

International skatteret 2013-2014

I det følgende omtales nogle af de væsentligste ændringer vedr. international skatteret i perioden fra august 2013 til juli 2014. Artiklen vil primært omhandle de væsentligste nye lovgivningsmæssige tiltag i Danmark om exitbeskatning af selskaber (afsnit 1.1.) og den skærpede udbyttebeskatning (1.2.) samt de styresignaler, som er blevet udsendt det sidste års tid om arbejdsudleje (1.3.), tilflytning for fysiske personer (1.4.) og beregningen af personfradrag ved lempelse for skat af udenlandsk indkomst (1.5.). Artiklen vil endvidere behandle den nyligt afsagte dom fra EU-domstolen i sagen C-48/13, *Nordea Bank Danmark*, (2.1.) samt 2014-opdateringen af OECD's modeloverenskomst (3.1.).

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

1. Dansk udlandsskatteret

1.1 Nye regler om exitbeskatning for selskaber

Den 6. februar 2014 vedtog Folketinget lov nr. 170 af 26. februar 2014 om ændring af selskabsskatteloven (L 91 - Henstand med exitkat ved selskabers overførsel af aktiver og passiver til et andet EU-/EØS-land). Med lovens vedtagelse er der tilvejebragt hjemmel til, at selskaber og foreninger mv., som exitbeskattes, kan opnå henstand med skattebetalingen, jf. selskabsskattelovens (SEL) § 26. Den nærmere administration af henstandsordningen, herunder navnlig afdragsordningen, er reguleret i SEL § 27.

Reglerne gælder kun selskaber og foreninger mv. og ændrer således ikke på eksisterende exitbeskatningsregler for selvstændigt erhvervsdrivende, jf. virksomhedsskattelovens § 15 c og kildeskattelovens (KSL) § 8 A. Disse regler er næppe forenelige med EU-retten, og Skatteministeriet forventer i en nær fremtid at se på mulighederne for at indføre en henstandsordning for fysiske personer, jf. Skatteministeriets kommentar til høringssvaret fra Bech Bruun (bilag 1 til L 91).

De nye regler om henstand i SEL §§ 26 og 27 har betydning for selskaber og foreninger mv., der exitbeskattes i medfør af reglerne i SEL § 5, stk. 7, stk. 8, eller § 8, stk. 4.

For selskaber mv., der er fuldt skattepligtige til Danmark, kan der ske exitbeskatning, hvis den fulde skattepligt ophører, eller hvis selskabet efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet, jf. SEL § 5, stk. 7. Tilsvarende gælder, hvis et europæisk selskab (SE-selskab) eller et europæisk andelsselskab (SCE-selskab) flytter sit vedtægtsmæssige hjemsted til et andet EU-land og dermed ophører med at være skattepligtig her til landet, jf. SEL § 5, stk. 8. Exitbeskatningen omfatter dog kun aktiver og passiver, som Danmark ikke fortsat har beskatningsretten over. Aktiver og passiver, som efter ophør af skattepligt fortsat er tilknyttet et fast driftssted eller fast ejendom her i landet, exitbeskattes således ikke.

Endvidere kan der ske exitbeskatning ved overførsel af aktiver og passiver til selskabets faste driftssted eller hovedkontor i udlandet, jf. SEL § 8, stk. 4.

Exitbeskatningen indebærer, at et selskab mv. beskattes af urealiserede kapitalgevinster, herunder genvundne af- og nedskrivninger, idet salgssummen fastsættes til handelsværdien på overførselstidspunktet.

Med lovændringen er der som nævnt etableret mulighed for at opnå henstand med betalingen af exitskatten. Det er dog væsentligt at påpege dels, at ordningen er frivillig - de implicerede selskaber mv. kan vælge i stedet at afregne skatten straks - og dels, at ordningen kun kan anvendes, hvis de aktiver og passiver, som exitbeskattes, overføres til et EU- eller et EØS-land.

Ud over at overførselen som nævnt skal ske til et EU-/EØS-land, er henstand alene betinget af, at selskabet mv. rettidigt indgiver

selvangivelse for det indkomstår, hvori overførselen er sket, og samtidig hermed meddeler ønske om henstand, jf. SEL § 26, stk. 2. Hvis SKAT har givet udsættelse med selvangivelsen efter bestemmelsen i skattekontrollovens (SKL) § 4, stk. 4, er det denne frist, der gælder. Ved ophør af skattepligt, jf. SEL § 5, stk. 7 eller 8, er det vigtigt at være opmærksom på, at fristen for rettidig selvangivelse følger reglen i SEL § 5, stk. 3. Konsekvensen af, at der ikke indgives rettidig selvangivelse og meddelelse om henstand inden for de nævnte frister, er, at adgangen til at få henstand bortfalder. SKAT har dog mulighed for at se bort fra fristoverskridelsen for selvangivelse og meddelelse, jf. SEL § 26, stk. 3, hvilket efter forarbejderne kan ske, såfremt omstændighederne efter en konkret vurdering taler herfor.

Vælger et selskab mv. henstand efter SEL § 26, etableres der en henstandssaldo. Henstandsbeløbet udgøres af den beregnede skat for de aktiver og passiver, der er overført i indkomståret, jf. SEL § 27, stk. 1. Henstandsbeløbet udgør en skattegæld, som skal betales og forrentes med en rentesats på 1 procentpoint over Nationalbankens diskonto, dog mindst med 3 pct. p.a., jf. SEL § 27, stk. 7.

Renterne kan ifølge skatteministerens endelige svar på spørgsmål 4 fra Corit Advisory til L 91 fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, hvis der stadig måtte eksistere en dansk skattepligt efter fraflytningen. Selvom det ikke er svært at fatte sympati for dette synspunkt, synes udsagnet svært at forene med reglen i ligningslovens (LL) § 17 A, stk. 1, hvorefter renter af skatter netop ikke kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Henstandsordningen består af en afdragsordning. Efter SEL § 27, stk. 2, afdrages den opgjorte exitkat løbende i takt med, at der oppebæres indtægt af de overførte aktiver, herunder evt. realiserede kapitalgevinster ved afståelse, hvis sådanne gevinster ville være skattepligtige efter danske regler. Navnlig denne opgørelse af afkastet må formodes at volde betydelige vanskeligheder i praksis. Det anføres herom i lovens forarbejder, at opgørelsen af det afkast, som de overførte aktiver må anses for at generere, skal ske med afsæt i en ramme, hvorefter det selskab mv., der har overført de pågældende aktiver, anses for at have stillet aktiverne til rådighed for en anden virksomhed. I forhold til driftsmidler og immaterielle aktiver vil pejlemærket være, hvilke indtægter det overdragende danske selskab selv kunne have forventet at opnå af det pågældende driftsmiddel eller immaterielle aktiv, hvis selskabet havde beholdt aktivet. Der kan f.eks. henses til, hvad den faktiske indtjening er i det modtagende udenlandske selskab. Det overordnede ledemotiv er dog, at afkastet skal fastlægges på grundlag af armslængdeprincippet, jf. LL § 2.

For så vidt angår værdipapirer mv., vil f.eks. renteindtægter og udbytter udgøre et relevant afkast, såfremt sådan indkomst ville have været skattepligtig efter danske regler. Det samme gælder f.eks. urealiserede værdistigninger på værdipapirer i tilfælde, hvor lagerprincippet finder anvendelse. Overføres f.eks. datterselskabsak-

tier, vil udbytte betalt hertil ikke skulle indgå i opgørelsen af afkastet, idet sådanne udbytter ville være skattefrie efter danske regler, jf. SEL § 13, stk. 1, nr. 2. At opgørelsen af afkastet skal ske ud fra danske regler medfører også, at hvis der f.eks. er tale om et afskrivningsberettiget aktiv, skal der derfor tages højde for adgangen til at foretage skattemæssige afskrivninger i opgørelsen af afkastet.

Efter overførslen af aktiver og passiver til udlandet vil afkastet herfra være undergivet skattepligt i det nye domicilland. Reelt opstår der herved en form for dobbeltbeskatning, da henstandssaldoen skal nedbringes med skatteværdien af selvsamme afkast. Det er i den forbindelse vigtigt at bemærke, at der ikke lempes for denne "dobbeltbeskatning" efter de danske regler. Der gives således ikke en "omvendt" credit for skat betalt i udlandet af afkastet, som det ellers kendes fra aktieavancebeskatningslovens (ABL) § 39 A, stk. 3, vedrørende henstandsordningen for exitbeskattede aktier for fysiske personer.

Skatteværdien af afkastet opgøres på grundlag af den selskabsskattesats, der er gældende for det indkomstår, som afdraget vedrører. Det gælder også, hvor selskabsskattesatsen i betalingsåret ikke er identisk hermed.

Der skal årligt afdrages et beløb svarende til mindst 1/7 af den oprindelige henstandssaldos værdi. Der kan vælges en større afdragsats, ligesom restsaldoen til enhver tid kan indfries. Når henstandssaldoen er gået i nul, skal der ikke foretages yderligere afdrag. Passiver medtages ikke ved opgørelsen af afkast.

Det er vigtigt at være opmærksom på, at henstandsordningen kun vedrører skattebetalingen. Selve fastsættelsen af skattekravet sker fortsat umiddelbart på tidspunktet, hvor aktiver og passiver ikke længere er omfattet af dansk beskatning. Dette medfører bl.a., at der ikke tages hensyn til den efterfølgende prisudvikling på de pågældende aktiver og passiver. Afstås således alle aktiver og passiver, som en henstandssaldo vedrører, skal gevinsten anvendes til at nedbringe den danske henstandssaldo. Henstår der herefter stadig en saldo, skal dette resterende henstandsbeløb fortsat afdrages, jf. SEL § 27, stk. 3. Tilsvarende gælder det, at hvis et aktiv eller passiv på ny omfattes af dansk beskatning, medfører dette ikke, at henstandssaldoen bortfalder.

Hvis et aktiv eller passiv overføres til et land uden for EU/EØS, fordi selskabet selv bliver skattemæssigt hjemmehørende uden for EU/EØS (evt. i kraft af en dobbeltbeskatningsoverenskomst), uden at aktiverne/passiverne samtidig tilknyttes et fast driftssted inden for EU/EØS, sidestilles dette med afståelse til handelsværdien på dette tidspunkt, jf. SEL § 27, stk. 4. Tilsvarende gælder, hvis et aktiv eller passiv overføres til et fast driftssted uden for EU/EØS.

Det er ikke uden administrative omkostninger at anvende henstandsordningen. Det fremgår således af SEL § 27, stk. 5, at et exitbeskattet selskab, en forening mv. fortsat skal indgive selvangivelse for hvert indkomstår, hvor der er en positiv henstandssaldo. Samtidig med indsendelse af denne selvangivelse skal der gives oplysning om, i hvilket land de aktiver, der er omfattet af henstanden, er placeret ultimo indkomståret. Indgives selvangivelse ikke rettidigt, bortfalder henstanden, og det beløb, der står på henstandssaldoen, forfalder til betaling. Fristen for indsendelse af rettidig selvangivelse følger de almindelige regler herom, jf. SKL § 4, stk. 2-4.

Loven trådte i kraft den 1. marts 2014 men med virkning for indkomståret 2013, jf. § 2, stk. 1, i lov nr. 170 af 26. februar 2014. Der er således tale om lovgivning med materiel tilbagevirkende kraft. I forarbejderne begrundes dette med, at der dels er tale om en for de berørte selskaber begunstigende retsakt og dels, at lovændringen var direkte affødt af EU-domstolens dom i traktatbrudssøgsmålet C-261/11, *Kommissionen mod Danmark*, som blev afsagt i 2013.

I lovens § 2, stk. 2, findes en overgangsregel. Det fremgår heraf, at selskaber og foreninger mv., der i årene 2008-2012 var blevet beskattet i medfør af reglerne i SEL § 5, stk. 7 eller stk. 8, eller § 8, stk. 4, og som på tidspunktet var hjemmehørende i EU/EØS, kan vælge henstand efter reglerne i de nugældende SEL §§ 26 og 27 med tilbagevirkende kraft, såfremt de pågældende aktiver eller passiver fortsat er i behold.

Det er endvidere en betingelse for at anvende overgangsreglen, at der udarbejdes en opgørelse over de afdrag, der skulle have været betalt fra overførslen og frem til valg af henstandsordning, hvis selskabet mv. allerede på overførselstidspunktet havde haft mulighed for at vælge henstand med betaling af den opgjorte exitsskat. Retsvirkningen af, at henstandsordningen anvendes, er, at den allerede betalte exitsskat tilbagebetales, opgjort som det indbetalte exitsskattebeløb med fradrag af det beløb, som henstandssaldoen ville have udgjort, hvis selskabet allerede på overførselstidspunktet havde haft mulighed for at anvende reglerne om henstand. Skatteyderen har krav på tilbagebetaling senest den 1. november 2014, hvorefter der kan tilskrives renter.

Skatteyderen har derimod ikke krav på renter helt tilbage fra det tidspunkt, hvor exitsskattebeløbet oprindeligt blev betalt. Dette forekommer besynderligt. Overgangsreglen er indført for at bringe EU-stridige regler i overensstemmelse med EU-retten. Det er vigtigt at erindre, at exitbeskatning ikke i sig selv er EU-stridig, og det fremgår således klart af bl.a. C-261/11, *Kommissionen mod Danmark*, præmis 37, at medlemsstaterne gerne må anvende overførsel af aktier og passiver til en anden medlemsstat som et "kunstigt" realisationstidspunkt, på hvilket tidspunkt et skattekrav opgøres. Skatten må blot ikke kræves betalt på dette fremrykkede tidspunkt, da dette medfører en likviditetsmæssig ulempe for skatteyderende, som er uproportionel. Denne ulempe er de selskaber, som er blevet exitbeskattede i årene 2008-2012, jo allerede blevet udsat for. Den eneste måde, hvorpå denne ulempe umiddelbart kan kompenseres for, er ved rentebetaling, jf. herom også Jens Wittendorff i Skat Udland 2013, 369.

Opgørelsen og meddelelse om valg af henstand skal indgives til told- og skatteforvaltningen senest den 30. juni 2014.

Som allerede nævnt er lovændringen direkte affødt af EU-domstolens dom i traktatbrudssøgsmålet C-261/11, *Kommissionen mod Danmark*, der som bekendt - og ikke overraskende i lyset af EU-domstolens praksis på området i øvrigt - faldt ud til Kommissionens fordel. De nye regler har udtrykkelig til formål at sikre, at dansk ret er i overensstemmelse med EU-retten. Det er imidlertid særdeles tvivlsomt, om dette mål er nået, jf. med rette kritisk om de nye regler Erik Werlauff og Liselotte Madsen i TFS 2014.184.

Allerede under lovforslagets behandling rettede EU-kommissionen henvendelse til den danske regering og oplyste, at man ikke anså de lovændringer, som var undervejs, for tilstrækkelige til at bringe de danske regler i overensstemmelse med EU-retten, jf. EU-kommissionens brev af 21. januar 2014 og hertil Skatteministeriet svar (bilag 6 til L 91). Det må på den baggrund forventes, at de sidste ord næppe er sagt om de danske exitbeskatningsreglers forenelighed (eller mangel på samme) med EU-retten.

De nye regler om exitbeskatning er nærmere omtalt af Henriette Wetke Korsgaard og Kim Wind Andersen i SR-Skat 2014/2, s. 104 ff. og Kim Wind Andersen i SO 2014, s. 83 ff.

1.2 Skærpet udbyttebeskatning i forbindelse med omstruktureringer

Ved lov nr. 1254 af 18. december 2012 (L 10) blev SEL § 2 D gennemført. En tilsvarende bestemmelse blev samtidig tilføjet KSL § 2, stk. 1, nr. 6. Der var tale om en værnsregel, som skulle modvirke en ganske særlig omgængelsesmulighed vedr. dansk udbyttebeskat-

ning ved, at udenlandske investorer vekslede et skattepligtigt udbytte til en skattefri aktieavance. Aktieavancer (i modsætning til udbytter) er som hovedregel hverken omfattet af den begrænsede skattepligt for selskaber eller fysiske personer, jf. SEL § 2 og KSL § 2, begge modsætningsvis.

Det har efterfølgende vist sig, at SEL § 2 D ikke var et tilstrækkeligt værn til at modvirke omgåelsen af udbyttebeskatningen, hvilket Skatteministeriet blev opmærksom på i forsommeren 2013. Med vedtagelsen af lov nr. 274 af 26. marts 2014 (L 81 - indgreb mod omgåelse af udbyttebeskatning i forbindelse med kontante udligningssummer) har ministeriet forsøgt at imødegå denne omgåelsesmulighed. Loven er hovedsageligt gennemført ved en ændring af ordlyden af fusionsskatteovens (FUSL) § 9 og ved at tilføje nye stk. 2-4 til SEL § 2 D. Det oprindelige stk. 2 til SEL § 2 D blev herved til stk. 5. En tilsvarende lovændring er gennemført i KSL § 2, stk. 1, nr. 6, 4. pkt.

Konkret fik Skatteministeriet i forsommeren 2013 kendskab til et selskab, hvis ejerkreds var spredt og uafhængig af hinanden og sammensat af såvel danske som udenlandske selskabsaktionærer og fysiske personer. Aktionærernes ejerandel varierede således, at der var aktionærer med en ejerandel på såvel mere som mindre end 10 pct. Potentielt ville en udbytteudlodning derfor medføre beskatning af visse aktionærer.

Udbyttebeskatningen kunne dog undgås ved at foretage en skattefri aktieombytning, hvorved aktionærerne blev vederlagt med aktier kombineret med en kontant udligningssum svarende til de enkelte aktionærers andel af det påtænkte udbytte.

For selskabsaktionærer med en ejerandel over 10 pct. medførte aktieombytningen ingen ændring; disse kunne fortsat modtage udbyttet skattefrit.

Danske og udenlandske selskabsaktionærer med en ejerandel på mindre end 10 pct., som inden aktieombytningen ikke kunne modtage skattefrit udbytte, ville derimod opnå skattefrihed efter aktieombytningen. Dette skyldes, at den kontante udligningssum efter dagældende regler blev beskattet som aktieavance, der - forudsat der er tale om skattefri porteføljeaktier, jf. ABL § 4 C - ville være skattefri. Tilsvarende ville gøre sig gældende for i udlandet hjemmehørende fysiske personer, idet der ikke var hjemmel til beskatning af sådanne avancer, jf. KSL § 2 modsætningsvis. Fysiske personer hjemmehørende i Danmark ville dog fortsat være skattepligtigt af avancen.

Den oprindelige formulering af SEL § 2 D medførte, at en situation som den netop beskrevne ikke var omfattet af bestemmelsen, idet aktionærkredsen ikke var koncernforbunden. Der var således tale om en uafhængig ejerkreds, der ikke på forhånd havde aftalt at lede og agere som en samlet enhed.

Efter lovændringen gælder nu, at alle kontante udligningssummer, der modtages i forbindelse med *skattefri* fusion, spaltning og aktieombytning, beskattes som udbytte, forudsat at aktionæren efter omstruktureringen ejer aktier i et af de indskydende eller modtagende selskaber eller i selskaber, som er koncernforbundne med de nævnte selskaber. Aktionærer, der opretholder ejerskabet til selskaberne, bliver udbyttebeskattet af den kontante udligningssum på samme måde, som hvis den kontante udligningssum var udloddet som sædvanligt udbytte. Hjemmel hertil er gennemført ved den ændrede ordlyd af FUSL § 9, hvoraf nu følger, at *udligningssummer [...] anses som udbytte, såfremt aktionæren efter omstruktureringen ejer aktier mv. i et af de indskydende eller modtagende selskaber eller i selskaber, som er koncernforbundne med de nævnte selskaber, jf. LL § 2*. Udtræder aktionæren helt af koncernen, skal vederlaget dog beskattes som en aktieavance. Sker der alene vederlæggelse med aktier, har omstruktureringen fortsat ingen skattemæssige konsekvenser.

Ved at ændre kvalificeringen fra en aktieavance til udbytte opnås bl.a., at udbyttet bliver omfattet af den begrænsede skattepligt i SEL § 2, stk. 1, litra c (og KSL § 2, stk. 1, nr. 6, for så vidt angår fysiske personer).

SEL § 2 D finder dog ikke alene anvendelse i forbindelse med *skattefri* omstruktureringer.

Hvor en aktionær i en *skattepligtig aktieombytning* som vederlag modtager andet end aktier i det erhvervende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber, jf. LL § 2, beskattes vederlaget som udbytte. Reglen finder kun anvendelse, hvis der overdrages aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer, herunder konvertible obligationer, samt tegningsrettigheder til sådanne værdipapirer til "tomme selskaber", jf. SEL § 2 D, stk. 2. Hvorvidt et selskab er tomt, bedømmes i overensstemmelse med SEL § 33 A, stk. 3. Som sådan betragtes selskaber, der er uden økonomisk risiko ved *erhvervsmæssig aktivitet*. Aktiviteter, der 3 år forud for erhvervelsen er erhvervet fra koncernforbundne selskaber, indgår ikke i vurderingen af det tomme selskabs erhvervsmæssige aktivitet. Endvidere vil den aktivitet, der er i det tomme selskabs datterselskaber før og efter omstruktureringen, heller ikke indgå, jf. SEL § 2 D, stk. 2.

Ved *skattepligtig fusion og spaltning* fremgår det tilsvarende af SEL § 2 D, stk. 4, at vederlag i andet end aktier i det modtagende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber anses som udbytte, såfremt aktionæren efter omstruktureringen ejer aktier i det modtagende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber, jf. LL § 2. I modsætning til skattepligtig aktieombytning er udbyttebeskatningen af kontante udligningssummer ved skattepligtig fusion og spaltning ikke begrænset til omstruktureringer, hvori der indgår tomme selskaber.

Loven træder i kraft 1. februar 2014. Loven har imidlertid materiel tilbagevirkende kraft fra og med den 20. november 2013 for så vidt angår aktieafståelser og omstruktureringer. For aktieafståelser er skæringsdatoen datoen for endelig bindende aftale om overdragelse af de pågældende aktier. For aktieafståelser i forbindelse med omstruktureringer, hvor beslutningen herom skal vedtages på en generalforsamling, har loven virkning for vederlag, som er vedtaget 20. november 2013 eller senere.

Reglerne om udbyttebeskatning efter vedtagelsen af lov nr. 274 af 26. marts 2014 er nærmere omtalt af Erik Banner Voigt i SR-Skat 2014/2, s. 80 ff., Jens Wittendorff i TfS 2014.283; og Kim Wind Andersen i SO 2014, s. 241 ff.

1.3 Arbejdsudleje - styresignal

Siden vedtagelsen af lov nr. 921 af 18. september 2012 har arbejdsudlejereglerne i KSL § 2, stk. 1, nr. 3, givet anledning til betydelig fortolkningstvív, hvilket den ganske omfattende mængde offentliggjorte bindende skatterådssvar på området vidner om. Endvidere har SKAT været kritiseret for at administrere reglerne mere restriktivt, end det var hensigten.

SKAT har løbende evalueret sager, der er afgjort efter de nye regler om arbejdsudleje, og har på den baggrund vurderet, at der er et behov for større klarhed om principperne for anvendelse af arbejdsudlejereglerne. SKAT har til det formål udsendt styresignalet SKM2014.478.SKAT.

Det fastslås indledningsvis, at arbejdsudlejereglerne gælder inden for *alle* brancher. At det nye styresignal gælder inden for alle brancher medfører dog ikke, at SKM2013.714.SKAT om arbejdsudleje indenfor transportområdet, som nu er indarbejdet i Den juridiske vejledning, er bortfaldet, jf. Skatteministeriets kommentar til høringsvaret fra ITD. Dette skyldes, at de deri angivne retningslinjer er i fuld overensstemmelse med de fælles retningslinjer, som det nye styresignal er udtryk for.

Det fremgår også af styresignalet, at de danske regler om arbejdsudleje følger kommentarerne til art. 15 i OECD's modeloverenskomst, pkt. 8-8.28. Af størst interesse er det navnlig, at det udtrykkeligt fremgår, at hvis arten af tjenesteydelserne peger i retning af, at den danske virksomhed skal anses som den reelle arbejdsgiver, jf. kommentarenes punkt 8.13, kan det være relevant at se på de supplerende kriterier i kommentarenes punkt 8.14. De supplerende kriterier, der findes i pkt. 8.14 i kommentarerne til modeloverenskomsten, er bl.a. hvem der har retten til at instruere den udenlandske medarbejder; hvem der kontrollerer og har ansvaret for det sted, hvor arbejdet udføres og hvem der stiller nødvendige arbejdsredskaber og materiel til rådighed for medarbejderen etc. Disse kriterier er i vidt omfang sammenfaldende med dem, som var afgørende for arbejdsudlejereglerne efter de tidligere gældende regler før 2012, jf. hertil pkt. 42 i cirk. nr. 135 af 4. november 1988 (kildeskattecirkulæret). Skatteministeriet har dog i kommentarer til høringssvar fra både 3F og HK afvist, at der skulle være tale om en "tilbagerulning" til praksis før lovændringen i 2012, ligesom ministeriet i kommentaren til høringssvaret fra Danske Advokater har præciseret, at praksis vedr. de tidligere gældende regler (fortsat) ikke vil kunne anvendes.

Af styresignalet fremgår også, at afgørelsen af, om der foreligger arbejdsudleje, sker ud fra skatteretlige principper, og at arbejdsudlejereglerne bygger på en "substance over form"-vurdering. Afgørende er herefter, hvem der ud fra en samlet vurdering må anses for den reelle arbejdsgiver. Det er ikke tilstrækkeligt, at der er indgået en kontrakt, hvorefter den udenlandske arbejdsgiver formelt opfylder betingelserne for selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis arbejdets karakter medfører, at der reelt ikke er noget væsentligt indhold i de forpligtelser mv., som den udenlandske arbejdsgiver har påtaget sig.

Hvornår der foreligger arbejdsudleje forklares i styresignalet således:

Den udenlandske arbejdstager er ikke omfattet af arbejdsudlejereglerne, når arbejdet

- (1) ikke er integreret i virksomhedens forretningsområde, eller
- (2) er tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed

Vedr. begrebet "integreret i virksomhedens forretningsområde" er det med styresignalet næppe hensigten at ændre på den hidtidige fortolkning heraf. Det nye ligger angiveligt i fortolkningen af, hvornår arbejdet er tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed. Af styresignalet fremgår således, at i forhold til tidligere praksis vil SKAT fremover i højere grad anerkende, at virksomheder efter omstændighederne kan bruge underleverandører, herunder inden for samme branche, uden at de ansatte skal beskattes efter reglerne om arbejdsudleje.

Det beror på en konkret vurdering, om en udenlandsk medarbejder anses som arbejdsudlejet til en dansk virksomhed, eller om arbejdet udføres af en selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed. Hvis arten af tjenesteydelserne samt forholdene omkring ansvar og økonomisk risiko peger i retning af, at den danske virksomhed skal anses som den reelle arbejdsgiver, kan det være relevant at se på en række supplerende kriterier for at vurdere, om den danske virksomhed skal anses som reel arbejdsgiver (arbejdsudleje), eller der er tale om ydelser leveret af en selvstændig erhvervsvirksomhed. Disse kriterier er:

1. Hvem har retten til at instruere den fysiske person om, på hvilken måde arbejdet skal udføres?
2. Hvem kontrollerer og har ansvaret for det sted, hvor arbejdet udføres?

3. Har den formelle arbejdsgiver direkte afkrævet det foretagende, som tjenesteydelserne leveres til, vederlaget til personen?
4. Hvem stiller nødvendige arbejdsredskaber og materiel til rådighed for personen?
5. Hvem bestemmer antallet af personer, der skal udføre arbejdet, og deres kvalifikationer?
6. Hvem har retten til at udvælge den person, som skal udføre arbejdet, og retten til at opsige den kontrakt, der er indgået med personen vedrørende arbejdet?
7. Hvem har retten til at pålægge personen sanktioner, der er relateret til personens arbejde?
8. Hvem bestemmer personens arbejdstider og ferier?

I forlængelse heraf angives det, at ingen af de nævnte supplerende kriterier i sig selv er afgørende, og de kan have forskellig betydning i de enkelte situationer. Det bør dog generelt tillægges stor vægt, om den danske virksomhed direkte eller indirekte fører tilsyn med, leder eller kontrollerer den måde, hvorpå tjenesteydelserne udføres. De enkelte supplerende kriterier er nærmere beskrevet i styresignalet og er ledsaget af adskillige eksempler.

Som hidtil vil der ej heller være tale om arbejdsudleje, hvis en dansk virksomhed har udskilt en arbejdsopgave til en anden selvstændig udenlandsk virksomhed. En væsentlig nyskabelse er, at outsourcing, hvor der fra gang til gang vælges en ny udenlandsk leverandør, nu vil blive accepteret. Tidligere var det en betingelse, at arbejdet var permanent outsourcet til en udenlandsk virksomhed, jf. Skatteministeriets kommentar til høringssvaret fra Videncentret for landbrug.

En i praksis ofte forekommende situation, som har givet anledning til megen tvivl, er, hvorledes arbejdsudlejereglerne finder anvendelse i koncernforhold. Også dette forhold behandles i styresignalet. Som udgangspunkt er de "almindelige" arbejdsudlejeregler også gældende i koncernforhold. Selvom arbejdet foregår i den danske virksomhed, er dette ikke i sig selv ensbetydende med, at arbejdet skal anses for integreret i den danske virksomhed. Afgørende er derimod, om arbejdet knytter sig til aktiviteter og/eller funktioner, der udøves eller er placeret i det danske eller i det udenlandske selskab.

Det fremhæves også, at hvis arbejdet efter normale forretningsmæssige og transfer pricing-principper ikke skal faktureres til den danske virksomhed (herunder et dansk fast driftssted), kan den ansatte ikke anses for at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet. Arbejdsudleje må forudsætte, at den danske virksomhed skal betale for ydelsen.

I visse tilfælde vil arbejdsudlejereglerne dog ikke medføre dansk beskatning for udenlandske medarbejdere, selv om der udføres arbejde i Danmark. Dette vil f.eks. være tilfældet, hvor medarbejderen deltager i kortere koncerninterne møder i Danmark eller deltager i koncerninterne kurser og træningsophold her i landet.

Styresignalet trådte i kraft fra tidspunktet for dets offentliggørelse, dvs. 27. juni 2014.

Styresignalet gælder for aftaler omfattet af de nye regler om arbejdsudleje, dvs. for aftaler om arbejdsudleje, der blev indgået eller ændret den 19. september 2012 eller senere. For aftaler indgået før denne dato gælder styresignalet fra den 1. oktober 2013.

Efter skatteforvaltningslovens (SFL) § 26, stk. 2, kan der foretages genoptagelse af en skatteansættelse, hvis anmodning herom fremsættes senest 1. maj i det 4. år efter udløbet af det pågældende indkomstår. SKAT vil også selv gennemgå tidligere skatterådsafgørelser med henblik på at fastslå, om afgørelserne ville have fået et andet udfald, hvis disse var truffet efter retningslinjerne i styresignalet.

Styresignalet er indarbejdet i Den juridiske vejledning 2014-2, afsnit C.F.3.1.4.1., og er desuden omtalt af Jesper Demming i SR-

Skat 2014/3, s. 147 ff., med opfølgende kommentar i nærværende nummer.

1.4 Tilflytning for fysiske personer - styresignal

Som en udløber af den højt profilerede og særdeles omdiskuterede "Fotomodellsag" - SKM2012.732.ØLR - meddelte Skatteministeriet i SKM2013.316.DEP, at der ville blive udsendt et styresignal om den praksisændring, Østre landsrets dom i straffesagen og den efterfølgende landsskatteretskendelse (j. nr. 12-0238468) var udtryk for. Dette er sket med offentliggørelsen af SKM2013.715.SKAT. Ud over at opridse mulighederne for genoptagelse redegøres der også for den overordnede retstilstand på området for fysiske personers tilflytning, jf. KSL § 7, stk. 1. Styresignalet berører udtrykkeligt ikke de gældende regler for fraflytning.

Fuld dansk skattepligt for en fysisk person, der erhverver bopæl her i landet, indtræder først, når personen tager ophold her i landet. Som sådant ophold anses ikke kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende. Hvornår et ophold har karakter af "ferie eller lignende", vil i mange tilflytningssager være det afgørende moment, og det er netop denne praksis, herunder ændringerne dertil, der navnlig redegøres for i styresignalet.

Som et forsøg på en vis objektivisering af reglerne indføres en 10-dages regel. Det fremgår således, at arbejdsopgaver, der udføres højst 10 dage inden for en 12 måneders periode, vil kunne accepteres, uden at skattepligten indtræder. Der knytter sig imidlertid to undtagelser til reglen. Hvis arbejdsopgaverne her i landet - selv om de udføres mindre end 10 dage om året - er udtryk for et "fast mønster", f.eks. fordi de udføres for en enkelt eller ganske få arbejds- eller hvervgivere, indtræder skattepligten alligevel. Tilsvarende gør sig gældende, hvis den pågældendes arbejde eller erhverv specifikt eller i væsentligt omfang retter sig mod Danmark.

Det fremhæves i styresignalet, at enhver form for arbejde som udgangspunkt er uforeneligt med begrebet "ferie eller lignende". Når arbejdet her i landet er udtryk for enkeltstående og sporadiske indtægtsgivende aktiviteter, medfører sådanne aktiviteter dog ikke, at den fulde skattepligt indtræder, trods rådighed over en bolig her i landet. Som eksempler på sådanne sporadiske og enkeltstående aktiviteter nævnes fra praksis bl.a. SKM2002.252.LSR, hvor Landsskatteretten fandt, at 14 dages forberedelse af undervisningsmateriale her i landet til brug for skatteyderens undervisningsarbejde i Schweiz ikke medførte, at skatteyderen indtrådte i fuld dansk skattepligt.

Et moment, som ikke synes videre klart i styresignalet, er, hvordan deltagelse i bestyrelsesmøder skal håndteres. Det fremgår som nævnt af styresignalet, at skattepligten indtræder, selvom der arbejdes mindre end 10 dage inden for en 12 måneders periode, hvis aktiviteterne over en længere periode er udtryk for et fast mønster. Det gælder f.eks., når arbejdet sker som led i en jævnligt tilbagevendende varetagelse af arbejdsopgaver for en dansk arbejdsgiver. I forlængelse heraf hedder det:

Egentlige hverv eller ansættelsesforhold, fx som bestyrelsesmedlem [...] indebærer et fast mønster, og kan ikke anses for et enkeltstående arbejde.

Som et eksempel på skattepligtens indtræden fremhæves i styresignalet SKM2009.813.LSR, hvor Landsskatteretten fandt, at deltagelse i fire årlige bestyrelsesmøder i Danmark medførte, at skattepligten indtrådte. Dette skyldes, at arbejdet er udtryk for et fast mønster. Er det imidlertid kun nødvendigt med et årligt møde, indtræder skattepligten ikke, jf. udtrykkeligt SKM2014.158.LSR. Det rejser naturligvis spørgsmålet, hvor grænsen går: Er deltagelse i to årlige bestyrelsesmøder tilstrækkeligt til, at fuld skattepligt indtræder? Er tre? Svaret må afgøres af den fremtidige praksis.

Et andet forhold, som styresignalet behandler, er de afledte skattemæssige konsekvenser af, at grænsen mellem arbejde og fritid i dag er flydende for ganske mange, hvilket medfører, at medarbejdere bl.a. besvarer e-mails og har arbejdsrelaterede telefonsamtaler i deres ferie. Det fremgår herom, at skattepligten ikke indtræder, hvis en person under sin ferie eller i forbindelse med weekender kun be-svarer sporadiske telefonopkald, e-mails og SMS'er, der vedrører arbejde, hvis formålet med opholdet her i landet i øvrigt er ferie eller lign., herunder samvær med ægtefælle og børn. Omvendt følger det, at hvis opholdet her i landet er meget langt - og måske nærmer sig 3 mdr. i træk eller 180 dage over en 12 måneders periode - kan sådanne sporadiske arbejdsrelaterede aktiviteter medføre indtræden af fuld skattepligt, jf. også SKM2012.311.LSR og Skatteministeriets kommentar til den forudgående skatterådsafgørelse SKM2011.673.SKAT.

Hvor det således fremgår, at fuld skattepligt kan indtræde, selvom der arbejdes mindre end 10 dage i Danmark, kan det omvendt også forekomme, at en overskridelse af 10-dages grænsen ikke medfører indtræden af fuld dansk skattepligt. Hvis en person under sit ophold her i landet f.eks. udfører ulønnet arbejde for en almenvelgørende forening, f.eks. deltager i en indsamling, vil dette ikke i sig selv føre til indtræden af skattepligt, jf. også TfS 1990.163 LSR, hvor nogle ugers ulønnet arbejde her i landet ikke medførte indtræden af fuld dansk skattepligt.

Efter styresignalet kan skatteydere, der i kraft af de nye retningslinjer ikke mener sig skattepligtige her til landet, anmode om ordinær genoptagelse, jf. SFL § 26, stk. 2. Anmodning skal fremsættes senest 1. maj i det 4. år efter udløbet af det pågældende indkomstår.

Hvis fristen i SFL § 26, stk. 2, er udløbet, kan der efter SFL § 27, stk. 1, nr. 7, endvidere efter anmodning ske ekstraordinær genoptagelse til gunst for den skattepligtige fra og med den afgørelse, der har lempet hidtidig praksis, dvs. fra SKM2012.732.ØLR. Det vil i relation til dette styresignal sige for skatteansættelser fra og med indkomståret 2001, hvorfor det er vigtigt at være opmærksom på, at skatteyderens krav i visse tilfælde kan være forældet i medfør af SFL § 34a, stk. 4, jf. nærmere herom i styresignalet.

SKAT vil af egen drift genoptage skatteansættelser og/eller bindende svar, hvis SKAT umiddelbart er eller bliver bekendt med, at der er skattepligtige, der er lignet forkert eller har fået et bindende svar om skattepligt, der ikke er i overensstemmelse med de nye retningslinjer.

Styresignalet og reglerne om subjektiv skattepligt ved tilflytning er nærmere omtalt af Aage Michelsen i RR 2014/1, s. 85 ff.

1.5 Lempelse for dobbeltbeskatning og personfradrag - styresignal

Den 26. april 2013 modtog den danske regering en åbningsskrivelse fra EU-kommissionen vedrørende beregningen af dansk personfradrag i tilfælde, hvor skattepligtige, der er hjemmehørende i Danmark, har såvel dansk som udenlandsk indkomst. Ifølge Kommissionen var de danske regler i strid med art. 21, 45 og 63 i Traktaten om den Europæiske Unions Funktionsmåde (EUF-traktaten) samt art. 36 og 40 i den Europæiske Økonomiske Samarbejdsaftale (EØS-aftalen). Med andre ord anså Kommissionen de danske regler for at udgøre en hindring for den frie bevægelighed for unionsborgerne, for arbejdskraftens fri bevægelighed og for kapitalens fri bevægelighed. Efter nogen betænkningstid erklærede den danske regering sig enig i Kommissionens betragtninger. I medfør heraf er der den 23. december 2013 udsendt et styresignal, SKM2013.920.SKAT, hvori der redegøres for såvel genoptagelsesmulighederne som de nye regler.

Den EU-retlige problemstilling bestod i den måde, hvorpå det danske personfradrag blev beregnet i de tilfælde, hvor der blev

lempet for udenlandsk indkomst efter exemptionsmetoden. Problemstillingen forelå tillige, hvor der blev lempet efter creditmetoden, men kun i de ganske sjældne tilfælde, hvor den udenlandske skat var højere end den danske. Det var uden betydning, om der blev lempet for dobbeltbeskatning efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller efter de internretlige regler i LL §§ 33 og 33 A.

Problemet bestod i, at danske skatteydere med udenlandsk indkomst mistede retten til at udnytte en forholdsmæssig del af det danske personfradrag. Ved lempelse for dobbeltbeskatning efter exemptionsmetoden medregnes den udenlandske indkomst i den skattepligtige indkomst, og skatten beregnes på normal vis med fradrag af skatteværdien af personfradraget. Der indrømmes herefter et nedslag i den beregnede skat svarende til den del af den beregnede samlede danske skat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst.

Efter at regeringen har erkendt, at reglerne er i strid med EU-retten, ændres beregningsmetoden. Dette gøres ved, at lempelse for udenlandsk skat beregnes, før skatteværdien af personfradraget indregnes. Forskellen mellem de nye og gamle regler kan illustreres ved følgende eksempel med lempelse efter exemptionsmetoden.

Eksemplet er hentet fra SKM2013.610.SRAT

	Gammel metode	Ny metode
Samlet indkomst	500.000	500.000
Dansk skat før lempelse og personfradrag	105.500	105.500
Lempelse (40 pct. af den danske skat)		78.200
Skatteud af personfradrag	15.400	15.400
Dansk skat efter personfradrag	90.100	90.100
Lempelse (40 pct. af den danske skat)		72.000
Dansk skat	105.500	101.900

For et større format klik her.

En dansk skatteyder har 300.000 kr. i dansk indkomst og 200.000 kr. i udenlandsk indkomst, dvs. i alt 500.000 kr. Den udenlandske indkomst udgør 40 pct. af den samlede indkomst (200.000/500.000). Se nedenstående eksempel.

Det ses, at den nye metode medfører en nettofordel for skatteyderen på 6.200 kr. (108.100-101.900), hvilket svarer til 40 pct. af skatteværdien af personfradraget. Differencen fremkommer ved, at der lempes for udenlandsk indkomst inden personfradraget fratrækkes. Derved bibeholdes den fulde skatteværdi af personfradraget, fordi de 40 pct. lempelse beregnes af den fulde danske skat.

Det skal bemærkes, at selvom ændringen er affødt af Kommissionens åbningsskrivelse, finder reglerne anvendelse, uanset om skatteyderen har indkomst fra et EU-/EØS-land eller fra et tredjeland. Det skyldes, at de danske regler blev anset for at være i strid med EUF-traktatens art. 63 om kapitalens fri bevægelighed. Denne bestemmelse har også virkning over for tredjelands, hvorfor det ikke har været muligt at begrænse virkningen af de nye regler til indkomst fra EU/EØS.

Det fremgår af styresignalet, at der kan ske genoptagelse på baggrund af SFL § 27, stk. 1, nr. 7 (ekstraordinær genoptagelse). Dette kan ske til gunst for den skattepligtige fra og med det indkomstår, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet 3 år forud for offentliggørelse af en praksisændring fra SKAT. Der vil som følge heraf kunne ske genoptagelse fra og med indkomståret 2010.

SKAT kan identificere den kreds af personer, der er hjemmehørende her i landet, som har selvangivet udenlandsk indkomst, og som er lempet således, at en forholdsmæssig del af personfradraget er henført til den udenlandske indkomst i strid med EU-retten. Disse personer vil automatisk modtage ny årsopgørelse fra SKAT, når den ændrede beregningsmetode resulterer i en overskydende

skat eller et uudnyttet personfradrag, der kan overføres til en evt. ægtefælle, jf. personskattelovens § 10, stk. 3.

Sagen og navnlig dens EU-retlige aspekter er nærmere behandlet af Jonas Madsen i SU 2014.1.

2. EU

2.1 C-48/13, Nordea Bank Danmark

Det er tilsyneladende ved at udvikle sig til lidt af en tradition, at EU-domstolen midt i sommerferien afsiger skelsættende domme om danske skatteregler. Sidste års dom i traktatbrudssøgsmålet C-261/11, *Kommissionen mod Danmark* om de danske exitbeskatningsregler faldt således den 18. juli, og i år faldt der dom i sagen C-48/13, *Nordea Bank Danmark*, den 17. juli.

C-48/13, *Nordea Bank Danmark*, omhandlede de tidligere gældende regler om genbeskatning af underskud i LL § 33 D, stk. 5. Nordea Bank Danmark A/S havde i årene 1996-2000 drevet bankvirksomhed i Finland, Norge og Sverige gennem faste driftssteder. I 2000 blev aktiviteterne afhændet til koncernforbundne selskaber i de respektive lande.

Sagen vedrørte som nævnt årene 1996-2000, dvs. tiden før territorialprincippet i SEL § 8, stk. 2, blev indført med lov nr. 426 af 6. juni 2005 (L 121). I de pågældende år havde de faste driftssteder udvist negative driftsresultater, som i kraft af globalindkomstprincippet i statsskattelovens § 4 var blevet fratrasket i den danske indkomstopgørelse. Da aktiviteterne blev afhændet i 2000 til koncernforbundne selskaber, medførte dette fuld genbeskatning af de anvendte underskud, jf. dagældende LL § 33 D, stk. 5. Nordea Bank Danmark A/S påklagede dette først til Landsskatteretten og siden til Østre landsret, der valgte at anmode EU-domstolen om en præjudiciel afgørelse.

EU-domstolen redegjorde i sin afgørelse indledningsvis for, at de danske regler udgjorde en restriktion for etableringsfriheden. LL § 33 D, stk. 5, medførte genbeskatning af tidligere anvendte underskud, hvilket utvivlsomt udgjorde en ulempe for de berørte selskaber. Denne ulempe ville dog kun ramme danske selskaber med faste driftssteder i udlandet, mens danske selskaber uden grænseoverskridende aktiviteter ikke var omfattet af reglen.

Herefter overvejede EU-domstolen, om et dansk selskab med et dansk driftssted nu også var i en objektivt sammenlignelig situation med et selskab, som havde (underskudsgivende) faste driftssteder i udlandet. Herom konkluderede EU-domstolen, at ved at opkræve skat af de udenlandske faste driftssteders overskud har Danmark for så vidt angår fradrag for underskud ligestillet sidstnævnte med hjemmehørende faste driftssteder, jf. dommens præmis 24.

Hvor der således var konstateret en forskelsbehandling af objektivt sammenlignelige situationer, var næste skridt at undersøge, om den påpegede restriktion var begrundet i tvingende almenne hensyn.

Reglen i LL § 33 D, stk. 5, havde ifølge forarbejderne til formål at hindre, at eksempelvis danske selskaber foretager fradrag for underskud i udenlandske filialer for derefter, når filialen efterfølgende begynder at give overskud, at sælge denne til et koncernforbundet udenlandsk selskab, således at der ikke kan gennemføres en effektiv genbeskatning i Danmark, jf. dommens præmis 28.

Manglende mulighed for at genbeskatte underskud ville desuden udhule det danske beskatningsgrundlag og dermed påvirke den fordeling af beskatningskompetencen, som fulgte af den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Hvor EU-domstolen således konkluderede, at den påpegede restriktion var begrundet i tvingende almenne hensyn, fandt EU-domstolen imidlertid også, at de danske regler var for vidtgående i forhold til formålet med reglerne. Lovgivningen var med andre ord uproportional.

EU-domstolen understregede i dommen, at vel var der behov for at sikre symmetri i beskatningsordningen, således at retten til at beskattes overskud blev modsvaret af muligheden for at fratrække underskud for det faste driftssted. I forlængelse heraf udtalte EU-domstolen, at såvel overskud i et fast driftssted tilhørende et dansk selskab, der var opnået inden afhændelsen heraf, som en evt. fortjeneste opnået ved selve afhændelsen, var undergivet dansk beskatningskompetence. Det uproportionelle ved reglerne lå ifølge EU-domstolen i, at selskaberne risikerede at få underskud genbeskattet ud over, hvad der blev modsvaret af løbende indtægter og evt. kapitalgevinster opnået ved afhændelse af driftsstedets aktiver til koncernforbundne selskaber på arms længdevilkår.

I kraft af, at de danske regler var uproportionelt indrettede, fandt EU-domstolen, at LL § 33 D, stk. 5, var i strid med bestemmelserne om etableringsfrihed i EUF-traktatens art. 49 og 54 samt EØS-aftalens art. 31 og 34.

Umiddelbart vurderet forekommer EU-domstolens argumentation en smule overraskende. EU-domstolen anerkender medlemsstaternes ret til at modvirke præcis den situation, som Nordea Bank havde bragt sig selv i, nemlig at underskud i et fast driftssted fratrækkes i en startfase, for senere at omdanne den udenlandske filial til et selvstændigt skattesubjekt, når filialen gav overskud. EU-domstolen anerkender endvidere, at det netop var formålet med LL § 33 D, stk. 5, at modvirke dette. Resultatet af dommen er imidlertid, at det ikke er muligt - i hvert fald ikke fuldt ud - at modvirke en sådan situation. Ifølge EU-domstolen er det således uproportionelt at genbeskatte fratrukne underskud ud over, hvad der svarer til løbende overskud samt en evt. likvidationsfortjeneste.

I et bredere perspektiv synes dommen at give anledning til en række overvejelser.

For det første må det antages, at der med dommen gives mulighed for ekstraordinær genoptagelse for selskaber, som er blevet beskattet efter dagældende LL § 33 D, stk. 5. Genoptagelse vil kunne ske med hjemmel i SFL § 27, stk. 1, nr. 7. Nordea Bank-sagen vedrørte indkomståret 2000, hvorfor udgangspunktet er, at der kan ske genoptagelse til dette år. Imidlertid er genoptagelsesmulighederne begrænset af reglen i SFL § 34 a, stk. 4, hvorefter forældelsesfristen for krav afledt af en ekstraordinær ansættelse, jf. SFL § 27, stk. 1, nr. 7, er 10 år.

For det andet må dommen ikke kun anses for at vedrøre LL § 33 D, stk. 5. Bestemmelsen blev ophævet ved lov nr. 426 af 6. juni 2005 (L 121), men blev videreført som en overgangsregel for så vidt angik underskud i udenlandske faste driftssteder, som var fratrasket inden de nye sambeskatningsregler trådte i kraft. Dommen må også antages at vedrøre overgangsreglen.

For det tredje synes dommen at skabe usikkerhed om, hvorvidt reglen i SEL § 31 A, stk. 11, om fuld genbeskatning ved afbrydelse af international sambeskatning er i overensstemmelse med EU-retten.

Som bekendt er international sambeskatning en valgmulighed. Gør en koncern brug af denne mulighed, er koncernen bundet af valget i 10 år. Hvis den internationale sambeskatning afbrydes inden bindingsperiodens udløb, skal der ske fuld genbeskatning. Bindingsperioden kan afbrydes på flere måder, f.eks. ved frivillig afbrydelse valgt af det ultimative moderselskab, jf. SEL § 31 A, stk. 3, eller ved tvungen afbrydelse som følge af manglende fremlæggelse af oplysninger, jf. SEL § 31 B, stk. 3.

Ved fuld genbeskatning medregner administrationsselskabet et beløb svarende til alle eksisterende genbeskatningssaldi divideret med den aktuelle selskabsskatteprocent plus eventuelle genbeskatningssaldi vedrørende faste driftssteder i lande med exemptionsoverenskomst. Det fremgår udtrykkeligt af lovbemærkningerne til SEL

§ 31 A, stk. 11, at genbeskatningen ikke er maksimeret til likvidationsfortjenesten.

Dette forekommer problematisk i relation til EU-retten og navnlig EU-domstolens bemærkninger i C-48/13, *Nordea Bank Danmark*, om proportionalitet og den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen.

Som i *Nordea Bank*-sagen må det uden videre kunne fastslås, at genbeskatning er en ulempe for de berørte selskaber, og de danske regler er derfor udtryk for en restriktion. Endvidere må det antages, at internationale koncerner ved tilvalg af international sambeskatning bringes i en situation, der er objektivt sammenlignelig med situationen for rent danske koncerner. Drages igen en parallel til *Nordea Bank*-sagen, må det derfor hævdes, at SEL § 31 A, stk. 11, er udtryk for en EU-stridig forskelsbehandling af objektivt sammenlignelige situationer.

Ses der på de tvingende almene hensyn, er det klart, at SEL § 31 A, stk. 11, til dels forfølger samme formål som reglerne, der var til prøvelse i *Nordea Bank*-sagen. Formålet er således bl.a. at modvirke muligheden for, at international sambeskatning tilvælges i en periode, hvor f.eks. et udenlandsk datterselskab giver underskud, som dermed kan bringes til fradrag i den danske sambeskatningsindkomst, mens sambeskatning fravælges, når selskabet bliver overskudsgivende. Sambeskatningsreformen i 2005 blev netop gennemført for bl.a. at undgå denne form for "cherry picking". Argumentet om, at reglerne skal modvirke risikoen for skatteunddragelse vil EU-domstolen sandsynligvis acceptere, som også tilfældet var i *Nordea Bank*-sagen. Derimod er det tvivlsomt, om EU-domstolen også vil acceptere hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen. International sambeskatning må i sig selv betragtes som et unilateralt brud på denne kompetencefordeling.

Hermed ender diskussionen atter ved, om de danske regler er proportionelle. Henset til EU-domstolens kommentarer i *Nordea Bank*-sagen herom forekommer det ikke utænkeligt, at EU-domstolen vil bedømme reglerne om fuld genbeskatning i SEL § 31 A, stk. 11, på tilsvarende vis som LL § 33 D, stk. 5. Det må dog holdes for øje, at hvor et fast driftssted ophører ved afståelse til et (koncernforbundet) selskab, så lever et udenlandsk datterselskab videre, selvom sambeskatningen afbrydes. Denne forskel kan påvirke den EU-retlige bedømmelse af SEL § 31 A, stk. 11, over for LL § 33 D, stk. 5, hvorfor nærværende konklusion er fremsat med forsigtighed.

3. OECD

3.1 OECD's modeloverenskomst 2014

Den 26. juni 2014 godkendte *the Committee on Fiscal Affairs* en ny opdatering af OECD's modeloverenskomst med kommentarer. 15. juli 2014 blev opdateringen endeligt godkendt af *the OECD Council*.

Opdateringen ændrer ikke alene på selve teksten i modeloverenskomsten, men tillige på såvel introduktionen som kommentarerne. Det bemærkes, at ændringerne ikke har taget hensyn til det arbejde, der for tiden foregår i OECD-regi med *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, jf. nærmere om dette arbejde Ann-Charlotte Beierholm og Søren Jesper Hansen i SU 2013.272 og Morten Bay i SU 2014.219.

- Hvad angår ændringerne i selve modeloverenskomsten, er der alene tale om redaktionelle ændringer. Ændringer er gennemført i art. 3, stk. 1, litra h (men alene i den franske version), art. 10, art. 11 og art. 17 (hvor bl.a. det kønsbestemte "*sportsmen*" i den engelske tekst er skiftet ud med det neutrale begreb "*sportsperson*").

- I art. 26, stk. 2, om udveksling af information er der foretaget en materiel ændring af artikelteksten. Denne ændring blev imidlertid allerede godkendt i 2012, jf. herom Anders Nørgaard Laursen i SR-Skat 2013/4, s. 217 ff.
- Størst betydning har utvivlsomt de mange ændringer af kommentarerne. Der er gennemført såvel større som mindre ændringer af kommentarerne til art. 3-27 med undtagelse af art. 14 (om frit erhverv, udgået i 2000) og art. 22 (om formuebeskatning). Emnemæssigt fordeler de vigtigste ændringer sig således:
 - Ændringer af kommentarerne til art. 17 om kunstnere og sportsfolk.
 - Nye kommentarer vedr. forståelsen af begrebet *beneficial owner*. Disse er gennemført primært i kommentarerne til art. 10-12.
 - Den overenskomstmæssige behandling af handel med bl.a. CO₂-kvoter.
 - Den overenskomstmæssige behandling af fratrædelsesgodtgørelser og lign. inden for rammerne af art. 15 om personligt arbejde i tjenesteforhold.

Det vil i sagens natur ikke være muligt på dette sted at gennemføre en dybdegående analyse af de mange ændringer. Sikkert er det dog, at ændringerne i de kommende år vil tiltrække sig stor opmærksomhed, ikke mindst de ændrede kommentarer vedr. beneficial owner-begrebet, om hvilket der fortsat eksisterer betydelig fortolknings tvivl i såvel dansk som international skatteret. Tillige må det overvejes nærmere, om de ændrede kommentarer er udtryk for en præcisering af den allerede gældende retstilstand, eller om der er tale om en ændring af den forståelse af begrebet, der allerede er kendt. I sidste tilfælde vil det ikke være muligt at anvende de nye kommentarer ved fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er indgået før 2014.