktet for afgivelsen af det bindende

⁵⁹ Skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2

⁶⁰ Skatteforvaltningsloven § 25, stk. 1, 2. pkt.

svar afveg mindst 30 pct. og mindst 1 mio. kr. fra værdien i det bindende svar”⁶¹. Selvom skatteyderen har indhentet et bindende svar fra Skat om alle relevante forhold, så kan Skat alligevel vælge at tilsidesætte dette, hvis blot Skat kan sandsynliggøre, at den beregnede værdi afviger væsentligt fra det bindende svar. Tidligere havde Skat kunne afvise et bindende svar på den begrundelse, at der ”i det omfang der er sket ændringer i forudsætninger, som har været afgørende for indholdet af svaret” jf. § 25 stk. 2. Nu kræver det blot, at Skat kan sandsynliggøre, at aktivets værdi på tidspunktet for afgivelsen afveg mindst 30 % og mindst 1. mio. fra værdien i det bindende svar. Denne stramning af kravet for bortfald af det bindende svar, kan potentielt gå hen og blive en væsentligt udfordring for de fraflyttede selskaber, som kan risikere forhøjede fraflytterskatter end først påregnede, samt for helt almindelige skattepligtige især i forbindelse med generationsskifte. Idet selskabernes og investorernes tillid til skattesystemet svækkes, så får det en altgørende betydning for den måde, udenlandske investorer ser det danske skattesystem. Dette kan potentielt få en negativ virkning for tilliden til Skat, men vigtigst af alt, det investeringsklima der er altgørende for Danmark og dansk erhvervsliv.

3.7.2 BETYDNING AF ÆNDRET GYLDIGHEDSPERIODE

Med disse to væsentlige ændringer af SFL’s kapitel 8 om bindende svar, indfører SKM nogle generelle forringelser, som skal ramme enkelte særlige tilfælde. Det er tilfælde, hvor Skat mener, at værdiansættelsen er forbundet med stor usikkerhed, grundet de mange faktorer, der kan påvirke værdien. Det kan bl.a. være faktorer, som selskabets nøgletal, samt aktivets potentielle markedsudvikling, som kan påvirke aktivets værdi. Men i stedet for at ramme enkelte særlige tilfælde, så rammer ændringen helt almindelige skattepligtige, som sætter sin lid til Skats afgørelse, om den skattemæssige virkning af den pågældende disposition. Dette kan potentielt gå hen og få den konsekvens, at man fratager selskaberne muligheden for at opnå sikkerhed, for en værdiansættelse af aktiver ved til- og fraflytning, samt ved overdragelser mellem interesseforbundne partner, som ved generationsskifte.

Jeg er af den holdning, at bindende svar altid burde være bindende, indenfor en normaliseret frist for den pågældende dispositions varighed. Hvis det inden for branchen er normalt, at varigheden af en disposition har betydning for aktivet i 2 år eller 3 år, burde Skat have dette

⁶¹ Skatteforvaltningsloven § 25 stk. 2, 3. pkt.

med i deres vurdering af det pågældende aktiv. Hvorimod ved mindre økonomiske betydende dispositioner kan gyldighedsperioden, sagtens være mindre f.eks. 12 måneder. Dette burde være en vurderingssag for hver enkelt sag, som Skat skal give afgørelse om. Som jeg kan læse det i loven, har dette også tidligere været praksis hos Skat. Selvom § 25 stk. 1 tidligere sagde en maksimal gyldighedsperiode på 5 år, så har praksis hos Skat været, at reglen om kortere periode, som indsættes i det bindende svar ofte været brugt. Typisk vil gyldighedsperioden for et bindende svar være mellem 3 til 6 måneder. For Skats vedkommende bliver praksis nu bare til lovgivning. Hvis gyldighedsperioden på 6 måneder allerede var praksis hos Skat, hvad er så problemet med at indføre det ved lov. Problemet er, at en så kort bindingsperiode for det bindende svar, kan give nogle helt praktiske problemer for selskaberne, i form af sagsbehandlingen hos Skat varierer betydeligt fra sag til sag. I de tilfælde, hvor overdragelsen trækker ud, skal der ikke gå særligt længe, før man kommer over de 6 måneder, og dermed skal indhente et nyt bindende svar, som igen kan trække ud. Dermed kan overdragelsen potentielt trække så meget ud, at den ikke bliver til noget, eller at forudsætninger for overdragelsen er ændret væsentligt fra første bindende svar. Dette er skidt for erhvervslivet, og de skattepligtige risikerer dermed tab. Ud fra denne betragtning mener jeg, at gyldighedsperioden bør sættes op, til minimum 12 måneder eller de nuværende 6 måneder med mulighed for forlængelser af 6 måneder af gangen, givet betingelserne er som oprindeligt.

3.7.3 BETYDNINGEN FOR BORTFALD AF BINDENDE SVAR

Det er ikke kun gyldighedsperioden, hvor jeg mener, at SKM overregulerer de given forudsætningerne for de bindende svar. Det gælder også ved den måde, at Skat kan se bort fra et bindende svar, hvis Skat kan sandsynliggøre, at værdiansættelsen afviger væsentligt fra det bindende svar. Efter skattelypakkens nye regler kan et bindende svar bortfalde, hvis aktivets værdi afviger med mindst 30 % og mindst 1 mio. kr. Dette vil dels få betydning ved fraflytning, hvor vurderingen af en højere værdi af aktivet vil medføre en merbeskatning, og ved tilflytning hvor en lavere værdi vil være relevant for en merbeskatning. SKM fremsætter i lovarbejderne til lovændringen, hvis beløbsgrænserne overskrides, så fører det ikke automatisk til bortfald. Bortfaldet indtræder først, hvis Skat kan sandsynliggøre, at den efterfølgende konstateret værdi også må være mere retvisende på tidspunktet for afvigelsen. Dette virker fornuftigt, og efter hensigt med at forhindre skatteunddragelse. Det at Skat

efterfølgende ved salg skal konstatere, at værdien på salgstidspunktet er mere retvisende end svaret i det bindende svar, bør fremgå mere tydeligt i ordlyden i § 25, stk. 2, 3. pkt., hvor der står at "...hvis det på baggrund af oplysninger ud fra et efterfølgende direkte eller indirekte salg af aktivet eller ud fra størrelsen af det efterfølgende afkast på aktivet, kan begrundes, at aktivets værdi på tidspunktet for afgivelsen af det bindende svar afveg mindst 30 pct. og mindst 1 mio. kr. fra værdien i det bindende svar.". Her står der, at hvis Skat kan begrunde, at aktivets værdi på salgstidspunktet afveg mere end 30 % og mindst 1. mio. kr. så kan de afslå det bindende svar.

Selvom det lyder fornuftigt, at Skat skal sandsynliggøre, at værdien ved det efterfølgende salg er mere retvisende end det bindende svar, så må man sige, hvis Skat kan skyde over 1 mio. eller over 30 % forbi den oprindeligt værdiansætte værdi af et aktiv på kun 6 måneder, så burde der være et eller andet galt med Skats værdiansættelser. Når Skat har alle relevante oplysninger til stede, burde man i det mindste ramme en værdi, som svarer til salget ved den efterfølgende begivenhed. Ellers har skatteyderen netop ingen skattemæssigt sikkerhed for, om værdiansættelsen er rigtig, eller om Skat blot skønner denne vurdering. I de fleste tilfælde, hvor Skat værdiansætte et aktiv med stor usikkerhed for efterfølgende begivenheder, så har spørger heller ikke indflydelse på de efterfølgende begivenheder. Dermed vil jeg mene, at i tilfælde af aktiver med stor usikkerhed om værdiansættelsen, så bør Skat ud fra de givne konkrete oplysninger, som de har tilgængeligt give en vurdering, som bør give skatteyderen en skattemæssigt sikkerhed for de netop usikre efterfølgende begivenheder. Ellers tager man retssikkerheden ud af de bindende svar. SKM kunne også afhjælpe problemet med den svækket retssikkerheden i de bindende svar, ved at hæve beløbsgrænsen til 50 % afvigelse. Dette kunne særligt afhjælpe den problematik, som vil opstå i forbindelse med salg af immaterielle rettigheder indenfor biotek og IT branchen. Det er særligt, hvad angår immaterielle rettigheder, hvor Skat skønner, der er den største usikkerhed med hensyn til efterfølgende salg. Større usikkerhed om værdiansættelsen, betyder også potentielt større tab for statskassen, hvis ikke Skat opretholder nogle effektive beløbsgrænser. Dog vil jeg med disse beløbsgrænse mene, at de er rimelige snævre og stramme, hvilket alt andet lige vil svække betydningen af de bindende svar.

3.7.3.1 BETYDNING FOR BEVISBYRDEN

I de tilfælde, hvor Skat mener, at betingelserne for bortfald af et afgivet bindende svar er opfyldt, vil spørgere blive stillet i den situation, som om det bindende svar ikke havde været

afgivet. Folketinget har tidligere kommenteret dette i Folketingets ombudsmands beretning 2012-12⁶², hvor ombudsmanden kom frem til, at en meddelelse fra Skat, om at forudsætningerne for et bindende svar har medført bortfald, og Skat ikke vil ligge det bindende svar til grund ved beskatningen. Her kan spørgeren klage over meddelelsen om bortfald til Landsskatteretten, hvis spørgeren ikke er enig med Skat. Når Skat afslår, at holde sig til det bindende svar, så er det nemlig skatteyderen, der påhviles bevisbyrden til at bevise, at der ikke foreligger en afvigelse fra værdiansættelsen i det bindende svar. Denne bevisbyrde kan være besværlig at løfte for helt almindelige skattepligtige. Dette vil i mange tilfælde betyde, flere ressourcekrævende og langvarige tvist i klagesystemet, og potentielt også for domstolene. Det kan også betyde, at klagesagerne vil være for ressourcekrævende for mange skatteydere, som blot vil acceptere afgørelsen, selvom de givetvis havde en god sag imod Skat. Dette kan få den konsekvens, at det vil ødelægge et ellers velfungerende system for de bindende svar for helt almindelige skatteydere. Selvom det vil være ressourcekrævende, så kan det også være vanskeligt for skatteyderen, at bevise hvad årsagerne er til værdistigningen, eller modbevise Skats sandsynliggørelse af afvigelsen. Dette betyder også, at skatteydere ikke længere får den ønsket sikkerhed, som ligger ved bindende svar. Det kan være vanskeligt for skatteyderen, at bevise at den tidligere værdi er mere retvisende end værdien på salgstidspunktet.

Det ville give de skattepligtige mere retssikkerhed, hvis det var Skat, der havde bevisbyrden for at påvise, hvilke faktorer i den oprindelige værdiansættelse, der var forkert, og dette ikke var forudsigeligt ved værdiansættelsen. Når skatteyderen har opgivet alle relevante oplysninger til Skat ud fra den konstatering, at de er korrekte. Så burde det være Skats bevisbyrde, at påvise hvilke konkrete elementer, der var fejlagtige, og som gjorde at den efterfølgende værdi ved et salg var mere retvisende end det bindende svar. Skat skal ikke blot sandsynliggøre, at afvigelsen skyldes nogle efterfølgende begivenheder, som skatteyderen ikke kunne forudsige, og dermed ikke kunne ligge til grund for den oprindelige værdiansættelse.

3.7.4 PÅVIRKNINGEN HOS GENERATIONSSKIFTE

⁶² FOB 2012-12

Selvom overskriften for denne lovændring kaldes "Fair beskatning af aktiver, når de føres ud af landet", så får den konsekvenser for langt mere end fraflytningsbeskatningen af aktiver. For bestemmelsen om det bindende svars bortfald rammer også rent danske overdragelser. Det vil både ske ved koncerninterne overdragelser mellem rent danske selskaber, men så sandelig også ved overdragelser mellem danske selskaber og dens danske aktionærer, herunder særligt ved generationsskifte. Ud fra denne betragtning vil jeg umiddelbart mene, at "Fair beskatning når aktiver skal føres ud af landet" er en misvisende overskrift, idet bestemmelsen i givet fald rammer alle overdragelser af aktiver. Desuden kan det diskuteres, for hvem denne fair beskatning er for. Ved generationsskifte er det bindende svar ofte brugt, til at værdiansætte aktiver mellem de interesseforbundne parter.

Ligesom selskaber der flytter aktiver ud af landet, så ligger interesseforbundne partner ved generationsskifte også stor vægt på den forudberegnelighed, som de bindende svar giver i forhold til de skattemæssige transaktioner før de effektueres. Dermed bliver de interesseforbundne partners position i et generationsskifte pludselig vanskeligere, ved at Skat ikke længere er bundet af et bindende svar, hvis det afviger væsentligt fra beløbsgrænserne. Selvom partnerne succesfuldt har afsluttet generationsskiftet ud fra Skats bindende svar, så kan der potentielt dukke en markant ekstrabeskatning op, hvis for eksempel en kapitalfond eller et selskab pludselig efter overdragelsen af selskabets aktiver er overdraget, vil købe selskabet for en merpris på over 30 %. Denne øget risiko for en utilsigtet merbeskatning, kan få store konsekvenser for allerede gennemførte dispositioner for skatteyderen.

I forbindelse med generationsskifte er det ofte, at de interesseforbundne partner får et bindende svar for værdiansættelsen af selskabets faste ejendom, immaterielle aktiver, samt en aktiepost. Særligt med hensyn til aktierne i selskabet, har skatteyderne tidligere kunne bruge formueskattekursen, som en teknisk beregningsregel i anvendelsen til, at fastsætte kursen på aktierne. Denne beregningsregel har danske selskaber brugt, i forbindelse med generationsskifte siden indførelsen af 1982-cirkulæret⁶³ om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.v. og ved gaveafgiftsberegning. Dette cirkulære betød, at

⁶³ Cirkulære nr. 185 af 17/11 1982, Værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.v. og ved gaveafgiftsberegning

værdiansættelsen af unoterede aktier skulle ske efter aktiernes handelsværdi. Disse handelsværdier er ofte ikke tilgængelige, da relevant information om handelsværdien ikke kan fremskaffes, samt at aktiernes overdragelseskurs også er uegnet som handelsværdi. Derfor kunne beregningsregel for formueskatten anvendes, selvom formueskatten for længst var ophævet. Dette 1982-cirkulære blev ophævet tidligere på året 2015 med dette cirkulære⁶⁴. Problemet med anvendelsen af formueskattekursen har fra Skats side været, at formueskattekursen førte til en fordelagtig kurs, hvilket medførte et lempeligere generationsskifte rent skattemæssigt. Rent skatteunddragelsesmæssigt så medførte formueskattekursen også, at skete der overdragelse til børn, der ikke var skattepligtige til Danmark. Så ville der i disse tilfælde ske det, at skattebyrden hvilede på aktierne, og da der er anvendt en favorabel overdragelseskurs, ville det medføre en lavere beskatning af aktierne, når børnene solgte aktierne, da børnene beskattes i det land, hvori de bor.

Konsekvenserne af dels ophævelsen af 1982-cirkulæret, og beløbsgrænserne for bindende svar er, at det potentielt vil medføre en højere beskatning for overdragelsen af aktiverne i forbindelse med generationsskifter. Idet der hersker usikkerhed om de anvendte værdier i værdiansættelsen. En højere beskatning, som følge af, at formueskattekursen ikke længere kan anvendes, vil potentielt betyde, at flere vælger generationsskifte fra, når man vil sælge sit selskab. Dette er et slag for dansk erhvervsliv, idet det kan betyde, at danske selskaber sælges til udenlandske kapitalfonde, som vælger at outsource danske arbejdspladser til udlandet.

4.1 FORDELE AF SKATTELYPAKKEN

Selvom skattelypakken har sine svagheder, og på mange punkter ikke er gennemarbejdet ordentligt. Så er denne lovpakken trådt i kraft med den hensigt, at forhindre dispositioner i, at blive brugt til skatteunddragelse og skattespekulation. I dette afsnit ser vi alle de positive elementer skattelypakken kommer med, og hvordan det får af betydning for det danske erhvervsliv og danske skattepligtige.

4.1.1 REGERINGENS HENSIGT MED LOVPAKKEN

⁶⁴ Cirkulære nr. 9054 af 4. februar 2015

Med denne lovpakken satte Folketinget og ikke mindst den forhenværende regering et mål om, at bekæmpelse af skattely er et højt prioriteret ønske fra lovgivernes side. Grundet de seneste års afsløringer af massive skattespekulation og brugen af skattely, har gjort det vigtigere end nogensinde før, at sætte ind overfor dette område. Derfor har Folketingets flertal stemt for denne lovpakken, som måske lidt for ambitiøst, både indfører EU's omgængesklausul på MD direktivet, for rente-/royaltydirektivet, samt FS direktivet. Dermed går Danmark betydelig længere i deres stramning af lovgivningen, i forhold til EU's andre medlemsstater. Det giver Danmark den fordel, at Skat med større frihed og råderum i forhold til lovgivningen, kan tilsidesætte kunstige arrangementer og dispositioner. Dette gælder ikke kun arrangementer i forbindelse med MD direktivets lovgivning om bl.a. udbytter, men også ved transaktioner, hvori der indgår koncerninterne renter, og i forbindelse med royalty, når selskaberne sælger ud af deres immaterielle aktiver. Med denne lovpakke er Danmark også forgangsløst, hvad angår forbedring af lovgivningen om DBO'er. I tråd med OECD's anbefalinger om bekæmpelse af aggressiv skatteplanlægning, har Danmark allerede inden den endelige rapport fra OECD implementeret BEPS action 6 omkring forebyggelsen i tildeling af DBO's fordele i uhensigtsmæssige situationer. Dette må alt andet lige, blive et stærkt værktøj for Skat i deres kæmp mod skattely. Idet Danmark med denne bestemmelse rammer situationer, hvor Danmark giver skatteyderne en lempeligere beskatningen. Selvom det ikke var tåltænkt med lovpakken, så gør usikkerheden om en række af lovpakkens bestemmelser, at selskaberne vil tænke en ekstra gang, når de har med international skatteplanlægning at gøre. Dette giver i sig selv et midlertidigt værn mod international skatteunddragelse.

4.1.2 LOVPAKKENS FORDELE FOR ERHVERVSLIVET

Selvom den forhenværende regering er ellevilde over lovpakken, så er det danske erhvervsliv mindre entusiastiske. Når SKM strammer lovgivningen på det skatteretsligområde, så betyder det i givet fald en merbeskatning for selskaberne. Indførelsen af omgængesklausulen giver selskaberne nogle gevaldige omstillingsbetæneligheder. For hvert selskab, der opererer internationalt, kan potentielt blive berørt af omgængesklausulen. Ikke blot i relation til fremtidige transaktioner, men også hele måden selskabet internationalt gør forretningen på.

Jeg ser ikke de store fordele i denne lovpakke for erhvervslivet. I det hele taget betyder en strammere lovgivning, at selskaber skal begrænses på flere regler og lempeligere

beskatningsmuligheder, som selskaberne tidligere havde mulighed for at disponere over, fratages med denne lovpakke. Alene i forbindelse med omgåelsesklausulen kan selskaberne risikere, at miste muligheden for at udlodde og modtage udbytte skattefrit fra et datterselskab i EU, såfremt der er tale om udbytteudlodninger foretaget, som led i en omgåelse af reglerne. Danmark går med denne bestemmelse videre end den gældende praksis om beneficial owner, der gælder for udbytteudlodning til tomme mellemholdingselskaber. Det samme er gældende for RR direktivet, hvor en omgåelse kan betyde, at koncerninterne renter skal beskattes mm. Omgåelsesklausulen får også betydning for de skattefrie omstruktureringer. Derfor skal danske selskaberne være mere omhyggelige og påpasselige, når de foretager en omstrukturering, for den skal være forretningsmæssigt begrundet.

Det at lovens anvendelsesområde er så uklart, og ikke gennemarbejdet ordentligt betyder, at danske selskabers retssikkerhed forværres, idet der hersker uklarhed over, hvornår der foreligger denne omgåelse af reglerne. Samtidig med, at SKM ikke har nogen dybere afklaring af, hvad omgåelsesklausulens anvendelsesområde betyder, medfører at anvendelsesområdet potentielt først kan afklares af domstolene en årrække ud i fremtiden. Dette er en uholdbar situation for dansk erhvervsliv.

Et lille positivt element er, at omgåelsesklausulen i princippet nok vil være et supplement til Skats anvendelse af beneficial owner synspunkterne, og dermed den praksis Skat i forvejen bruger til, at vurdere international arrangementer.

4.1.3 BETYDNINGEN FOR ALMINDELIGE SKATTEPLIGTIGE

Selvom omgåelsesklausulen nok mest har konsekvenser for erhvervslivet, så indeholder skattelypakken også andre elementer. Elementer som beskatning af stiftere af trusts, og muligheden for bortfald af bindende svar er områder, som i den grad rammer almindelige skattepligtige. SKM's hensigt med reglerne om trusts er, at mindske muligheden for, at udenlandske trusts og fonde anvendes til skatteunddragelse af danske skatteydere. På den måde får Skat muligheden for, at beskatte stiftere og indskydere i udenlandske trusts af den løbende indkomst, som findes i trusten. Derved får Skat mere effektivt flere beskatningskroner ind, end tilfældet hidtil havde været, hvor stiftere kun skulle betale en indskudsafgift på 20 % ved indskud i trusts. En anden positiv indvirkning af de nye regler om trusts er, at trusts i større udstrækning vil blive anset som selvstændige skattesubjekter efter

dansk skatteret, hvis de opfylder regler om definitiv og effektiv udskillelse af midlerne fra stifteren. Hvorimod stiftere risikerer en beskatning af trustens midler, hvis trusten ikke opfylder betingelserne, og dermed vil blive bedømt som skattemæssigt transparent i dansk skatteret. Efter de nye regler får Skat muligheden for at beskatte det afkast, som skatteyderens placering af formue hos trustee kan føre til.

Det tredje og sidste område i skattelypakken er mulighed for bortfald af bindende svar. Denne del får en væsentlig betydning for helt almindelige skatteydere i forbindelse med generationsskifte, familieoverdragelse m.v. Specielt når SKM forud for denne lovpakke, også ophævede cirkulæret om anvendelsen formueskattekursen for aktiers værdiansættelse. Disse nye regler vil alt andet lige, gøre processen om generationsskifte yderligere besværlig, og potentielt også mere bekostelig for skatteydere. Det positive for Skats side er, at generationsskifte muligvis vil blive gennemført hurtigere end tidligere, i givet fald indenfor det bindende svars gyldighedsperiode på 6 måneder. Det vil potentielt også betyde en højere beskatning end tidligere for de aktiver, som overskrider beløbsgrænsen på 1 mio. kr. Men set i skattelys øjemed, så påvirker denne skærpelse langt flere, end det var hensigten med skattelypakken. Det er beklageligt.

4.1.4 TENDENSEN FORTSÆTTER

Skat har i de seneste år haft stor fokus på skattely, og ikke mindst transfer pricing sager. Det har specielt været koncerninterne handler med immaterielle aktiver og royaltybetalingerne, som ikke har stemt overens med armslængdeprincippet. Når handelsprisen er sæt for lavt, mister Skat en del af det skatteprovenu, som aktivet til handelsværdien kunne indbringe. Alene i 2014 har Skat forhøjet selskabernes skattepligtige indkomst med over 20 mia. kr. I forhold til årene 2010-2011, hvor det lå på 6 mia. kr. årligt⁶⁵. Tendensen fortsætter også i 2015, hvor skattelypakken træder i kraft fra 1. juni. Nu kan Skat ikke blot forhøje selskabernes skattepligtige indkomst, men de kan også nægte selskaberne adgang til de traktatfordele, som MD direktivet og RR direktivet medfører, hvis blot arrangementet ikke anses for at være reelt.

⁶⁵ <http://www.skm.dk/media/1185460/aktuelle-skattetaltransfer-pricing110315.pdf>

De tre skatteelementer sikre også, at beskatningen sker i kildelandet her i Danmark og ikke i destinationslandet. Dermed holder Danmark på sine beskatningskilder, og hele tiden sikre at der kommer nye til, for eksempel i forbindelse med beskatning af stiftere af trusts.

5.1 KONKLUSION

Med skattelypakken implementerer Danmark dermed ændringen af MD direktivet og den tilhørende omgåelsesklausul. Omgåelsesklausulen i dansk skattelov medfører, at danske selskaber står betydelige sværere i deres retsstilling overfor Skat, hvad angår arrangementer hvor der kan drages usikkerhed om arrangements hovedformål. Det skyldes at ordlyden i artiklen og i LL § 3 er så bredt formuleret, at der skabes tvivl om omgåelsesklausulens anvendelsesområde. Dette betyder, at selskabernes og de skattepligtiges retssikkerhed væsentlig svækkes. Skat selv ligger selve definitionen af anvendelsesområde op til domstolene, og dermed giver det Skat mulighed for at prøve grænserne af i forhold til anvendelsesområdet. Skattelypakken betyder også, at Danmark overimplementer omgåelsesklausulen til også at gælde for RR direktivet og FS direktivet. Så selvom omgåelsesklausulens anvendelsesområde ikke er fuldt gennemarbejdet, vælger man alligevel indfører den for de to andre direktiver også. Denne yderligere skærpelse af reglerne betyder, at danske selskaber potentielt kan komme i klemme mellem to skattemyndigheder, fordi der ikke er ensartet regler på området. Dermed vælger SKM at prioritere bekæmpelsen af aggressiv skatteplanlægning fremfor selskabernes retssikkerhed.

OECD's BEPS projekt har også betydning for skattelypakkens skatteelementer. Ordlyden i LL § 3 stk. 3 bygger på BEPS action 6 om treaty abuse. Ordlyden bygger på et tidligt discussion draft om handlingen, men SKM var sikker på at ordlyden ikke ville ændres væsentligt og indførte det i LL. Dermed indført man en omgåelsesklausul, som reelt ikke var færdigdefineret.

Det andet skatteelement er en beskatning af stiftere af trusts. Trusts anerkendes ikke i dansk skatteret, da stifteren stadig har råderetten over trustens formue. SKM bygger LL § 16 k på en analog fortolkning af FBL. Denne analoge sammenlægning kan ikke laves, da betingelserne for fonde og trusts er vidt forskellige retsinstitutter. SKM bør anerkende trusts i dansk ret, og dermed beskatte trusts på lige fod med andre fonde. For at formindske denne aggressive skatteplanlægning for trusts, kunne man implementer nogle af de værnsregler, som man

kender fra common law landene. Det tredje område er Skats bindende svar og den værdiansættelse som findes i svarene. Den værdi som selskaberne og skattepligtige ligger i de bindende svar forringes kraftig, idet gyldighedsperioden forkortes væsentligt og værdierne for bortfald skærpes, betyder at den beskyttelse selskaber har for deres skattemæssige vurdering af aktiverne kraftigt svækkes og selskabernes tillid til Skat og deres bindende svar lider et knæk. Det får både betydning for selskaber med grænseoverskridende handler, og som fører aktiver ind og ud af landet mellem driftssteder, men også for almindelige skattepligtige i forbindelse med generationsskifter og handel mellem interesseforbundne parterne.

På trods af de mange ulemper ved skattelypakken, så har den også nogle fordele. Danmark anses som ambitiøse i bekæmpelsen af skattespekulation, og skattelypakken mindsker mange muligheder for aggressiv skatteplanlægning og lovlige skattearbitragemuligheder for danske selskaber og skattepligtige. Det er stadig for tidligt at sige, om investeringsklimaet i dansk erhvervsliv ændres, men skattelypakken kan give danske selskaber nogle retsmæssige problemer og fortolkningsvanskeligheder for reglerne. Men på sigt er det ikke gavnligt for Danmark, hvis man går enegang for stramninger på skatteområdet. For det betyder, at danske selskaber får sværere ved, at konkurrere med udenlandske selskaber, når disse har lempeligere regler for selskabsbeskatningen. Hvis Danmark skal undgå at bygge en skattemur omkring sig, skal deres arbejde med bekæmpelse af skattespekulation ske i et internationalt samarbejde med EU medlemsstaterne om nogle EU konforme værnsregler.

6.1 PERSPEKTIVERING

I forbindelse med denne afhandling er det kommet frem, at omgåelsesklausulens anvendelsesområde kan være svært at definere, og dermed svært for selskaberne at afgøre dens skattemæssige konsekvenser. Derfor er det endnu for tidligt, at afgøre hvordan denne skattelypakke for af konsekvenser for det danske erhvervsliv og det danske skattesystem. Denne lovpakke og hele det internationale arbejde er BEPS er starten for et nyt grundlag for et nyt internationalt skattesystem, hvor nationale lovlig skattearbitrage formindskes, og skattespekulation bekæmpes.

Hvordan ser fremtiden ud for bekæmpelse af skattespekulation? Noget af det nyeste på skatteområdet er, at EU kommissionen og ECOFIN har diskuteret en draft tekst til et anti BEPS

direktiv. Dette forslag skulle være klart i ultimo januar 2016, og skal sikre medlemsstaterne et minimumsniveau i den effektive selskabsbeskatning ved hjælp af en switch over klausul. Derudover skulle forslaget også indeholde et EU konform definition af et fast driftssted, en konform rentefradragsregel og en konform exitbeskatning. Der skal være en obligatorisk beskatning af lavbeskattede udbytter, kapitalforhøjelser, samt overskud fra filialer i tredjelande. ECOFIN's arbejde med forslaget kræver dog et ekstra arbejde, og det er heller ikke sikkert at det endelige forslag, som kommissionen foreslår stemmer helt overens med ECOFIN's draft tekst⁶⁶. Forslaget er EU's næste skridt i arbejdet for et fair, efficient og investeringsvenligt skattesystem i EU, som skal bekæmpe aggressiv skatteplanlægning og skattespekulation.

I forbindelse med denne anti BEPS pakke, offentliggjorde et rapport om studiet af den aggressive skatteplanlægning i EU⁶⁷. Denne rapport giver kommissionen et indblik i medlemsstaternes nationale skattesystemer. Rapporten identificerer tre områder, 1. strukturer for aggressiv skatteplanlægning, 2. indikationer derpå, samt 3. gennemgang af skattesystem med henblik på, at identificere hvilke skatteregler og praksis, som resulterer mulighederne for aggressiv skatteplanlægning. Imens EU forsætter sit arbejde indenfor bekæmpelse af skattespekulation, har Danmark efter denne skattelypakke blev vedtaget, bl.a. fået en aftale hjem med De Forenede Arabiske Emirater om udvekslingen af skatteoplysninger i forbindelse med sager om skattespekulation. Dermed har Danmark nu aftale med alle potentielle skattelylande, hvilket giver Skat de bedste forudsætninger for at sætte ind over for personer og selskaber, der forsøger at skjule skattepligtige formuer eller indkomster i skattely⁶⁸.

7.1 LITTERATURLISTE

Love:

Ændring Af Moder-/datterselskabsdirektivet, 121/EU, (2015).

⁶⁶ ECOFIN publishes working paper, 2015

⁶⁷ Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators, 2015

⁶⁸ Danmark har nu aftale om udveksling af skatteoplysninger med alle tidligere skattely, 2015

Bekendtgørelse Af Lov Om Beskatning Af Fonde Og Visse Foreninger (Fondsbeskatningsloven), 961, (2015).

Bekendtgørelse Af Lov Om Påligningen Af Indkomstskat Til Staten (Ligningsloven), 1081, (2015).

Boafgiftsloven, 47, (2015).

Fremsættelsestale Til Lovforslag Nr. L 167, AN011907, (2015).

Fusionsskattedirektivet, 133/EF, (2009).

Lovforslag Nr. L 167 Ved 3. Behandling , 121, (2015).

Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, 978-92-64-21937-3, (2014).

Moder-/datterselskabsdirektivet, 96/EU, (2011).

Rente-/royaltydirektivet, 49/EF, (2003).

Skatteforvaltningsloven, 1267, (2015).

Styresignal i Forbindelse Med Ophævelse Af Formueskattekursen, 9054, CirkulæreCong. (2015).

Værdiansættelse Af Aktiver Og Passiver i Dødsboer m.v. Og Ved Gaveafgiftsberegning, 185, CirkulæreCong. (1982).

Bøger:

Amby Christian, & Skatterevisorforeningen. (2008). *Skattely*. S.l: SRF, Skatteforeningen.

Bay, M. (2014). BEPS: Konturerne til et nyt fælles skattesystem.

Blume, P. (2002). *Juridisk metodelære: En indføring i rettens og juraens verden* (2 udgave ed.). Kbh.: Jurist- og Økonomforbundet.

Blume, P., Christensen, P., & Rønne, A. (1990). *Retlig regulering: Teknik og metode* (1 udgave, 1 oplag ed.). Kbh.: Akademisk Forlag : eksp. DBK.

Eco, U. (1998; 1997). *Kunsten at skrive speciale: Hvordan man udarbejder skriftlige opgaver* [Come si fa una tesi di laurea.] (3 oplag ed.). Kbh.: Akademisk Forlag.

Feldthusen, R. K. (2002). *Trusts*. 87-619-0333-7: Thomson - GadJura.

Hansen, L. L., & Werlauff, E. (2013). *Den juridiske metode: En introduktion* (1 udgave ed.). Kbh.: Jurist- og Økonomforbundet.

Nielsen, R., & Tvarnø, C. D. (2014). *Retskilder og retsteorier* (4th ed.). 9788757432688: Jurist- og Økonomforbundets Forlag (DJØF).

OECD. (2013). *Addressing base erosion and profit shifting* Organisation for Economic Co-operation and Development.

Skatteministeriet. (2015). C.D selskabs-, fonds- og foreningsbeskatning. *Den juridiske vejledning* (2015-2 ed., pp. 9.1.5.1). 978-87-7121-956-2: Skatteministeriet.

Skatteministeriet. (2015). C.I international omgængelsesklausul. *Den juridiske vejledning* (2015-2 ed., pp. 4.1.5). 978-87-7121-956-2: Skatteministeriet.

Winther Sørensen, N. (2003). *OECD's modeloverenskomst 2003 med kommentarer*. 9788777623462: Magnus Informatik A/S.

Domafgørelser

Centros Ltd Mod Erhvervs- Og Selskabsstyrelsen, C-212/97 (EU 1999).

Überseering BV Mod Nordic Construction Company Baumanagement GmbH (NCC), C-208/00 (EU 2002).

Kamer Van Koophandel En Fabrieken Voor Amsterdam mod Inspire Art Ltd, C-167/01 (EU 2003).

Foggia – Sociedade Gestora De Participações Sociais SA mod Secretário De Estado Dos Assuntos Fiscais (Foggia Dommen), C-126/10 (EU 2011).

Hans Markus Kofoed Mod Skatteministeriet (Kofoed Dommen), C-321/05 (Danmark 2007).

Retmæssig Ejer - Kildeskat på Udbytte, SKM2012.121.ØLR (Danmark 2012).

Begunstiget Ikke Skattepligtig Af Indkomst i Trust, SKM2009.249.SR (Danmark 2009).

Høringer

Høringssvar i skemaform L 167 - forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven og skatteforvaltningsloven: Skatteudvalget, Skatteministeriet, (2015).

Høringssvar om L167 - forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven og skatteforvaltningsloven: Skatteudvalget, Skatteministeriet, (2015).

Videnskabelige artikler

Kokolia, E., & Chatziioakeimidou, E. (2015). BEPS impact on EU law: Hybrid payments and abusive tax behaviour. *European Taxation*, , 149-150, 151, 152, 153, 154, 155, 156.

Michelsen, A. (1992). **Title mangler**. *Revision Og Regnskabsvæsen*, 11(247)

Nielsen, T. (1989). Gave mellem mellemmand. *Tidsskrift for Skatteret*, (213)

Rapporter/publikationer

OECD. (2014). BEPS ACTION 6: PREVENTING THE GRANTING OF TREATY BENEFITS IN INAPPROPRIATE CIRCUMSTANCES - public discussion draft No. 14. marts 2014 - 9. april 2014)OECD.

OECD. (2015). Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances No. ACTION 6: 2015 Final Report)OECD.

Ramboll Management Consulting & Corit Advisory. (2015). Study on structures of aggressive tax planning and indicators (Final report No. WORKING PAPER N. 61). ISSN 1725-7565: EU kommissionen.

Skatteministeriet. (2015). Virksomheders skattepligtige indkomst forhøjet med over 20 milliarder i 2014 No. Aktuelle skattetal)Skatteministeriet.

Hjemmesider

Ernst & Young. (2015). *ECOFIN publishes working paper on proposal for a council directive laying down rules against BEPS*. Retrieved 01/20, 2016, from [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ECOFIN_publishes_working_paper_on_Proposal_for_a_Council_Directive_laying_down_rules_against_BEPS/\\$FILE/2015G_CM6057_ECOFIN%20publishes%20working%20paper%20on%20Proposal%20for%20a%20Council%20Directive%20laying%20down%20rules%20against%20BEPS.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ECOFIN_publishes_working_paper_on_Proposal_for_a_Council_Directive_laying_down_rules_against_BEPS/$FILE/2015G_CM6057_ECOFIN%20publishes%20working%20paper%20on%20Proposal%20for%20a%20Council%20Directive%20laying%20down%20rules%20against%20BEPS.pdf)

EU kommissionen. (2016). *Fair taxation: Commission presents new measures against corporate tax avoidance*. Retrieved 01/28, 2016, from http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-159_en.htm

Jensen, S. (2014). *Dansk erhvervsliv: Enegang mod skattely skræmmer investeringer væk*. Retrieved 02.28, 2015, from <http://www.business.dk/oekonomi/dansk-erhvervsliv-enegang-mod-skattely-skraemmer-investeringer-vaek>

Koch, L., & Voller, L. (2013). *Til kamp mod skattely*. Retrieved 03/05, 2015, from <http://verdensbedstenyheder.dk/news/til-kamp-mod-skattely/>

Praefke, K. (2014). *EU tager vigtige skridt i kampen mod skattespekulation*. Retrieved 02/28, 2015, from <http://www.information.dk/491241>

Ritzau. (2014). *EU er klar til at lukke skattely*. Retrieved 02/28, 2015, from <http://politiken.dk/oekonomi/ECE2240934/eu-er-klar-til-at-lukke-skattely/>

Skatteministeriet. (2015). *L 167 - forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven og skatteforvaltningsloven*. Retrieved 02/28, 2015, from <https://hoeringsportalen.dk/Hearing/Details/44411>

Skatteministeriet. (2015). *Danmark har nu aftale om udveksling af skatteoplysninger med alle tidligere skattely*. Retrieved 11/04, 2015, from <http://www.skm.dk/aktuelt/presse/pressemeddelelser/2015/november/danmark-har-nu-aftale-om-udveksling-af-skatteoplysninger-med-alle-tidligere-skattely>

Thiersen, J., & Holberg, C. (2015). *Indførelse af international omgøelsesklausul*. Retrieved 03/09, 2015, from <http://www.lett.dk/viden/faglige-nyheder/faglige-nyheder-2015/indfoerelse-af-international-omgaaelsesklausul>

8.1 BILAG

BILAG 1: SKATTELYPAKKEN, L167, 2015