

International skatteret 2015-2016

♦ *I artiklen behandles de vigtigste nye tiltag på området for den internationale skatteret i folketingsåret 2015-2016. Artiklen omtaler bl.a. lov nr. 1844 af 29. april, hvormed bl.a. land-for-land rapporteringen introduceres. Artiklen omtaler desuden lovforslaget L 123, som indeholder betydelige tilpasninger til EU-retten samt introduktionen af nye værneregler samt lovforslaget L 176 om begrænset skattepligt ved deltagelse i kommanditselskaber og partnerselskaber her i landet. I artiklen omtales ligeledes ændringer i administrativ praksis vedr. international sambeskatning, forskerordningen samt udenlandske studerende. Endelig omtales nye tiltag fra EU, herunder fremsættelsen af et direktivforslag til modvirken af skatteunddragelse.*

Af lektor, ph.d. Anders Nørgaard Laursen, Juridisk Institut, Aarhus Universitet

1. Indledning

Traditionen tro gennemgås i det følgende udviklingen på området for international skatteret i det seneste års tid. Af redaktionelle hensyn udkommer artiklen i år tidligere end normalt, hvorfor en række af de væsentligste nyskabelser endnu kun foreligger som lovforslag, jf. afsnit 3 om L 123 og afsnit 4 om L 176. Der skal derfor tages forbehold for, at de(n) endeligt vedtagne lov(e) kan afvige fra det nedenfor angivne.

2. Lov nr. 1844 af 29. december 2015

2.1 LAND-FOR-LAND RAPPORTERING (COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING)

I 2015 kunne OECD fremlægge den endelige rapport om Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), hvor Action 13 omhandlede kravene til TP-dokumentationen, herunder et krav om såkaldt *country-by-country reporting*. Med lov nr. 1844 af 29. december 2015 gennemføres disse regler i dansk ret.

I henhold til OECD's anbefalinger skal TP-dokumentationen bestå af tre dele: (1) En fællesdokumentation (master file) indeholdende standardiseret information relevant for alle enheder i en koncern og (2) en landespecifik dokumentation (local file), som henviser specielt til kontrollerede transaktioner foretaget af den lokale skattepligtige enhed. Endelig skal TP-dokumentationen indeholde (3) den såkaldte land-for-land rapport.

Fællesdokumentationen (master file) skal give et overblik over den multinationale koncerns transfer pricing-praksis i en global økonomisk, juridisk, finansiel og skattemæssig sammenhæng. Den landespecifikke dokumentation (local file) skal indeholde detaljeret information om de specifikke koncerninterne transaktioner, som det enkelte dokumentationspligtige selskab eller faste driftssted har med de øvrige selskaber og faste driftssteder i koncernen. Denne information supplerer informationen i fællesdokumentationen og skal vise, at den skattepligtige har handlet i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Det fremhæves i bemærkningerne, at når der ses bort fra land-for-land rapporteringen, er de danske TP-dokumentationskrav allerede i det væsentligste i overensstemmelse med OECD's nye anbefalinger. Der vil dog i enkelte tilfælde skulle gives oplysninger i videre omfang end hidtil. I fællesdokumentationen stilles der bl.a. krav om oplysninger om koncernens skatteaftaler, immaterielle aktiver og finansiering. Som en følge heraf er der udstedt en ny bekendtgørelse om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner, bekg. nr. 401 af 28. april 2016. Bekendtgørelsen træder i kraft den 1. juli 2016 og har virkning for kontrollerede transaktioner foretaget i indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2016 eller senere.

Hvad angår land-for-land rapporteringen, indebærer OECD's opdatering af Transfer Pricing Guidelines kapitel V om transfer pri-

cing-dokumentation, at de eksisterende regler skal suppleres med regler herfor. Dette sker ved en ændring af SKL § 3 B, stk. 10-16.

I medfør af land-for-land rapporteringen skal de berørte koncerner redegøre for koncernens globale fordeling af indkomst og betalte skatter samt bestemte indikatorer for, hvor den økonomiske aktivitet foregår inden for en koncern. Yderligere skal den multinationale koncern identificere hver enhed i koncernen, angive enhedernes skattemæssige placering og angive de aktiviteter, som hver enhed er involveret i.

Udgangspunktet for land-for-land rapporterne er, at de udarbejdes af det ultimative moderselskab i den multinationale koncern og indrapporteres til skattemyndigheden i det land, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende. Denne skattemyndighed vil herefter automatisk skulle udveksle land-for-land rapporten med de lande, hvor koncernen opererer via datterselskaber eller faste driftssteder.

I visse tilfælde skal land-for-land rapporten imidlertid udarbejdes af et dansk selskab, selvom dette ikke er det ultimative moderselskab, jf. SKL § 3 B, stk. 11. Det vil være tilfældet, *hvis* koncernens ultimative moderselskab ikke er forpligtet til at indgive rapporten i det jurisdiktion, hvor det er hjemmehørende; *hvis* der ikke er indgået en aftale mellem de kompetente skattemyndigheder om automatisk udveksling af land-for-land rapporter, men der eksisterer en international aftale om udveksling af skatteoplysninger, eller *hvis* der eksisterer en såkaldt "systematisk fejl" vedrørende det land, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende, og SKAT har meddelt det danske koncernselskab, at denne systematiske fejl eksisterer.

Det fremgår af SKL § 3 B, stk. 16, at skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om land-for-land-rapporten, hvilket i forarbejderne til loven angives at skulle ske i bekendtgørelsesform. Land-for-land rapporteringsbekendtgørelsen foreligger i skrivende stund ikke i en endelig version, men er tilgængelig på den digitale *Høringsportalen*. Bekendtgørelsen træder i kraft 1. juli 2016.

Ændringen af SKL § 3 B har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2016 eller senere. Reglen om, at et dansk koncernselskab i visse tilfælde skal udarbejde land-for-land rapporten, jf. SKL § 3 B, stk. 11, træder dog først i kraft den 1. januar 2017. Hermed pålægges danske datterselskaber ikke en byrde som følge af, at der måtte være enkelte lande, der ikke har lovgivningen på plads med virkning for 2016. Der er således enkelte lande, inkl. lande, der er medlemmer af OECD, som har meddelt, at de har behov for mere tid af hensyn til deres lovgivningsprocedure og derfor først vil have lovgivningen på plads senere.

Land-for-land rapporteringen er nærmere omtalt af Anja Svendgaard Dalgas i nærværende nummer af SR-Skat.

2.2 OPHÆVELSE AF RENTEBESKATNINGSDIREKTIVET OG ÆNDRINGEN AF DIREKTIVET OM ADMINISTRATIVT SAMARBEJDE PÅ SKATTEOMRÅDET – IMPLEMENTERING

I 2003 vedtog Rådet det såkaldte rentebeskatningsdirektiv (2003/48/EF), som til trods for navnet ikke direkte vedrørte beskatning af renter, men derimod udveksling af oplysninger om bestemte finansielle transaktioner. I 2014 blev der vedtaget en ændring til direktivet, 2014/48/EU, som efter planen skulle implementeres senest 1. januar 2016.

I 2014 offentliggjorde OECD imidlertid en ny global standard for indberetning og udveksling af kontooplysninger. Standarden er indført i EU-retten ved Rådets direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet. Med denne ændring af direktivet bortfaldt behovet for rentebeskatningsdirektivet – herunder den foreslåede ændring – i det væsentligste, hvorfor direktivet er ophævet.

Med gennemførelsen af lov nr. 1884 af 29. december 2015 implementeres direktiv 2014/107/EU i dansk ret, ligesom der foretages de nødvendige justeringer som følge af, at rentebeskatningsdirektivet er ophævet.

Dette giver sig udslag i en ophævelse af SKL § 8 X, som var en del af implementeringen af rentebeskatningsdirektivet. De pligter, der fulgte af bestemmelsen, vil i fremtiden i stedet fremgå af bekendtgørelse om indberetningspligter mv. efter skattekontrolloven. Der er sendt en bekendtgørelse om ændringerne i høring. Denne kan tilgås via den digitale *Høringsportalen*.

Hovedformålet med direktiv 2014/107/EU er på EU-plan at gennemføre den nye globale standard for indberetning og udveksling af kontooplysninger, herunder om privatpersoner. Såfremt der i forbindelse med denne informationsudveksling sker brud på datasikkerheden, og såfremt det er sandsynligt, at bruddet kan skade beskyttelsen af personoplysninger om den pågældende eller vedkommendes privatliv, er der en underretningspligt. Endvidere er der underretningspligt ved indberetning af oplysninger efter direktivet. Disse underretningspligter er implementeret i SKL § 8 Å, stk. 7 og 8.

Endelig gennemføres der mindre ændringer af SKL § 11 samt en udfasning af KSL § 60, stk. 1, litra h, frem mod 2017.

3. L 123 – tilpasning til EU-retten og omgåelse af udbyttebeskatning

Den 23. februar 2016 fremsatte skatteministeren et længe ventet lovforslag, L 123. Forslaget har til hensigt at bringe dansk ret i overensstemmelse med EU-retten på tre punkter, hvor det konkret har vist sig, at de gældende regler ikke overholder EU-retlige krav. Det drejer sig nærmere bestemt om (1) reglerne om genbeskatning af underskud i udenlandske faste driftssteder (2) definitionen på datterselskabsaktier og mulighederne for at modtage skattefrit udbytte fra datterselskaber beliggende uden for EU/EØS og (3) nedsættelse af skattesatsen for udenlandske selskaber, der modtager udbytte fra danske selskaber. Skattesatsen nedsættes fra 27 pct. til 22 pct.

Lovforslaget indeholder endvidere forslag til regler, der skal imødegå muligheden for at omgå den begrænsede skattepligt på udbytter.

3.1 GENBESKATNING AF UNDERSKUD I UDENLANDSKE FASTE DRIFTSSTEDER

Før gennemførelsen af "territorialprincippet", jf. SEL § 8, stk. 2, i 2005 kunne danske selskaber i medfør af globalindkomstprincippet

i SL § 4 fratække underskud i udenlandske faste driftssteder i den danske indkomstopgørelse. Omvendt havde globalindkomstprincippet også den virkning, at positiv indkomst fra sådanne udenlandske faste driftssteder skulle beskattes her i landet i det omfang, der blev lempet for dobbeltbeskatning efter creditprincippet.

Reglerne gav imidlertid anledning til en omgåelsesmulighed. Så længe det udenlandske faste driftssted var underskudsgivende, kunne underskuddet som nævnt fratrækkes i hovedkontorets danske indkomstopgørelse. Når det faste driftssted på et senere tidspunkt blev overskudsgivende, kunne det overdrages til et koncernforbundet selskab. Som en følge af overdragelsen ville de underskud, som var fradraget i Danmark, ikke blive modsvaret af indkomstbeskatning.

For at imødegå denne omgåelsesmulighed fandtes der regler om genbeskatning af underskud i dagældende LL § 33 D, stk. 5, jf. lbkg. nr. 995 af 7. oktober 2004. Reglen medførte, at et selskab, som afstod et fast driftssted til et koncernforbundet selskab, jf. KGL § 4, stk. 2, skulle medregne underskud fra det faste driftssted, som ikke var blevet modsvaret af senere års overskud, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst (fuld genbeskatning).

Da territorialprincippet i SEL § 8, stk. 2, blev gennemført med sambeskatningsreformen i 2005, blev dagældende LL § 33 D, stk. 5, videreført som en overgangsregel for de selskaber, som ikke ønskede at indtræde i en international sambeskatning, jf. SEL § 31 A. Overgangsreglen findes i § 15, stk. 9, i lov nr. 426 af 6. juni 2005.

Med dommen i C-48/13, *Nordea Bank Danmark*, fandt EU-domstolen, at dagældende LL § 33 D, stk. 5, (og dermed indirekte også overgangsreglen i § 15, stk. 9, i lov nr. 426 af 6. juni 2005) var i strid med EU-retten. Det afgørende moment var, at genbeskatningen af underskud ikke var begrænset til det provenu, der blev realiseret ved afståelsen af det faste driftsstedes aktiver og passiver. I kølvandet på *Nordea Bank Danmark*-sagen udsendte SKAT styresignalet SKM2015.505.SKAT, jf. Anders Nørgaard Laursen i SR-Skat 2015, s. 113 ff. I styresignalet blev der redegjort for genoptagelsesmulighederne for de skatteydere, som var blevet beskattet efter de nu underkendte regler. Hermed var der blevet rettet op på konsekvenserne af, at dansk lovgivning hidtil ikke har været EU-konform.

Idet overgangsreglen i § 15, stk. 9, i lov nr. 426 af 6. juni 2005 fortsat er gældende, er det en nødvendig følge af *Nordea Bank Danmark*-dommen, at reglen indrettes under hensyntagen til dommens resultat. Det foreslås derfor, at der tilføjes et nyt 10. pkt. til lovens § 15, stk. 9, hvoraf det skal fremgå, at dagældende LL § 33 D, stk. 5, ikke finder anvendelse, hvis det faste driftssted, der afstås til et koncernforbundet selskab, er beliggende i et land, der er medlem af EU eller EØS. Afhændelsen af et fast driftssted i et EU- eller EØS-land vil herefter alene udløse genbeskatning af et beløb op til summen af gevinster og tab ved afståelse af aktiverne og passiverne i det faste driftssted.

Den dagældende LL § 33 D, stk. 5, medførte også fuld genbeskatning af underskud i udenlandske faste driftssteder, hvis et dansk selskab blev exitbeskattet, jf. SEL § 5, stk. 7. Selvom *Nordea Bank Danmark*-dommen ikke vedrørte denne situation, er det – med rette – Skatteministeriets vurdering, at fuld genbeskatning i en sådan situation er sammenlignelig med fuld genbeskatning ved afståelse af det faste driftssted til et koncernforbundet selskab, og som sådan ligeledes i strid med EU-retten. Følgelig vil fraflytning, jf. SEL § 5, stk. 7, i fremtiden ej heller udløse fuld genbeskatning. Det bemærkes, at selskaber, der havde fået underskud genbeskattet i forbindelse med fraflytning, ligeledes har mulighed for at anmode om genoptagelse, jf. SFL §§ 26 og 27, jf. nærmere SKM2015.505.SKAT.

I tiden efter Nordea Bank Danmark-sagen blev det drøftet, om dommen kunne tages til indtægt for, at også reglerne om fuld genbeskatning af underskud i sambeskattede udenlandske datterselskaber før 2005, jf. dagældende LL § 33 E, og overgangsreglen i § 15, stk. 8, i lov nr. 426 af 6. juni 2005, var i strid med EU-retten. Det fremgik af SKM2015.505.SKAT, at Skatteministeriet ikke fortolkede Nordea Bank Dommen således. I høringssvaret fra FSR – danske revisorer rejstes spørgsmålet atter. Ikke overraskende er Skatteministeriet fortsat afvisende over for synspunktet og fremhæver, at international sambeskatning efter de dagældende regler var baseret på frivillighed. Indregning af såvel positiv som negativ indkomst fra udenlandske selskaber i den danske indkomstopgørelse var således undtagelsen, hvorimod det modsatte var tilfældet for så vidt angik udenlandske faste driftssteder, jf. Skatteministeriets kommentar til høringssvaret fra FSR – danske revisorer. Det bliver spændende at følge, om Skatteministeriets holdning kan stå for en nærmere prøvelse.

Ændringen af § 15, stk. 9, i lov nr. 426 af 6. juni 2005 – såfremt lovforslaget vedtages som fremsat – træder i kraft 1. juli 2016.

3.2 NY DEFINITIONEN AF DATTERSELSKABS-AKTIER

ABL § 4 A indeholder som bekendt definitionen af en datterselskabsaktie. Definitionen er normerende for den skattemæssige behandling af aktien. Gevinst og tab ved afståelse af en datterselskabsaktie skal således ikke medregnes til den skattepligtige indkomst, jf. ABL § 8, og såvel udenlandske som danske selskaber kan – under visse betingelser – modtage udbytte på en datterselskabsaktie skattefrit, jf. SEL § 2, stk. 1, litra c, henholdsvis § 13, stk. 1, nr. 2.

Ved en datterselskabsaktie forstås som udgangspunkt en aktie, som ejes af et selskab (moderselskabet), der ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i et andet selskab (datterselskabet), jf. ABL § 4 A, stk. 1.

Ud over kravet til moderselskabet om en bestemt ejerandel knytter der sig tillige betingelser til datterselskabet, jf. ABL § 4 A, stk. 2. Det er således et krav, at datterselskabet enten er:

1. Et dansk selskab omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2 a, 2 d-2 h og 3 a-5 b, eller
2. Et udenlandsk selskab, hvor udbytte fra datterselskabet skal frafaldes eller nedsættes efter bestemmelserne i moder-/datterselskabsdirektivet (2011/96/EU) eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Den netop skitserede definition kan imidlertid udgøre et problem i relation til EU-retten.

Antag en situation, hvor et dansk selskab (moderselskabet), jf. SEL § 1, forudsættes at opfylde kravet om en ejerandel på mindst 10 pct. af kapitalen i et andet selskab (datterselskabet), jf. ABL § 4 A, stk. 1.

Hvis datterselskabet er hjemmehørende her i landet, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2 a, 2 d-2 h og 3 a-5 b, vil det danske moderselskab som udgangspunkt kunne afstå aktien skattefrit, jf. ABL § 8, ligesom udbytte modtaget på aktien vil være skattefrit, jf. SEL § 13, stk. 1, nr. 2. Hvis datterselskabet imidlertid er beliggende uden for EU i et land, med hvilket Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan aktiebeholdningen i selskabet ikke defineres som datterselskabsaktier.

Såfremt det yderligere forudsættes, at selskaberne ikke er koncerneforbundne, jf. SEL § 31 C, kan aktierne ej heller defineres som concernselskabsaktier, jf. ABL § 4 B. Ligeledes er det udelukket at definere aktierne som skattefrie porteføljeaktier, jf. ABL § 4 C, stk. 5. Følgelig må beholdningen defineres som skattepligtige porteføljeaktier med den virkning, at såvel avance ved afståelse som

udbytter er skattepligtige, jf. ABL § 9 og SEL § 13, stk. 1, nr. 2, modsætningsvis.

Det kan således konstateres, at et dansk selskab med en ejerandel på mindst 10 pct. af kapitalen i et datterselskab, udsættes for en forskelsbehandling. Ejers aktier i et dansk selskab, beskattes gevinst i form af udbytte eller avance på aktierne som udgangspunkt ikke, mens det modsatte er tilfældet, hvis datterselskabet er hjemmehørende uden for EU i et land, som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Som nævnt er en sådan forskelsbehandling problematisk ud fra en EU-retlig synsvinkel.

Herimod kan indvendes, at forskelsbehandlingen er ganske tilsluttet. I en EU-retlig kontekst har det været afgørende ved udformningen af den nugældende ABL § 4 A, stk. 2, at forskelsbehandlingen alene berørte tilfælde, hvor moder-/datterselskabsdirektivet (2011/96/EU) ikke fandt anvendelse. Hermed har formålet været at sikre, at der alene skete en forskelsbehandling af danske moderselskaber med datterselskaber beliggende uden for EU, hvorfor reglerne blev formodet værende EU-konforme.

Nyere praksis fra EU-domstolen har imidlertid ændret herpå.

EU-retten giver bl.a. selskaber ret til uhindret at etablere sig på andre medlemsstaters område, jf. art. 49 og 54 i Traktaten om den Europæiske Unions Funktionsmåde (EUF). Der følger imidlertid ikke nogen ret til at etablere sig uden for EU, da det i sagens natur ligger uden for EU's beføjelser at skænke sådanne rettigheder (der bortses i det følgende fra EØS-aftalens betydning). Ud over etableringsfriheden sikrer EU-retten tillige kapitalens fri bevægelighed, jf. art. 63 EUF. I modsætning til etableringsfriheden – og i modsætning til de øvrige "frihedsrettigheder", som følger af EUF-Traktaten – gælder reglerne om kapitalens fri bevægelighed også i relation til lande, som ikke er medlemmer af EU ("tredjelande"), jf. art. 63, stk. 1 og 2 EUF.

Anvendelsesområdet for art. 63 EUF er således udstrakt til også at omfatte tredjelande, hvorfor afgrænsningen mellem kapitalens fri bevægelighed og etableringsfriheden kan være af afgørende betydning.

Får så vidt angår beskatningen af udbytte, følger det af EU-domstolens praksis, at den skattemæssige behandling heraf kan henhøre under såvel etableringsfriheden som kapitalens fri bevægelighed. Det følger endvidere, at det afgørende for, hvilket af de to regelsæt, der skal finde anvendelse, er den konkrete bestemmelses formål. National lovgivning, der kun finder anvendelse på kapitalandele, der giver mulighed for at udøve bestemmende indflydelse på beslutningerne i et selskab og træffe afgørelse om dets drift, henhører under den frie etableringsret. Nationale bestemmelser, der finder anvendelse på kapitalandele i et selskab erhvervet med det ene formål at investere uden at ville opnå indflydelse på selskabets drift og uden at ville nå kontrollen med selskabet, henhører derimod under bestemmelserne om kapitalens fri bevægelighed.

I sagen C-47/12, *Kronos*, fandt EU-domstolen, at en tærskel på 10 pct. ejerskab i et selskab, der har hjemsted i et tredjeland, ikke i sig selv medfører, at den relevante nationale lovbestemmelse kun finder anvendelse på kapitalandele, der giver mulighed for at udøve en bestemmende indflydelse på beslutningerne i selskabet og træffe afgørelse om dets drift. Det følger endvidere af *Kronos*-dommen, at dette tillige gælder, uanset hvor stor en kapitalandel moderselskabet konkret besidder. I den aktuelle sag besad moderselskabet 90 pct. af kapitalen i datterselskabet, men til trods herfor fandt EU-domstolen alligevel, at den relevante traktatbestemmelse var art. 63 EUF.

På baggrund af *Kronos*-dommen har Skatteministeriet vurderet, at de danske regler er i strid med EU-retten. For at rette op herpå er der foreslået en ændring af ordlyden af ABL § 4 A, stk. 2, jf. lovforslagets § 3, nr. 1. Kapitalandele kan herefter – såfremt lovforslaget

slaget gennemføres som fremsat – defineres som datterselskabsaktier, hvis:

1. Datterselskabet er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2 a, 2 d-2 h eller 3 a-5 b, eller
2. Datterselskabet er et tilsvarende udenlandsk selskab, der er selskabsskattepligtigt uden fritagelse i den stat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, herunder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, og den kompetente myndighed i denne stat skal udveksle oplysninger med de danske skattemyndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager.

Det ses, at den foreslåede ændring alene har betydning for ejerandele i udenlandske selskaber. Hvad angår ejerandele i danske selskaber, sker der ingen ændring.

Den umiddelbart mest iøjnefaldende forskel er, at der ikke længere henvises til, at udbyttebeskatningen skal frafalde eller nedsættes efter moder-/datterselskabsdirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst som betingelse for, at en aktie i et udenlandsk selskab kan betragtes som en datterselskabsaktie. Afgørende er nu alene, om datterselskabet er hjemmehørende i en stat, hvor den kompetente myndighed er forpligtet til at udveksle oplysninger med de danske myndigheder. Årsagen til, at definitionen nu er knyttet til de udenlandske myndigheds pligt til at udveksle oplysninger med SKAT, skal ligeledes findes i EU-retten.

Selv efter den foreslåede ændring af ABL § 4 A, stk. 2, kan de danske regler medføre en forskelsbehandling. Et udenlandsk selskab beliggende i et land, med hvilket de danske myndigheder ikke udveksler oplysninger, kan således ikke defineres som datterselskabsaktier. Udbytte modtaget fra sådanne selskaber vil dermed fortsat være skattepligtige, hvilket ikke vil være tilfældet med udbytte fra danske selskaber (det forudsættes atter, at kapitalandelene ikke kan defineres som koncernselskabsaktier). De danske regler er således fortsat udtryk for en forskelsbehandling i strid med EU-retten.

Da det afgørende nu imidlertid er, at datterselskabet er hjemmehørende i et land, der ikke udveksler oplysninger med de danske myndigheder, er det nu Skatteministeriets formodning, at forskelsbehandlinger kan begrundes. Nærmere bestemt henviser Skatteministeriet til, at forskelsbehandlingen er nødvendig af hensyn til en effektiv skattekontrol i de tilfælde, hvor der ikke eksisterer en aftale om udveksling af oplysninger mellem SKAT og skattemyndighederne i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende. Dette hensyn har EU-domstolen accepteret i C-101/05, *Skatteverket*, jf. pkt. 9.2 i de almindelige bemærkninger til lovforslaget.

Ud over pligten for datterselskabets domicilland til at udveksle oplysninger med SKAT, indeholder den foreslåede nye formulering af ABL § 4 A, stk. 2, flere nye formuleringer.

Det er således nu et krav, at det udenlandske datterselskab er et "tilsvarende udenlandsk selskab". Hvad der menes hermed, fremgår så vidt ses ikke af lovbemærkningerne. I formuleringen må antageligvis ligge det krav, at det udenlandske selskab efter dansk ret skal anses for et selvstændigt skattesubjekt.

Endvidere er det et krav, at datterselskabet er "selskabsskattepligtigt uden fritagelse i den stat, hvor datterselskabet er hjemmehørende". Efter høringsfasen har Skatteministeriet præciseret i bemærkningerne til lovforslagets § 3, nr. 1, at der i denne betingelse ligger såvel et subjektivt som et objektivt krav. Det vil sige, at selskabet subjektivt skal være omfattet af selskabsskattepligtigheden i domicillandet, og objektivt at selskabets indkomst skal være selskabsskattepligtigt. Det vil f.eks. ikke være tilstrækkeligt, hvis selskabet har en skattesats på nul. Med "selskabsbeskatning" menes et selskabsskattesystem, der ligesom den danske selskabsbeskatning er ind-

komstbaseret, det vil sige, at der sker en opgørelse af selskabets indtægter og udgifter, og nettobeløbet beskattes.

Ud over ændringen af ABL § 4, stk. 2, indeholder lovforslaget tillige en ændring af "mellemløbsreglen" i ABL § 4 A, stk. 3, nr. 3, således at bestemmelsen formuleres i overensstemmelse med den ændrede ABL § 4 A, stk. 2.

Såfremt lovforslaget vedtages som fremsat, vil ændringen få virkning med tilbagevirkende kraft. Dette skyldes, at Skatteministeriet som anført har erkendt, at reglerne er i strid med EU-retten, hvilket naturligvis har været tilfældet i al den tid, lovgivningen har haft virkning. De selskaber, der uretmæssigt er blevet beskattet af gevinst og udbytte hidrørende fra datterselskabsaktier, kan anmode om genoptagelse af tidligere indkomstår. Der kan i yderste konsekvens ske genoptagelse for så vidt angår udbytter modtaget så tidligt som 1. juli 2007.

En yderligere konsekvens af, at lovforslaget vedtages, er en udvidelse af definitionen på datterselskabsaktier med tilbagevirkende kraft. Som sådan kan kapitalandele, der tidligere var skattepligtige porteføljeaktier, nu potentielt skifte status til datterselskabsaktier. I en kommentar til høringssvaret fra Danmarks Rederiforening har Skatteministeriet bekræftet, at dette ikke udløser beskatning, hvilket nu er præciseret i bemærkningerne til lovforslagets § 16.

Det præciseres samme sted, at virkningen tilbage i tid imidlertid ikke bør være skærpende i forhold til skatteyderne. Det foreslås derfor, at fradragene for tab på datterselskabsaktierne ikke bortfalder for aktier afstået inden fremsættelsen af lovforslaget. De bortfalder dog i det omfang, der i perioden er modsvarende gevinster, udbytter og afståelsessummer på aktierne i det pågældende selskab.

Hvorvidt de EU-retlige problemer ved beskatning af udbytte på datterselskabsaktier med ændringen af ABL § 4 A, stk. 2, er løst, er fortsat genstand for diskussion.

For det første må det fremhæves, at ændringen alene har betydning for beskatningen af udbytte for moderselskaber, der er hjemmehørende i Danmark (indgående udbytte). Hvad angår beskatningen af udbytte på udenlandske moderselskabers datterselskabsaktier i danske datterselskaber, er skattefriheden fortsat betinget af, at dansk beskatning skal frafalde eller nedsættes efter bestemmelserne i moder-/datterselskabsdirektivet eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. SEL § 2, stk. 1, litra c, 3. pkt. Skatteministeriet har i en kommentar til høringssvaret fra Danish Venture Capital and Private Equity Association afvist, at udgående udbytter, som altså potentielt er omfattet af den begrænsede skattepligt i SEL § 2, stk. 1, litra c, skal bedømmes under kapitalens fri bevægelighed. Om denne vurdering er korrekt, må anses for usikker.

For det andet kan det næppe uden videre lægges til grund, at den restriktion, som Skatteministeriet selv erkender, fortsat eksisterer, kan begrundes i hensynet til effektiv skattekontrol. Allerede inden ændringen af ABL § 4 A, stk. 2, er trådt i kraft, har Skatterådet taget stilling til spørgsmålet, jf. SKM2016.154.SR. Det afgørende moment for vurderingen af, om hensynet til effektiv skattekontrol kan begrunde den restriktion, reglerne fortsat er udtryk for, må være SKATs reelle informationsbehov. I denne vurdering må tillige inddrages det EU-retlige proportionalitetsprincip; hvis der med de danske regler opstilles "kunstige" kontrolbehov, hvor der reelt intet behov er for informationer fra de udenlandske myndigheder, må reglerne fortsat betragtes som værende i strid med EU-retten. Der henvises til den særdeles grundige argumentation hos skatteyderens repræsentant i SKM2016.154. SR. Skatterådet fandt dog ikke, at reglerne var i strid med EU-retten. Afgørelsen er så vidt vides påklaget til Landsskatteretten.

3.3 NEDSÆTTELSE AF UDBYTTESKATTEN

Som det sidste led i bestræbelserne på at indrette dansk skattelovgivning i overensstemmelse med EU-retten foreslås det med § 1, nr. 6, i lovforslaget, at skattesatsen for begrænset skattepligtigt udbytte for selskaber nedsættes til 22 pct., jf. SEL § 2, stk. 3, således at den svarer til skattesatsen for hjemmehørende selskaber, jf. SEL § 17, stk. 1.

Det anføres i lovbemærkningerne, at nedsættelsen sker af hensyn til de selskaber, som ejer mindst 10 pct. af kapitalen i et dansk datterselskab, og som er hjemmehørende inden for EU/EØS, men hvor dansk udbyttebeskatning ikke skal frafalde som følge af bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller moder-/datterselskabsdirektivet, fordi det pågældende selskab ikke er retmæssig ejer af udbyttet. Skatteministeriet er af den opfattelse, at det udbyttedagende selskab i en sådan situation vil være beskyttet af EU-retten, og at selvom det er berettiget at gennemføre en beskatning af udbyttet, vil det være uproportionelt at beskatte udbyttet med 27 pct.

Selvom nedsættelsen således er motiveret af hensynet til moderselskaber, som er hjemmehørende inden for EU/EØS, gælder nedsættelsen til 22 pct. generelt, dvs. også for selskaber, som er hjemmehørende uden for EU/EØS. Det understreges imidlertid, at Skatteministeriet er af den opfattelse, at skattesatsen på 27 pct. principielt kunne opretholdes i forhold til selskaber, der er hjemmehørende uden for EU/EØS, hvor satsen ikke skal nedsættes eller frafalde efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Som begrundelse angives det i de almindelige bemærkninger til lovforslaget, pkt. 2.3.2, at sådanne investorer i praksis kunne opnå en indkomstbeskatning på 22 pct. ved at kanalisere investeringerne gennem et selskab i EU/EØS. Det foreslås derfor, at satsnedsættelsen gøres generel.

Det fremgår, at Skatteministeriet ikke anser sig *forpligtet* af EU-retten, navnlig bestemmelserne om kapitalens fri bevægelighed, jf. art. 63 EUF, til at nedsætte skattesatsen generelt for selskaber, som er hjemmehørende uden for EU/EØS. Dette skyldes, at en situation, hvor et selskab hjemmehørende uden for EU/EØS har foretaget investeringer i et dansk selskab, vedrører adgangen til at etablere sig i det indre marked, hvorfor den relevante traktatbestemmelse – ifølge Skatteministeriet – er art. 49 EUF. Som sådan er beskyttelsen ikke udstrakt til selskaber, som er hjemmehørende i tredjelande. Om denne vurdering er korrekt, må anses for usikker, jf. det oven for under afsnit 3.2. anførte.

Til trods for at skattesatsen nedsættes til 22 pct., fastholdes indeholdelsesprocenten på 27 pct., jf. KSL § 65. Det udloddende selskab vil derfor fortsat skulle indeholde 27 pct. af det samlede udbytte. Det udenlandske selskab vil kunne tilbagesøge forskellen mellem den indeholdte skat og indkomstskatten.

Som nævnt er nedsættelsen til 22 pct. motiveret af, at de nugældende regler i relation til selskaber, som er hjemmehørende inden for EU/EØS, vurderes at være i strid med EU-retten. Nedsættelsen må derfor nødvendigvis gennemføres med tilbagevirkende kraft, og den har derfor virkning for udbytter, der er udloddet den 1. januar 2007 eller senere. Dette gælder dog alene, hvis det udbyttedagende selskab er hjemmehørende i EU/EØS. For øvrige selskaber har nedsættelsen virkning for udbytter, der udloddes den 1. juli 2016 eller senere. Skattesatsen nedsættes imidlertid ikke til 22 pct. med tilbagevirkende kraft. Det er derimod foreslået, at skattesatsen skal nedsættes med tilbagevirkende kraft til den skattesats, der var gældende i det pågældende indkomstår, jf. SEL § 17, stk. 1. I kalenderårene 2007 til og med 2013 var indkomstskattesatsen 25 pct.; i kalenderåret 2014 24,5 pct. og i kalenderåret 2015 23,5 pct.

3.4 KONVERTERING AF AVANCE TIL UDBYTTE

I dansk skatteret beskattes udenlandske investorer som hovedregel af udbytte, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 6, og SEL § 2, stk. 1, litra c. Avancer ved afståelse af kapitalandele mv. er derimod som udgangspunkt ikke omfattet af den begrænsede skattepligt, jf. KSL § 2 og SEL § 2, modsætningsvis.

Denne forskel i omfanget af den begrænsede skattepligt stemmer overens med, at Danmark som kildeland i de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster typisk vil være tillagt beskatningsretten til udbytte hidrørende fra danske selskaber, jf. art. 10, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst. Omvendt er det ikke muligt at gennemføre en begrænset skattepligt af aktieavancer, idet domicillandet i de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster har den eksklusive beskatningsret til sådanne, jf. art. 13, stk. 5, i modeloverenskomsten.

For at modvirke spekulation i omfanget af den begrænsede skattepligt, findes der i dansk skatteret regler, som omkvalificerer aktieavancer til udbytte, jf. SEL § 2 D, LL § 16 B og FUSL § 9. Hermed konverteres en ellers skattefri avance til skattepligtigt udbytte.

Med L 123 introduceres yderligere foranstaltninger, der i konkrete situationer skal modvirke, at skatteyderne spekulerer i omfanget af den begrænsede skattepligt, jf. de almindelige bemærkninger til lovforslagets pkt. 2.4. og 2.5. om omgåelse af udbyttebeskatning ved tilbagesalg til et udstedende investeringsinstitut, henholdsvis omgåelse af udbyttebeskatning ved ombytning til investeringsbeviser uden ret til udbytte.

Muligheden for at omgå udbyttebeskatning ved tilbagesalg til et udstedende investeringsinstitut skyldes formuleringen af den nugældende LL § 16 B. Hovedreglen, jf. LL § 16 B, stk. 1, er, at afståelse af aktier mv. til det udstedende selskab beskattes som udbytte. Hvis en af undtagelserne i LL § 16 B, stk. 2, imidlertid finder anvendelse, gennemføres en sædvanlig avancebeskatning efter aktieavancebeskatningslovens regler. LL § 16 B, stk. 2, nr. 4, omfatter afståelse af aktier m.v., der er omfattet af ABL § 19, eller ved afståelse af investeringsbeviser.

Hvis et investeringsinstitut, hvortil der tilbagesælges investeringsbeviser, har relativt få deltagere med fælles interesser, er der risiko for, at deltagerne – eventuelt i overensstemmelse med en aktionæraftale – systematisk kan tilbagesælge aktier mv. svarende til de op-tjente indtægter i investeringsinstituttet, samtidig med at det indbyrdes ejerforhold opretholdes uændret. I sådanne tilfælde er der i realiteten tale om, at deltagerne i investeringsinstituttet trækker udbytte ud, og undtagelsesreglen kan i disse tilfælde misbruges til at omgå udbyttebeskatningen, jf. pkt. 2.4.1. i de almindelige bemærkninger til lovforslaget.

Det er denne omgåelsesmulighed, der ønskes imødegået med lovforslaget. Konkret gøres dette ved at gennemføre en ændring af ordlyden af LL § 16 B, stk. 2, nr. 4, jf. lovforslagets § 9, nr. 3. Det er herefter en betingelse for at behandle tilbagesalg til det udstedende investeringsinstitut efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven, at aktierne mv. eller investeringsbeviserne er udstedt af et investeringsinstitut, hvis andele udbydes til offentligheden, og som efter national lovgivning, EU-retlig regulering eller international aftale er undergivet et krav om risikospredning og pligt til på en deltagers forlangende at tilbagekøbe eller indløse udstedte andele.

Hermed rammes alene de tilfælde, hvor mere sofistikerede investorer efter en fælles aftale kan agere samlet i forhold til investeringsinstituttet. Det vil f.eks. være investorer, som deltager i alternative investeringsfonde som eksempelvis kapitalfonde, venturefonde og hedgefonde.

De ændrede regler – såfremt lovforslaget vedtages som fremsat – får virkning for salg til det udstedende selskab, der sker den 23. februar 2016 eller senere, jf. lovforslagets § 16, stk. 5.

Lovforslaget indeholder som nævnt ligeledes regler, som skal imødegå muligheden for at omgå udbyttebeskatning ved ombytning til investeringsbeviser uden ret til udbytte.

Investeringsinstitutter med minimumsbeskatning er defineret i ligningslovens § 16 C. Som sådan anses institutter, der udsteder omsættelige beviser for deltagerens indskud, og som har valgt, at instituttets indkomst skal beskattes hos deltagerne. Investeringsinstituttet skal opføre en minimumsindkomst, hvori skal medtages årets realiserede gevinster og øvrige indtægter og med fradrag for realiserede tab, jf. LL § 16 C, stk. 4 og 5. Den opgjorte minimumsindkomst beskattes som udbytte, uanset om der sker en faktisk udlodning.

Det er en betingelse for, at et investeringsinstitut kan omfattes af reglerne for minimumsbeskattede investeringsinstitutter, at beviser i instituttet eller afdelinger heraf berettiger alle deltagere til samme forholdsmæssige andel af årets afkast, jf. LL § 16 C, stk. 2. Som en undtagelse fra dette krav gælder dog, at investeringsinstitutter eller en afdeling heri uden at miste status som minimumsbeskattet investeringsinstitut kan udstede investeringsbeviser uden ret til udbytte *i perioden fra indkomstårets udgang til førstkommande dato for vedtagelse af udbyttet*. Da danske investeringsinstitutters indkomstår følger kalenderåret, og generalforsamlingen normalt afholdes i april, sker udstedelsen af beviser uden ret til udbytte typisk i årets tre første måneder. Investeringsinstitutter kan fastsætte vedtægtsbestemmelser om, at deltagere kan købe beviser uden ret til udbytte og derved ikke har ret til en andel i det udbytte, der udloddes fra investeringsinstituttet på den førstkommande generalforsamling.

Investeringsbeviser uden udbytteret har en lavere kurs end de ordinære beviser, idet det optjente udbytte ikke indgår i prisen. Når generalforsamlingen har været afholdt, konverteres beviser uden ret til udbytte til ordinære beviser. Den skattemæssige behandling af konverteringen afhænger af de konkrete forhold. Gennemføres konverteringen af beviser uden ret til udbytte til ordinære beviser i forholdet 1:1, vil der efter praksis ikke blive statueret afståelse. Omvendt medfører en konvertering i et andet forhold – affødt af at kursen på et investeringsbevis uden udbytteret er en anden end kursen på et investeringsbevis med udbytteret – at der statures afståelse.

Udenlandske investorer kan derved undgå dansk udbyttebeskatning ved at sælge investeringsbeviset inden udbytteudlodning.

Normalt er det en betingelse for at betragte salg og genkøb som afståelse, at der er en reel kursrisiko i perioden mellem salgstidspunktet og (gen)købstidspunktet. I de minimumsbeskattede investeringsinstitutter er der mulighed for at undgå kursrisikoen, da salg af et investeringsbevis med ret til udbytte kombineret med køb af et investeringsbevis uden ret til udbytte betragtes som køb og salg af to forskellige beviser, jf. SKM2011.787.LSR. En udenlandsk investor kan derfor ved at afstå et ordinært investeringsbevis med udbytteret kort før vedtagelsen om udlodning af minimumsindkomsten undgå skattepligt af minimumsindkomsten. Den forventede minimumsindkomst er afspejlet i afståelsessummen på beviset, men da den udenlandske investor ikke er skattepligtig i Danmark af avancen på beviset, men alene af en udlodning eller minimumsindkomst, undgås udbytteskatten. For at opretholde investeringen i det pågældende investeringsinstitut med minimumsbeskatning kan den udenlandske investor samtidig genkøbe investeringen i form af køb af et bevis i samme investeringsinstitut blot uden ret til udbytte ved den kommende generalforsamling. Efter generalforsamlingen konverteres beviset uden udbytteret til et ordinært bevis. Året efter kan salg og køb gentages.

Det foreslås på den baggrund at ændre definitionen af investeringsinstitutter med minimumsbeskatning, således at investeringsinsti-

tutter, der udsteder beviser uden ret til udbytte, som udgangspunkt ikke længere kan være omfattet af reglerne for investeringsinstitutter med minimumsbeskatning, jf. den med lovforslagets § 9, nr. 5, foreslåede ændring af LL § 16 C, stk. 2. En sådan forening anses herefter for et investeringsselskab, jf. ABL § 19.

Såfremt lovforslaget vedtages som fremsat, træder den ændrede definition af investeringsinstitutter med minimumsbeskatning i kraft den 1. juli 2016.

4. L 176 – skattepligt for udenlandske deltagere i danske kommanditselskaber

I dansk forfatningsret kan regeringen fremsætte lovforslag, jf. Grundlovens § 21. Denne ret tilkommer imidlertid ikke kun regeringen, men alle Folketingets medlemmer, jf. Grundlovens § 41, stk. 1. Sådanne lovforslag, der ikke fremsættes af regeringen, omtales til tider (lettere misvisende) som “private lovforslag”, og kan fremsættes af såvel medlemmer af regeringens parlamentariske grundlag som af medlemmer af oppositionen.

Fremsættelsen af lovforslag L 176 af 26. april 2016 er et eksempel på sidstnævnte. Med lovforslaget foreslås det, at udenlandske deltagere i danske kommanditselskaber – såvel selskaber som fysiske personer – bliver omfattet af begrænset skattepligt her til landet. Dette foreslås gennemført ved at tilføje KSL § 2, stk. 1, et nyt nr. 5 og SEL § 2, stk. 1, et nyt litra i, som i det hele er enslydende. Det foreslås, at skattepligten skal omfatte *deltagere i kommanditselskaber omfattet af § 1 i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder og deltagere i partnerselskaber omfattet af kapitel 21 i lov om aktie- og anpartsselskaber*.

Lovforslaget har ifølge bemærkningerne primært til formål at skabe dansk skattepligt for deltagere i selskaber, der ikke driver egentlig erhvervmæssig virksomhed i Danmark, men hvor der bruges et dansk kommanditselskab som et “mellemselskab” for at skjule investeringen eller for at udnytte skatteregler. Reglerne ville som hovedregel ikke kunne anvendes i tilfælde, hvor selskabsdeltageren er hjemmehørende i et land, med hvilket Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst, idet beskatningsretten i sådanne tilfælde vil være betinget af, at deltageren udøver virksomhed med fast driftssted her i landet. Det fremgår i forlængelse heraf, at lovforslaget således reelt kun rammer investorer, der er hjemmehørende i et skattelyland, og investorer, der ikke har oplyst om deres investering til skattemyndighederne i deres hjemland.

Der er tale om en genfremsættelse af lovforslag L 88 af 3. december 2014 (folketingssamling 2014-2015, 1. samling), som aldrig blev færdigbehandlet, idet der blev udskrevet valg inden lovforslagets 2. behandling. Det må betragtes som ganske usikkert, om lovforslaget kan finde opbakning i den indeværende eller kommende folketingssamling.

5. Nye styresignaler

5.1 INTERNATIONAL SAMBESKATNING – SKM2015.534.SKAT

I forbindelse med digitaliseringen af selskabsselvangivelsen har SKAT foretaget en række generelle fortolkninger i relation til reglerne om international sambeskatning, jf. SEL § 31 A, som ikke tidligere har været fuldt beskrevet i Den juridiske vejledning.

Nærmere bestemt behandler SKM2015.534. SKAT to forskellige situationer.

I den ene situation indgår et datterselskab (selskab A) i en international sambeskatning i en del af indkomståret (delperiode 1), hvorefter datterselskabet udgår af sambeskatningen og bliver ulti-

mativt moderselskab og administrationsselskab for et eller flere udenlandske selskaber i resten af indkomståret (delperiode 2).

Valg af international sambeskatning træffes af det ultimative moderselskab, jf. SEL § 31 A, stk. 1, dvs. at valget herom træffes af A i delperiode 2. Spørgsmålet, som SKAT har taget stilling til, er, om valget gælder for hele indkomståret, selvom valget først træffes i delperiode 2.

Efter SKATs opfattelse påvirker A's valg ikke indkomstopgørelsen for selskabet i delperiode 1, idet A i denne periode indgik i en anden sambeskatning. Derimod vil valget af international sambeskatning i delperiode 2 gælde for hele indkomståret. Det fremgår af SEL § 31 A, stk. 3, 1. pkt., at valg af international sambeskatning foretages senest i forbindelse med rettidig indgivelse af selvangivelse for det første indkomstår, hvor international sambeskatning vælges. Da valget om international sambeskatning foretages af A, må det indkomstår, der henvises til, være A's. Den 10 årige bindingsperiode i SEL § 31 A, stk. 3, 3. pkt. løber dermed fra starten af delperiode 1.

SKAT understreger i styresignalet endvidere – hvad der vel næppe har været tvivl om – at A's valg eller fravalg af international sambeskatning i delperiode 2 ingen konsekvenser har for den sælgende koncern.

Den anden situation, som behandles i styresignalet, illustreres med følgende eksempel: En international sambeskatning består af to danske selskaber – et moder- og et datterselskab – samt datterselskabets faste driftssted i udlandet. I medfør af den internationale sambeskatning skal datterselskabet medregne underskud fra det faste driftssted, jf. SEL § 31 A, stk. 1, 2. pkt.

Spørgsmålet, som SKAT har taget stilling til, er konsekvenserne af, at det faste driftssted frasælges i løbet af indkomståret. I en sådan situation er der ikke længere udenlandske enheder, hvorfor der de facto ikke længere kan ske *international* sambeskatning. Såfremt frasalget sidestilles med afbrydelse af international sambeskatning, er konsekvensen, at underskud i det faste driftssted ikke kan fremføres til modregning i senere indkomstår, jf. SEL § 31 A, stk. 2, 3. pkt.

SKATs fortolkning af reglerne er, at i en sådan situation skal sambeskatningen ikke anses for afbrudt, og der er således ingen begrænsning i muligheden for at fremføre underskuddet.

Indholdet af styresignalet er nu indarbejdet i Den Juridiske Vejledning 2016-1 C.D.3.2.1 og C.D.3.2.3.

5.2 FORSKERORDNINGEN – SKM2016.31.SKAT

KSL §§ 48 E og 48 F indeholder reglerne om den såkaldte "forskerordning". Ordningen giver udlændinge, som bliver skattepligtige her til landet i forbindelse med ansættelse hos en dansk arbejdsgiver, adgang til en særlig lempelig beskatning. De omfattede skatteydere beskattes således alene med 26 pct. af bruttoindkomsten plus AM-bidrag.

Ordningen er tilgængelig for dels personer, som opfylder det særlige vederlagskrav, jf. KSL § 48 E, stk. 3, nr. 3 (62.300 kr. pr. måned efter fradrag af ATP i 2016), dels forskere, hvis kvalifikationer er godkendt af en offentlig forskningsinstitution eller Det Frie Forskningsråd, jf. KSL § 48 E, stk. 4.

Ordlyden af KSL § 48 E, stk. 4, fordrer, at den pågældende person er godkendt som forsker *ved påbegyndelsen af ansættelsesforholdet*. I henhold til cirk. nr. 130 af 28. juni 2000 kunne betingelsen imidlertid opfyldes, hvis forskeren tiltrådte stillingen, inden godkendelsen forelå, hvis godkendelsen blev modtaget inden for en frist, der sædvanligvis medgik til at behandle forskergodkendelsen. I praksis var dette ensbetydende med, at SKAT i visse tilfælde accepterede, at der gik flere måneder, inden godkendelsen forelå.

I tre ikke-offentliggjorte landsskatteretskendelser af 3. oktober 2013 fandt Landsskatteretten, at SKAT i perioden 2007-2011 havde etableret en praksis på området, som var mere lempelig end de regler, der fremgår af cirkulæret om forskerskatteordningen, og at skatteyderne kunne støtte ret på denne praksis. Konkret fandt Landsskatteretten i den ene sag, at en periode på 4 mdr. og 9 dage fra begyndelsen af ansættelsesforholdet og indtil godkendelsen forelå, måtte anses for rettidig.

Som en følge af de tre kendelser kan der nu ske genoptagelse for personer, som har fået afslag på anvendelse af forskerordningen, hvis godkendelsen har foreligget senest 4 mdr. og 9 dage efter ansættelsesforholdets begyndelse. Der kan ske ordinær genoptagelse, jf. SKL § 26 og ekstraordinær genoptagelse fra og med 2011, jf. SKL § 27.

SKAT har endvidere ændret praksis for fortolkningen af betingelsen om, at godkendelsen som forsker skal foreligge ved ansættelsesforholdets begyndelse. Det accepteres nu, at medarbejderen tiltræder stillingen, inden godkendelsen foreligger, hvis der indgives ansøgning om godkendelse som forsker til Det Frie Forskningsråd senest en måned efter ansættelsesforholdets begyndelse.

Den ændrede praksis, som er indeholdt i SKM2016.31.SKAT, er nu indarbejdet i Den Juridiske Vejledning 2016-1 C.F.6.3.1.

5.3 UDENLANDSKE STUDERENDE – STYRESIGNAL I HØRING

Skatterådet har i SKM2015.685.SR afgivet et bindende svar om fortolkningen af bestemmelsen i KSL § 8, stk. 2, om ophold og indtræden af skattepligt for udenlandske studerende (og turister). Skatterådets bindende svar indebærer en ændring af hidtidig praksis, hvilket SKAT nærmere redegør for i et styresignal.

Fuld skattepligt ved tilflytning indtræder, når en person erhverver bopæl her i landet, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1, og tager ophold her, jf. KSL § 7, stk. 1.

For personer, der ikke erhverver bopæl her i landet, indtræder skattepligten først, når opholdet her i landet har haft en varighed på mindst 6 mdr., jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 2. For turister og studerende gælder der i medfør af KSL § 8, stk. 2, en særrregel. For sådanne personer, som er indkomstskattepligtige til deres hjemland efter reglerne for derboende personer, indtræder skattepligt i henhold til KSL § 1, stk. 1, nr. 2, først, når opholdet her med eller uden afbrydelse har strakt sig over mere end 365 dage inden for et samlet tidsrum af 2 år.

I praksis har SKAT helt overvejende anset de udenlandske studerende for at have bopæl i Danmark i forbindelse med deres (kortvarige) studier og dermed omfattet af fuld skattepligt. Studiebøliger som kollegieværelser, tidsbegrænset fremlejede lejligheder, værelser, bofællesskaber og lignende kunne efter SKATs opfattelse udgøre en bopæl.

Denne retstilstand er imidlertid ændret med Skatterådets afgørelse SKM2015.685.SR. I sagen fandt Skatterådet, at studerende, der af en dansk selvejende institution fik betalt stipendier og kollegie- eller hotelværelser og var underlagt de af institutionen oplyste vilkår, var omfattet af KSL § 8, stk. 2. Uanset om de studerende kunne anses for at have rådighed over en bopæl her i landet, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1, måtte skattepligten bedømmes efter KSL § 8, stk. 2, ud fra en lex specialisbetragtning.

Dette forekommer rigtigt, selvom KSL § 8, stk. 2, efter sin ordlyd er en undtagelse af 6 månedersreglen i KSL § 1, stk. 1, nr. 2. Efter KSL § 8, stk. 2, indtræder fuld skattepligt efter et ophold her i landet af 365 dage. Et ophold af denne længde må nødvendigvis forudsætte, at den pågældende studerende har en eller anden form for logi, der som udgangspunkt indebærer bopæl for den pågældende.

Styresignalet foreligger i skrivende stund ikke i en endelig version, men kan tilgås via *Høringsportalen for SKATs styresignaler*, som er tilgængelig på SKATs hjemmeside.

Praksisændringen skal have virkning fra og med indkomståret 2015. Den ændrede praksis, som er indeholdt i styresignalet, skal efter planen indarbejdes i Den juridiske vejledning 2016-2 C.F.6.3.1.

6. EU – Anti-skatteunddragelsespakken og anti-skatteunddragelsesdirektivet

Som omtalt i afsnit 2.1. har OECD netop færdiggjort BEPS-projektet, som bl.a. har til formål at bekæmpe skatteunddragelse i bred forstand.

I EU-regi er der imidlertid yderligere foranstaltninger undervejs. Den 28. januar 2016 offentliggjorde Kommissionen *Meddelelse fra Kommissionen til Europa-Parlamentet og Rådet – Pakke af*

foranstaltninger til bekæmpelse af skatteundgåelse: Næste skridt i retning af en effektiv og mere gennemsigtig beskatning i EU (*COM(2016) 23 final*). I meddelelsen redegøres der for, at de foranstaltninger, der er opnået enighed om som en del af BEPS-projektet, ikke er tilstrækkelige. Kommissionen foreslår derfor en række yderligere initiativer, jf. nærmere meddelelsens s. 9.

Blandt de nok væsentligste af disse initiativer er fremsættelsen af Forslag til Rådets Direktiv om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte påvirker det indre markeds funktionsmåde, jf. *COM(2016) 26 final*. Direktivforslaget indeholder værnregler på seks udvalgte områder: 1) regler om rentefradragsbegrænsning, 2) regler om exitbeskatning, 3) regler om en switch-overklausul, 4) en generel anti-misbrugs-regel, 5) regler om CFC-beskatning og 6) regler til værn mod hybride enheder og instrumenter.

Direktivforslaget er behandlet af Jakob Bundgaard og Peter Koerver Schmidt i SR-Skat 2016/3 s. 151 ff.