

International skatteret 2017-2018

♦ I artiklen omtales en række ændringer af dansk skattelovgivning, som forventes gennemført i indeværende folketingsår. Endvidere omtales styresignalet SKM2018.117.SKAT om en ændret praksis for lempelse efter LL § 33 A i forbindelse med fratrædelsesgodtgørelser. I 2017 blev OECD's modeloverenskomst grundlæggende ændret på en række punkter, hvilket primært er en følge af OECD's Base Erosion and Profit Shifting-projekt (BEPS-projektet). Disse ændringer omtales tillige i artiklen. Ligeledes gør den dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Aserbajdsjan, som trådte i kraft den 1. januar 2018. Sluttelig omtales forslagene til afgørelse i de for tiden 10 verserende sager for EU-domstolen, hvori Danmark er part.

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

1. Indledning

Folketingsåret 2017-2018 har hidtil ikke budt på væsentlige lovgivningsmæssige nyskabelser på den internationale skatterets område. Der er således endnu ikke vedtaget lovgivning af betydning. To lovforslag er dog pt. fremsat i Folketinget, som – hvis de vedtages – indeholder en række spændende ændringer. En yderligere ændring af stor betydning var endvidere varslet i form af et lovforslag i høring, som potentielt ville medføre en grundlæggende omkalfatring af reglerne for ind- og udtræden af fuld skattepligt for fysiske personer. Dette forslag synes dog for nuværende skrinlagt. Ændringerne af dansk udlandsskatteret vil blive omtalt i afsnit 2.

Retsdannelsen på den internationale skatterets område præges dog som bekendt ikke alene af Folketinget. I OECD-regi er der således vedtaget en ny modeloverenskomst, som i fremtiden (antageligvis) vil danne baggrund for de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster. OECD-modellen er i de seneste ca. 25 år hyppigt blevet opdateret, og en ændring er således ikke i sig selv opsigtsvækkende. 2017-modellen adskiller sig dog fra de tidligere opdateringer ved, at der gennemføres omfattende ændringer af næsten alle bestemmelserne i modellen. Ændringerne er primært en følge af BEPS-projektet. 2017-modeloverenskomst samt en ny dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Aserbajdsjan omtales i afsnit 3.

Endelig præges den internationale skatteret også af EU-retten. Ikke færre end 10 sager med Danmark som part, der alle må formodes at blive afgjort i løbet af 2018, verserer for tiden for EU-domstolen, og udfaldet vil utvivlsomt få stor betydning for dansk skatteret. Der er i 9 af sagerne fremsat forslag til afgørelse, som skal omtales i afsnit 4.

2. Dansk udlandsskatteret

2.1 ÆNDRING AF SELSKABSSKATTELOVEN OG FORSKELLIGE ANDRE LOVE (L 237) Den 2. maj 2018 fremsatte skatteministeren lovforslag

L 237 om ændring af selskabsskatteoven og forskellige andre love. Lovforslaget er særdeles omfattende og omhandler ikke blot ændringer af skattelovgivningen, men også ændringer af moms- og afgiftslovgivningen. Lovforslagets "undertitel" er da også ganske lang: *Justering af reglerne om fast driftssted ved investering via transparente enheder, beskatning af beløb vedrørende tilbagebetalte provisioner, EU-retlig tilpasning af reglerne vedrørende udenlandske pensionsinstitutters investeringer i fast ejendom og bestemmelser i momsloven om momsfritagelse for selvstændige grupper, og justering af værnsregler, der sikrer beskatning af udbytter m.v.*

Lovforslaget indeholder navnlig fem ændringer af betydning for dansk udlandsskatteret.

2.1.1 Fast driftssted for kapitalfonde

Den del af lovforslaget, som vedrører *justering af reglerne om fast driftssted ved investering via transparente enheder*, omhandler den skattemæssige behandling af kapitalfonde, der typisk er organiseret som kommanditselskaber her i landet.

Efter praksis fra Skatterådet medfører sådanne investeringer gennem transparente enheder her i landet ikke fast driftssted, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a. Det er dog Skatteministeriets opfattelse, at den ændring af art. 5 i OECD's modeloverenskomst, som blev gennemført i 2017 (se afsnit 3.1 nedenfor), bevirker, at investorerne i fremtiden vil få et fast driftssted her i landet. Det foreslås derfor, at der gennemføres en ændring af SEL § 2, stk. 7, som skal sikre, at kapitalfonde alligevel ikke konstituerer fast driftssted i Danmark. En tilsvarende regel gennemføres for fysiske personer i KSL § 2, stk. 11.

Lovændringen skal ifølge forarbejderne sikre, at Danmark er attraktivt at investere i for udenlandske investorer, således at danske virksomheder kan rejse den nødvendige kapital og dermed fastholde konkurrenceevnen over for udlandet.

Hvis lovforslaget vedtages som fremsat, træder reglerne i kraft 1. juli 2018.

2.1.2 Tynd kapitalisering

En anden opsigtsvækkende del af lovforslaget angår tynd kapitalisering.

I 2016 tabte Danmark som bekendt sag C-593/14, *Masco og Damixa*, ved EU-domstolen. Se Michael Tell i SU 2017.196. Jeg har ligeledes omtalt sagen i SR-Skat 2017, s. 198 ff. Med dommen blev det fastslået, at de danske regler om tynd kapitalisering var i strid med EU-retten, idet et dansk kreditorselskab kun kunne fritages for beskatning af renter i det omfang, debitorselskabet var blevet nægtet fradrag for samme renter efter SEL § 11. Såfremt rentefradragsbeskæringen var en følge af udenlandske tynd kapitaliseringsregler, var der ikke hjemmel i SEL § 11 til at fritage det danske kreditorselskab for beskatning, hvilket medførte økonomisk dobbeltbeskatning.

Med lovforslaget er der taget initiativ til at få bragt reglerne i overensstemmelse med EU-retten ved at tilføje et nyt stk. 7 til SEL § 11. Efter denne nye bestemmelse vil et dansk kreditorselskab være fritaget for beskatning af renter fra et udenlandsk debitorselskab i det omfang, debitorselskabet ville være blevet rentefradragsbeskåret efter SEL § 11, hvis det havde været beliggende i Danmark. Skattefriheden hos kreditorselskabet er endvidere betinget af, at kreditorselskabet kan dokumentere, at der er sket rentefradragsbegrænsning af debitor efter et EU- eller EØS-lands regler om tynd kapitalisering.

Hvis lovforslaget vedtages som fremsat, får SEL § 11, stk. 7, virkning for indkomståret 2018.

Som nævnt havde EU-domstolen med Masco og Damixa-dommen fundet, at SEL § 11 var i strid med EU-retten. Såfremt lovforslaget vedtages, vil der således for fremtiden være rettet op på denne tilsidesættelse af de EU-retlige forpligtelser. En række danske selskaber er dog antageligvis på samme måde som Masco og Damixa blevet ramt af de EU-stridige regler. Retrospektivt må der skulle rettes op herpå ved at give mulighed for genoptagelse, jf. SFL §§ 26 og 27. Det må forventes, at der i en nær fremtid udsendes et styresignal, hvori der redegøres for betingelserne for genoptagelse, jf. også pkt. 7.3 i de almindelige bemærkninger til lovforslaget.

2.1.3 Udenlandske pensionsinstitutters investering i fast ejendom her i landet

Efter de gældende regler beskattes danske pensionsinstitutter af afkastet fra fast ejendom (herunder også evt. avancer) med 15,3 pct. Beskatningen gennemføres som en lagerbeskatning. Udenlandske pensionsinstitutter, som har investeret i fast ejendom her i landet, beskattes derimod af det løbende afkast med 22 pct. Kapitalgevinster i forbindelse med afståelse beskattes ligeledes med 22 pct. efter realisationsprincippet.

Det er Skatteministeriets opfattelse, at denne forskelsbehandling er i strid med EU-retten, hvorfor reglerne foreslås ændret. Ændringen gennemføres med en ny bestemmelse i SEL § 13 J.

Efter disse nye regler vil udenlandske pensionsinstitutter for så vidt angår investering i fast ejendom være ligestillet med danske pensionsinstitutter, dvs. skatteprocenten nedsættes til 15,3 samtidig med at beskatningen skal følge lagerprincippet.

Det foreslås, at lovændringerne træder i kraft den 1. juli 2018. Endvidere foreslås, at ændringerne får virkning for indkomståret, der påbegyndes den 1. juli 2018 eller senere.

Da de danske regler om begrænset skattepligt af indtægt fra fast ejendom i en periode har været i strid med EU-retten, foreslås det endvidere at give mulighed for, at det enkelte udenlandske pensionsinstitut kan vælge beskatning efter de nye regler også for tidligere indkomståret, dog ikke længere tilbage end indkomståret 2013. For at sikre denne mulighed findes i lovforslaget en række særlige overgangsregler, jf. nærmere lovforslagets § 17.

Udenlandske pensionsinstitutter, der ønsker en ændret beskatning i tidligere indkomståret, skal give SKAT meddelelse herom senest den 1. august 2019.

2.1.4 Modregning af udbytteskat for faste driftssteder her i landet

Fysiske personer, selskaber mv. og fonde mv., som er hjemmehørende her i landet jf. KSL § 1, SEL § 1 eller FBL § 1, har mulighed for at modregne udbytteskat, der er blevet indeholdt i indkomstårets udbytter fra danske selskaber, jf. KSL 67, stk. 1 og 2. Formålet med reglen er at sikre, at udbyttet kun beskattes en gang.

Tilsvarende udenlandske fysiske, selskaber og fonde mv., som har et fast driftssted her i landet, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4, og SEL § 2, stk. 1, litra a, og som modtager udbytte på aktier, som er tilknyttet det faste driftssted, har ikke adgang til at modregne udbytteskat, som allerede er indeholdt. Efter Skatteministeriets opfattelse udgør dette en forskelsbehandling i strid med EU-retten. Det foreslås derfor, at retten til at modregne betalt udbytteskat også skal omfatte skatteydere, der er begrænset skattepligtige med fast driftssted her i landet, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4, eller SEL § 2, stk. 1, litra a.

Ændringen gennemføres i KSL § 67, stk. 1 og 2, og skal efter lovforslaget have virkning for indkomståret 2015 og senere.

2.1.5 Omkvalificering af avancer til udbytte

Det sidste forhold ved lovforslaget, der skal fremhæves på dette sted, er den foreslåede udvidelse af SEL § 2 D (og de tilsvarende bestemmelser i KSL § 2, stk. 1, nr. 6, og FUSL § 9).

Bestemmelsen, som blev gennemført i 2012, har til formål at sikre, at udenlandske selskabsaktionærer med aktier i danske selskaber ikke "veksler" et skattepligtigt udbytte til en skattefri aktieavance uden samtidig at opgive kontrollen med det danske selskab. Der er gennemført tilsvarende regler i KSL § 2, stk. 1, nr. 6 for udenlandske fysiske personer og dødsboer. SEL § 2 D har også til formål at forhindre danske selskabsaktionærer i tilsvarende at "veksle" skattepligtige udbytter på skattefri porteføljeaktier, jf. ABL § 4 C, shm SEL § 13, stk. 2, til en skattefri aktieavance på samme, jf. ABL §§ 4 C og 8.

FUSL § 9 indeholder en lignende værnsregel, hvorefter kontante udligningssummer anses for udbytte, hvis en aktionær i et selskab, der deltager i en omstrukturering som enten indskydende eller modtagende selskab, efter omstruktureringen fortsat ejer aktier i selskabet eller i dermed koncernforbundne selskaber, jf. LL § 2.

Ifølge lovforslaget i høring er SKAT blevet opmærksom på en mulig omgåelsesmulighed og har derfor udsendt en "early warning" til Skatteministeriet. Af forarbejderne fremgår det, at der i den konkrete sag var tale om et selskab, som ønskede at overdrage sine porteføljeaktier og derefter via et søsterselskab delvist erhverve porteføljeaktierne i det selskab, aktierne var overdraget til (det erhvervende selskab). Der var således tale om en situation, hvor der blev trukket midler ud af selskabet, uden at overdrageren reelt opgav sit ejerskab over selskabet, men blot placerede ejerskabet i et koncernforbundet selskab.

For at imødegå denne omgåelsesmulighed foreslås det, at anvendelsesområdet for værnsreglen udvides, således at SEL § 2 D, KSL § 2, stk. 1, nr. 6, samt FUSL § 9 ikke blot finder anvendelse, hvor det er overdrageren eller (ved en skattepligtig fusion eller spaltning) aktionæren, der erhverver aktier i det erhvervende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber, men også hvor det er fysiske eller juridiske personer, som står i en sådan forbindelse med de pågældende selskaber som omhandlet i LL § 2, der erhverver aktierne.

Vedtages lovforslaget som fremsat, træder de ændrede regler i kraft 1. juli 2018.

Som bekendt afholdes der ikke en årlig kåring af landets mest komplicerede stykke skattelovgivning; men havde en sådan fandtes, er det vel rimeligt at antage, at SEL § 2 D ville være med i opløbet om de allerøverste pladser. Det er vel efterhånden den almindelige opfattelse, at kompleksiteten af dansk skattelovgivning nærmer sig det absurde, hvilket givetvis skyldes, at Skatteministeriet på sin side med stor nidkærhed lukker de "huller", som rådgivningsbranchen på den anden side og med tilsvarende stor iverigdom finder i skattelovgivningen. Dette er der for så vidt intet nyt i.

Af forarbejderne til lovforslaget kan det imidlertid konstateres, at sådan behøver det ikke nødvendigvis at være.

I forarbejderne fremhæver Skatteministeriet således SKM2016.16.HR (den såkaldte "Færødom"). I dommen – som vedrørte færøsk skattelovgivning – fandt Højesteret ud fra en helhedsvurdering, at en række aktionærs salg af aktier i et eksisterende holdingselskab til et nystiftet holdingselskab ikke havde nogen forretningsmæssig begrundelse, men alene havde til formål at omgå de færøske regler om udbyttebeskatning, samtidig med at aktionærerne beholdt kontrollen med selskabet via det

nystiftede holdingselskab. Med henvisning til dommen hævder Skatteministeriet, at de transaktioner, som SKATs "early warning" vedrørte – og som har affødt ændringsforslaget – vil kunne rammes af "den praksisskabte omgængelsesklausul, jf. Færø-dommen".

Som en spagfærdig indvending imod det af Skatteministeriet forfægtede synspunkt må der dog påpeges en temmelig iøjnefaldende forskel på det danske og det færøske skattesystem. I Færø-dommen kunne Højesteret ved vurderingen af sagen alene henholde sig til generelle regler for kapitalgevinst- og udbyttebeskatning. Der fandtes ingen detaljerede værnslovgivning rettet mod bestemte transaktioner. I en sådan situation forekommer det vel rimeligt, at Højesteret foretager en nærmere prøvelse af omgængeshensyn. I modsætning hertil har Folketinget i Danmark valgt at gennemføre detaljerede regler med det formål at regulere, hvornår gevinst ved afståelse af aktier skal beskattes som udbytte henholdsvis som aktieavance. Det forekommer efter min opfattelse nærliggende at slutte modsætningsvis fra sådanne meget detaljerede værnsregler, således at reglerne *kun* finder anvendelse i overensstemmelse med deres ordlyd. I modsat fald får SEL § 2 D (og de tilsvarende bestemmelser i KSL § 2, stk. 1, nr. 5, og FUSL § 9) karakter af alene at være "servicemeddelelser" til skatteyderne om, hvad der *blandt andet* er gældende ret, men at de i øvrigt – detaljeringsgraden til trods – ikke er udtømmende. En sådan retstilstand må have formodningen imod sig.

2.2 GRÆNSEOVERSKRIDENDE FUSIONER (L 207)

Den 23. marts 2018 fremsatte skatteministeren lovforslag L 207, hvis formål er at sikre dansk skatteprovenu, når et dansk selskab indgår som det ophørende (indskydende) selskab i en skattefri fusion med et udenlandsk selskab som det fortsættende (modtagende). Det fremgår af forarbejderne, at lovforslaget direkte er motiveret af Østre Landsrets dom offentliggjort som SKM2017.683.ØLR.

Sagen omhandlede et dansk selskab (det ophørende selskab), som i indkomståret 2008 blev fusioneret med et tysk søsterselskab (det fortsættende selskab). Selskaberne var en del af en større international koncern og havde begge det samme moderselskab, et tysk anpartsselskab (GmbH). Koncernen omfattede tillige andre danske selskaber, med hvilke det i sagen omhandlede danske selskab var sambeskattet, jf. SEL § 31. Der var ikke valgt international sambeskatning, jf. SEL § 31 A.

Det materielle spørgsmål i sagen var fastsættelsen af den skattemæssige fusionsdato.

Efter FUSL § 5, stk. 1, skal fusionsdatoen i skattemæssig henseende anses for at være dato for den i forbindelse med fusionen udarbejdede åbningsstatus for det modtagende selskab. Det er en betingelse, at fusionsdatoen er sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår. I sagen havde alle koncernselskaber regnskabsår fra 1. februar til 31. januar, hvilket var ensbetydende med, at fusionsdatoen som udgangspunkt var den 1. februar 2008.

Det var imidlertid SKATs (og Landsskatterettens) opfattelse, at fusionsdatoen skulle fastsættes under anvendelse af reglen i FUSL § 5, stk. 3. Denne bestemmelse angiver, at for selskaber, der som følge af en fusion skal ansættes til skat under den særlige regel i dagældende SEL § 31, stk. 3 (nu SEL § 31, stk. 5), fordi fusionen medfører etablering eller ophør af den for sambeskatning afgørende koncernforbindelse i SEL § 31 C, anvendes tidspunktet for etableringen/ophøret af koncernforbindelse som fusionsdato. Idet fusionen var blevet vedtaget endeligt den 20. august 2008 på en ekstraordinær generalforsamling i det danske selskab, blev denne dato følgelig anvendt som fusionsdato. Det bevirkede, at selskabets

indkomst indtil den 20. august 2008, ca. 140 mio.kr., var skattepligtig her til landet.

Imod anvendelsen af reglen i FUSL § 5, stk. 3, gjorde skatteyderen bl.a. gældende, at koncernforbindelsen mellem det fortsættende tyske selskab og det (fælles) tyske moderselskab ville være upåvirket af fusionen. Skatteyderen gjorde også gældende, at det forhold, at det danske ophørende selskab udtrådte af en dansk sambeskatning, ikke i sig selv kunne medføre, at reglen i FUSL § 5, stk. 3, skulle finde anvendelse.

Landsretten afgjorde sagen til skatteyderens fordel og fastsatte dermed fusionsdatoen til den 1. februar 2008 med den virkning, at de ca. 140 mio.kr., som udgjorde selskabets indkomst fra 1. februar 2008-20. august 2008, ikke blev beskattet her i landet.

Som reaktion på dommen er der sendt et styresignal i høring, hvori der dels redegøres for den praksis, som er etableret med SKM2017.6836.ØLR, dels redegøres for mulighederne for genoptagelse for skatteydere, der er blevet beskattet efter den med dommen underkendte praksis. Styresignalet kan tilgås på Høringsportalen for SKATs styresignaler på skat.dk.

Som nævnt indledningsvis er lovforslag L 207 en direkte reaktion på dommen (der henvises i forarbejderne eksplicit til SKM2017.683.ØLR), og det anføres i bemærkningerne til lovforslaget, at muligheden for at undgå dansk beskatning ved gennemførelse af grænseoverskridende omstruktureringer efter fusionsskatteoven er utilsigtet.

Det foreslås derfor, at der i FUSL § 5 indsættes et nyt stk. 4. Efter den foreslåede bestemmelse kan den skattemæssige fusionsdato i forbindelse med en fusion mellem et dansk selskab som det ophørende og et udenlandsk selskab som det fortsættende selskab tidligst være den dato, hvor fusionen er vedtaget i alle de fusionerende selskaber. Hermed er der sikkerhed for, at den delårsopgørelse, som skal foretages for det ophørende selskab, jf. FUSL § 7, stk. 1, kommer til at omfatte samtlige skattepligtige indtægter og udgifter frem til dato for fusionens vedtagelse. Der stilles ikke krav om, at de fusionerende selskaber har samme skattemæssige fusionsdato. Der er således ikke krav om, at den dato, hvorfra fusionen tillægges virkning i skattemæssig henseende for det danske indskydende selskab, er sammenfaldende med det modtagende selskabs regnskabsår.

Hvis bestemmelsen vedtages som foreslået, er det reelt ensbetydende med en ophævelse af muligheden for at gennemføre grænseoverskridende skattefri fusioner med tilbagevirkende kraft i de tilfælde, hvor det ophørende selskab er dansk, hvis ikke selskaberne er omfattet af international sambeskatning, jf. SEL § 31 A. Muligheden for at gennemføre fusionen med tilbagevirkende kraft foreligger således fortsat i det omfang, det modtagende selskab både før og efter fusionens vedtagelse indgår i en international sambeskatning efter SEL § 31 A, og denne internationale sambeskatning frem til fusionens vedtagelse omfatter det her i landet hjemmehørende selskab.

Selvom reglen efter sin ordlyd kun omfatter fusioner, følger det af henvisningen til FUSL § 5 i FUSL § 15 b, stk. 2, at bestemmelsen tilsvarende vil finde anvendelse i forbindelse med grænseoverskridende spaltninger af danske selskaber. Ligeledes gælder for grænseoverskridende tilførsel af aktiver, hvor det indskydende selskab er hjemmehørende her i landet, jf. henvisningen til FUSL § 5 i FUSL § 15 d, stk. 2. Dermed vil den foreslåede bestemmelse sikre, at der heller ikke i forbindelse med sådanne transaktioner er mulighed for at undgå dansk beskatning af indtægter optjent her i landet.

Såfremt lovforslaget vedtages som fremsat, vil loven træde i kraft fra den 1. juli 2018. Hensigten er dog, at loven skal have virkning allerede for omstruktureringer, som er vedtaget i ét eller flere af de

deltagende selskaber den 23. marts 2018 eller senere, dvs. fra datoen for lovforslagets fremsættelse.

2.3 FRATRÆDELSESGODTGØRELSE OG LEMPELSE EFTER LL § 33 A, GENOPTAGELSE (SKM2018. 117.SKAT)

Lønmodtagere, som opfylder en række betingelser, har adgang til lempelse for dobbeltbeskatning efter exemptionmetoden for den del af deres indkomst, som er erhvervet under ophold i udlandet, jf. LL § 33 A. Da Danmark som bekendt hører til de lande, som beskatter lønindkomst med den højeste marginalskat, er der sædvanligvis tale om en særdeles fordelagtig ordning. Hensigten med ordningen er da også at forbedre erhvervslivets muligheder for at sende lønmodtagere til udlandet.

Betingelserne for at anvende ordningen er bl.a., at lønmodtageren skal opholde sig uden for Danmark i mindst 6 måneder, og at ophold her i landet i enhver 6 mdr.-periode ikke må overstige 42 dage. Det er endvidere en betingelse, at lønmodtagerens ophold i de maksimalt 42 dage her i landet har karakter af ferie eller lignende eller udgør nødvendigt arbejde, som står i direkte forbindelse med udlandsopholdet.

I Den juridiske vejledning frem til og med version 2017-2 fremgik det af afsnit C.F.4.2.2.1, at fratrædelsesgodtgørelser, som blev beskattet under de lempelige regler i LL § 7 U (mulighed for at modtage skattefri fratrædelsesgodtgørelse op til en ureguleret beløbsgrænse på 8.000 kr.), ikke var omfattet af LL § 33 A. Fratrædelsesgodtgørelser, der blev udbetalt som løn i en opsigelsesperiode uden for LL § 7 U, kunne derimod være omfattet af LL § 33 A, dog under den betingelse, at lønmodtageren opholdt sig i udlandet i opsigelsesperioden.

I en konkret sag tog Landsskatteretten stilling til sidstnævnte betingelse (det fremgår ikke af styresignalet, men der må være tale om den utrykte landsskatteretskendelse af 24. juli 2017, j.nr 14-3350537). I sagen havde skatteyderen i 12 år været ansat i et dansk selskab. Han havde i alle 12 år arbejdet i udlandet og i hele perioden været berettiget til lempelse efter LL § 33 A. I 2012 indgav han sin opsigelse. Han blev herefter fritstillet i 12 mdr. og modtog i fritstillingsperioden løbende månedsløn indtil den endelige fratrædelse. Han opholdt sig i udlandet i en del af opsigelsesperioden for at afvikle lejlighed og bil, men havde i hovedparten af de 12 mdr. opholdt sig i Danmark. Der knyttede sig ingen betingelser til udbetalingen af løn i opsigelsesperioden, og han havde hverken arbejdet i Danmark eller i udlandet i de 12 mdr. I sagen havde Landsskatteretten fundet, at skatteyderen havde erhvervet endelig ret til indkomsten i form af løn i opsigelsesperioden på tidspunktet for opsigelsen. Derfor var han berettiget til lempelse efter LL § 33 A.

På baggrund af sagen blev der udsendt styresignalet SKM2018.117.SKAT.

Det fremgår heraf, at lønindkomst i en opsigelsesperiode fremover er omfattet af LL § 33 A, selvom personen fritstilles og opholder sig i Danmark i opsigelsesperioden, når lønindkomsten i opsigelsesperioden har direkte tilknytning til arbejdet i udlandet. I det omfang lønindkomsten i opsigelsesperioden vedrører arbejde her i landet såvel som arbejde i udlandet, hvor betingelserne i LL § 33 A er opfyldt, skal der ske en opdeling. Som eksempel nævnes i styresignalet den situation, at en person i 2 år arbejder her i landet, derefter 2 år i udlandet, hvor betingelserne i LL § 33 A er opfyldt, for derefter igen at vende tilbage til Danmark for at arbejde i 2 år. Efterfølgende opsiges personen sin stilling og modtager løn i opsigelsesperioden i 6 mdr. I de 6 mdr. opholder personen sig i Danmark, men arbejder ikke for den tidligere arbejdsgiver, ligesom der ikke er knyttet yderligere betingelser til udbetalingen af lønnen

i opsigelsesperioden. I en sådan situation skal der ske en opdeling, idet kun løn i opsigelsesperioden svarende til 2 mdr. løn udbetales i anledning af arbejdet i udlandet.

For personer, som er blevet nægtet lempelse efter LL § 33 A efter den hidtil gældende praksis, kan der ske ordinær og ekstraordinær genoptagelse tilbage til indkomståret 2012, jf. SFL §§ 26 og 27. Hvad angår muligheden for ekstraordinær genoptagelse er det vigtigt at være opmærksom på den "lille fristregel" i SFL § 27, stk. 2, hvorefter en anmodning om ekstraordinær genoptagelse skal fremsættes senest 6 mdr. efter, at den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelse af den ordinære genoptagelsesfrist i SFL § 26 stk. 2. Det angives i styresignalet, at denne frist regnes fra offentliggørelsen af styresignalet på SKATs hjemmeside, dvs. fra den 21. marts 2018.

2.4 LOVFORSLAG I HØRING – MODERNISERING AF REGLERNE OM INDRÆDEN AF FULD SKATTEPLIGT

Selvom det ligger uden for denne artikel at omtale i detaljer et lovforslag, som alene er udsendt i høring, men endnu ikke officielt er fremsat i Folketinget, skal der dog alligevel gøres en undtagelse her. Det drejer sig om et lovforslag i høring med titlen "forslag til ændring af kildeskatteloven", som blev sendt i høring den 26. februar 2018, og hvis høringsfrist udløb den 23. marts 2018.

Lovforslaget bærer "undertitlen": *Modernisering af reglerne for indtræden af fuld skattepligt*. Denne "undertitel" forekommer dog noget misvisende, idet lovforslaget i høj grad også vedrører *ophør* af fuld skattepligt.

Hvad angår ophør af fuld dansk skattepligt – ved fraflytning – præciseres med lovforslaget, at bopælsbegrebet i KSL § 1, stk. 1, nr. 1, skal forstås som enhver bolig (herunder også et sommerhus), der er *egnet til helårsbeboelse*. Planlovens bestemmelser om, hvornår et sommerhus lovligt kan anvendes som helårsbolig, vil herefter ikke kunne tillægges betydning. I det omfang boligen her i landet alene består i et sommerhus, vil fuld skattepligt imidlertid ophøre, når personen ikke har opholdt sig her i landet i en eller flere perioder, som samlet overstiger 90 dage inden for 12 måneder. Sommerhusbegrebet har således fortsat betydning. Denne særregel for sommerhuse vil dog ikke være gældende, hvis personen, som ejer sommerhuset her i landet (der er egnet til helårsbeboelse), ikke er skattepligtig til noget andet land. Se den foreslåede nye KSL § 8 b.

En yderligere ændring af vidtrækkende karakter i forbindelse med reglerne for fraflytning er, at det foreslås at opgive det subjektive bopælsmoment ved afgrænsningen af bopælsbegrebet i KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Hvorvidt en person råder over en helårsbolig her i landet bliver herefter eneafgørende for, om personen i forbindelse med fraflytning forbliver omfattet af fuld dansk skattepligt. Personens *hensigt* om at være hjemmehørende i udlandet, som ellers har været tillagt vægt siden U 1982.708 Ø, spiller herefter ingen rolle.

Hvad angår indtræden af fuld dansk skattepligt – tilflytning – er det mest nyskabende en objektivisering af reglerne i KSL § 7, stk. 1, således at det hidtidige så omtvistede begreb "ferie eller lignende" erstattes med en 90-dages regel som udslagsgivende for indtræden i fuld dansk skattepligt. For en person, som erhverver bopæl her i landet, vil der herefter kun indtræde fuld dansk skattepligt, hvis personen opholder sig her i landet i mere end 90 dage inden for en 12 måneders periode. Om personen arbejder eller blot ferierer under sit ophold, er herefter uden betydning. Såfremt personen imidlertid ikke anses for skattepligtig til noget andet land, indtræder fuld dansk skattepligt allerede på det tidspunkt, hvor personen erhverver

rådighed over en bolig her i landet, der er egnet til helårsbeboelse, jf. den foreslåede KSL § 7, stk. 2.

Efter endt høring har skatteministeren tilsyneladende besluttet ikke at fremsætte lovforslaget; men har dog tilkendegivet, at lovforslaget i ændret form muligvis vil blive fremsat i det kommende folketingsår.

3. OECD

3.1 NY MODELOVERENSKOMST

Den 21. november 2017 godkendte OECD's Råd opdateringen af OECD's modeloverenskomst.

Opdateringen af OECD's modeloverenskomst er siden 1992, da OECD gik over til det såkaldte "løbbladsystem", sket med ca. 2 års intervaller og er derfor ikke i sig selv opsigtsvækkende. Det, der imidlertid gør 2017-versionen særlig interessant, er, at der er tale om den mest gennemgribende ændring af modeloverenskomsten, siden OECD første gang udgav "modeludkastet" i 1963.

Der er således gennemført ændringer af selve ordlyden af art. 1, 3, 4, 5, 6, 8, 10, 13, 15, 22, 23 A, 23 B, 25, 29, 30 og 31. Der er endvidere gennemført ændringer af introduktionen samt af kommentarerne til alle bestemmelser med undtagelse af art. 14 (som har været ophævet siden 2000), 19 og 26-28.

Det er selvsagt ikke muligt inden for rammerne af denne artikel at redegøre for alle ændringerne, hvorfor der kun skal gøres nogle overordnede bemærkninger.

Den primære drivkraft bag de mange ændringer er ikke overraskende OECD's Base Erosion and Profit Shifting-projekt (BEPS-projektet), som blev tilendebragt i 2015. Det har bl.a. affødt, at en række af bestemmelserne i OECD's modeloverenskomst nu afspejler bestemmelserne i Det multilaterale instrument (MLI), som Danmark formelt tiltrådte i 2017. Se Jens Wittendorff i SU 2017, 197. Jeg har omtalt Det multilaterale instrument i SR-Skat 2017, s. 198 ff. Det bemærkes i den forbindelse, at der endnu ikke er fremsat lovforslag om ratificering af Danmarks tiltræden til Det multilaterale instrument. Det var ellers varslet, at et lovforslag herom skulle fremsættes i januar 2018, jf. regeringens lovprogram.

Med 2017-opdateringen genfindes som nævnt en række af de regler, der blev udviklet som led i BEPS-projektet, nu i modeloverenskomsten. Følgelig er der i 2017-modeloverenskomsten medtaget bestemmelser, som skal modvirke hybride mismatch (BEPS Action 2), bekæmpe overenskomstmisbrug (BEPS Action 6), sikre mod omgåelse af fast driftsstedsbegrebet (BEPS Action 7) samt forbedre mulighederne for at løse internationale skattetvister (BEPS Action 14).

Ideelt set – hvis/når Det multilaterale instrument får virkning – medfører sammenfaldet mellem reglerne i modeloverenskomsten og Det multilaterale instrument, at der kommer til at gælde de samme regler for størstedelen af de danske overenskomster. Dobbeltbeskatningsoverenskomster, som ikke er baseret på 2017-modellen, vil (potentielt) blive dækket af Det multilaterale instrument, mens dobbeltbeskatningsoverenskomster, som er yngre og dermed baserer sig på 2017-modellen, vil indeholde tilsvarende regler (hvormed Det multilaterale instrument vil være uden betydning). Opnåelse af denne "idealtilstand" må dog forventes først at indtræde om mange år, hvis nogensinde. Foreløbig har Danmark taget forbehold over for alle relevante bestemmelser i Det multilaterale instrument (og mangler som nævnt fortsat den efter Grundlovens § 19 nødvendige ratificering), og der eksisterer endnu ingen dobbeltbeskatningsoverenskomster, som bygger på 2017-modellen. Det bemærkes dog i den forbindelse, at den

kommende dobbeltbeskatningsoverenskomst med Japan vil afspejle 2017-modellen.

Før BEPS-projektet blev iværksat, havde OECD barslet med en række øvrige ændringer af modeloverenskomsten. Disse ændringer blev midlertidig skrinlagt – givetvis for at afvente BEPS-projektets færdiggørelse – men er nu medtaget i 2017-modellen. Følgelig er modellen ændret på to punkter, som ikke vedrører BEPS-projektet.

Den ene ændring følger af en rapport, som OECD udsendte i 2013, og vedrører reglerne om beskatningen af skibe og fly i international trafik. Disse ændringer er primært gennemført i art. 8 samt art. 3, stk. 1, litra e, og art. 15, stk. 3.

Den anden ændring vedrører en temmelig omfattende revision af kommentarerne til art. 5 om fast driftssted. Ændringerne blev første gang foreslået i to rapporter, der udkom i 2011 og 2012. Disse ændringer i tillæg til dem, som følger af BEPS Action 7, medfører tilsammen en betydelig ændring af reglerne om fast driftssted i OECD's modeloverenskomst.

Ændringen af fast driftsstedsbegrebet har imidlertid ikke alene betydning for modeloverenskomsten, herunder for fortolkningen af begrebet i kommende dobbeltbeskatningsoverenskomster, som måtte basere sig på 2017-modellen. Det følger således af fast praksis, at det internretlige fast driftsstedsbegreb, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4, og SEL § 2, stk. 1, litra a, som udgangspunkt fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i OECD's modeloverenskomst. Det antages tilsyneladende af Skatteministeriet (jf. afsnit 2.1.1 ovenfor), at det internretlige fast driftsstedsbegreb fortsat skal fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i modeloverenskomsten – men nu i overensstemmelse med den ændrede 2017-udgave – desuagtet at bestemmelsen som nævnt altså er grundlæggende forandret. Det forekommer umiddelbart betraget en smule betænkeligt – henset til Grundlovens § 43 – at de internretlige bestemmelser om subjektiv skattepligt ændres så drastisk, uden at Folketinget har givet sin mening til kende, jf. også Jens Wittendorff i SU 2017, 197, som antager, at en lovændring er nødvendig.

De ændringer af art. 5, som ikke følger af BEPS-projektet, har jeg omtalt i SR-Skat 2012, s. 45 ff. De ændringer, som følger af BEPS-projektet, har jeg omtalt i SR-Skat 2018, s. 111 ff.

3.2 DOBBELTBESKATNINGSOVERENSKOMST MED ASERBAJDSJAN

Med virkning fra 1. januar 2018 trådte den første dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Aserbajdsjan som selvstændig nation i kraft. Aserbajdsjan var tidligere en del af Sovjetunionen og som sådan også omfattet af overenskomsten mellem Danmark og Sovjetunionen. Da Sovjetunionen gik i opløsning i 1991, vedblev en række af de tidligere sovjetstater (de såkaldte "SNG-stater") at være omfattet af den dansksovjetiske dobbeltbeskatningsoverenskomst som en følge af den folkeretlige statsuccession, men Aserbajdsjan var ikke en del heraf. Det er derfor glædeligt, at der nu er nået enighed om en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de to lande til gavn for den gensidige handel og investering.

Efter dansk forfatningsret handler Kongen (regeringen) på rigets vegne i udenrigsspørgsmål, men dog således, at Folketingets samtykke i visse tilfælde er nødvendig, jf. Grundlovens § 19. Siden ophævelsen af bemyndigelsesloven, jf. lov nr. 945 af 23. november 1994, er de enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomster blevet vedtaget ved lov. Overenskomsten med Aserbajdsjan er således gennemført ved lov nr. 1673 af 26. december 2017 (L 63).

Det er fast dansk forhandlingspolitik at tage udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst ved indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster, og som nærmere omtalt i afsnit 3.1 blev der gennemført en række ændringer af OECD's

modeloverenskomst pr. 21. november 2017. Dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Aserbajdsjan blev underskrevet af skatteministeren den 23. februar 2017. Fra dansk side må udgangspunktet derfor have været OECD-modellen fra 2014. Udgangspunktet fra aserbajdsjansk side synes at have været FN's modeloverenskomst, idet en række bestemmelser afspejler FN-modellen.

Som et eksempel herpå kan nævnes art. 5 om fast driftsstedsbegrebet. Bestemmelsen indeholder i art. 5, stk. 3, litra b i overensstemmelse med FN-modellen en regel, hvorefter levering af tjenesteydelser, f.eks. konsulentbistand, i en periode på 6 måneder inden for en 12-månedersperiode medfører fast driftssted. Tilsvarende findes i art. 5, stk. 6, en særregel om forsikringsagenter.

Et andet eksempel er, at overenskomsten i art. 14 indeholder en bestemmelse om fordelingen af beskatningsretten til indkomst fra frit erhverv. En tilsvarende bestemmelse udgik af OECD-modellen ved opdateringen i 2000, men er bibeholdt i FN-modellen. Art. 14 i overenskomsten med Aserbajdsjan afspejler art. 14 i FN-modellen og tildeler kildelandet beskatningsretten til indkomst fra frit erhverv, som enten kan henføres til et "fast sted" i kildelandet, eller som knytter sig til arbejde, der er udført i kildelandet, hvis skatteyderen opholder sig mere end 183 dage inden for en 12-måneders periode i kildelandet.

I Den juridiske vejledning 2018-1, C.F.9.2.1.8.2, gennemgås dobbeltbeskatningsoverenskomsten og der redegøres for, hvordan overenskomsten fraviger OECD-modellen. Noget besynderligt redegøres der for, hvordan overenskomsten fraviger 2017-modellen. Da det som nævnt forekommer oplagt, at overenskomstforhandlingerne fra dansk side er sket med udgangspunkt i 2014-modellen, havde det vel været mere relevant at redegøre for, hvordan overenskomsten afviger derfra.

4. EU-skatteret

4.1 GENERELT

Hidtil har Danmark været part i 7 sager for EU-domstolen om direkte skatter: C-55/98, *Bent Vestergaard* (1999); C-43/00, *Andersen og Jensen* (2002), C-150/04, *Kommissionen mod Danmark* (2007), C-321/05, *Hans Markus Kofoed* (2007), C-48/13, *Nordea Bank Danmark* (2013), C-261/11, *Kommissionen mod Danmark* (2013) og senest C-593/14, *Masco og Damixa* (2016). Ud af disse 7 sager har Skatteministeriet alene haft held med at vinde 1, og den enlige sejr kom tilbage i 2002 med sag C-43/00, *Andersen og Jensen* om fortolkningen af fusions-skattedirektivet.

I 2018 bliver antallet af sager om direkte skatter med Danmark som part mere end fordoblet, idet Danmark for tiden er part i ikke mindre end 10 sager, som alle må forventes at blive afgjort i indeværende år.

Selvom der endnu ikke er faldet dom i sagerne, er der fremsat forslag til afgørelse i 9 af dem. Disse forslag til afgørelse skal omtales i det følgende.

4.2 BENEFICIAL OWNER

4.2.1 Generelt

Igennem de sidste mange år har "beneficial owner" (retmæssig ejer) været blandt de hyppigst diskuterede begreber i dansk skatteret.

Beneficial owner-begrebet bliver relevant, når et dansk selskab betaler udbytte eller renter (eller royalties) til udenlandske selskaber. Udgangspunktet er, at den begrænsede skattepligt kan undgås, hvis Danmark er forpligtet til at nedsætte eller fratage beskatningsretten efter moder-datterselskabsdirektivet (udbytter) eller efter rente-/royaltydirektivet.

Det er selvsagt en betingelse for, at modtageren af et udbytte/rente kan påberåbe sig et EU-retligt direktiv, at udbytte-/rentemodtageren er hjemmehørende i et EU-medlemsland. Beneficial owner-problematikken opstår i den forbindelse, når den umiddelbare modtager af udbyttet/renten opfylder direktivets betingelser, men selv er ejet af andre selskaber, som ikke opfylder direktivets betingelser, f.eks. fordi disse selskaber er beliggende i tredjelande. I det omfang udbyttet/renten fra et dansk selskab uden videre er betalt til de bagvedliggende ejere af det modtagende selskab ("gennemstrømningsselskabet"), er der i en række sager blevet statueret skattepligt med den begrundelse, at gennemstrømningsselskabet ikke var beneficial owner af udbyttet/renten og dermed ikke berettiget til de fordele, som følger af moder-/datterselskabsdirektivet eller rente-/royaltydirektivet.

Idet der er tale om direktiver, er det i sidste ende EU-domstolen, som har kompetencen til at fortolke disse retsakter. For tiden verserer der 7 sager for EU-domstolen om beneficial owner-problematikken (5 er henvist til EU-domstolen af Østre Landsret og 2 er henvist af Vestre Landsret). Foreløbig har Generaladvokaten (Juliane Kokott) den 1. marts 2018 udfærdiget forslag til afgørelse i 6 af sagerne, som skal omtales i det følgende. I den 7. sag, C-682/16, HHU, er der endnu ikke fremsat forslag til afgørelse, og denne sag omtales derfor ikke yderligere.

4.2.2 Udbytte-sagerne

2 af de i alt 6 beneficial owner-sager omhandler beskatningen af udbytte, herunder moder-/datterselskabsdirektivets betingelser for frafald af kildeskat på udbytte. Det drejer sig om sag C-116/16, *T Danmark*, og sag C-117/16, *Y Danmark*.

Et bemærkelsesværdigt forhold ved beneficial owner-sagerne vedr. udbytte er, at det *ikke* er en udtrykkelig betingelse for at være omfattet af direktivet, at udbyttmodtageren er retmæssig ejer af udbyttet. Af samme årsag foretager Generaladvokaten heller ikke en analyse af begrebet som sådan, men gennemfører derimod en analyse af, hvorvidt de i sagerne omhandlede arrangementer udgør "misbrug" i EU-rettens forstand. Dette vil efter Generaladvokatens opfattelse være tilfældet, såfremt der er tale om "rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet". Generaladvokaten afviser dog, at dette skulle være tilfældet. Holdingvirksomhed kan således ikke i sig selv uden videre betragtes som en kunstig konstruktion, heller ikke selv om det udbytte, som et holdingselskab modtager fra et dansk selskab, videreudlodes aktionærene. I C-117/16, *Y Danmark*, giver Generaladvokaten dog en karakteristik af, under hvilke omstændigheder et holdingselskab kan anses for kunstigt: Det vil være tilfældet, hvor det pågældende selskab er så passivt, "at enhver tænkelig deltagelse i retshandler under alle omstændigheder foregår gennem tredjemand, som ikke har nogen egen virksomhed og herved heller ingen egne indtægter eller omkostninger". Generaladvokaten bemærker dog i forlængelse heraf, at denne vurdering må bero på en bedømmelse af de faktiske omstændigheder, som det tilkommer den forelæggende ret (Østre Landsret) at foretage.

Misbrug kan dog ifølge Generaladvokaten også konstateres på andre måder, som analyseres under overskriften "ikke-skatteretlige grunde, der skal tages i betragtning." På den ene side fastslår Generaladvokaten således, at ejerkonstruktioner, der alene har til formål at opnå fordele efter et direktiv, udgør en form for misbrug. På den anden side redegør Generaladvokaten dog også for, at det i henhold til EU-domstolens praksis står skatteyderne frit for at lade skattehensyn være styrende for erhvervs-mæssige beslutninger, uden at dette konstituerer misbrug. Som eksempler nævnes bl.a. beslutningen om, i hvilket land inden for EU et selskab skal etableres samt beslutningen om, hvordan en virksomhed skal

struktureres. Det er derfor efter min opfattelse vanskeligt at se, hvornår en ejerkonstruktion, som ikke kan anses for en “rent kunstig konstruktion”, alligevel kan betragtes som misbrug. Generaladvokaten når da heller ikke – hverken i udbyttesagerne eller i rentesagerne – frem til, at de konkrete konstruktioner kan betragtes som misbrug ud fra disse andre “ikke-skatteretlige betragtninger”.

Som et sidste moment undersøger Generaladvokaten, om de i sagerne omhandlede strukturer har til formål at omgå den nationale (danske) lovgivnings formål. Generaladvokatens fokus skifter her fra at vurdere “gennemstrømningsselskaberne” i sagerne (henholdsvis etableret i Luxembourg (C-116/16) og Cypern (C-117/17)) til at vurdere hjemstedet for de retmæssige ejere. Såfremt disse er beliggende i typiske skattely, dvs. tredjelande, “som er kendt for ikke at samarbejde med andre skattemyndigheder”, ville dette være et indicium på misbrug. I den henseende finder Generaladvokaten, at misbrug vil foreligge, hvis en koncernstruktur er valgt med henblik på at “udnytte et grænseoverskridende informationsunderskud”. Det vil være tilfældet, såfremt grunden til den valgte transaktionsstruktur er at udbetale udbytte til investorer via et tredjeland for, at de stater, hvor investorerne er hjemmehørende, ikke får oplysninger om deres indtægter (netop fordi pengene er ført gennem et skattely). Også vurderingen heraf er dog i sidste ende overladt til den forelæggende ret.

Sagerne om “beneficial owner” er som nævnt rejst, fordi SKAT har hævdet, at det selskab, som umiddelbart har modtaget udbyttet, ikke er retmæssig ejer heraf. I sit forslag til afgørelse præciserer Generaladvokaten, at det i en sådan situation påhviler myndighederne at udpege “den egentlige udbyttmodtager” (dvs. den retmæssige ejer). Såfremt den retmæssige ejer således selv er berettiget til at modtage udbyttet skattefrit fra danske selskaber efter dansk ret, f.eks. fordi udbyttmodtageren er hjemmehørende i et land, som Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, ifølge hvilken Danmark skal nedsætte eller frafalde udbyttebeskatningen som kildeland, vil misbrug være udelukket.

Samlet set kommer Generaladvokaten ikke med en endelig vurdering af, om der er tale om misbrug. Dette skyldes, at misbrugsvurderingen nødvendigvis må ske på baggrund af en vurdering af sagernes faktiske forhold, herunder en bevismæssig vurdering. En sådan vurdering kan kun foretages af de nationale domstole, konkret Østre Landsret.

Som et særligt forhold skal imidlertid påpeges, at selvom der rent faktisk kan påvises misbrug, er det ikke givet, at dette vil få afgørende betydning for sagerne.

I de for sagen relevante indkomstår var der i moder-/datterselskabsdirektivet ingen misbrugsbestemmelser. I art. 1, stk. 2, fandtes alene en henvisning til, at medlemsstaterne kunne opretholde værneregler, “som er nødvendige for at hindre svig og misbrug”. Idet sagerne vedrørte tiden før gennemførelsen af LL § 3 ved lov nr. 540 af 29. april 2015, havde Danmark ingen udtrykkelige regler herom.

Generaladvokaten undersøger derfor i sagen, om – forudsat at der rent faktisk kan konstateres misbrug – en misbrugskonstatering i sig selv kan medføre, at skatteyderen mister retten til at nyde fordel af bestemmelserne i moder-/datterselskabsdirektivet. Dette afviser Generaladvokaten. Et direktiv kan således ikke i sig selv skabe forpligtelser for skatteyderne. Et forbud mod retsmisbrug, som art. 1, stk. 2, således giver medlemsstaterne mulighed for at håndhæve, kan kun gøres gældende over for skatteyderen, hvis der er gennemført en national implementering af en sådan værneregulering.

Synspunktet er overraskende.

Ganske vist ligger Generaladvokatens opfattelse helt i tråd med EU-domstolens udtalelse i sag C-321/05 *Hans Markus Kofoed* fra

2007. I de senere sager C-131/13 m.fl. *Italmoda* fra 2014 og (navnlig) sag C-251/16, *Cussens*, fra 2017, har EU-domstolen imidlertid anerkendt, at “princippet om forbud mod misbrug” kan skabe forpligtelser for skatteyderne selv i fravær af en national implementering af en værneregulering.

I udbyttesagerne (og i rentesagerne) bortforklarer Generaladvokaten *Italmoda*-dommen og *Cussens*-dommen med, at disse domme vedrører moms. Der er således tale om praksis fra et væsensforskelligt område, hvilket bl.a. begrundes med, at momsområdet i langt større omfang er harmoniseret end området for de direkte skatter. Det er imidlertid ikke den forklaring, EU-domstolen selv bruger som begrundelse for, at “forbuddet mod retsmisbrug” kan anvendes uden national implementering i *Cussens*-dommen. Derimod ses det, at EU-domstolen i *Cussens*-dommen udførligt forklarer forholdet til *Kofoed*-dommen (som vedrørte misbrug af dagældende fusionsskattedirektiv). Såfremt EU-domstolen i *Cussens*-dommen havde været af den opfattelse, at der gjaldt helt særlige regler på momsområdet, ville det være forventeligt, at EU-domstolen havde påpeget dette, herunder at *Kofoed*-dommen allerede derfor var uden betydning.

En anden følge af *Kofoed*-dommen er bl.a., at regler om forbud mod retsmisbrug ikke nødvendigvis behøver være implementeret i national lovgivning i form af lovbestemmelser. Implementeringen kan også ske i form af “retsgrundsætninger”. I beneficial owner-sagerne er parterne imidlertid tilsyneladende enige om, at hverken “realitetsgrundsætningen” eller “princippet om rette indkomstmottager” finder anvendelse på de konkrete forhold, hvorfor – ifølge parterne – disse retsgrundsætninger ikke kan anses for implementeringen af en EU-retlig værneregulering. Denne vurdering sætter Generaladvokaten imidlertid spørgsmålstegn ved, navnlig i relation til “realitetsgrundsætningen”, jf. punkt 107-108 i forslag til afgørelse i begge sager. Derimod antyder hun, at realitetsgrundsætningen rent faktisk bør kunne finde anvendelse.

Såfremt EU-domstolen følger Generaladvokatens forslag til afgørelse, vil det således blive med en besked om, at *hvis* der kan konstateres misbrug, så vil det være muligt for SKAT – i strid med parternes egen opfattelse – at gribe ind over for forholdet med henvisning til realitetsgrundsætningen (fortolket i overensstemmelse med det EU-retlige misbrugsprincip). Spørgsmålet er så, om enigheden mellem parterne om, at realitetsgrundsætningen ikke finder anvendelse, stadig består, når sagen skal procederes ved Østre Landsret.

4.2.3 Rentesagerne

Sagskomplekset om beneficial owner i relation til rente-/royaltydirektivet består af 4 sager: C-115/16, *N Luxembourg*, C-118/16, *X Danmark*, C-119/16, *C Danmark*, og C-299/16, *Z Danmark*. Sidstnævnte er som den eneste af beneficial owner-sagerne henvist af Vestre Landsret, mens alle de øvrige som nævnt er henvist af Østre Landsret.

De retlige spørgsmål i rentesagerne er i det store hele sammenfaldende med dem, der er genstand for behandling i udbyttesagerne, jf. ovenfor. Strukturen i Generaladvokatens forslag til afgørelse i sagerne, herunder den retlige argumentation og (ikke overraskende) selve resultatet, er derfor også på det generelle plan identisk med udbyttesagerne. I de følgende skal derfor blot omtales de særegenheder, der er ved rentesagerne sammenlignet med udbyttesagerne.

Hvor moder-/datterselskabsdirektivet navnlig udgør den EU-retlige ramme om udbyttesagerne, er det EU-retlige omdrejningspunkt for rentesagerne rente-/royaltydirektivet. Til forskel fra moder-/datterselskabsdirektivet indeholder rente-/royaltydirektivet særlige bestemmelser om “retmæssig ejer”. Såfremt modtageren af de i

sagerne omhandlede renter ikke kan betragtes som retmæssig ejer i direktivets forstand, kan rentemodtageren ikke støtte ret på direktivet.

Fortolkningen af begrebet retmæssig ejer har derfor betydning i rentesagerne.

I rente-/royaltydirektivet defineres i art. 1, stk. 4, hvornår et selskab skal anses for retmæssig ejer. Generaladvokaten redegør indledningsvis for, at det selskab, som i civilretlig henseende har ejendomsretten til renter (dvs. er fordringshaver), er den "retmæssige ejer" af renterne. Omfattet af retmæssig ejer-begrebet er derimod ikke "en agent, mandatar eller bemyndiget signatar", idet disse mellemmand ikke modtager renterne i eget navn (hvilket gælder for en agent eller bemyndiget signatar) eller ganske vist modtager renterne i eget navn, men ikke for egen regning (hvilket gælder for en mandatar). Generaladvokaten anfører også, at det modsætningsvis kan udledes, at i de tilfælde, hvor rentemodtageren modtager renterne i eget navn og for egen regning (dvs. til eget brug), er denne også den retmæssige ejer.

I alle de fire sager finder Generaladvokaten alene anledning til at undersøge, om de selskaber, som i sagerne modtager renter fra danske debitorselskaber, kan anses for en "mandatar" i direktivets forstand. Idet der i intet tilfælde er truffet udtrykkelig aftale om, at rentemodtageren handler som mandatar, undersøger Generaladvokaten i stedet, om der kan foreligge et "skjult" mandat. Generaladvokaten præciserer i den forbindelse, at den endelige vurdering heraf må foretages af den nationale domstol, men giver alligevel nogle retningslinjer for vurderingen. Afgørende bliver således, om det rentemodtagende selskab er undergivet retlige begrænsninger, der medfører, at selskabet ikke kan siges at modtage renterne "for egen regning", dvs. eksempelvis hvis selskabet ikke kan anvende renterne til at dække egne omkostninger.

Såvel rentesagerne som udbyttesagerne vil ved en senere lejlighed blive kommenteret i SR-Skat, når EU-domstolens dom foreligger.

4.3 SAMBESKATNING

To af de for tiden verserende sager vedrører de danske sambeskatningsregler. Det drejer sig om C-650/16, *Bevola og Jens W. Trock* og C-28/17, *NN*. Sidstnævnte har jeg omtalt i SR-Skat 2015, s. 177. Forslag til afgørelse udarbejdet af den samme Generaladvokat i de to sager (Campos Sánchez-Bordona).

NN-sagen omhandler et svensk selskabs faste driftssted her i landet. Det faste driftssted indgik i en dansk sambeskatning og var underskudsgivende. Koncernen blev dog nægtet muligheden for at anvende underskuddet fra det faste driftssted i sambeskatningen under henvisning til SEL § 31, stk. 2, 2. pkt. Det følger af denne bestemmelse, 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. Der er tale om en værnsregel, hvis formål er at undgå, at et underskud fradrages to gange (dobbel dip) - dels i Danmark (kildelandet) og dels i domicillandet (Sverige).

Selskaber, som er hjemmehørende i Sverige, beskattes efter et globalindkomstprincip, hvorfor det ikke var udelukket, at underskuddet kunne anvendes i Sverige. Følgelig blev fradrag for underskuddet her i landet nægtet. Skatteyderen gjorde gældende, at det var i strid med EU-retten, nærmere bestemt etableringsfriheden, at nægte fradrag for det faste driftssteds underskud og henviste til EU-domstolens afgørelse i sag C-18/11, *Philips Electronics*. EU-kommissionen har den 19. august 2015 ligeledes med henvisning til Philips Electronics-dommen fremsendt en åbningsskrivelse vedr. SEL § 31, stk. 2, 2. pkt. som forberedende skridt til et traktatbrudssøgsmål.

I sit forslag til afgørelse fastslår Generaladvokaten i første omgang, at SEL § 31, stk. 2, 2. pkt., er udtryk for en restriktion. Underskud, som hidrører fra et dansk selskabs faste driftssted her i landet, kan således uden videre anvendes i en sambeskatning. Et underskudsgivende fast driftssted af et udenlandsk selskab, kan derimod ikke uden videre anvendes her i landet.

Generaladvokaten medgiver dog, at de danske regler forfølger et anerkendelsesværdigt formål, nemlig undgåelse af dobbelt dip, men at de danske regler i den konkrete sag ikke er proportionelle.

Det er overraskende, at Generaladvokaten når frem til det resultat, at hensynet til at undgå dobbelt dip kan begrunde den restriktion, som SEL § 31, stk. 2, 2. pkt. er udtryk for. I Philips Electronics-dommen udtalte EU-domstolen således, at bekæmpelse af dobbelt dip ikke var et hensyn, som kunne begrunde en restriktion i kildelandet; dobbelt dip kunne kun (såfremt det overhovedet kunne anerkendes som et tvingende alment hensyn) begrunde en restriktion i domicillandet. Generaladvokaten erkender da også, at hans forslag på dette punkt strider mod Philips Electronics-dommen. Ikke desto mindre finder han – under henvisning til bekymringen for dobbelt dip og lignende tilfælde af international skatteudnyttelse, "hvis omfang formentlig ikke var synligt" på tidspunktet for afsigelsen af Philips Electronics-dommen i 2012 – at det er på tide at "moderere" bemærkningerne om dobbelt dip fra Philips Electronics-dommen. Synspunktet forekommer kontroversielt i lyset af EU-domstolens meget klare votum om betydningen af dobbelt dip i den nævnte sag.

Idet SEL § 31, stk. 2, 2. pkt., således (ifølge Generaladvokaten) forfølger et anerkendelsesværdigt formål, bliver det afgørende for sagens udfald, om proportionalitetsprincippet er overholdt. Det vil være tilfældet, såfremt bestemmelsen ikke finder anvendelse i en situation, hvor der reelt ikke er risiko for dobbelt dip. I den konkrete sag gjaldt der det særlige, at indkomsten i det faste driftssted her i landet kun var negativ, når den blev opgjort efter danske regler. Opgjort efter svenske regler var resultatet positivt, hvorfor der i sagens natur ikke var nogen risiko for dobbelt dip. Generaladvokatens forslag til afgørelse bliver således, at SEL § 31, stk. 2, 2. pkt., principielt ikke er i strid med EU-retten, men at den konkret vil være det, såfremt den udelukker fradrag for tab under en dansk sambeskatning, selvom det er udelukket, at selvsamme tab kan fradrages i en anden medlemsstat (Sverige).

Den anden sag vedr. de danske sambeskatningsregler er sag C-650/16, *Bevola og Jens W. Trock*.

Sagen vedrører et dansk aktieselskab, A/S Bevola, og dets faste driftssted beliggende i Finland. Det faste driftssted blev lukket i 2009 med et underskud på 2,8 mio.kr. Tabet kunne ikke fremføres eller anvendes af andre selskaber i koncernen i Finland, og Bevola anmodede derfor om at få fradrag for underskuddet ved den danske indkomstopgørelse. Dette blev nægtet med henvisning til "territorialprincippet" i SEL § 8, stk. 2, hvorefter indkomst (positiv såvel som negativ) fra udenlandske faste driftssteder ikke blev medregnet i den danske indkomstopgørelse, idet Bevola ikke havde tilvalgt international sambeskatning, jf. SEL § 31 A.

Henset til, at et dansk selskab uden videre ville kunne fratrække et underskud fra et fast driftssted beliggende i Danmark, mente Bevola, at reglerne udgjorde en restriktion for etableringsfriheden, jf. art. 49 TEUF.

Denne opfattelse deler Generaladvokaten i sit forslag til afgørelse. Generaladvokaten redegør således for, at de danske regler er udtryk for en forskelsbehandling af danske selskaber med faste driftssteder beliggende i udlandet sammenlignet med danske selskabers faste driftssteder beliggende her i landet. Det forhold, at underskuddet fra det faste driftssted kan fradrages i den danske indkomstopgørelse, såfremt Bevola tilvælger international

sambeskatning, ændrer efter Generaladvokatens opfattelse ikke herpå, når der – som i den konkrete sag – er tale om “endelige tab”, dvs. tab, som ikke kan fremføres eller anvendes af eventuelle andre koncernselskaber i Finland. Generaladvokaten påpeger, at de danske regler om international sambeskatning kræver, at alle selskaber og faste driftssteder skal indgå i sambeskatningen, og at valget herom er bindende i 10 år. Dette er uforholdsmæssigt byrdefuldt for en koncern som den foreliggende, hvor der er lidt et mindre tab af et enkelt fast driftssted i udlandet.

Når der falder dom i sagen, vil SR-Skat bringe en kommentar hertil af Jan Guldmann Hansen og Nikolaj Vinther.

4.4 INVESTERINGSINSTITUTTER MED MINIMUMSUDLODNING

Slutteligt skal sag C-480/16, *Fidelity Funds*, omtales (sagen er henvist til EU-domstolen af Østre Landsret, jf. SKM2016.462.ØLR og SKM2017.548. ØLR).

Sagen omhandler reglerne for investeringsinstitutter med minimumsudlodning (nu investeringsinstitutter med minimumsbeskatning), jf. de før 2009 gældende regler i LL § 16 C. Sådanne investeringsinstitutter var selvstændige skattesubjekter omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 5a (nu SEL § 1, stk. 1, nr. 5c), og følgelig alene skattepligtige af indkomst fra erhvervmæssig virksomhed, jf. SEL § 1, stk. 4. Udbytte fra danske selskaber til et investeringsinstitut med minimumsudlodning, jf. LL § 16 C, var derfor skattefri, og det udbytteudloddende selskab var fritaget for pligten til at indeholde kildeskat på tidspunktet for udlodningen. Til gengæld skulle der som minimum udloddes et bestemt beløb til investorerne årligt, jf. LL § 16 C, hvormed beskatningen reelt lå hos investorerne (efter 2005 var det ikke en betingelse, at der de facto skete en udlodning, der skulle blot *beregnes* en minimumsudlodning, som investorerne blev beskattet af).

En række udenlandske investeringsinstitutter gjorde gældende, at de danske regler var i strid med EU-retten (efter Generaladvokatens tilskæring af sagen: bestemmelserne om kapitalens fri bevægelighed, jf. art. 63 TEUF). Argumentet var, at udenlandske investeringsinstitutter var udsat for en forskelsbehandling, idet disse ikke var fritaget for dansk kildeskat ved modtagelse af udbytte fra Danmark. Selvom et udenlandsk investeringsinstitut således potentielt kunne opfylde betingelserne i LL § 16 C, var skattefriheden på udbytter kun tilgængelig for danske investeringsinstitutter, jf. SEL § 1. De udenlandske investeringsinstitutter havde derfor anlagt sag med påstand om, at kildeskat indeholdt i perioden 2000-2009 skulle tilbagebetales.

I sit forslag til afgørelse når Generaladvokaten frem til, at de danske regler er restriktive, idet skattefriheden som nævnt forudsatte, at de omhandlede investeringsinstitutter var hjemmehørende i Danmark. Denne vurdering er uændret, selv når der tages hensyn til beskatningen af deltagerne i investeringsinstitutterne.

Hensyntagen til beskatningen af deltagerne har imidlertid betydning for vurderingen af, om restriktionen kan begrundes. Efter Generaladvokatens opfattelse kan restriktionen nemlig begrundes i hensynet til sammenhængen i beskatningsordningen. Fritagelsen for beskatning, som kun blev danske investeringsinstitutter med minimumsudlodning til del, udgør således utvivlsomt en fordel (hvilket dermed gør de danske regler restriktive). Efter Generaladvokatens opfattelse opvejes fordelen imidlertid af, at der løbende skal udloddes (eller efter 2005: beregnes) en minimumsudlodning, som derved kommer til beskatning hos deltagerne. Denne ulempe påhviler kun investorerne i danske investeringsinstitutter.

Idet de danske regler dermed forfølger et tvingende alment hensyn, står proportionalitetsvurderingen tilbage. Ifølge Generaladvokaten er de danske regler uproportionelle. LL § 16 C er i sig selv ganske vist formuleret uden hensyntagen til, hvor det pågældende investeringsinstitut er hjemmehørende, og betingelserne i bestemmelsen kan derfor også opfyldes af udenlandske investeringsinstitutter. Proportionalitetsprincippet fordrer derfor, ifølge Generaladvokaten, at i det omfang, et udenlandsk investeringsinstitut opfylder reglerne i LL § 16 C, skal dette institut sidestilles med danske institutter. At betingelserne i LL § 16 C overholdes, herunder at der svares skat af minimumsudlodningen, kan sikres ved et samarbejde mellem de pågældende udenlandske investeringsinstitutter og de udenlandske skattemyndigheder i de lande, hvor investeringsinstituttet er hjemmehørende. På det principielle plan står Danmark dermed til at tabe sagen.

Konkret finder Generaladvokaten imidlertid, at idet *Fidelity Funds* ikke havde opfyldt betingelserne i LL § 16 C i de pågældende indkomstår, bør *Fidelity Funds* derfor heller ikke være berettiget til tilbagebetaling af kildeskatten på udbytter. Bemærkningen synes en smule overraskende. Det er vanskeligt at se, hvorfor *Fidelity Funds* (og andre udenlandske investeringsinstitutter) skulle tage skridt til at opfylde betingelserne i LL § 16 C, når de pågældende investeringsinstitutter som bekendt alligevel ikke kunne opnå fordelen om skattefrihed på udbytter, da investeringsinstitutterne i sagens natur jo ikke opfyldte den anden betingelse om at være hjemmehørende i Danmark.