

# International skatteret 2016-2017

- ♦ I artiklen omtales en række af de væsentligste ændringer på den internationale skatterets område i det seneste år. Artiklen omhandler ændringer af intern dansk ret; Det multilaterale instrument, som implementerer en række af de tiltag, der fulgte af BEPS-projektet i OECD/G20-regi, og EU-domstolens afgørelse i sag C-593/14, *Masco og Damixa*, herunder en analyse af dommens konsekvenser.

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

## 1. Indledning

Det har indtil nu været et bemærkelsesværdigt stille folketingsår på området for international skatteret. Der er dog næppe grund til at tro, at dette er en varig tilstand, og der er nok nærmere tale om stilhed før stormen.

Kort før årsskiftet blev der således sendt ikke færre end fire direktivforslag i høring: (1) forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv (EU) 2016/1164 for så vidt angår hybride mismatch med tredjelande, KOM(2016)687; (2) forslag til Rådets direktiv om mekanismer til bilæggelse af tvister om dobbeltbeskatning i Den Europæiske Union, KOM(2016) 686; (3) forslag til Rådets direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag, KOM(2016)685 ("CCTB-direktivet"), og (4) Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag, KOM(2016)683 ("CCCTB-direktivet"). Hertil kommer den ventede implementering af allerede vedtagne direktiver, herunder navnlig anti-unddragelsesdirektivet (2016/1164/EU).

Disse mange spændende tiltag må vente. For nuværende skal opmærksomheden på de følgende sider rettes mod de ændringer, som er gennemført i det forgange år, samt de lovforslag som er fremsat, men endnu ikke endeligt vedtaget.

I afsnit 2 omtales ændringerne af interne danske skatteregler. Det drejer sig nærmere bestemt om: Forslag til ændring af planlovens § 41 og betydningen heraf for pensionister i forbindelse med til- og fraflytning, herunder det i den forbindelse udsendte styresignal i høring (afsnit 2.1); ændringerne af forskerskatteordningen (2.2); ændringerne for personer, som udsendes til tjeneste af den danske stat (2.3); implementeringen af direktiver om udveksling af skatteafgørelser og land for land-rapportering (2.4); tilpasning af reglerne om indefrysning af grundskylden til EU-retten (2.5) og justering af fondes adgang til fradrag for ikke-almennyttige eller -almenvælgørende uddelinger (2.6).

I 2015 blev OECD/G20's BEPS-projekt afsluttet, hvorefter arbejdet med at få omsat anbefalingerne i de 15 rapporter ("Actions") til gældende ret begyndte. Et stort skridt bliver taget med tiltrædelsen til Det multilaterale instrument i juni 2017. Det multilaterale instrument omtales i afsnit 3.

På EU-rettens område blev der i 2016 afsagt en enkelt dom, som direkte vedrørte danske forhold, nemlig C-593/14, *Masco og Damixa*, om de danske tynd kapitaliseringsregler i SEL § 11. Dommen og dens konsekvenser omtales i afsnit 4.

## 2. Ændringer af dansk lovgivning

### 2.1 PENSIONISTER, SOMMERHUSE OG BOPÆL HER I LANDET – ÆNDRING AF PLANLOVEN OG STYRESIGNAL I HØRING

Fysiske personer, som har bopæl her i landet, er som bekendt omfattet af den ubegrænsede skattepligt, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Bopælsbegrebet er ikke defineret i loven, men fortolkes i overensstemmelse med cirk. nr. 135 af 4. november 1988

(kildeskattecirkulæret) pkt. 4: "[der] lægges vægt på, om de pågældende [dvs. skatteyderne] ved at grunde husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at de agter at have hjemsted her". Denne formulering svarer i øvrigt til, hvad der var gældende efter SL § 2, hvor reglerne om subjektiv skattepligt fandtes fra 1903 og frem til kildeskattelovens ikrafttræden i 1970, jf. Vejledningen til statsskatteoven fra 1903, nr. 441 af 12. december 1903, art. 1, nr. 1.

Fortolkningen af bopælsbegrebet giver i sagens natur navnlig anledning til usikkerhed ved fraflytning og ved tilflytning.

#### Fraflytning

For så vidt angår fraflytning, følger det af fast praksis, at fortsat rådighed over en helårsbolig her i landet sidestilles med bopæl her i landet. Rådighed over en helårsbolig her i landet udgør dermed en nødvendig og en tilstrækkelig betingelse til at opretholde den fulde danske skattepligt, med mindre skatteyderen undtagelsesvis kan bevise, at han – uanset fortsat rådighed over en helårsbolig her i landet – har til hensigt at have hjemsted i udlandet, jf. herved U 1982.708 Ø, TfS 1986.299 Ø og SKM2009.482.VLR. Efter praksis accepteres det sædvanligvis, at den fulde skattepligt her til landet ophører, hvis skatteyderen uopsigeligt udlejer eller fremlejer sin bolig i mindst tre år, jf. bl.a. TfS 1992.316 H (med rettelser 353) og TfS 1994.217 TS.

Det afgørende moment i forbindelse med fraflytning er således i første omgang, om skatteyderen har rådighed over en helårsbolig. Det følger modsætningsvis, at rådighed over et sommerhus eller lign. ikke kan sidestilles med en helårsbolig, jf. planlovens § 40, stk. 1: "En bolig i et sommerhusområde må bortset fra kortvarige ferieophold mv. ikke anvendes til overnatning i perioden fra 1. oktober til 31. marts[.]"

For pensionister gælder der imidlertid en særlig regel, jf. planlovens § 41, stk. 1, 1. pkt.: "En pensionist, der ejer en bolig i et sommerhusområde, har en personlig ret til at benytte boligen til helårsbeboelse, når pensionisten har ejet ejendommen i 8 år." Som pensionister forstås folkepensionister, personer over 60 år, der oppebærer pension eller efterløn, og førtidspensionister i henhold til lov om social pension, jf. planlovens § 41, stk. 2. En pensionist, som har en sådan ret, anses derfor ved fraflytning for at have bevaret rådighed over en helårsbolig her i landet. Følgelig anses han ikke for at have opgivet den fulde danske skattepligt, jf. SKM2005.396.LSR. Pensionister, som har ret til at anvende deres sommerhus som helårsbolig efter planlovens § 41, anses dermed kun for at være fraflyttet Danmark i skattemæssig henseende, såfremt de sælger deres sommerhus her i landet eller udlejer det uopsigeligt i tre år.

Retten til at anvende et sommerhus som en helårsbolig er en personlig ret for den, som opfylder betingelserne i planlovens § 41, stk. 1 og 2. Ægtefælle eller samlever til den, som har en sådan ret, kan imidlertid bruge sommerhuset som helårsbolig sammen med den pågældende, jf. planlovens § 41, stk. 3. Et sommerhus, som kun den ene ægtefælle har ret til at anvende som helårsbolig, udgør følgelig en helårsbolig for begge ægtefæller i skattemæssig

henseende, og dermed anses begge for at have bevaret bopæl her i landet ved fraflytning. I en sådan situation kan problemet løses ved, at ægtefællen med ret til at anvende sommerhuset som helårsbolig overdrager sin del af sommerhuset til den anden ægtefælle, evt. som en gave, jf. SKM2006.168.SR. En sådan gaveoverdragelse vil sædvanligvis kunne ske skatte- og afgiftsfrit for såvel gavegiver, jf. EBL § 8, stk. 2, som for gavemodtager, jf. BAL § 22, stk. 3.

Med lovforslag L 121 af 25. januar 2017 (Modernisering af planloven, bedre rammer for kommuner, borgere og virksomheder i hele landet) er der fremsat forslag om ændring af bl.a. planlovens § 41. Med lovændringen opnås der ret til at anvende et sommerhus som helårsbolig allerede efter 1 års ejertid mod tidligere 8 år.

Nedsættelsen af ejertidskravet vil i sagens natur betyde, at flere pensionister opnår ret til at anvende et sommerhus som helårsbolig og derved fortsat vil være omfattet af fuld dansk skattepligt ved fraflytning. Som en reaktion herpå har SKAT sendt et styresignal i høring.

Det fremgår, at SKAT ikke længere vil lægge vægt på sommerhusets formelle status i forhold til en pensionist, som fraflytter Danmark. En personlig ret til at anvende sommerhuset som helårsbolig er herefter ikke længere i sig selv tilstrækkeligt til, at skatteyderen anses for at have bopæl her i landet. Af udkastet til styresignalet fremgår: "Ved afgørelsen af, hvorvidt sommerhuset statuerer bopæl for en pensionist, lægges der vægt på den pågældendes tidligere og/eller nuværende anvendelse". Praksis ændres dermed fra at være en prøvelse af de rent formelle forhold til en realitetsprøvelse. Såfremt sommerhuset tidligere har tjent som helårsbolig for den pågældende pensionist, eller såfremt sommerhuset tjener som helårsbolig på fraflytningstidspunktet, vil skattepligten her i landet anses for bevaret. At sommerhuset lovligt kan benyttes som helårsbolig bliver herefter uden betydning.

Som et kritikpunkt af styresignalet, som for nuværende alene foreligger i udkast, skal næves den noget uklare formulering, hvorefter det afgørende bliver "pågældendes tidligere og/eller nuværende anvendelse" af sommerhuset.

Det er således klart, at såfremt et sommerhus på fraflytningstidspunktet tjener som helårsbolig for skatteyderen, fordi det er den eneste helårsbolig her i landet, som skatteyderen har rådighed over, vil bopælen her i landet være bevaret ved fraflytning. Omvendt er det klart, at såfremt der ejes et sommerhus, som skatteyderen må anvende som helårsbolig, men som i realiteten anvendes som feriebolig, idet skatteyderen har en anden helårsbolig her i landet, udgør sommerhuset ikke en bopæl for skatteyderen i kildeskattelovens forstand.

Mere uklart er det imidlertid, hvordan SKAT vil behandle situationen, hvor et sommerhus tidligere har været anvendt til helårsbolig. Antag eksempelvis en situation, hvor en pensionist køber et sommerhus, som må bruges som helårsbolig af skatteyderen, jf. planlovens § 41, og som faktisk bruges som sådan. Senere erhverver pensionisten en helårsbolig og benytter herefter sommerhuset som fritidsbolig. Hvis skatteyderen sælger sin helårsbolig, men beholder sommerhuset i forbindelse med fraflytning, vil sommerhuset da udgøre en bopæl her i landet i kildeskattelovens forstand grundet skatteyderens "tidligere anvendelse" af sommerhuset som helårsbolig? Har det evt. nogen betydning, hvor længe det pågældende sommerhus blev anvendt som helårsbolig? Og har det nogen betydning, hvor lang tid der er gået fra tidspunktet, hvor anvendelse af sommerhuset som helårsbolig ophørte og indtil fraflytningstidspunktet?

Tiden vil vise, hvordan SKAT vil administrere denne nye praksis, men meget tyder på, at der vil blive tale om en temmelig restriktiv praksis. Således fremgår det af styresignalet, at genoptagelse kan

ske, såfremt skatteyderen sandsynliggør, "at sommerhuset gennem hele ejertiden alene har været anvendt til ferie eller fritidsformål for pensionisten og/eller dennes ægtefælle, og fortsat alene anvendes til disse formål". Formuleringen indikerer, at såfremt et sommerhus på et eller andet tidspunkt har været anvendt som helårsbolig – og uanset varigheden heraf – vil sommerhuset altid udgøre en bopæl for den pågældende.

#### *Tilflytning*

Fuld dansk skattepligt i forbindelse med tilflytning indtræder, når skatteyderen erhverver bopæl her i landet og tager ophold her, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1, shm. § 7, stk. 1. Efter praksis sidestilles erhvervelse af et sommerhus med erhvervelse af en helårsbolig, hvis sommerhuset efter sin stand kan anvendes som helårsbolig, også selvom planlovens bestemmelser skulle forbyde en sådan anvendelse, jf. SKM2016.10.HR, SKM2015.313.SR og SKM2015.290.SR. Det fremgår af udkastet til styresignalet, at følgende momenter skal tillægges vægt ved vurderingen af, om et sommerhus er egnet til helårsbolig: "opførelsesår, stand og størrelse". Der er ikke tale om nogen udtømmende liste af momenter, og det fremgår i øvrigt, at afgørelsen altid vil bero på et konkret skøn.

Er sommerhuset ikke egnet som helårsbolig, kan det som udgangspunkt ikke udgøre en bopæl efter kildeskatteloven, uanset status efter planlovens bestemmelser.

Det angives i udkastet til styresignalet, at ved afgørelsen af, om en skatteyder har erhvervet bopæl her i landet, tillægges det ikke vægt: "at sommerhuset efter planloven lovligt kan benyttes hele året[.]" Planlovens regler har dermed hverken før eller efter ændringen af § 41 betydning for indtræden af fuld skattepligt ved tilflytning. Det er derfor noget uklart, hvorfor udkastet til styresignalet overhovedet indeholder en beskrivelse af praksis vedr. tilflytning, herunder ikke mindst fordi afsnittet om praksis vedr. tilflytning (som altså ikke påvirkes af styresignalet) er ca. tre gange så langt som afsnittet vedr. fraflytning (som omvendt påvirkes).

Endvidere får man som læser indtrykket af, at der måske alligevel er ændret noget vedr. tilflytning. Det angives således, at et sommerhus, som efter sin stand er uegnet som helårsbolig, ikke kan anses for en bopæl for skatteyderen, men at den fulde skattepligt alligevel kan indtræde, såfremt skatteyderen opholder sig uafbrudt her i landet i mindst 6 mdr., jf. opholdsbestemmelsen i KSL § 1, stk. 1, nr. 2. Umiddelbart herefter anføres: "Praksis forbliver uændret for andre boligformer, som en pensionist lovligt kan benytte hele året, herunder boliger uden bopælspligt, flexboliger mv." Sætningen forekommer besynderlig, idet styresignalet angiver, at praksis vedr. sommerhuse jo netop (også) forbliver uændret.

Som en afsluttende bemærkning – som dog ikke knytter sig specifikt til styresignalet – kunne det overvejes, om det ikke var tid til at se nærmere på praksis vedr. tilflytning og anvendelsen af sommerhuse, ikke blot for pensionister men for alle skatteydere. Praksis på området fremstår uoverskuelig og er derfor forbundet med en betydelig retsuskikkerhed. Forskellen på erhvervelse af et sommerhus og en helårsbolig i tilflytningssituationen er efterhånden helt marginal, og man kunne ønske sig en redegørelse herfor, evt. i form af et styresignal, ligesom det vel ikke helt kan afvises, at lovgivningsmagten måske kunne bidrage til at skabe klarhed over situationen.

#### *Genoptagelse*

Med styresignalet er der varslet mulighed for genoptagelse, og der redegøres for betingelserne herfor.

Pensionister, der tidligere er blevet anset for fuldt skattepligtige udelukkende som følge af planlovens regler om helårsbenyttelse af sommerhuse efter 8 års ejertid, kan anmode SKAT om at blive fritaget for fuld skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, fra og med

det tidspunkt, hvor den nye planlov træder i kraft. Efter lovforslagets § 4, nr. 1, fastsætter erhvervsministeren tidspunktet for lovens ikrafttræden. Det indebærer, at erhvervsministeren vil udstede en bekendtgørelse med det præcise ikrafttrædelsestidspunkt efter vedtagelsen. Det fremgår af forarbejderne, at det er hensigten, at loven skal træde i kraft senest 1. juli 2017.

I anmodningen skal det sandsynliggøres dels, at pensionistens fulde skattepligt alene beror på planlovens regler for benyttelse af sommerhuse efter 8 års ejertid; dels at sommerhuset gennem hele ejertiden alene har været anvendt til ferie eller fritidsformål for pensionisten og/eller dennes ægtefælle, og fortsat alene anvendes til disse formål.

Som beskrevet foreligger styresignalet endnu kun i udkast. Der må derfor tages forbehold for evt. ændringer, herunder at ændringerne af planloven endnu ikke er vedtaget.

Udkastet kan tilgås via SKATs hjemmeside (Høringsportal for SKATs styresignaler) og vil blive offentliggjort, når loven, som efter det fremsatte lovforslag ændrer planlovens § 41, træder i kraft. Det sker som nævnt efter hensigten senest 1. juli 2017.

## 2.2 FORSKERSKATTEORDNINGEN

I KSL §§ 48 e og 48 f findes den særlige ordning, som kan tilvælges af dels godkendte forskere, dels personer, som påfylder visse krav til lønnens størrelse (63.700 kr. pr. måned efter ATP i 2017). Ordningen indebærer, at skatteyderen bliver beskattet med 26 pct. af bruttolønnen plus AM-bidrag. I det følgende anvendes samlet for ordningen den mundrette betegnelse "forskernskatteordningen."

Ud over status som enten godkendt forsker eller opfyldelse af lønkravet, skal en række øvrige betingelser opfyldes, for at ordningen kan tilvælges og opretholdes. Efter KSL § 48 e, stk. 1, er det således en betingelse, at skattepligten indtræder i forbindelse med det ansættelsesforhold, som begrunder anvendelse af forskernskatteordningen. Skattepligten kan opstå enten på baggrund af KSL § 1 (fuld skattepligt) eller på baggrund af KSL § 2, stk. 1, nr. 1 (begrænset skattepligt af lønindkomst). Det er endvidere en betingelse, at arbejdsgiveren enten er omfattet af fuld dansk skattepligt eller er skattepligtig af virksomhed med fast driftssted her i landet.

Efter KSL § 48 e, stk. 2, gjaldt der tidligere en yderligere betingelse for personer, som var fuldt skattepligtige her til landet, jf. KSL § 1, og som var hjemmehørende her i landet efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. For sådanne personer ville forudsætningerne for at anvende forskernskatteordningen briste, såfremt arbejdet blev udført i udlandet på en sådan måde, at beskatningsretten til indkomsten ville overgå til det andet land efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det ville typisk være tilfældet, hvis arbejdet i udlandet oversteg 183 dage inden for en 12 mdr.s periode, hvis arbejdet i det andet land blev udført for et dér beliggende fast driftssted tilhørende arbejdsgiveren, eller hvis arbejdsgiveren var skattemæssig hjemmehørende i det andet land, jf. art. 15, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst. Betingelsen havde til formål at målrette forskernskatteordningen mod arbejde udført i Danmark.

Med lov nr. 1745 af 27. december 2016 er KSL § 48 e, stk. 2, ændret, således at forskernskatteordningen i visse tilfælde fortsat kan anvendes, selvom beskatningsretten til lønnen overgår til udlandet efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Der gælder herefter 2 undtagelser til denne regel. Det må dog erindres, at KSL § 48 e, stk. 2, fortsat er en regel, som kun gælder for personer, der er fuldt skattepligtig her til landet, jf. KSL § 1, og som er hjemmehørende her i landet efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

*Undtagelse 1: ansatte ved ERIC*

Den første undtagelse er særligt rettet mod personer på forskernskatteordningen, der har indkomst fra et europæisk forskningsinfrastrukturkonsortium (ERIC), som er oprettet i henhold til Rådets forordning (EF) nr. 723/2009 af 25. juni 2009 om fællesskabsrammebestemmelser for et konsortium for en europæisk forskningsinfrastruktur (ERIC).

Der er tale om en særdeles målrettet undtagelse. Af lovmotiverne fremgår det, at undtagelsen sigter mod ansatte ved European Spallation Source (ESS), som er en neutronspretningsfacilitet, der fungerer som et meget avanceret mikroskop. ESS er konstrueret som et europæisk forskningsinfrastrukturkonsortium, et såkaldt ERIC (European Research Infrastructure Consortium), hvilket betyder, at ESS er etableret i henhold til EU's rammebestemmelser for fælles anlæg af europæisk interesse. Det primære anlæg bliver bygget i Lund, Sverige, mens et Data Management and Software Centre (DMSC) bliver placeret i København. I skattemæssig henseende er ESS hjemmehørende i Sverige, mens DMSC udgør et fast driftssted i Danmark.

De til projektet knyttede forskere ville i visse tilfælde være afskåret fra at anvende forskernskatteordningen, jf. KSL § 48 e, stk. 2. I det omfang medarbejderne ved DMSC ville bosætte sig i Danmark og udføre en del af arbejdet ved ESS i Lund, vil forskernskatteordningen ikke kunne anvendes, idet beskatningsretten til lønnen ville overgå til udlandet i medfør af den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Da KSL § 48 e, stk. 2, kun gjaldt (og fortsat kun gælder) for personer, som er ubegrænset skattepligtige her til landet, jf. KSL § 1, og hjemmehørende her efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, ville KSL § 48 e, stk. 2, ikke have betydning for ansatte ved DMSC, som bosatte sig i Sverige. Disse personer kunne dermed anvende forskernskatteordningen som begrænset skattepligtige, jf. KSL § 48 e, stk. 1, uanset at de udførte en del af arbejdet i Sverige.

Dette var en problematisk følgevirkning af KSL § 48 e, stk. 2. Det var oplyst, at ESS lagde stor vægt på, at de ansatte ved DMSC i Danmark kunne anvende forskernskatteordningen, og set fra dansk side ville det være hensigtsmæssigt, at de ansatte ved DMSC bosatte sig her i landet.

Løsningen blev derfor den særlige undtagelse i KSL § 48 e, stk. 2, sidste pkt., som altså efter sin ordlyd er begrænset til personer, som har indkomst fra et europæisk forskningsinfrastrukturkonsortium (ERIC), som er oprettet i henhold til Rådets forordning (EF) nr. 723/2009 af 25. juni 2009 om fællesskabsrammebestemmelser for et konsortium for en europæisk forskningsinfrastruktur (ERIC). Sådanne personer kan dermed, uanset om beskatningsretten til en del af lønnen overgår til udlandet efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, anvende forskernskatteordningen.

Det er vigtigt at understrege, at ansættelse ved ESS/DMSC ikke i sig selv medfører, at den omhandlede person kan anvende forskernskatteordningen. Det kræver fortsat, at den omhandlede person er enten en godkendt forsker eller opfylder lønkravet og i øvrigt opfylder betingelserne i KSL § 48 e.

Ændringen er gennemført ved en tilføjelse til KSL § 48 e, stk. 2, 2. pkt. Ændringen har virkning for indkomst, der den 1. januar 2017 eller senere erhverves fra et europæisk forskningsinfrastrukturkonsortium (ERIC), som er oprettet i henhold til Rådets forordning (EF) nr. 723/2009 af 25. juni 2009 om fællesskabsrammebestemmelser for et konsortium for en europæisk forskningsinfrastruktur (ERIC).

*Undtagelse 2: 30-dages regel*

Ved fremsættelse af lovforslag L 82 af 15. november 2016 indgik kun den netop omtalte undtagelse om indkomst fra ERIC. Dette blev kritiseret i flere høringssvar fra Dansk Industri, FSR – danske

revisorer og Finansrådet. Det blev fremhævet, at den begrænsning, som fulgte af KSL § 48 e, stk. 2, ikke kun var et problem for ESS/DMSC-ansatte, men helt generelt for personer omfattet af forskerskatteordningen.

Mere specifikt blev det i høringssvarene angivet, at navnlig ansatte i en række pengeinstitutter, som fra den 1. januar 2017 blev omdannet til filialer af svenske selskaber, på samme måde som ESSansatte ville være berørt af KSL § 48 e, stk. 2. De pågældende medarbejders arbejde ville kræve, at de deltog i 5-10 møder om året i hovedsædet i Sverige. Ved at udføre en del af arbejdet i det svenske hovedsæde, ville Sverige efter reglerne i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst kunne beskatte den del af lønnen, der vedrørte dette arbejde. Dermed ville beskatningsretten til lønnen overgå til udlandet, og det ville derfor ikke være muligt at anvende forskerskatteordningen.

Den rejste kritik vandt gehør, og i Udlændinge- og Integrationsudvalgets betænkning af 13. december 2016 blev der fremsat et ændringsforslag, som siden blev vedtaget som § 2, nr. 1, i lov nr. 1745 af 27. december 2016. Der gennemføres hermed en ændring af KSL § 48 e, stk. 2, 1. pkt. For personer, som er fuldt skattepligtig her til landet, jf. KSL § 1, og som er hjemmehørende her i landet efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, er anvendelse af forskerskatteordningen nu betinget af, at beskatningsretten til lønindkomst ikke overgår til udlandet efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst i mere end 30 dage inden for samme kalenderår. Der kan ske lempelse efter LL § 33 (creditlempelse) for skat betalt i udlandet, men ikke efter LL § 33 A (exemptionlempelse), jf. udtrykkeligt KSL § 48 f, stk. 7.

Ændringen medfører, at eksempelvis ansatte i de pengeinstitutter, som fra den 1. januar 2017 er filialer af svenske selskaber, kan deltage i møder i de svenske hovedsæder og i øvrigt udføre en del af deres arbejde i Sverige, så længe beskatningsretten til indkomsten fra dette arbejde ikke overgår til Sverige i samlet set mere end 30 arbejdsdage i løbet af kalenderåret. Regelændringen har naturligvis ikke kun virkning for ansatte ved svenske bankfilialer her i landet, men gælder generelt. Som et eksempel nævnes i betænkningen en ansat i et dansk selskab, som udfører arbejde ved selskabets faste driftssted i et andet land, og beskatningsretten for vederlaget til arbejdet tilkommer det andet land. I disse tilfælde vil forskerskatteordningen fortsat kunne anvendes, hvis arbejdet samlet set ikke strækker sig over mere end 30 arbejdsdage i løbet af kalenderåret.

Hvor det med ændringen af KSL § 48 e, stk. 2, får afgørende betydning, om beskatningsretten til indkomst overgår til et andet land efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst i mere end 30 dage inden for et kalenderår, er det i sagens natur væsentligt, hvordan opgørelse af de 30 dage skal ske. Det fremgår af betænkningen, at ved opgørelsen af de 30 dage medregnes samtlige arbejdsdage. Delvise arbejdsdage tæller i den forbindelse med som hele arbejdsdage, og det fremhæves, at deltagelse i et møde af blot et par timers varighed tæller som en hel arbejdsdag.

Ændringen er gennemført ved en tilføjelse til KSL § 48 e, stk. 2, 1. pkt. Ændringen har virkning for arbejde, der udføres den 1. januar 2017 og senere.

### **2.3 PERSONER, SOM UDSENDES AF DEN DANSKE STAT MV. – FULD SKATTEPLIGT OG UDETILLÆG**

Såfremt en person fraflytter Danmark, dvs. opgiver bopæl her i landet, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1, og ikke fortsat opholder sig her i landet i en sammenhængende periode på mindst 6 mdr. heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller

lignende, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 2, ophører den ubegrænsede skattepligt.

I KSL § 1, stk. 1, nr. 4, findes imidlertid en bestemmelse, hvorefter visse personer – uanset bopæls- og opholdsbestemmelsen i KSL § 1, stk. 1, nr. 1 og 2 – fortsat er omfattet af den ubegrænsede skattepligt her til landet. Bestemmelsen havde tidligere følgende indhold:

Pligt til at svare indkomstskat til staten i overensstemmelse med reglerne i denne lov påhviler:

*“danske statsborgere, som af den danske stat, regioner, kommuner eller andre offentlige institutioner m.v. er udsendt til tjeneste uden for riget, og som ikke er omfattet af bestemmelserne foran under nr. 1 og 2, samt de med disse personer samlevende ægtefæller og de hos dem hjemmehørende børn, der ikke er fyldt 18 år ved indkomstårets begyndelse, når de pågældende ægtefæller og børn er danske statsborgere, og de ikke er undergivet indkomstbeskatning til fremmed stat efter reglerne for derboende personer.”*

Med vedtagelse af lov nr. 1554 af 13. december 2016, er reglen ændret, og skattepligten omfatter derfor nu:

*“personer, som af den danske stat, regioner, kommuner eller andre offentlige institutioner m.v. er udsendt til tjeneste uden for riget, og som ikke er omfattet af bestemmelserne foran under nr. 1 og 2, samt de med disse personer samlevende ægtefæller og de hos dem hjemmehørende børn, der ikke er fyldt 18 år ved indkomstårets begyndelse, når de pågældende ægtefæller og børn ikke er undergivet indkomstbeskatning til fremmed stat efter reglerne for derboende personer”*

Det ses, at reglen er ændret på to punkter.

For det første er reglen ikke længere forbeholdt “danske statsborgere”, som udsendes af staten mv. Reglen finder nu anvendelse på “personer”, hvormed bindingen til dansk indfødsret er opgivet. For det andet er det ikke længere en betingelse, at de ægtefæller og børn, som rejser med den udsendte ud af landet, skal være danske statsborgere.

Reglen blev indført med kildeskatteloven og har dermed været gældende siden 1970. Baggrunden for reglen var, at det ikke fandtes rimeligt, at danske statsborgere, der som udsendte af staten var knyttet til det danske samfund og aflønnet af den danske stat, ikke skulle være undergivet skattepligt til staten på lige fod med landets øvrige borgere. Endvidere var det klart, at mange af de udsendte, som bestemmelsen oprindeligt fandt anvendelse på (f.eks. tjenestemænd i gesandtskabs- og konsulatstjenesten), ikke blev beskattet i det land, hvortil de var udsendt, idet de nød “eksterritorialitetsret” i opholdsstaten. Der blev ikke givet nogen nærmere begrundelse for, hvorfor ægtefæller og børn fortsat skulle være omfattet skattepligten på lige fod med den udsendte.

Reglen må endvidere skulle ses i lyset af de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster. I de fleste tilfælde vil Danmark være tillagt beskatningsretten til gage, løn og andet lignende vederlag, der udbetales af staten, af en politisk underafdeling eller af en lokal myndighed, jf. art. 19, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst. Der må antages at være et betydeligt sammenfald mellem de tilfælde, hvor Danmark kan beskatte sådan gage, løn mv., og den skattepligt, som følger af KSL § 1, stk. 1, nr. 4, jf. dog SKM2015.704.LSR (sagen er indbragt for Vestre Landsret af Skatteministeriet). De medrejsende ægtefæller og børn vil Danmark derimod ikke være tillagt beskatningsretten til.

KSL § 1, stk. 1, nr. 4, er løbende blevet udvidet. Hvor den oprindeligt kun gjaldt for udsendte af “staten”, gælder den nu også for udsendte af “regioner, kommuner eller andre offentlige institutioner.” Der er således tale om en regel, som har et betydeligt anvendelsesområde, og som derfor også må antages at have en ikke uvæsentlig praktisk betydning.

Med den seneste ændring ophæves som nævnt kravet om statsborgerskab.

I forarbejderne angives det, at de hidtil gældende regler medførte, at der kunne være forskel på den skattemæssige behandling af danske og udenlandske statsborgere, der af den danske stat mv. blev udsendt til tjeneste uden for riget. Det vurderes i forarbejderne (med rette), at en sådan forskelsbehandling var uhensigtsmæssig.

Forskelsbehandlingen kunne udmønte sig i en fordel for den udenlandske statsborger. Udenlandske statsborgere, som eksempelvis afhændede en dansk bopæl under udstationering, ville således ikke længere være omfattet af fuld dansk skattepligt. Danmark ville imidlertid som hovedregel være tillagt beskatningsretten til lønnen efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. art. 19 i OECD's modeloverenskomst, men idet der ikke var hjemmel til at beskatte de udsendte personer efter intern dansk ret, kunne der opstå dobbelt ikke-beskatning.

Forskelsbehandlingen kunne også udmønte sig i en ulempe for den udenlandske statsborger. En udenlandsk statsborger, som blev udsendt af staten, men som eksempelvis bevarede bopæl her i landet, ville som udgangspunkt være stillet som udsendte danske statsborgere – begge ville fortsat være omfattet af fuld dansk skattepligt. Et problem ville dog opstå ved samspillet med LL § 7, nr. 15, som ligeledes blev ændret med lov nr. 1554 af 13. december 2016.

Før lovændringen var LL § 7, nr. 15, 1. pkt. sålydende:

Til den skattepligtige indkomst medregnes ikke:

*“Udetillæg, hjemflytningstillæg og bosættelsespenge, som oppebæres af danske statsborgere, der af den danske stat er udsendt til tjeneste uden for riget, samt andre lignende ydelser, der tjener til dækning af merudgifter som følge af tjenesten i udlandet.”*

Som med KSL § 1, stk. 1, nr. 4, var LL § 7, nr. 15, også forbeholdt danske statsborgere. En dansk statsborger, som blev udsendt af staten, kunne modtage de omhandlede udetillæg mv. skattefrit, selvom personen fortsat var omfattet af fuld dansk skattepligt, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 4. En udenlandsk statsborger, som på tilsvarende vis var udsendt af staten, kunne derimod ikke modtage tilsvarende udetillæg skattefrit, men ville – såfremt han havde bevaret sin bopæl her i landet, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1, i forbindelse med udsendelsen – skulle svare skat heraf, jf. SL § 4.

For at rette op på denne forskelsbehandling blev LL § 7, nr. 15, 1. pkt. som nævnt ændret. Frem for alene at være gældende for “danske statsborgere”, gælder bestemmelsen nu for “personer” og dermed også for udenlandske statsborgere.

Det fremgår endvidere af forarbejderne, at ændringen af reglerne om skattefri udetillæg mv. i forhold til EU-/EØS-borgere har til formål at sikre, at reglerne er forenelige med EU-retten.

Ændringen af KSL § 1, stk. 1, nr. 4, og LL § 7, nr. 15, har virkning fra og med indkomståret 2017.

## 2.4 AUTOMATISK UDVEKSLING AF SKATTEAFGØRELSER OG LAND FOR LAND-RAPPORTERING

Med lov nr. 1554 af 13. december 2016 er der gennemført en ændring af en række bestemmelser: KSL § 68 D, stk. 3, og § 88, stk. 2; LL § 16 H, stk. 2; PBL § 15 C, stk. 1, nr. 6; SKL § 11, stk. 1, nr. 1, og § 11 A, stk. 2, nr. 4. Ændringerne har alle det samme formål, nemlig at implementere ændringsdirektiver vedrørende automatisk udveksling af skatteafgørelser og land for landrapportering (direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015 og direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016).

Rent teknisk gennemføres ændringerne på samme måde. I de nævnte lovbestemmelser var der tidligere en henvisning til “Rådets

direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014”. Denne henvisning suppleres nu med en henvisning til såvel “Rådets direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015” som til “Rådets direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016”.

Lovændringen skal ses i lyset af det fortløbende arbejde, som pågår i EU-regi med at bekæmpe skatteunddragelse. Dette sker dels ved gennemførelse af anti-misbrugsbestemmelser i direktiverne, jf. bl.a. den i LL § 3 implementerede misbrugs klausul i moder-/datterselskabsdirektivets art. 1, stk. 2 og 3 (gennemført med ændringsdirektiv 2015/121/EU), og det såkaldte anti-undragelsesdirektiv (2016/1164/EU), som endnu ikke er implementeret. Dels sker bekæmpelsen af skatteunddragelse ved at sikre, at skattemyndighederne i de enkelte medlemsstater har tilstrækkelige informationer til at kunne foretage en korrekt skatteansættelse. Dette gøres ved løbende at udvide det administrative samarbejde gennem udstedelse af direktiver på området.

Denne løbende udstedelse af nye direktiver og tilpasning/udvidelse af allerede eksisterende direktiver kan gøre det vanskeligt at overskue retsområdet, herunder den danske implementering. Området blev oprindeligt reguleret af direktiv 77/799/EØF om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter. Direktivet blev ophævet med direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet.

Direktiv 2011/16/EU blev ændret med direktiv 2014/107/EU, og omfatter nu også obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet. Ændringsdirektivet blev implementeret i dansk ret ved lov nr. 1884 af 29. december 2015. Se Anders Nørgaard Laursen i SR-Skat 2016, s. 229 ff.

Implementeringen af hoveddirektivet (2011/16/EU) samt ændringsdirektivet (2014/107/EU) er primært gennemført i SKL § 11, stk. 1, hvorefter SKAT afgiver oplysninger til og modtager oplysninger fra de kompetente myndigheder i fremmede stater efter direktivet. Bestemmelsen skal ses i samspil med øvrige bestemmelser i dansk ret, herunder bl.a. SKL § 8 Y, der indeholder hjemmel til indhentelse af oplysninger med henblik på afgivelse heraf til udenlandske skattemyndigheder. Hvilke oplysninger, der skal udveksles, og den nærmere procedure for udvekslingen er beskrevet i SKM2016.621. SKAT. SKL § 11, stk. 1, giver desuden hjemmel til udveksling af oplysninger efter indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster og administrativt indgåede aftaler om administrativ bistand i skattesager. Se SKM2016.308.SKAT.

Med lovforslaget er der nu i de indledningsvis nævnte lovbestemmelser tilføjet en henvisning til de nyeste direktiver på området, dvs. direktiv 2015/2376/EU og direktiv 2016/881/EU.

I medfør af direktiv 2015/2376/EU skal medlemsstaterne automatisk udveksle grænseoverskridende forhåndstilsagn eller forhåndsgodkendte prisfastsættelsesordninger, som er blevet udstedt, ændret eller fornyet efter den 31. december 2016, samt oplysninger om forhåndsgodkendte grænseoverskridende afgørelser og forhåndsgodkendte prisfastsættelsesordninger, der er udstedt, ændret eller fornyet inden for en periode på fem år før den 1. januar 2017, dog med visse undtagelser.

I medfør af direktiv 2016/881/EU pålægges multinationale koncerner en pligt til hvert år at indberette bestemte oplysninger for hver af de skattejurisdiktioner, som de er aktive inden for, bl.a. om den samlede omsætning, overskud før skat og betalt selskabsskat (land for land-rapportering). En lignende standard er allerede vedtaget i OECD-regi (se BEPS Action 13), og direktivforslaget sigter mod at opnå ensretning i implementeringen af OECD's standard i hele EU. OECD-standard om land for land-rapportering

er ved lov nr. 1884 af 29. december 2015 gennemført i dansk ret. Danske selskaber er således allerede forpligtet til at foretage land for land-rapportering, hvis de i øvrigt opfylder de allerede gældende betingelser herfor.

Lovændringerne trådte i kraft den 1. januar 2017.

Hvad angår henvisningen til direktiv 2016/881/EU om land for land-rapportering i SKL § 11, har ændringen dog først virkning fra den 5. juni 2017, idet direktivet selv angiver denne dato som implementeringsfristen. Virkningstidspunktet er således i overensstemmelse med det i direktivet fastsatte. Det fremgår endvidere, at dette senere virkningstidspunkt kun gælder i relation til SKL § 11. I forarbejderne begrundes dette med, at de øvrige bestemmelser, som også indeholder en henvisning til direktivet, blot er af "ordensmæssig" og ikke indholdsmæssig karakter. Det er derfor fundet at være uden betydning, at henvisningen til direktivet i disse bestemmelser træder i kraft før implementeringsfristens udløb.

## 2.5 LÅN TIL BETALING AF EJENDOMSSKATTER (INDEFRYSNING AF GRUNDSKYLD)

Personer, som ejer fast ejendom i Danmark, skal betale grundskyld til kommunen, hvor den faste ejendom er beliggende, jf. ejendomsbeskatningslovens § 1, stk. 1. Når en person overgår fra at være erhvervsaktiv til at være pensionist med deraf følgende ringere økonomisk råderum, kan grundskylden udgøre en så stor økonomisk belastning, at ejeren kan være nødt til at afstå sin bolig. For at modvirke en sådan uheldig virkning, har ejeren mulighed for at optage et lån til betaling af grundskylden (såkaldt "indefrysning") hos den kommune, hvori ejendommen er beliggende, jf. lov om lån til betaling af ejendomsskatter § 1, stk. 3. Der knytter sig forskellige betingelser til muligheden for at opnå indefrysning, eksempelvis at ejeren (eller dennes ægtefælle) har nået folkepensionsalderen, jf. § 1 a i lov om social pension, eller får udbetalt pension efter lov om social pension eller modtager efterløn, jf. nærmere lov om lån til betaling af ejendomsskatters § 1, stk. 4, nr. 1.

Før lov nr. 1555 af 13. december 2016 var indefrysning endvidere betinget af, at ejeren eller dennes ægtefælle havde fast bopæl her i landet, hvilken betingelse der ikke kunne dispenseres fra. Med lovændringen udgår betingelsen om, at ejeren eller dennes ægtefælle skal have bopæl her i landet. I stedet tilføjes loven en ny § 1, stk. 5, som har følgende ordlyd:

*"Det er en betingelse for ydelse af lån i henhold til stk. 1, at ejeren eller dennes ægtefælle er omfattet af KSL § 1 eller er hjemmehørende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, hvor told- og skatteforvaltningen gennem administrativt samarbejde med skattemyndighederne kan indhente oplysninger om ejerens eller dennes ægtefælles indkomstforhold, jf. stk. 4, nr. 1."*

Det angives i forarbejderne, at lovændringen har til formål at sikre reglernes forenelighed med EU-retten, herunder navnlig de økonomiske frihedsrettigheder i Traktaten om den Europæiske Unions Funktionsmåde (TEUF) samt de tilsvarende rettigheder i Aftalen om det Europæiske Økonomiske Samarbejde (EØS-aftalen). Pensionister mv. med fast bopæl i udlandet vil således have mulighed for at indefryse ejendomsskatter i en fast ejendom i Danmark på lige fod med pensionister mv. med fast bopæl her i landet.

Det ses, at selvom loven utvivlsomt er motiveret af at sikre dansk lovgivnings forenelighed med EU-retten, er muligheden for at opnå indefrysning ikke reserveret til personer, som er hjemmehørende i et EU-/EØS-medlemsland. Den nye § 1, stk. 5, i lov om lån til betaling af ejendomsskatter stiller blot som betingelse for personer, som er hjemmehørende i udlandet, at SKAT gennem administrativt

samarbejde med skattemyndighederne i ejerens hjemland kan indhente oplysninger om ejerens eller dennes ægtefælles indkomstforhold.

Ved ansøgning om optagelse af lån skal ansøgeren meddele de oplysninger, som er nødvendige for kommunens behandling af ansøgningen. For personer med fast bopæl uden for Danmark vil det blandt andet omfatte oplysninger om modtagelse af visse sociale pensioner, efterløn eller lignende i bopælslandet. Personer, som er hjemmehørende i udlandet, skal således kunne dokumentere, at ejeren eller ægtefællen enten har nået folkepensionsalderen, som denne er fastsat i Danmark, eller modtager sociale pensioner eller efterløn i hjemlandet, der kan sidestilles med de nævnte pensioner, hvilket vil bero på en konkret vurdering.

Det fremgår også af forarbejderne, at de nødvendige oplysninger af kontrolmæssige hensyn skal kunne indhentes i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst, EU's bistandsdirektiv, OECD/Europarådets bistandskonvention eller en særlig aftale om udveksling af oplysninger til brug i skattesager.

Lovændringen har virkning for lån, der ydes til betaling af ejendomsskatter mv. vedrørende skatteåret 2017 og følgende skatteår.

Det bemærkes, at lov nr. 1555 af 13. december 2016, som gennemførte ændringen, blev fremsat som lovforslag L 26 af 5. oktober 2016. Lovforslaget indeholdt tillige forslag til ændring af KSL § 1, stk. 1, nr. 4 og LL § 7, nr. 15 (se afsnit 2.3) og en ændring om automatisk udveksling af skatteafgørelser og land for land-rapportering (se afsnit 2.4). Efter lovforslagets 1. behandling blev lovforslaget delt i 2, hvor L 26 B blev vedtaget som lov nr. 1555 af 13. december 2016 og L 26 A blev vedtaget som lov nr. 1554 af 13. december 2016.

## 2.6 JUSTERING AF FONDES ADGANG TIL FRADRAG FOR UDELINGER, SOM IKKE ER ALMENNYTTIGE ELLER ALMENVELGØRENDE

Fonde og foreninger, herunder udenlandske fonde med ledelsens sæde her i landet, som er skattepligtige efter FBL § 1, stk. 1, nr. 1, 2 og 4, opgør som udgangspunkt den skattepligtige indkomst efter de samme regler, som gælder for indregistrerede aktieselskaber, jf. FBL § 3, stk. 1. Udgangspunktet fraviges dog for de nævnte fonde og foreninger mv., jf. nærmere FBL §§ 4-6. Det bemærkes, at arbejdsmarkedssammenslutninger (typisk arbejdsgiverforeninger og fagforeninger), som er skattepligtige efter FBL § 1, stk. 1, nr. 3, opgør den skattepligtige indkomst efter FBL §§ 8 og 9, hvorfor det følgende ikke vedrører sådanne sammenslutninger.

Beskatningen af fonde og foreninger mv. sker som nævnt efter de samme regler, som gælder for aktieselskaber, men fraviges dog på en række områder, jf. FBL §§ 4-6. I medfør af FBL § 4, stk. 1, kan de omfattede fonde mv. således fradrage udelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål. Endvidere er der mulighed for at fradrage udelinger til fyldestgørelse af vedtægtsmæssige formål, der ikke er almenvelgørende eller på anden måde almennyttige, jf. FBL § 4, stk. 2.

For udelinger omfattet af FBL § 4, stk. 2, er fradraget imidlertid yderligere betinget af, at modtagerne af udelingerne er skattepligtige heraf i henhold til KSL §§ 1 eller 2, DSKL § 1, stk. 2 eller 3, SEL §§ 1 eller 2, eller FBL § 1, stk. 1, nr. 1, 2 eller 4. Reglen er begrundet i et symmetrihensyn, således at fradraget hos fonden modsvares af en beskatning hos modtageren. Det er dog ikke en betingelse for fradraget, at der faktisk finder beskatning sted hos modtageren; modtageren skal blot være skattepligtig efter en af de nævnte bestemmelser.

På baggrund af EU-domstolens dom af 17. september 2015, sag C-589/13, *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, er der nu foreslået en ændring af reglerne.

Med dommen blev det fastslået, at dagældende østrigske fondsbeskatningsregler var i strid med EU-rettens bestemmelser om kapitalens frie bevægelighed, jf. art. 63 TEUF. Reglerne gjorde fradrag for uddelinger afhængig af, at modtageren var skattepligtig i Østrig (fondens hjemland). Fradrag var imidlertid udelukket, hvis modtageren var bosiddende i en anden medlemsstat og som følge heraf fritaget for østrigsk beskatning, herunder i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Se om dommen Erik Werlauff i SU 2016, 61.

Som en konsekvens af dommen har Skatteministeriet vurderet, at de tilsvarende danske regler i FBL § 4, stk. 2, også er i strid med EU-retten, hvorfor skatteministeren den 5. oktober 2016 fremsatte lovforslag L 27.

Lovforslaget indeholdt oprindeligt en helt generel ophævelse af muligheden for fradrag efter FBL § 4, stk. 2, jf. lovforslagets § 1, nr. 3. Herefter ville der alene være fradrag for uddelinger til almenvelgørende eller almennyttige formål. Efter høringsfasen blev der dog i betænkningen afgivet den 27. april 2017 stillet en række ændringsforslag. Hvad angik fradragsretten for ikke-almennyttige eller på anden måde almenvelgørende uddelinger, blev det foreslået, at der fortsat i et begrænset omfang skal gives fradrag for sådanne uddelinger. Efter den foreslåede tilføjelse til FBL § 4, stk. 1, 2. pkt., kan fonde, hvis formål er at betrygge og forbedre kårene for medarbejdere mv., jf. LL § 14 F, fortsat fradrage uddelinger, som ikke er af almennyttig eller almenvelgørende karakter. Der er tale om uddelinger fra såkaldte hjælpe- og understøttelsesfonde, hvortil arbejdsgivere kan fradrage indbetalte bidrag, jf. LL § 14 F, stk. 1. Med ændringsforslaget vil uddelingerne være fradragsberettigede for fonden, uanset om modtageren er skattepligtig af uddelingerne.

I lovforslaget som fremsat var der lagt op til en helt generel ophævelse af fradragsretten efter FBL § 4, stk. 2. Til gengæld skulle modtagerne af disse uddelinger ikke medregne uddelingerne fuldt ud til den skattepligtige indkomst. Dette udgangspunkt ændres der ikke ved i betænkningen, og den foreslåede regel skal – såfremt lovforslaget vedtages – gennemføres ved en ny bestemmelse i LL § 7 V, stk. 2. Efter bestemmelsen skal modtagere af uddelinger fra fonde og foreninger mv. omfattet af FBL § 1, stk. 1, nr. 1, 2 eller 4, alene medregne 80 pct. af uddelingsbeløbet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, når uddelingen sker til fyldestgørelse af formål, der ikke er almenvelgørende eller på anden måde almennyttige. Med henblik på at overholde EU-retten følger det af den nye LL § 7 V, stk. 2, at der også kun skal medregnes 80 pct. af uddelingsbeløbet ved uddelinger fra tilsvarende fonde og foreninger, som er hjemmehørende i udlandet, og som er skattepligtige uden fritagelse i det land, hvor de er hjemmehørende, og ikke har fradrag for uddelingen.

I betænkningen er der fremsat et ændringsforslag om, at visse uddelinger helt skal fritages for beskatning. I en ny LL § 7 V, stk. 3, foreslås det således, at uddelinger, som ikke er almennyttige eller almenvelgørende, til koncernforbundne datterselskaber gøres skattefrie. Skattefriheden gælder for uddelinger til datterselskaber, som er koncernforbundne med den pågældende fond efter SEL § 31 C, hvilket er ensbetydende med, at fonden skal have bestemmende indflydelse (typisk mere end 50 pct. af stemmerettighederne) i datterselskabet. Forslaget indebærer, at der skattemæssigt ikke er forskel på, hvorvidt tilskud til et datterselskab ydes af et moderselskab, hvor tilskuddet kan ydes skattefrit, jf. SEL § 31 D, eller af en moderfond, hvor "tilskuddet" (uddelingen) nu gøres skattefrit, jf. LL § 7 V, stk. 3.

I betænkningen foreslås det også, at uddelinger fra tilsvarende moderfonde og moderforeninger, som er hjemmehørende i EU eller EØS, ligeledes skal være skattefrie for datterselskabet. Som med den foreslåede LL § 7 V, stk. 2, om medregning af 80 pct. af uddelingsbeløbet fra udenlandske fonde er det en tilsvarende forudsætning, at fonden er skattepligtig uden fritagelse i det land, hvor den er hjemmehørende, og at fonden ikke har fradrag for uddelingen. Bestemmelsen om udenlandske fonde foreslås gennemført i LL § 7 V, stk. 3, 2. pkt.

Der foreslås indsat en ny bestemmelse i SKL § 7 B, stk. 1, hvormed der pålægges bestyrelser for fonde og foreninger, der er skattepligtige efter fondsbeskatningsloven, en indberetningspligt. Det skal herefter indberettes til SKAT, om den enkelte uddeling sker til fyldestgørelse af formål, der er almenvelgørende eller på anden måde almennyttige, eller til fyldestgørelse af formål, som ikke er det.

Loven træder efter lovforslaget i kraft den 1. juli 2017.

Hvad angår ophævelsen af fradragsretten efter FBL § 4, stk. 2, har loven dog virkning for uddelinger, hvor fonden eller foreningen er retligt forpligtet til at foretage uddelingen den 5. oktober 2016 eller senere, dvs. på tidspunktet for lovforslagets fremsættelse. De uddelinger, som fonden mv. herefter ikke har fradragsret for, skal tilsvarende kun beskattes med 80 pct. hos modtageren fra og med samme dato. Hvis der er tale om uddelinger, der strækker sig over flere indkomstår, har loven virkningen, når ratene forfalder den 5. oktober 2016 eller senere, hvis fonden mv. efter FBL § 4, stk. 3 (efter lovændringen stk. 2), har valgt uddelingstidspunktet som fradragstidspunkt.

Årsagen til, at loven skal have virkning fra datoen for fremsættelsen af lovforslaget, dvs. den 5. oktober 2016, angives at være, at der ellers vil være risiko for hamstring. Det antages således, at fonde ville fremrykke ikke-almennyttige eller -almenvelgørende uddelinger med henblik på at sikre fradrag for sådanne uddelinger, inden fradragsretten bliver ophævet, hvis virkningstidspunktet blev fastsat til et senere tidspunkt.

I betænkningen er der fremsat ændringsforslag vedr. ophævelsestidspunktet fra fradragsretten. Det fremgår nu, at i det indkomstår, hvori 5. oktober 2016 indgår, kan fonden mv. foretage fradrag for uddelinger til fyldestgørelse af formål, der ikke er almenvelgørende eller på anden måde almennyttige i det omfang, indkomstårets samlede uddelinger ikke overstiger de tilsvarende uddelinger i indkomståret 2014. Dette gælder, selvom modtageren ikke skal medregne uddelingen fuldt ud til den skattepligtige indkomst. Det fremgår af bemærkningerne til ændringsforslaget, at det herved sikres i nogen grad, at fonde mv., der inden lovforslagets fremsættelse den 5. oktober 2016 havde truffet beslutning om en uddelingsramme for årets uddelinger, men hvor fonden endnu ikke var blevet retligt forpligtet til at foretage uddelingerne, har fradrag for årets uddelinger.

Fremsættelse af lovforslaget er som nævnt direkte affødt af sag C-589/13, *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*. En dom fra EU-domstolen er ikke i sig selv *retsskabende*, men *retskonstaterende*. Det er derfor klart, at det også før 17. september 2015, som er datoen for EU-domstolens dom i sagen, var i strid med EU-retten at gøre fondes fradrag efter FBL § 4, stk. 2, afhængig af, at modtageren af uddelingen var skattepligtig af uddelingen her til landet. Det fremgår derfor af lovforslagets § 3, nr. 3, at fonde og foreninger mv. omfattet af FBL § 1, stk. 1, nr. 1, 2 eller 4, kan foretage fradrag for uddelinger, hvor fonden eller foreningen blev retligt forpligtet til at foretage uddelingen fra og med indkomståret 2004 til og med den 4. oktober 2016, og som er sket til fyldestgørelse af vedtægtsmæssige formål, der ikke er almenvelgørende eller på anden måde almennyttige, selvom

modtageren af uddelingerne ikke var skattepligtig heraf i henhold til KSL §§ 1 eller 2, DBSKL § 1, stk. 2 eller 3, SEL §§ 1 eller 2, eller FBL § 1, stk. 1, nr. 1, 2 eller 4.

Det blev i høringsfasen klart, at en utilsigtet konsekvens af at tillade fradrag for uddelinger med tilbagevirkende kraft efter FBL § 4, stk. 2, selvom modtageren ikke var skattepligtig af uddelingen her til landet, potentielt kunne være, at fonden ikke længere opfyldte betingelserne til at vælge beskatning efter realisationsprincippet af porteføljeaktier, jf. FBL § 3, stk. 3. Dette forhold – samt andre mindre konsekvenser af lovforslaget – er der taget højde for i de med betænkningen stillede ændringsforslag.

De erhvervsmæssige forhold for fonde, herunder også de skattemæssige forhold, er et område, som nyder en betydelig bevågenhed i disse år. Det har derfor næppe været nogen let beslutning at fremsætte forslag om at sløjfe fradragsretten efter FBL § 4, stk. 2, hvilket også synes at fremgå implicit af lovbemærkningerne samt af det forhold, at der skulle gå næsten syv mdr. fra lovforslagets fremsættelse den 5. oktober 2016 og indtil afgivelse af betænkningen med ændringsforslag den 27. april 2017. Fremfor at ophæve muligheden for fradrag efter FBL § 4, stk. 2, (eller kraftigt indskrænke muligheden, som nu følger af de stillede ændringsforslag) kunne Skatteministeriet jo i stedet blot have foreslået betingelsen om, at uddelingen skulle være skattepligtig her til landet ophævet. Dermed ville reglen utvivlsomt være bragt i overensstemmelse med EU-retten og samtidig have tilgodeset de erhvervsmæssige hensyn til fondene. I bemærkningerne til lovforslaget (pkt. 2.2) er det forklaret, hvorfor dette ikke ville være en farbar vej.

Hvis betingelsen om skattepligt af uddelingen blev fjernet, og der således også skulle gives fradrag for de omhandlede uddelinger til personer og selskaber, som ikke var skattepligtige i Danmark af uddelingen, ville skattepligtige overskud i givet fald kunne uddeles med fradragsret. Det ville medføre, at udlændinge og danskere bosiddende i udlandet reelt ville kunne drive erhvervsvirksomhed i fondsregi i Danmark uden dansk beskatning af indkomsten fra erhvervsvirksomheden. Selskaber og fysiske personer ville således kunne flytte deres erhvervsvirksomhed og aktiver med stort indkomspotentiale over i en fond, hvorefter alt fremtidigt afkast ville kunne gøres skattefrit i Danmark ved ikke-almennyttige uddelinger til selskaber og personer, der ikke ville være skattepligtige heraf i Danmark. En kraftig indskrænkning af muligheden for fradrag efter FBL § 4, stk. 2, er derfor bydende nødvendig, da det i modsat fald vil være muligt at føre overskud fra de omhandlede fonde mv. ud af Danmark uden beskatning.

### 3. OECD/G20: Det multilaterale instrument

#### 3.1 HVAD ER DET MULTILATERALE INSTRUMENT?

Megen opmærksomhed har over de seneste år været rettet mod *Base Erosion og Profit Shifting* projektet (BEPS) i regi af OECD/G20. I 2015 blev de 15 BEPS-rapporter ("*Actions*") offentliggjort. Hermed var BEPS-projektet imidlertid ikke afsluttet, idet rapporternes anbefalinger skulle omsættes til gældende ret. I dansk ret blev eksempelvis Action 13 om land for land-rapportering ("*Country-by-Country Reporting*") gennemført i dansk ret ved en ændring af SKL § 3 B, stk. 10-16, jf. lov nr. 1884 af 29. december 2015. Se Anja Svendgaard Dalgas og Martin Stensgård Clemmensen i SR-Skat 2016, s. 241 ff.

Anbefalingerne i mange af BEPS-rapporter lader sig imidlertid ikke gennemføre ved hjælp af interne regler, men fordrer en ændring af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Dette udgør en voldsom praktisk udfordring. Der er for tiden anslået mere end 3.000

dobbeltbeskatningsoverenskomster på verdensplan. Danmark har alene mere end 70 egentlige dobbeltbeskatningsoverenskomster vedr. indkomst og formue, hvortil kommer et antal overenskomster med et begrænset anvendelsesområde. Se Steen Askholts oversigt over gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster mv. i SR-Skat 2017, s. 105 ff. Det burde være indlysende, de talrige dobbeltbeskatningsoverenskomster in mente, at tilpasning til de mange BEPS-initiativer ved en genforhandling af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne ikke er en gangbar løsning.

OECD/G20-landene var allerede fra begyndelsen af BEPS-projektet opmærksomme på dette forhold. Det var derfor forudsat, at der var behov for en løsning, hvorved BEPS-anbefalingerne på en hurtig og effektiv måde kunne omsættes til gældende ret. Løsningen blev udviklingen af et såkaldt "multilateralt instrument", jf. BEPS Action 15. Se om BEPS Action 15 Philip Noes i SU 2015, 177. Dette instrument har nu fået det officielle navn: "*Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting*".

Det multilaterale instrument kan tilgås via OECD's hjemmeside og udarbejdes (som tilfældet også er med OECD's modeloverenskomst) på to originalsprog: engelsk og fransk.

#### 3.2 HVORNÅR GÆLDER DET MULTILATERALE INSTRUMENT?

Mere end 100 lande deltog i forhandlingerne om Det multilaterale instrument, som blev færdiggjort i november 2016. Det multilaterale instrument skal efter planen underskrives af hvert enkelt land, som ønsker at tiltræde det. Dette vil ske ved en officiel ceremoni i Paris primo juni 2017. Da mere end 100 lande som nævnt har tilkendegivet at ville tiltræde Det multilaterale instrument, er den potentielle gennemslagskraft endog meget betydelig. Det anslås således, at Det multilaterale instrument potentielt kan få betydning for mere end 2.000 dobbeltbeskatningsoverenskomster på verdensplan. Det er dog ikke givet, at alle de tiltrædende landes dobbeltbeskatningsoverenskomster vil blive påvirket, hvilket skyldes den nærmere udformning af Det multilaterale instrument.

Efter art. 1 i Det multilaterale instrument, ændrer instrumentet alle "dækkede dobbeltbeskatningsoverenskomster". Hvad der forstås ved en "dækket dobbeltbeskatningsoverenskomst" forklares i art. 2, stk. 1.

At et land tiltræder Det multilaterale instrument er ikke i sig selv ensbetydende med, at det pågældende lands dobbeltbeskatningsoverenskomster påvirkes. Efter tiltrædelsen skal hvert enkelt land således udarbejde en liste over dobbeltbeskatningsoverenskomster, som skal være dækket af Det multilaterale instrument. Da en dobbeltbeskatningsoverenskomst som altovervejende hovedregel er en bilateral aftale (med undtagelse af den nordiske multilaterale aftale), kræves det ydermere for, at en overenskomst er dækket af Det multilaterale instrument, at begge de kontraherende stater dels har tiltrådt Det multilaterale instrument, dels har valgt, at netop den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst skal være dækket.

Den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst, eksempelvis, vil således kun være dækket af Det multilaterale instrument, hvis begge lande tiltræder Det multilaterale instrument, og hvis begge lande samtidig vælger, at den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst skal være dækket.

Danmark var blandt de mere end 100 lande, som deltog i forhandlingerne om Det multilaterale instrument og må på den baggrund forventes at ville tiltræde instrumentet. Det er ukendt, hvilke dobbeltbeskatningsoverenskomster, Danmark ønsker, skal være dækket af Det multilaterale instrument.



### 3.3 HVAD INDEHOLDER DET MULTILATERALE INSTRUMENT?

Det multilaterale instrument erstatter ikke “dækkede dobbeltbeskatningsoverenskomster”, men ændrer (“*modifies*”) indholdet af disse, jf. art. 1. En mere præcis beskrivelse ville dog muligvis være, at det multilaterale instrument *supplerer* de dækkede overenskomster. Der er således ikke kun tale om, at allerede eksisterende bestemmelser i de dækkede overenskomster ændres, men i lige så høj grad at der tilføjes nye bestemmelser, som ikke tidligere var en del af overenskomsten.

Det er vigtigt at være opmærksom på, at de dækkede overenskomster fortsat har gyldighed og eksisterer side om side med Det multilaterale instrument. Kun hvis der er konflikt mellem en bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst og bestemmelserne i Det multilaterale instrument, eller hvis Det multilaterale instrument indeholder regler, som ikke allerede findes i den dækkede overenskomst, har Det multilaterale instrument relevans.

Det multilaterale instrument består af 39 artikler, som er inddelt i 7 afsnit. Hertil kommer et dokument indeholdende en række “kommentarer” (“*explanatory statements*”). Også disse explanatory statements udarbejdes på fransk og engelsk og kan tilgås via OECD's hjemmeside.

Der er ikke tale om kommentarer med samme detaljeringsgrad, som kendes fra kommentarerne til OECD's modeloverenskomst. I vid udstrækning er der alene tale om en beskrivelse af, hvordan den enkelte bestemmelse i Det multilaterale instrument relaterer sig til en given BEPS Action. Eksempelvis fremgår det af kommentaren til art. 3, stk. 1, i Det multilaterale instrument, at den pågældende bestemmelse er hentet fra BEPS Action 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, pkt. 435.

Samspelet mellem de enkelte BEPS Actions og Det multilaterale instrument spiller i det hele taget en central rolle for fortolkningen af de enkelte bestemmelser i Det multilaterale instrument. Anbefalingerne i de enkelte BEPS Actions er i vidt omfang formuleret som forslag til ændringer af OECD's modeloverenskomst. Et eksempel: BEPS Action 7 indeholder en række forslag til ændringer af fast driftsstedsbegrebet i OECD-modellens art. 5, og på s. 16 præsenteres et forslag til en ny art. 5, stk. 5. Denne bestemmelse er implementeret i art. 12, stk. 1, i Det multilaterale instrument. BEPS Action 7 indeholder imidlertid også forslag til såvel nye kommentarer til art. 5, stk. 5, som forslag til ændringer af de bestående kommentarer til art. 5, stk. 5, jf. BEPS Action 7, s. 17-23. Art. 12, stk. 1, i Det multilaterale instrument skal således fortolkes i overensstemmelse med disse nye kommentarer, som altså skal findes i den bagvedliggende BEPS Action 7.

Indholdet i Det multilaterale instrument er (mine oversættelser):

**Afsnit I (art. 1 og 2):** Anvendelsesområde og fortolkning. I afsnittet angives de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som er dækket af Det multilaterale instrument. Endvidere angives i art. 2, stk. 2, hvordan “ikke definerede udtryk” skal fortolkes. Bestemmelsen svarer for så vidt til art. 3, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst. Ikke definerede udtryk i Det multilaterale instrument skal – med mindre andet følger af sammenhængen – fortolkes i overensstemmelse med det tilsvarende udtryk i den “dækkede overenskomst”. Se om fortolkning af Det multilaterale instrument Michael Lang i SO 2017, s. 1 ff.

**Afsnit II (art. 3-5):** Hybride mismatch. Afsnittet sigter primært mod behandlingen af transparente enheder og tilfælde, hvor der som følge af lempelsesbestemmelser opstår dobbelt ikke-beskatning. Endelig indeholder afsnittet en bestemmelse, hvorefter det skal

bestemmes på baggrund af en gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder i de kontraherende stater, hvor et selskab med dobbelt domicil skal være hjemmehørende. For nuværende anses et selskab med dobbeltdomicil som hovedregel for at være hjemmehørende i det land, hvor selskabet har den virkelige ledelse, jf. art. 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

**Afsnit III (art. 6-11):** Misbrug af overenskomsterne. I afsnittet findes en række generelle og specifikke anti-misbrugsbestemmelser, herunder bl.a. en såkaldt “Principle Purpose Test”, svarende til den i dansk ret allerede gældende LL § 3, stk. 3.

**Afsnit IV (art. 12-15):** Omgåelse af fast driftsstedsbegrebet. I afsnittet udvides fast driftsstedsbegrebet på en række områder. Udvidelsen sigter navnlig på de såkaldte “kommissionærstrukturer”, men omfatter også en indskrænkning af den såkaldte “negativliste”, jf. art. 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst, samt en udvidelse af “entreprisereglen” i art. 5, stk. 3, i OECD-modellen.

**Afsnit V (art. 16-17):** Forbedret tvistløsningssystem. Afsnittet indeholder en forbedring af den gensidige aftaleprocedure, jf. art. 25 i OECD-modellen, samt regler om korresponderende korrektioner i forbindelse med en TP-sag.

**Afsnit VI (art. 18-26):** Voldgift. Det multilaterale instrument indeholder regler om *obligatorisk bindende voldgift* (“*mandatory binding arbitration*”), hvor en faktisk dobbeltbeskatning henstår uløst, jf. nærmere art. 19-26. Det fremgår dog af art. 18, at det står de tiltrædende stater frit for at fravælge reglerne om obligatorisk voldgift. Skatteministeriets indstilling til voldgiftbestemmelser kendes ikke, men det er antaget i dansk teori, at der ikke er hjemmel til at tiltræde voldgiftsbestemmelser. Se Karin Skou Nilausen, *Løsning af internationale skattetvister*, 2005, s. 225 ff.

**Afsnit VII (art. 27-37):** Afsluttende bestemmelser. Afsnittet indeholder de formelle bestemmelser om tiltrædelse, forbehold mv.

Der er næppe tvivl om, at Det multilaterale instrument potentielt vil få stor betydning på det internationale skatterets område i de kommende år. Det vil blive spændende at følge, hvilke dobbeltbeskatningsoverenskomster, der vil blive dækket af Det multilaterale instrument i kølvandet på tiltrædelsesceremonien, der som nævnt afholdes i Paris i begyndelsen af juni i år.

## 4. EU: Masco og Damixa-dommen (C-593/14)

### 4.1 FAKTUM

Den 21. december 2016 faldt der dom i den seneste danske sag ved EU-domstolen på området for de direkte skatter, jf. sag C-593/14, *Masco og Damixa*. Nærmere bestemt omhandlede dommen de danske regler om “tynd kapitalisering”, jf. SEL § 11.

Sagen vedrørte det danske selskab Damixa ApS, som var ejet af et andet dansk selskab Masco ApS. Damixa ApS (herefter “Damixa Danmark”) opererede på det tyske marked gennem datterselskabet Damixa Armaturen GmbH (herefter “Damixa Armaturen”). I 2005 og 2006 var Damixa Armaturen nødlidende efter en årrække med underskud og havde negativ egenkapital. Underskuddene i Damixa Armaturen blev i det væsentlige finansieret med lån fra Damixa Danmark.

I Tyskland var Damixa Armaturen blevet nægtet fradrag for renteudgifterne, idet renterne grundet de tyske regler om tynd kapitalisering blev konverteret til udbytte.

I Danmark var spørgsmålet herefter, om Damixa Danmark skulle beskattes af renteindtægten fra Damixa Armaturen. Udgangspunktet er som bekendt, at renter (også hidrørende fra udenlandske debitorer) skal medregnes til den skattepligtige indkomst, jf. SL § 4. Damixa Danmark mente dog, at selskabet var berettiget til at blive fritaget for renteindtægten, jf. SEL § 11, stk. 6.

Argumentationen var som følger:

Efter SEL § 11, stk. 6, skal kreditor ikke beskattes af renteindtægter i det omfang, debitor ikke har haft fradrag for det tilsvarende beløb, jf. SEL § 11, stk. 1. Det er imidlertid en betingelse for at blive nægtet fradrag for renter, at debitorselskabet er hjemmehørende i Danmark, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 b, jf. SEL § 11, stk. 1, nr. 1. Idet Damixa Armaturen som nævnt var hjemmehørende i Tyskland, fik selskabet ikke beskåret sine renter efter SEL § 11, stk. 1, og følgelig gjaldt fritagelsesbestemmelsen i SEL § 11, stk. 6, ikke for kreditorselskabet Damixa Danmark.

Dette, mente Damixa Danmark, var i strid med EU-retten, nærmere bestemt etableringsfriheden, jf. art. 49 TEUF og art. 54 TEUF.

## 4.2 DEN EU-RETLIGE ANALYSE

I første omgang undersøgte EU-domstolen, om de danske regler var udtryk for en restriktion, dvs. indeholdt en forskelsbehandling af objektivt sammenlignelige situationer. EU-domstolen udtalte (ikke overraskende), at skattefritagelsen i SEL § 11, stk. 6, udgjorde en fordel for skatteyderen, og at formålet med denne fordel var at afbøde de negative virkninger af, at et datterselskab ikke havde kunnet fradrage det korresponderende rentebeløb. SEL § 11, stk. 6, havde med andre ord til formål at modvirke økonomisk dobbeltbeskatning. EU-domstolen udtalte herefter, at et dansk kreditorselskab med et udenlandsk debitor-datterselskab befandt sig i en situation, som objektivt kunne sammenlignes med situationen for et dansk kreditorselskab med et dansk debitor-datterselskab. I begge situationer kunne kreditorselskabets renteindtægter nemlig blive genstand for økonomisk dobbeltbeskatning, hvilket var det, den i sagen omhandlede lovgivning tilsigtede at undgå, jf. dommens præmis 31. Ved at reservere fritagelsen efter SEL § 11, stk. 6, til rent danske gældsforhold, blev danske kreditorselskaber behandlet bedre, såfremt de alene havde danske debitor-datterselskaber, end hvis debitor-datterselskaberne var beliggende i udlandet. Der var derfor tale om en forskelsbehandling af objektivt sammenlignelige situationer, hvorfor SEL § 11, stk. 6, var udtryk for en restriktion for etableringsfriheden.

EU-domstolens syn på lempelse af økonomiske dobbeltbeskatning er interessant. Umiddelbart kunne det vel hævdes, at Tyskland bar en lige så stor del af "skylden" som Danmark for, at der skete økonomisk dobbeltbeskatning, idet Tyskland jo havde nægtet fradrag for renterne. Af samme årsag var Generaladvokat Kokott i sit forslag til afgørelse i sagen af 12. maj 2016 nået frem til, at de danske regler ikke var restriktive, idet den økonomiske dobbeltbeskatning ikke alene kunne tilskrives de danske regler, men de tyske og de danske regler i fællesskab, jf. pkt. 19-27 i forslaget til afgørelse.

EU-domstolen nåede dog til det modsatte resultat. Og med rette.

Det er vel på den ene side rigtigt, som påpeget af Generaladvokaten, at den økonomiske dobbeltbeskatning ikke alene kunne tilregnes Danmark. Og det er ligeledes korrekt, at EU-domstolen ved flere lejligheder har fastslået, at en medlemsstat ikke skal gøre sin egen skatteopkrævning afhængig af, om en anden medlemsstat ligeledes opkræver skat af den samme transaktion. Eventuelle uheldige virkninger af, at to eller flere medlemsstater udøver deres beskatningskompetencer sideløbende, medfører ikke pr. automatik, at medlemsstaternes regler er i strid med EU-retten. I praksis er det således fastslået, at selvom etableringsfriheden giver skatteyderne ret til at etablere sig frit i en anden medlemsstat, følger der ikke en tilsvarende pligt for medlemsstaten til at tilpasse sit eget skattesystem til de andre medlemsstaters skattesystemer, jf. sag C-686/13, *XAB*, præmis 33. De uheldige følgevirkninger, der kan opstå ved, at to eller flere lande udøver deres

beskatningskompetence sideløbende, men som ikke kan henregnes nogen enkelt medlemsstat som sådan, omtales i teorien og blandt Generaladvokaterne som "dis pariteter" eller som "princippet om autonomi".

På den anden side må det dog også gøres gældende, at disse dispariteter kun skal accepteres i det omfang, de uheldige følgevirkninger ikke kan tilskrives nogen enkelt medlemsstat. I denne vurdering må der tillige ligge den forudsætning, at hver enkelt medlemsstats regler isoleret set ikke indeholder nogen restriktion i form af en forskelsbehandling af objektivt sammenlignelige situationer. Dette var som bekendt ikke tilfældet med SEL § 11, stk. 6, idet reglen indeholdt et iboende element af forskelsbehandling: kun kreditorselskaber med danske debitor-datterselskaber kunne fritages for rentebeskatning. Det var derfor med rette, at EU-domstolen fandt, at de danske regler udgjorde en restriktion.

EU-domstolen undersøgte herefter, om restriktionen kunne begrundes i tvingende almen hensyn.

Fritagelsen i SEL § 11, stk. 6, var (og er) som nævnt betinget af, at et andet dansk selskab var blevet nægtet fradrag for renteudgifter. Ved at nægte rentefradraget hos ét dansk selskab og samtidig undlade rentebeskatningen hos et andet dansk selskab, var nettoresultatet for den danske statskasse (såvel som for koncernen) nul. Skulle der derimod også ske fritagelse for rentebeskatningen hos et dansk selskab i det omfang, renten var blevet nægtet fradraget hos et udenlandsk datterselskab, ville nettoresultatet for den danske statskasse imidlertid være negativt.

Det følger af fast praksis fra EU-domstolen, at tab af skatteprovenu ikke kan begrunde en restriktiv skattelovgivning, hvorfor regeringen ikke påberåbte sig dette forhold som begrundelse for den påpegede restriktion. I stedet havde den danske regering gjort gældende, at restriktionen var begrundet i dels hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, dels hensynet til at bekæmpe skatteunddragelse.

EU-domstolen accepterede begge de påberåbte hensyn, hvor alene førstnævnte skal omtales her. EU-domstolen udtalte, at såfremt Danmark skulle fritage renterne for beskatning i et tilfælde som det foreliggende, ville Danmark "nemlig – afhængigt af de valg, som de selskaber, der er gensidigt forbundne, foretager – give afkald på sin ret til at beskatte de af [Damixa Danmark] oppebårne renteindtægter alt afhængig af de regler om tynd kapitalisering, der er vedtaget af [Tyskland], hvilket den i hovedsagen omhandlede [SEL § 11, stk. 6] har til formål at undgå", jf. præmis 38.

Med denne formulering er det klart, at EU-domstolen er opmærksom på, at den økonomiske dobbeltbeskatning ikke alene er en følge af dansk skattelovgivning, men må ses i sammenhæng med de tyske regler om tynd kapitalisering. Det er tilsvarende klart, at såfremt de danske regler skulle indrettes efter de tyske regler (eller reglerne i andre medlemsstater), ville dansk beskatningskompetence være påvirket af andre medlemsstaters regler, hvilket selvsagt ville medføre en "ubalance" i fordelingen af beskatningsretten mellem medlemsstaterne. De øvrige medlemsstater ville med andre ord vilkårligt kunne tiltage sig retten til et øget skatteprovenu (ved at nægte rentefradrag) på bekostning af Danmark (som ville være tvunget til at undlade at beskatte renteindkomsten).

Idet restriktionen således kunne begrundes, undersøgte EU-domstolen afslutningsvis, om proportionalitetsprincippet var overholdt. EU-domstolen undersøgte således, om formålet med de danske regler kunne nås med mindre indgribende midler.

Ved besvarelsen af dette spørgsmål redegjorde EU-domstolen indledningsvis for, at der ikke af EU-retten fulgte en pligt til at fritage Damixa Danmark for beskatning i Danmark af et tilsvarende

beløb, som Damixa Armaturen i Tyskland var blevet nægtet fradrag for efter de tyske regler. EU-retten stillede blot krav om, at et dansk kreditorselskab med et udenlandsk debitor-datterselskab blev behandlet på samme måde som et dansk kreditorselskab med et dansk debitor-datterselskab.

De danske regler måtte dog alligevel betragtes som uproportionelle, idet de konsekvent beskattede renter fra udenlandske debitor-datterselskaber, alene fordi debitorselskab var hjemmehørende i udlandet. Ifølge EU-domstolen skulle de danske regler sikre opretholdelsen af den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne. Ubalance ville som nævnt opstå, hvis Danmark skulle undlade at beskatte et tilsvarende beløb, som debitor-datterselskabet var blevet nægtet fradrag for i Tyskland efter tyske regler. I det omfang Danmark omvendt blot undlod at beskatte et tilsvarende beløb, som debitor-datterselskabet hypotetisk ville være blevet nægtet fradrag for, såfremt det havde været omfattet af SEL § 11, stk. 1, ville der ikke opstå nogen ubalance i fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne. Danmark har således selv kompetencen til at kunne beslutte, i hvilket omfang et debitorselskab skal nægtes fradrag for renter. For nuværende finder rentefradragsbeskæring efter SEL § 11, stk. 1, sted, når et selskabs fremmedkapital (gæld) set i forhold til dets egenkapital ved udløbet af indkomståret overstiger forholdet 4:1. Efter de tyske regler, som fandt anvendelse i sagen, ansås et selskab for tyndt kapitaliseret, når selskabets lån udgjorde et beløb, der var mere end halvanden gang større end dets egenkapital.

Når Danmark således kun var forpligtet til at skattefritage renter med et tilsvarende beløb, som debitor-datterselskabet rent hypotetisk ikke ville kunne fradrages efter danske regler, kunne de andre medlemsstater (konkret Tyskland) heller ikke tiltage sig en del af det danske skatteprovenu ved at gennemføre mere restriktive tynd kapitaliseringsregler end de danske. Hermed var der ikke nogen risiko for ubalance i fordelingen af beskatningskompetencen mellem Danmark og de øvrige medlemsstater.

Såfremt udlandet har mere restriktive regler end de danske – hvilket der konkret var tale om – vil resultatet for koncernen være, at en del af renterne undergives økonomisk dobbeltbeskatning. Det beløb, som de facto ikke kan fradrages efter tysk ret, men som hypotetisk kunne fradrages efter SEL § 11, stk. 1, skal således medregnes til den skattepligtige indkomst hos kreditorselskabet. En sådan uheldig følgevirkning for skatteyderen vil være resultatet af en “disparitet” og som sådan ikke i strid med EU-retten.

### 4.3 DOMMENS KONSEKVENSER

Med dommen er det fastslået, at SEL § 11, stk. 6, ikke er i overensstemmelse med EU-retten, hvilket naturligvis må få konsekvenser.

For det første er det klart, at de selskaber, som er blevet beskattet af renter fra udenlandske debitor-datterselskaber, skal have mulighed for at få genoptaget deres skatteansættelse, jf. SFL § 26 (ordinær genoptagelse) eller SFL § 27 (ekstraordinær genoptagelse). Det tidligste indkomstår, som var til prøvelse i Masco og Damixa-dommen, var 2005, hvorfor dette år som udgangspunkt markerer det tidligste år, der kan genoptages, jf. SFL § 27, stk. 1, nr. 7. Denne frist er dog begrænset af den 10 årige forældelsesfrist i SFL § 34 a, stk. 4.

Det må antages, at der som en konsekvens af dommen vil blive udsendt et styresignal med retningslinjer for genoptagelsesmuligheden. Genoptagelsesmuligheden må være relevant for danske kreditorselskaber, som er blevet beskattet af renter, som et udenlandsk debitor-datterselskab ville være blevet nægtet fradrag for, såfremt det havde været omfattet af SEL § 11, stk. 1. Der må altså foretages en hypotetisk beregning heraf på baggrund af forholdene i det udenlandske selskab.

Det er i den forbindelse værd at overveje, om der de facto skal være nægtet rentefradrag i det udenlandske debitor-datterselskab, eller om det blot er tilstrækkeligt, at selskabet hypotetisk ville være blevet omfattet af SEL § 11, stk. 1, såfremt det havde været hjemmehørende i Danmark. Spørgsmålet vil være relevant, hvis debitor-datterselskabet er hjemmehørende i et land uden tynd kapitaliseringsregler eller i et land med lempeligere tynd kapitaliseringsregler end de danske. Svaret på dette spørgsmål synes ikke at følge af Masco og Damixa-dommen.

For det andet er det med dommen klart, at SEL § 11 må ændres, så den bringes i overensstemmelse med EU-retten. En mulighed er at ændre SEL § 11, stk. 6, så ethvert beløb, som hverken kan eller hypotetisk set kunne fradrages efter SEL § 11, stk. 1, ikke medregnes til den skattepligtige indkomst hos rentemodtageren. En anden mulighed er at gennemføre en helt grundlæggende ændring af SEL § 11. En tredje mulighed er helt at ophæve bestemmelsen, idet “renteloftet” og “EBIT-reglen” i SEL §§ 11 b og 11 c vel medfører – herunder i samspil med andre værnsregler – at reglen i et vist omfang er overflødig.