

International skatteret 2014-2015

♦ I artiklen gives der et overblik over de væsentligste nyheder i perioden august 2014 – juli 2015 på den internationale skatterets område.

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

1. Indledning

Det seneste år har på området for den internationale skatteret nok engang budt på adskillige nyskabelser. Traditionen tro har der i overvejende grad været tale om stramning møntet på at lukke "skattehuller", bekæmpe "misbrug" og anden ondskab; tiltag, som det i hvert fald på det abstrakte plan er vanskeligt at være modstander af. Disse mange stramninger er i sagens natur med til at øge kompleksiteten af et retsområde, der i forvejen næppe forekommer let tilgængeligt. Der er dog intet der tyder på, at udviklingen vender. Man kan således blive ganske forpustet ved tanken om, hvad der mon venter, når OECD's *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)* skal omsættes til praktisk jura.

Disse sikkert mange og ikke mindst spændende tiltag, som lurer i fremtiden, skal dog ikke omtales her. I det følgende skal der alene gøres et beskedent forsøg på at skabe overblik over udviklingen i det seneste år.

Navnlig gennemførelsen af lov nr. 202 af 27. februar 2015 (L 98) og lov nr. 540 af 29. april 2015 (L 167 – også benævnt "skattelypakken") har medført omfattende ændringer, hvorfor vægten lægges herpå (afsnit 2 og 3, henholdsvis). Der er i medfør af lov nr. 202 af 27. februar 2015 gennemført ændringer af exitbeskatningsreglerne for fysiske personer (2.1), en justering af tabsberegningen i kursgevinstlovens exitbeskatningsregler (2.2), en nedsættelse af indeholdelses- og skattesatsen for renter og royalties (2.3) samt en stramning af reglerne for, hvornår et selskab kan modtage skattefrit udbytte fra datterselskaber eller koncernselskaber (2.4) Med skattelypakken, lov nr. 540 af 29. april 2015, er der gennemført en ny værnsregel rettet mod indskud i udenlandske trusts (3.1) en international omgælsesklausul (3.2) samt en ændring af reglerne om bindende svar ved værdiansættelse af aktiver (3.3). Af lovgivningsmæssige tiltag omtales desuden den justering af forskerordningen, som er gennemført ved lov nr. 1540 af 23. december 2014 (L 63) (afsnit 4).

Af øvrige, væsentlige tiltag omtales ændringen af kildeskattebekendtgørelsen, bekg. nr. 499 af 27. marts 2015, og dens betydning for arbejdsudlejereglerne (afsnit 5). Ligeledes omtales styresignalet SKM2015.505.SKAT, hvori der redegøres for genoptagelsesmulighederne efter EU-domstolens dom i sagen C-48/13, *Nordea Bank Danmark* (afsnit 6).

I den juridiske teori har det siden EU-domstolens dom i sagen C-18/11, *Philips Electronics*, været omdiskuteret, om reglen i SEL § 31, stk. 2, 2. pkt., hvorefter underskud fra et fast driftssted her i landet ikke kan fradrages i den danske sambeskatningsindkomst, hvis underskuddet tillige kan anvendes af det selskab, der ejer det faste driftssted, er i overensstemmelse med EU-retten. I afsnit 7 omtales den afklaring af spørgsmålet, der må forventes, idet EU-domstolen nu tilsyneladende får lejlighed til at udtale sig om sagen.

2. Lov nr. 202 af 27. februar 2015

2.1 Exitskat for fysiske personer

På baggrund af EU-domstolens dom i sagen C-261/11, *Kommissionen mod Danmark*, blev der i 2014 gennemført regler, hvorefter

selskaber kan få henstand med exitskattebetalingen, jf. SEL §§ 26 og 27. Da man gennemførte disse regler, erkendte Skatteministeriet samtidig, at exitbeskatningsreglerne for fysiske personer næppe var i overensstemmelse med EU-retten. For at tilvejebringe denne nødvendige overensstemmelse, er der med lov nr. 202 af 27. februar 2015 gennemført en række ændringer af reglerne om exitbeskatning for fysiske personer. Lovændringen har dog ikke kun dette formål, og der er samtidig gennemført en præcisering og udvidelse af omfanget af de generelle exitbeskatningsregler for fysiske personer.

2.1.1 Nye regler for exitbeskatning i KSL § 10

Inden lovens ikrafttræden fandtes de generelle exitbeskatningsregler for fysiske personer i KSL § 8 A, stk. 2, og § 10. Med lovændringen er bestemmelserne ophævet og sammenskrevet i en ny paragraf: KSL § 10.

Med den nye affattelse af KSL § 10 har bestemmelsen fået et videre anvendelsesområde end hidtil, hvorfor de særlige exitbeskatningsregler i AL § 40 D (beskatning af afskrivningssaldo for mællekvoter mv. ved fraflytning) og EBL § 6 B (beskatning af genanbringelse af fortjeneste i udenlandsk ejendom ved fraflytning) er blevet overflødige. Disse bestemmelser er derfor ophævet, og det samme gælder de dertil hørende regler om henstand i KSL § 73 E. Der er i stedet indsat en overgangsregel i KSL § 73 E, stk. 8.

Som hidtil udløses exitbeskatningen i KSL § 10 af, at en person enten ophører med at være skattepligtig efter KSL § 1 (uden at der er tale om dødsfald) eller bliver hjemmehørende i udlandet efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Ligeledes skal der fortsat kun ske exitbeskatning af aktiver, som Danmark efter fraflytningen ikke længere har beskatningsretten til, dvs. aktiver, som ikke kan henføres til et fast driftssted eller fast ejendom her i landet. At exitbeskatningen kun omfattede aktiver, som Danmark efter fraflytningen ikke fortsat havde beskatningsretten til, fremgik ikke klart af ordlyden af den tidligere gældende KSL § 8 A, stk. 2, men fulgte af praksis.

Det udløser endvidere exitbeskatning, hvis en person, som er begrænset skattepligtig til Danmark, jf. KSL § 2, overfører aktiver til anvendelse i udlandet, når overførslen indebærer, at aktivet ikke længere er omfattet af dansk beskatningsret. Det er ikke en betingelse, at der sker fuldstændigt ophør af personens begrænsede skattepligt til Danmark. Det skyldes, at en person fortsat kan være begrænset skattepligtig her til landet i relation til andre aktiver end de aktiver, der konkret er overført til udlandet.

En nyskabelse sammenlignet med den tidligere gældende retstilstand er, at det ikke længere er en betingelse for exitbeskatning, at et aktiv har været anvendt i en erhvervsvirksomhed her i landet. Denne betingelse fremgik af den nu ophævede KSL § 8 A, stk. 2. Hvis en her i landet hjemmehørende skatteyder havde anvendt et aktiv i en udenlandsk virksomhed, ville det ikke udløse beskatning af urealiserede kapitalgevinster, hvis personen fraflyttede landet. Der ville alene ske beskatning af genvundne afskrivninger, jf. dagældende KSL § 10. Den nu gennemførte KSL § 10 er formuleret således, at aktiverne anses for afstået til handelsværdien på fraflytnings-/overførselstidspunktet. Dermed vil bestemmelsen finde an-

vendelse på ethvert aktiv, hvis afståelse af aktivet ville være skattepligtig for en dansk hjemmehørende person. Det er vigtigt at bemærke, at beskatningshjemlen hermed er udvidet til at omfatte alle den skattepligtiges aktiver, hvor afståelse kan give anledning til beskatning, i modsætning til tidligere, hvor exitbeskatningen kun omfattede *erhvervsaktiver*.

Denne helt generelle formulering af exitbeskatningsreglen i KSL § 10 har den konsekvens, at exitbeskatningen tillige vil omfatte fast ejendom beliggende i udlandet. For sådanne ejendomme kan der dermed blive tale om exitbeskatning af gevinster (ud over genvundne afskrivninger og genanbragte fortjenester), hvor der ved en faktisk afståelse ville være indtrådt skattepligt heraf. Dette vil eksempelvis være tilfældet, hvis den skattepligtige på fraflytningstidspunktet ejer udenlandske ejendomme, herunder f.eks. en privat beboelsesejendom, som ikke er omfattet af skattefritagelsesreglerne i EBL §§ 8 og 9.

Hvad angår fast ejendom beliggende her i landet, vil exitbeskatning omvendt aldrig komme på tale, da Danmark også efter fraflytningen har beskatningsretten hertil, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 5.

Den generelle formulering af KSL § 10 har den yderligere konsekvens, at der kan ske overlap med de fortsat gældende særlige exitbeskatningsregler i ABL § 38 (aktier), KGL § 37 (fordringer, gæld og finansielle kontrakter) samt LL § 28 (købe- og tegningsretter som vederlag i ansættelsesforhold). Det fremgår derfor direkte af KSL § 10, stk. 3, at bestemmelsen ikke finder anvendelse på aktiver omfattet af disse specialregler.

Ændringen af KSL § 10 har virkning fra den 1. marts 2015.

2.1.2 Henstandsordningen

Formålet med lovændringen var som nævnt at bringe dansk lovgivning i overensstemmelse med EU-retten, hvilket har udmøntet sig i en henstandsordning i KSL §§ 73 B og 73 C. Med gennemførelsen af denne ordning er der sket en harmonisering med de regler, som tilsvarende har været gældende for selskaber siden 2013, jf. SEL §§ 26 og 27. Se Anders Nørgaard Laursen i SR-Skat 2014/4 s. 216 ff. med yderligere henvisninger.

Udgangspunktet er fortsat, at exitskatten skal betales umiddelbart i forbindelse med ophør af skattepligt til Danmark. Ved fraflytning/overførsel til et EU-/EØS-land kan den skattepligtige dog vælge at anvende en henstandsordning, når skatten vedrører aktiver, der overføres til eller befinder sig i et land, der er medlem af EU/EØS. Den eneste formelle betingelse for at opnå henstand er indgivelse af selvangivelse for det indkomstår, hvori aktivet udgår af dansk beskatning, jf. KSL § 76 B, stk. 2.

Når den skattepligtige tilvælger henstandsordningen, etableres der en henstandssaldo for de aktiver, der er udgået af dansk beskatningsret i indkomståret. Saldoen består af den exitskat, hvor der er givet henstand med betalingen (henstandsbeløbet). Henstandsbeløbet er udtryk for gæld til Danmark, som skal afdrages og forrentes. Renterne kan ikke fradrages, jf. LL § 17 A.

Henstandsbeløbet skal løbende nedbringes med skatteværdien af den opgjorte indtægt, som aktiverne genererer efter fraflytningen. Indkomstopgørelsen følger de regler, der gælder for begrænset skattepligtige med fast driftssted i Danmark. Hvis beløbet overstiger 1/7 af det samlede henstandsbeløb ved saldoens etablering, skal den skattepligtige nedbringe saldoen med det opgjorte beløb. Er beløbet mindre end 1/7 af henstandsbeløbet ved saldoens etablering, skal henstandsbeløbet som minimum nedbringes med denne 1/7. Den maksimale henstandsperiode er således 7 år. Den skattepligtige kan til enhver tid indfri henstandssaldoen.

Etableringen af henstandsordningen er gennemført for at sikre, at dansk ret er i overensstemmelse med EU-retten. Om dette mål er nået, kan der dog fortsat sættes spørgsmålstegn ved.

For det første er henstandsreglerne i SEL §§ 26 og 27 til stadighed genstand for kritik af såvel Kommissionen som i den juridiske litteratur. At KSL §§ 73 B og 73 C således er udarbejdet med SEL §§ 26 og 27 som forbillede, er ikke i sig selv ensbetydende med, at reglerne overholder EU-rettens krav.

For det andet er det bemærkelsesværdigt, at der ikke tages hensyn til, om den skattepligtige realiserer et tab på tidspunktet for den faktiske afståelse, når exitbeskatningen vedrører et privat formuegode. EU-domstolen fastslog ganske vist i 2011 i sagen C-371/10, *National Grid Indus*, om de hollandske exitbeskatningsregler, at fraflytningsstaten ikke var forpligtet til at tage hensyn til sådanne "efterfølgende tab". Dette var overraskende i lyset af EU-domstolens tidligere dom fra 2006 i sagen C-470/04, *N*, vedr. exitbeskatning af fysiske personers aktier. I N-dommen påpegede EU-domstolen netop, at det tilkom fraflytningsstaten at tage hensyn til efterfølgende tab, i det omfang tilflytningsstaten ikke gjorde. Det er umiddelbart vanskeligt at forene disse to udsagn. Det fremgår dog klart af *National Grid Indus*-dommens præmis 56-58, at udtalelsen om, at fraflytningsstaten i den konkrete situation ikke var forpligtet til at tage hensyn til efterfølgende tab, specifikt knyttede sig til *erhvervsaktiver*. Det er derfor nærliggende at læse EU-domstolens praksis på området sådan, at der skal tages hensyn til efterfølgende tab på aktiver, som ikke kan henføres til erhvervsformuen. For nuværende er det alene fysiske personers efterfølgende tab på aktier og fordringer, der tages hensyn til i dansk ret.

For det tredje er det næppe i overensstemmelse med EU-retten, at der kun kan gives henstand med exitskatten på aktiver, som overføres til eller befinder sig i en EU-/EØS-medlemsstat. Det følger af EU-domstolens praksis, at exitbeskatning er at betragte som en restriktion for de økonomiske frihedsrettigheder, men at exitbeskatningsregler alligevel kan opretholdes, fordi de er udtryk for en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne. Det følger dog også af EU-domstolens praksis, at skatten ikke må opkræves på fraflytningstidspunktet, idet dette ville være uproportionelt. Henstand med skattebetalingen er således en betingelse for reglernes forenelighed med EU-retten. Hvis eksempelvis en selvstændig erhvervsdrivende fraflytter Danmark til Tyskland, og personen ejer en fast ejendom i USA, anses ejendommen for afstået til handelsværdien på fraflytningstidspunktet, jf. KSL § 10. Hvis ikke ejendommen omfattes af EBL §§ 8 eller 9, skal personen svare skat af avancen, og da ejendommen ikke befinder sig inden for EU-/EØS, kan der ikke gives henstand med skatten, jf. KSL § 73 B, stk. 1. Skatten på en urealiseret kapitalgevinst forfalder dermed alene, fordi personen vælger at bosætte sig i en anden EU-medlemsstat. Så længe personen fortsat er bosiddende inden for EU-/EØS og dermed løbende kan tilpligtes at selvangive, om ejendommen er afstået eller ej, jf. KSL § 73 C, stk. 6, er det vanskeligt at finde EU-retlige argumenter for, at dette ikke udgør en uproportional foranstaltning.

Henstandsordningen kan anvendes for betalingen af skatten vedr. aktiver, der er afhændet den 1. marts 2015 eller senere. Der er i lovens § 13, stk. 12, skabt mulighed for under visse betingelser at tilvælge henstandsordningen med tilbagevirkende kraft for skat betalt i perioden 1. januar 2009 – 28. februar 2015.

2.1.3 Virksomhedsordningen

Hvis en selvstændig erhvervsdrivende, som anvender virksomhedsordningen, ophører med at være skattepligtig efter KSL § 1, eller personen efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet, skal indestående på konto for opsparret overskud med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat medregnes til personlig indkomst. Dette gælder dog ikke, i det omfang den skattepligtige fortsat er skattepligtig

efter KSL §§ 1 eller 2 med hensyn til virksomhed med fast driftssted her i landet, jf. VSL § 15 c.

Denne exitbeskatningsregel må isoleret set antages tillige at være i strid med EU-retten. Af den grund er der i VSL §§ 17 og 18 gennemført regler om henstand. Reglerne er indrettet i overensstemmelse med de netop omtalte regler i KSL §§ 73 B og 73 C.

Henstandsordningen kan anvendes på skattebetalinger vedrørende indestående på konto for opsparet overskud, der anses for overført efter VSL § 15 c den 1. marts 2015 eller senere. Der er i lovens § 13, stk. 13, mulighed for at tilvælge henstandsordningen med tilbagevirkende kraft for perioden 1. januar 2009 – 28. februar 2015, hvis visse betingelser er opfyldt.

2.2 Justering af henstandsordningen for kursgevinster

Hvis en fysisk person ophører med at være fuldt skattepligtig her til landet (af anden grund end dødsfald), eller hvis personen bliver hjemmehørende i udlandet efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, betragtes gevinst og tab på fordringer og kontrakter omfattet af kursgevinstloven som realiseret, jf. KGL § 37. Fordringens eller kontraktens værdi på fraflytningstidspunktet anvendes ved beregningen af gevinst eller tab.

Der er mulighed for at få henstand med denne exitskat, jf. KGL §§ 38-38 B. Ved henstand udarbejdes der en beholdningsoversigt over de fordringer og kontrakter, som personen ejer på fraflytningstidspunktet, og som beskattes efter realisationsprincippet. Exitskatten indgår på en henstandssaldo, der afdrages i takt med, at der sker realisation af de fordringer og kontrakter, som indgår på beholdningsoversigten.

Det fulgte af de tidligere gældende regler, at tab højst kunne opgøres som forskellen mellem fordringernes/kontrakternes værdi på fraflytningstidspunktet og afståelsessummen. Med vedtagelsen af lov nr. 202 af 27. februar 2015 er der gennemført en udvidet adgang til at nedskrive henstandssaldoen med efterfølgende tab på fordringer mv.

I den situation, hvor en avanceopgørelse resulterer i gevinst, hvis opgørelsen sker på grundlag af den faktiske anskaffelses- og afståelsessum, men hvor der er et tab, hvis opgørelsen sker på grundlag af værdien på fraflytningstidspunktet og afståelsessummen, tages der nu højde for et således opgjort tab. Efter lovændringen omfattes nu også den situation, hvor der på fraflytningstidspunktet blev opgjort en gevinst på fordringen eller kontrakten, men hvor der ved afståelsen er et tab opgjort på grundlag af anskaffelsessummen og afståelsessummen.

Med de nye reglers gennemførelse svarer exitskatreglerne for fordringer og kontrakter til de gældende regler for exitbeskatning af aktier, der blev gennemført ved lov nr. 792 af 28. juni 2013.

Lovændringen er trådt i kraft den 1. marts 2015.

2.3 Nedsættelse af kildeskatten til 22 pct.

Der er ved lov nr. 792 af 28. juni 2013 gennemført en gradvis nedsættelse af selskabsskattesatsen, således at den fra og med indkomståret 2016 er 22 pct., jf. SEL § 17, stk. 1. Som en konsekvens heraf blev procentsatsen for indeholdelse af kildeskat ved udlodning af udbytte til selskaber ligeledes nedsat fra 25 pct. til 22 pct., jf. KSL § 65, stk. 6. Der blev imidlertid ikke samtidig foretaget en ændring af kildeskattelovens indeholdelsesregler ved udbetaling og godskrivning af royalty og renter, ligesom der ikke samtidig blev foretaget en ændring af selskabsskattelovens bestemmelser om indkomstskattesatsen for renter, visse afståelsessummer og royalty.

Med lov nr. 202 af 27. februar 2015 gennemføres der en nedsættelse af skattesatsen, der gælder for såvel fysiske som juridiske personer, som er begrænset skattepligtige af royalty fra kilder her

i landet, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 8, og SEL § 2, stk. 1, litra g, henholdsvis. Satsen nedsættes til 22 pct., jf. KSL § 2, stk. 7/SEL § 2, stk. 3. For selskaber mv., der er begrænset skattepligtige af renter og kursgevinster, jf. SEL § 2, stk. 1, litra d og litra h, nedsættes skattesatsen ligeledes til 22 pct.

Der er med lovens gennemførelse samtidig sket en tilsvarende nedsættelse af satsen for indeholdelse af kildeskat til 22 pct., jf. KSL § 65 C, stk. 1, og stk. 2, samt § 65 D, stk. 1 og stk. 3.

Nedsættelsen har virkning for udbetaling og godskrivning af royalties og renter, der sker den 1. marts 2015 eller senere.

2.4 Ændring af moder-/datterselskabs-direktivet – skattepligtige udbytter

Den 8. juli 2014 vedtog Rådet en ændring af moder-/datterselskabs-direktivet (2011/96/EU). Ændringen skal imødegå en ganske særlig omgængelsesmulighed, der opstår, hvis to eller flere medlemsstater kvalificerer hybride lånearrangementer forskelligt (såkaldt "hybrid mismatch"). Ved "hybride lånearrangementer" forstås finansielle instrumenter, som indeholder elementer af både gæld og egenkapital. Problemstillingen kan illustreres ved følgende eksempel:

Et selskab (A) i en medlemsstat udlåner penge til et datterselskab (B) i en anden medlemsstat. I medfør af låneaftalen har A som kreditor ret til en andel af overskuddet hos B som debitor. Hvis det hybride lånearrangement skattemæssigt kvalificeres som et lån i B's domicilland, betragtes betalinger fra B til A vedr. lånearrangementet som en renteudgift, der kan fratrækkes hos B. Kvalificeres lånearrangementet samtidig som indskud af egenkapital i A's domicilland – fordi A i medfør af aftalen har ret til en andel af B's overskud – betragtes betalingerne fra B som en udbytteudlodning, der er skattefri for A, jf. moder-/datterselskabsdirektivets art. 4, stk. 1, litra a. Arrangementet medfører således, at fradragsretten hos B ikke modsvares af en skattebetaling hos A, hvilket kan karakteriseres som dobbelt ikke-beskatning.

For at imødegå denne omgængelsesmulighed er der gennemført en ændring af moder-/datterselskabsdirektivet. Ændringen er implementeret i SEL § 13, stk. 1, nr. 2, 3. pkt. Danske moderselskaber og fonde beskattes som udgangspunkt ikke af udbytter, der modtages på datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier, jf. definitionen heraf i ABL §§ 4 A og 4 B. Med lovændringen er der ikke skattefrihed for danske selskaber og fonde, der modtager udbytter fra udenlandske selskaber, i det omfang det udbyttebetalende selskab har fradrag for betalingen.

Skattefritagelsen for udbytter på datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier gælder i visse tilfælde tilsvarende for udenlandske moderselskaber med et fast driftssted i Danmark, hvor datterselskabsaktierne eller koncernselskabsaktierne er tilknyttet det faste driftssted. Ændring af SEL § 13, stk. 1, nr. 2, har også virkning i disse tilfælde.

Det er vigtigt at være opmærksom på, at bestemmelsen ikke kun finder anvendelse i de situationer, hvor der er en kvalifikationskonflikt, altså hvor datterselskabs domicilland anser betalingen for at være en rentebetaling, mens Danmark anser det for at være en udbyttebetaling. Bestemmelsen finder anvendelse i alle tilfælde, hvor datterselskabet har haft fradrag for udbytteudlodningen, uanset årsagen.

Ændringen har virkning for udbytte, der udloddes den 1. marts 2015 eller senere.

3. Lov nr. 540 af 29. april 2015: Skattelypakken

3.1 Indskud i trusts

Med lov nr. 540 af 29. april 2015 er der gennemført en bestemmelse rettet mod indskud i udenlandske trusts. Gældende skattelovgivning

indeholder imidlertid allerede en værnsregel, som skal forhindre, at midler undrages dansk beskatning ved indskud i udenlandske trusts og fonde mv. Hvis en skattepligtig omfattes af KSL § 1, DBSL § 1, stk. 2, SEL § 1 eller FBL § 1 indskyder midler i en udenlandsk fond eller trust, som er stiftet eller oprettet i et land, hvor fonde eller trusts beskattes væsentlig lavere end efter danske regler (et "lavskatteland"), skal indskyderen svare en afgift på 20 pct. af indskuddet. Dette gælder dog kun den del af de årlige indskud, der overstiger 10.000 kr., jf. FBL § 3 A, stk. 1. Denne regel kan imidlertid omgås ved at stifte trusten i et "højskatteland" og efterfølgende flytte trusten til et "lavskatteland", hvorved der ikke skal svares indskudsafgift efter FBL § 3 A. Bl.a. derfor er FBL § 3 A nu suppleret af en ny bestemmelse i LL § 16 K.

Idet de to bestemmelser har et fælles anvendelsesområde, er der risiko for overlap. I et sådant tilfælde skal kun LL § 16 K finde anvendelse, jf. FBL § 3 A, stk. 2.

Efter de nu indførte regler skal en person, som stifter en trust eller en fond i udlandet, fortsat beskattes af indkomsten fra trusten eller fonden, hvis det ikke er en ufravigelig gyldighedsbetingelse, at der er sket en definitiv og effektiv udskillelse af formuen. Reglerne gælder for skattepligtige omfattet af KSL § 1 eller DBSL § 1, stk. 2, som har stiftet og indskudt aktiver i en trust på et tidspunkt, hvor den pågældende var fuldt skattepligtig efter en af de nævnte bestemmelser. Reglerne finder ligeledes anvendelse på personer omfattet af de nævnte bestemmelser, som indskyder aktiver uden at være stifter. For at undgå, at en trust stiftes, mens den skattepligtige midlertidigt er flyttet ud af landet og dermed har opgivet fuld dansk skattepligt, finder reglerne tilsvarende anvendelse på personer, der er skattepligtige efter KSL § 1 eller DBSL § 1, stk. 2, og som inden for de seneste 10 år har stiftet eller foretaget indskud i en trust uden at være skattepligtige til Danmark på stiftelses- henholdsvis indskudstidspunktet, jf. LL § 16 K, stk. 2.

LL § 16 K er efter sin ordlyd ikke alene rettet mod stiftelse af trusts, men omfatter tillige stiftelse af fonde og lignende enheder, hvor det ikke er en ufravigelig gyldighedsbetingelse, at stifteren har givet endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen. Det er dog tydeligvis stiftelse af trusts, der har været genstand for mest opmærksomhed ved lovens tilblivelse. Hvad der forstås ved en "trust", er ikke defineret i selve loven, men forståelsen af begrebet er nærmere forklaret i lovens forarbejder, hvoraf også fremgår, at Skatteministeriet har støttet sig til den beskrivelse af begrebet, der er foretaget af Rasmus Kristian Feldthusen i bogen "Trusts" (2002).

Trustbegrebet har sit udspring i engelsk (angloamerikansk?) ret. Trusten eksisterer i dag i en lang række common law lande rundt om i verden, herunder især i England og USA. Kendetegnen for en trust er, 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 retten til at råde over de overførte aktiver (legal owner), og de begunstigede har den økonomiske ejendomsret (equity owners). 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.

En trust vil i langt de fleste tilfælde hvile på aftaleretligt grundlag. Det fremgår af lovbemærkningerne, at det derfor i praksis har vist sig endog meget vanskeligt for SKAT at opdage – og efterfølgende bevise – at en stifter har bevaret rådigheden over trustens formue. Det aftaleretlige grundlag gør det således muligt for stifteren at hemmeligholde, at retten til formuen er genkaldelig.

For at imødegå, at den definitive og effektive udskillelse af formuen reelt udhules via aftaler, opstilles der nu som en betingelse for

at anerkende trusten i skattemæssig henseende, at det er en *ufravigelig gyldighedsbetingelse*, at der er sket definitiv og effektiv udskillelse af formuen. Herved forstås ifølge lovens forarbejder, at betingelsen om en definitiv og effektiv udskillelse af formuen skal følge af lovgivningen, retspraksis eller fast administrativ praksis i trustens hjemland. Det understreges, at dette antageligvis forekommer sjældent, idet der er aftalefrihed ved stiftelse af trusts. Betingelsen anses således ikke for opfyldt, hvis stifteren f.eks. kan fravige betingelsen ved aftale eller lignende med trustee eller andre. Den er ligeledes ikke opfyldt, hvis det er muligt at flytte trusten til en anden jurisdiktion, hvor der ikke er en sådan ufravigelig gyldighedsbetingelse for trustens eksistens. Det er således ikke afgørende, om stifteren rent faktisk har givet uigenkaldeligt afkald på formuen, men derimod om et sådant afkald er en formel og ufravigelig gyldighedsbetingelse i trustens hjemland.

Det fremgår af forarbejderne, at LL § 16 K ikke ændrer på beskatningen af trusten, trustee eller de begunstigede i trusten, hvis disse er skattepligtige til Danmark. Transaktioner med trusten vil ligeledes skulle behandles som hidtil. Begunstigede i trusten vil således fortsat være skattepligtige af uddelinger fra trusten efter SL § 4.

LL § 16 K har virkning for trusts og fonde mv., der stiftes, eller hvor der foretages indskud, den 1. juli 2015 eller senere.

3.2 Omgåelsesklausulen

Med vedtagelsen af lov nr. 540 af 29. april 2015 er der med indførelsen af en international omgåelsesklausul sket et radikalt nybrud i dansk ret. Der er reelt set ikke tale om én, men hele to omgåelsesklausuler: én vedrørende omgåelse af EU-retlige direktiver, jf. LL § 3, stk. 1, og én vedrørende omgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, jf. LL § 3, stk. 3.

LL § 3, stk. 1, er gennemført på baggrund af en ændring af moder-/datterselskabsdirektivet (2011/96/EU), som blev vedtaget den 27. januar 2015. Med ændringen er der gennemført en omgåelsesklausul i direktivets art. 1, stk. 2 og 3, hvis ordlyd er gengivet i LL § 3, stk. 1 og 2. LL § 3, stk. 1, finder ligeledes anvendelse i relation til fusionsskattedirektivet (2009/133/EF) og rente/royaltydirektivet (2003/49/EF). Dette skyldes, at medlemsstaterne ifølge disse direktiver kan undlade at lade direktivernes fordele gælde i tilfælde af "svig eller misbrug".

Det fremgår af LL § 3, stk. 1, at skattepligtige kan nægtes de fordele, som følger af de nævnte direktiver "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 direktiverne, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele". I LL § 3, stk. 2 – som svarer til moder-/datterselskabsdirektivets art. 1, stk. 4 – uddybes forståelsen af omgåelsesklausulen, og det forklares, at "arrangementer eller serier af arrangementer betragtes som ikke reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed".

Når LL § 3, stk. 1, finder anvendelse, er retsfølgen, at et ellers skattefrit udbytte bliver skattepligtigt, en ellers skattefri omstrukturering bliver skattepligtig, og en ellers skattefri rente- eller royaltybetaling bliver skattepligtig.

I LL § 3, stk. 3, er der som nævnt gennemført en yderligere omgåelsesklausul, hvis anvendelse er rettet mod dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Det fremgår af bestemmelsen, at skattepligtige ikke har 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 fordel, medmindre det godtgøres, at indrømmelsen af fordel under disse omstændigheder vil være i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i overenskomsten". Det er i lovforarbejderne forklaret, at bestemmelsen er motiveret af det arbejde, der pågår i OECD om misbrug af dobbeltbeskatningsoverenskomster, herunder Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action 6.

Det ses, at omgåelsesklausulen vedr. direktiverne i LL § 3, stk. 1, og omgåelsesklausulen vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, jf. LL § 3, stk. 3, er formuleret forskelligt. Det fremgår herom af forarbejderne, at det er vurderingen, at der ikke er væsentlig forskel på de to omgåelsesklausuler.

Hvis transaktion kan rammes af begge omgåelsesklausuler, skal LL § 3, stk. 1, anvendes, jf. LL § 3, stk. 4.

LL § 3 har virkning fra den 1. maj 2015 for arrangementer og srier af arrangementer vedrørende fordele i direktiverne om direkte beskatning og for arrangementer og transaktioner vedrørende fordele i dobbeltbeskatningsoverenskomster, uanset hvornår overenskomsterne er trådt i kraft.

Omgåelsesklausulen er omtalt af Martin Poulsen i SR-Skat 2015/3 s. 97 ff.

3.3 Bindende svar om værdiansættelse ved overførsel af aktiver til udlandet

Efter SFL § 21 kan enhver få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning af en disposition, når SKAT i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet. I visse tilfælde skal SKAT forelægge spørgsmålet for Skatterådet, jf. SFL § 21, stk. 4, nr. 1-5. Det er tilfældet, hvis eksempelvis svaret vil kunne få konsekvenser for et større antal skattepligtige, eller hvis der ved besvarelsen skal tages stilling til et EU-retligt spørgsmål af væsentlig rækkevidde. Der kan spørges om såvel påtænkte som allerede gennemførte dispositioner.

Et bindende svar er som hovedregel bindende i fem år, jf. SFL § 25, stk. 1. Efter SFL § 25, stk. 1, 3. pkt. kan der dog fastsættes en kortere bindingsperiode. Denne mulighed for at anvende en kortere bindingsperiode anvendes ofte i spørgsmål om værdiansættelse af et aktiv eller et passiv, og der fastsættes efter praksis typisk en bindingsperiode på mellem tre og seks måneder.

Muligheden for at fastsætte en kortere bindingsperiode for gyldigheden af det bindende svar er dog ifølge forarbejderne til lov nr. 540 af 29. april 2015 ikke tilstrækkelige til at "imødegå udfordringen med værdiansættelser, der ikke er retvisende". Som en del af "skattelypakken" ændres der derfor på reglerne for bindende svar, når svaret vedrører værdiansættelse af aktiver.

Der er tale om to ændringer:

For det første fastsættes det i SFL § 25, stk. 1, 3. pkt., at et bindende svar om værdiansættelsen af et aktiv maksimalt kan være bindende i seks måneder regnet fra spørgerens modtagelse af svaret. Der kan dog fortsat fastsættes en kortere bindingsperiode.

For det andet gælder det nu helt generelt, at et bindende svar om værdiansættelsen af et aktiv ikke nødvendigvis er bindende, jf. SFL § 25, stk. 2, 3. pkt.

Der kan opstilles tre betingelser, som alle skal være opfyldt, førend svaret ikke er bindende.

Der skal for det første foreligge en efterfølgende konstatering af, at aktivet har en værdi, der er mindst 30 pct. højere eller lavere end den værdi, der er indeholdt i det bindende svar. Det er samtidig et krav, at værdien ud over de 30 pct. også skal være mindst 1 mio. kr. højere eller lavere.

For det andet skal en revurdering af et bindende svar om et aktivs værdi være baseret på enten et efterfølgende salg eller på størrelsen af det efterfølgende afkast. Vurderingen kan dels baseres på et di-

rekte eller indirekte salg af aktivet eller et tilsvarende aktiv efter afgivelsen af det bindende svar, dels på størrelsen af det afkast, som opnås af aktivet efter afgivelsen af det bindende svar.

For det tredje skal SKAT på baggrund af de senere fremkomne oplysninger kunne begrunde, at den værdi, der er konstateret efterfølgende, også må anses for en mere retvisende værdi på tidspunktet for afgivelsen af det bindende svar. Den afvigende forskel i værdien af aktivet kan således skyldes forhold, som kan henføres til tiden efter afgivelsen af det bindende svar.

Hvis betingelserne for bortfald af et afgivet bindende svar er opfyldt, er konsekvensen, at spørger stilles, som om det bindende svar ikke har været afgivet. SKAT skal meddele spørger, at svaret er bortfaldet, og denne meddelelse kan påklages til Landsskatteretten, hvis spørger ikke er enig med SKAT.

Hvis et bortfald giver anledning til en ansættelsesændring, vil det skulle ske inden for rammerne af de almindelige fristregler i SFL §§ 26 og 27.

Det er vigtigt at være opmærksom på, at selvom reglerne er motiveret af et ønske om at bekæmpe skatteunddragelse ved overførsel af aktiver til udlandet (i forarbejderne behandles forslaget under overskriften "*fair beskatning*, når aktiver føres ud af landet"), har reglerne virkning for enhver værdiansættelse af et aktiv.

Lovændringen har virkning for bindende svar, der er afgivet 1. juli 2015 eller senere.

4. Nedsættelse af vederlagskravet i forskerordningen

Danmark har i mere end 20 år haft særlige beskatningsregler – "forskerordningen" – for fysiske personer, der udstationeres til Danmark, jf. KSL §§ 48 E og F. Hvis en person kvalificerer sig til beskatning efter forskerordningen, kan den pågældende vælge at blive bruttobeskattet med 26 pct. plus arbejdsmarkedsbidrag. Forskerordningen har til formål at sikre, at danske virksomheder i konkurrence med virksomheder i udlandet kan tiltrække sig den fornødne højt kvalificerede arbejdskraft, da ordningen indebærer lempeligere indkomstskatteforhold.

Ordningen er utallige gange blevet justeret, senest med lov nr. 1540 af 23. december 2014 (L 63).

En betingelse for, at ordningen kan anvendes, er, at vederlagskravet i KSL § 48 E, stk. 3, nr. 3, er opfyldt. Inden lovændringen skulle den pågældende medarbejder være garanteret en gennemsnitlig månedsløn på 69.300 kr. (2010-niveau). Der er tale om et reguleret grundbeløb efter PSL § 20, som for 2014 udgjorde 70.600 kr. Med lovændringen er grundbeløbet nedsat til 59.500 kr. (2010-niveau). For 2015 udgør vederlagskravet 61.500 kr. pr. måned efter fradrag af ATP.

Vederlagskravet gælder fortsat ikke for personer, hvis forskningsmæssige kvalifikationer er godkendt af en offentlig forskningsinstitution eller Det Frie Forskningsråd.

Nedsættelsen af vederlagskravet har virkning fra og med indkomståret 2015.

5. Ny kildeskattebekendtgørelse og arbejdsudleje

Med hjemmel i kildeskatteloven har skatteministeren udstedt en ny kildeskattebekendtgørelse, bekg. nr. 499 af 27. marts 2015, som gennemfører en række ændringer. I henseende til den internationale skatteret er den væsentligste ændring gennemført i bekendtgørelsens § 18, nr. 35 (svarende til § 18, nr. 36, i den hidtil gældende) vedr. den danske hvervgivers pligt til at indeholde arbejdsudlejeskat.

Hvis en person erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde for en virksomhed her i landet, bliver personen omfattet af den begrænsede skattepligt, når arbejdet udgør en integreret del

af virksomheden, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 3. Idet den omhandlede person ikke (formelt) er i et ansættelsesforhold til en virksomhed med hjemting eller fast driftssted her i landet, betragtes vederlaget til personen ikke umiddelbart som A-indkomst, jf. KSL § 44. Der er dog i KSL § 43, stk. 2, litra h, givet skatteministeren bemyndigelse til ved nærmere bestemmelse at henregne til A-indkomsten "vederlag til en person, der stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet af en virksomhed, der ikke har hjemting her i landet". Bemyndigelsen, der er givet skatteministeren, udnyttes ved udstedelse af kildeskattebekendtgørelsen. Når vederlag til en arbejdsudlejet person er gjort til A-indkomst, har det den konsekvens, at den danske hvervgiver pålægges en pligt til at indeholde A-skat, jf. KSL § 46, stk. 1, 2. pkt.

I den tidligere gældende kildeskattebekendtgørelse var § 18, nr. 36, formuleret således, at bestemmelsen eksplicit fordrer, at den omhandlede person var skattepligtig efter KSL § 2, stk. 1, nr. 3. Hvis denne betingelse ikke var opfyldt, blev vederlaget ikke anset for at være A-indkomst, jf. KSL § 43, stk. 2, litra h. Denne betingelse gav i to situationer anledning til problemer.

1) Hvis en arbejdsudlejet person f.eks. fik rådighed over en helårsbolig her i landet, ville personen blive omfattet af den fulde danske skattepligt, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Samtidig ville skattepligtig efter KSL § 2, stk. 1, nr. 3, ophøre, hvormed indkomsten ikke længere skulle anses for A-indkomst i medfør af KSL § 43, stk. 2, litra h. Personen ville dog fortsat være i et ansættelsesforhold til en arbejdsgiver uden hjemting eller fast driftssted her i landet (nemlig den udenlandske arbejdsudlejer). Det vederlag, som personen fik udbetalt, ville således ikke være omfattet af A-indkomstbegrebet, jf. KSL § 44, og følgelig ville der ikke skulle indeholdes A-skat.

2) En helt tilsvarende situation ville opstå, hvis den arbejdsudlejede persons ophold her i landet oversteg 183 dage inden for en 12 måneders periode. Personens skattepligt efter KSL § 2, stk. 1, nr. 3, ville ophøre, og skattepligten ville i stedet følge af KSL § 2, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 9, nr. 2. Den danske hvervgiver ville herefter være fritaget for indeholdelsesforpligtelsen.

Denne situation var uacceptabel, hvilket har motiveret til ændringen af kildeskattebekendtgørelsen. Dennes § 18, nr. 35, fastslår herefter, at til A-indkomsten henregnes: "vederlag til en person, der stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet af en virksomhed, der ikke har hjemting her i landet". Idet det efter ordlyden nu ikke længere fordres, at personen er skattepligtig efter KSL § 2, stk. 1, nr. 3, vil den danske hvervgiver fortsat skulle indeholde A-skat i vederlaget til en arbejdsudlejet person, selvom personen ikke er skattepligtig efter KSL § 2, stk. 1, nr. 3. Det er dog vigtigt at være opmærksom på, at hvis den pågældende person bliver skattepligtig efter KSL § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 1, skal den danske hvervgiver foretage indeholdelse efter personskattelovens almindelige, progressive satser og altså ikke med den 30 pct. arbejdsudlejeskattesats, der fremgår af KSL § 48 B.

Ændringen af kildeskattebekendtgørelsens regler om A-indkomst og arbejdsudleje har virkning fra og med den 1. september 2015.

Se om ændringen og de praktiske implikationer Anders Nørgaard Laursen i TfS 2015.440.

6. Nordea Bank Danmark – styresignal

Den 17. juli 2014 faldt der dom i sagen C-48/13, *Nordea Bank Danmark*. Med dommen fandt EU-domstolen, at de tidligere gældende regler om genbeskatning af underskud i LL § 33 D, stk. 5, var i strid med EU-retten.

Som en konsekvens af dommen har SKAT den 10. juli 2015 udsendt et styresignal, SKM2015.505.SKAT. Styresignalet indeholder en beskrivelse af den underkendte praksis, frister for genoptagelse,

reaktionsfrist og krav til den dokumentation, der skal ledsage en anmodning om genoptagelse. Det endelige styresignal indeholder kun få ændringer i forhold til det udkast, der blev sendt i høring den 12. marts 2015, jf. herom Anders Nørgaard Laursen i SR-Skat 2015/3 s. 113 ff.

Det skal dog påpeges, at det af det endelige styresignal fremgår, at genoptagelse ikke kun er mulig for skatteydere, der er blevet genbeskattet ved en koncernintern overdragelse af et fast driftssted. Genoptagelse er ligeledes mulig for skatteydere, der er blevet genbeskattet i forbindelse med flytning af ledelsens sæde, jf. SEL § 5, stk. 7. Det er endvidere specificeret i det endelige styresignal – i modsætningen til udkastet, som blev sendt i høring – hvilke oplysninger, der skal fremlægges, for at der kan ske genoptagelse.

7. Underskudsanvendelse i faste driftssteder, dansk sambeskatning og EU-retten – afklaring på vej

Den obligatoriske danske sambeskatning omfatter som bekendt koncernforbundne selskaber og foreninger mv. omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 og 5 b, eller kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4. Sambeskatningen omfatter ligeledes udenlandske selskabers faste driftssteder og faste ejendomme her i landet.

Et fast driftssted er ikke et selvstændigt skattesubjekt, og indkomsten (positiv som negativ) fra et sådant vil som oftest i medfør af globalindkomstprincippet skulle medregnes til hovedkontorets indkomstopgørelse i domicillandet. For at undgå at et underskud fradrages to gange, dels i Danmark (kildelandet) og dels i domicillandet, findes en værnsregel rettet herimod i SEL § 31, stk. 2, 2. pkt. Det følger af bestemmelsen, at underskud i et fast driftssted her i landet kun kan anvendes i en dansk sambeskatning, hvis reglerne i det land, hvor selskabet, der ejer det faste driftssted, er hjemmehørende, udelukker, at underskuddet kan fratrækkes i selskabets indkomstopgørelse dér.

Bestemmelsen har været genstand for megen kritik i litteraturen, idet EU-domstolen i sagen C-18/11, *Philips Electronics*, underkendte en tilsvarende britisk regel.

Herimod forfægter Skatteministeriet det synspunkt, at kritikkerne overser betydningen af LL § 5 G, jf. Den juridiske Vejledning 2015-1 C.D.4.1.4.3. Retsvirkningen af LL § 5 G er, at underskud i et dansk datterselskab, som indgår i en dansk obligatorisk sambeskatning, og som har et udenlandsk moderselskab, ikke kan bringes til fradrag i sambeskatningsindkomsten, hvis underskuddet kan fradrages af moderselskabet f.eks. i kraft af udenlandske sambeskatningsregler. Under en dansk obligatorisk sambeskatning har LL § 5 G dermed samme effekt på et dansk selskab med et udenlandsk moderselskab, som SEL § 31, stk. 2, 2. pkt. har på et dansk fast driftssted tilhørende et udenlandsk selskab. Om et udenlandsk selskab etablerer sig i Danmark med et fast driftssted eller med et datterselskab, gør i sambeskatningshenseende dermed ingen forskel. Idet der således ikke er nogen forskelsbehandling, er der intet brud på EU-retten.

Hvorvidt, Skatteministeriets synspunkt er korrekt, må betragtes som usikkert.

I en ikke offentliggjort landsskatteretskendelse (j.nr. 11-00576) blev et dansk selskab under TeliaSonera-koncernen nægtet adgang til at fradrage underskud fra et koncernforbundet svensk selskabs faste driftssted i Danmark. Fradrag blev nægtet med henvisning til, at underskuddet i princippet kunne fradrages i Sverige i medfør af det svenske globalindkomstprincip. Problemet var blot, at der efter svenske regler slet ikke kunne opgøres et underskud, idet Sverige ikke tillod afskrivninger på goodwill erhvervet ved succession, som der konkret var tale om. Skatteyderen mente derfor, at underskuddet kunne fradrages i den danske sambeskatningsind-

komst, hvilket Landsskatteretten dog ikke gav skatteyderen medhold i. Sagen blev herefter indbragt for Østre landsret, som den 4. juni 2015 besluttede at udsætte sagen på forelæggelse af præjudicielle spørgsmål for EU-domstolen.

Næsten samtidig – den 18. juni 2015 – traf EU-kommissionen beslutning om at sende Danmark en åbningsskrivelse med henblik

på at få klarlagt, om de danske regler er i overensstemmelse med EU-retten, herunder om Skatteministeriets fortolkning af Philips Electronics-dommen er korrekt. En åbningsskrivelse er som bekendt første skridt på vejen mod et muligt traktatbrudssøgsmål.

Meget tyder således på, at EU-domstolen af den ene eller den anden årsag nu får lejlighed til at tilvejebringe en endelig afklaring.