

International skatteret 2018-2019

♦ I artiklen gennemgås det seneste års nyskabelser på den internationale skatterets område. Nærmere bestemt behandles i artiklen ændringerne af forskerskatteordningen og grænsegængerreglerne, implementeringen af skatteundgåelsesdirektivet og tvistbilægelsesdirektivet og Det multilaterale instrument. Også de mange nye værneregler vedr. trusts samt nye og ændrede dobbeltbeskatningsoverenskomster omtales. Endelig behandles også de ni domme, der i det seneste års tid blev afsagt af EU-Domstolen om danske regler.

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

1. INDLEDNING

Efter folketingsvalget den 5. juni 2019 overtog Socialdemokratiet regeringsmagten, og som en naturlig konsekvens måtte Karsten Lauritsen overlade pladsen til Morten Bødskov. Der er i den forbindelse grund til at dvæle en stund ved det faktum, at Karsten Lauritsen var den første skatteminister til at holde taburetten i mere end 1 år, siden Kristian Jensen overlod jobbet til Troels Lund Poulsen i 2010. Når man siger, at skatteret er et dynamisk område, gælder det tilsyneladende også for posten som skatteminister. Henset til de senere års skandaler på området må man – uanset politisk observans – håbe, at ministerskiftet ikke bliver startskuddet til endnu en periode med idelige udskiftninger på posten. Det kan hverken Skatteforvaltningen eller skatteyderne være tjent med.

Udskrivelsen af folketingsvalg i foråret 2019 betød også – i medfør af diskontinuitetsprincippet, jf. Grundlovens § 41, stk. 4 – at en række lovforslag på den internationale skatterets område bortfaldt. Det gjaldt ikke mindst det meget omdiskuterede lovforslag nr. L 28 B om implementeringen af CFC-reglerne i EU's skatteundgåelsesdirektiv. At dette lovforslag bortfaldt som følge af valgudskrivelsen var ikke blot uheldigt, fordi det som nævnt havde givet anledning til stor usikkerhed blandt de potentielt berørte danske erhvervsvirksomheder. Det var også uheldigt af den simple grund, at implementeringsfristen allerede var udløbet den 1. januar 2019. Den manglende implementering har allerede afstedkommet, at EU-Kommissionen har taget skridt til et traktatbrudssøgsmål mod Danmark. Der venter således den nye skatteminister et hedt efterår.

Det bemærkes, at der i skrivende stund er sendt en række nye lovforslag i høring, herunder bl.a. også et forslag om nye CFC-regler. Disse mange og sikkert spændende tiltag kommer jeg dog i det følgende (stort set) ikke nærmere ind på. Jeg skal derimod begrænse mig til at omtale de tiltag, som rent faktisk blev gennemført i det forgange års tid fra september 2018 og frem til valgets udskrivelse. Afslutningsvis skal jeg også kort kommentere de mange domme fra EU-Domstolen med Danmark som part, der blev afgjort i perioden.

2. FORSKERSKATTEORDNINGEN

I KSL §§ 48 E og 48 F findes særlige regler for beskatning af udenlandske forskere og nøglemedarbejdere. Skattepligtige, som opfylder ordningens betingelser og i øvrigt tilvælger ordningen, beskattes med 27 pct. af vederlaget i penge i henhold til ansættelseskontrakten plus arbejdsmarkedsbidrag. Der er som udgangspunkt tale om en bruttobeskatning; dog medregnes dokumenterede udgifter til obligatoriske udenlandske sociale bidrag, jf. LL § 8 M, stk. 2-4, ikke til indkomsten.

Med lov nr. 1432 af 5. december 2018 er der gennemført en række ændringer, som gør det lettere at få adgang til ordningen, en såkaldt "afbureaukratisering". Det fremgår af lovens forarbejder, at

resultatet af de foreslåede ændringer i et vist omfang allerede kunne opnås gennem forskellige og til tider komplicerede aftale- og kontraktmæssige konstellationer eller ved omstrukturering af selskaber (såkaldte "work-arounds"). Lovændringen havde på den baggrund til formål at fjerne formaliteter, der i vidt omfang blot besværliggjorde anvendelsen af ordningen. Ligeledes ville lovændringen gøre øvrige krav mere fleksible, således at anvendelsen af ordningen ikke medførte utilsigtede administrative omkostninger og begrænsedes unødigt.

Der er med loven gennemført fire ændringer af forskerskatteordningen:

Den første ændring vedrører det såkaldte samtidighedskrav. Anvendelsen af ordningen var således betinget af, at den danske skattepligtige, jf. KSL § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 1, skulle indtræde samtidig med ansættelsen hos en dansk arbejdsgiver. En udenlandsk medarbejder, som var beskæftiget hos et dansk selskabs faste driftssted i udlandet, ville således ikke kunne anvende forskerskatteordningen, hvis han på et tidspunkt ville skifte arbejdssted til hovedkontoret i Danmark. Den pågældende ville fortsat være ansat inden for samme juridiske enhed, og skattepligten ville dermed ikke var indtrådt *samtidig* med ansættelsen.

Samtidighedskravet er nu ophævet ved en ændring af ordlyden af KSL § 48 E, stk. 1. Tidligere var ordningen forbeholdt personer, "som bliver skattepligtige efter KSL § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 1, i forbindelse med påbegyndelse af ansættelsesforhold hos en arbejdsgiver [...]". Hvorimod den nu finder anvendelse på personer, "som bliver skattepligtige efter KSL § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 1, af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold hos en arbejdsgiver [...]". Det er vigtigt at understrege, at denne ændring ikke medfører, at skatteydere, som har været skattepligtige til Danmark inden for de seneste 10 år forud for ansættelsen, får adgang til ordningen.

Den anden ændring omhandler ansættelseskravet. Ordningen er betinget af, at skatteyderen er i et personligt tjenesteforhold til en dansk arbejdsgiver, dvs. en fysisk eller juridisk person, som er omfattet af KSL § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 4, SEL § 1, § 2, stk. 1, litra a, eller § 3, FBL § 1 eller DBSL § 1. I visse sager var der blevet lagt afgørende vægt på, om der fandtes et formelt ansættelsesforhold mellem skatteyderen og en dansk arbejdsgiver, dvs. at fraværet af en egentlig ansættelseskontrakt mellem skatteyderen og den danske arbejdsgiver var ensbetydende med, at ordningen ikke kunne benyttes. Og det selvom en række konkrete forhold i øvrigt kunne påvises til støtte for, at der reelt var tale om et ansættelsesforhold. Der var imidlertid ikke tale om en entydig praksis, og med lovændringen er det nu fastslået, at vurderingen af, om der eksisterer et ansættelsesforhold, skal ske i henhold til de "almindelige" skatteretlige kriterier til herfor, jf. cirk. nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven og hertil TfS 1996,449 H.

Den tredje ændring er rettet mod "vederlagskravet". Adgang til ordningen for personer, som ikke er godkendte forskere, er bl.a. betinget af, at vederlaget i penge i henhold til ansættelseskontrakten

som et gennemsnit inden for samme kalenderår udgør et grundbeløb på mindst 59.500 kr. i 2010-niveau om måneden efter ATP. For 2019 er grundbeløbet 66.600 kr. om måneden og for 2020 68.100 kr. I vederlaget indgår også personalegoder, jf. LL § 16, stk. 1, der i henhold til KSL § 43, stk. 2, er gjort til A-indkomst, jf. KSL § 48 F, stk. 1, herunder bl.a. værdien af fri bil og fri telefon mv. Hvis skatteyderen i en periode med barselsorlov ikke kunne opfylde vederlagskravet, ville konsekvens efter de hidtidige regler være, at muligheden for at anvende ordningen ophørte. Med loven er der nu gennemført en ændring af KSL § 48 E, stk. 3, nr. 3, således at der ved opgørelsen af vederlaget ses bort fra perioder med barselsorlov. Det betyder, at skatteyderen fortsat kan være omfattet af forskerskatteordningen i en periode, hvor vedkommende ikke opfylder vederlagskravet, når dette skyldes, at medarbejderen har orlov med nedsat eller ingen løn som følge af barsel. Det er vigtigt at bemærke, at ordningen ikke suspenderes i barselsperioden. Hvis skatteyderen ikke modtager løn under barsel i seks mdr., betyder det dermed *ikke*, at ordningen tilsvarende forlængelse; forskerskatteordningen kan stadig maksimalt anvendes i syv år, jf. KSL § 48 F, stk. 2 (84 måneder).

Den fjerde og sidste ændring af ordningen har til formål at lempe 10-års kravet. Adgangen til ordningen er som nævnt betinget af, at skatteyderen ikke har været skattepligtig til Danmark inden for de seneste 10 år forud for ansættelsen. Et problem kan i den forbindelse opstå, hvis skatteyderen tidligere har været omfattet af ordningen og efterfølgende fraflytter Danmark for igen efter 10 år at vende tilbage til Danmark. Hvis skatteyderen i den mellemliggende periode har modtaget et eftervederlag fra den danske arbejdsgiver, er dette vederlag omfattet af dansk skattepligt, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 1. Skatteyderen vil i en sådan situation derfor ikke opfylde 10-års kravet, idet de 10 år skal regnes fra tidspunktet for beskattningen af eftervederlaget. Efter lovændringen fremgår det nu af KSL § 48 E, stk. 6, at personer, som tidligere har været omfattet af ordningen, skal anses for at opfylde 10-års kravet, *“selv om de pågældende inden for de seneste 10 år har været skattepligtige efter § 2, stk. 1, nr. 1, af vederlag, der er udbetalt på baggrund af en ansættelsesperiode, som har dannet grundlag for beskattning efter § 48 F”*.

Ændringerne af forskerskatteordningen får virkning fra 1. januar 2020 og er nærmere omtalt af Per Ørtoft Jensen i dette SR-Skat nr. 5-2019 (Taxo nr. 1-2019).

3. GRÆNSEGÆNGERE

Med lov nr. 1433 af 5. december 2018 er der gennemført en mindre ændring af de særlige grænsegængerregler i KSL afsnit 1 A (§§ 5 A-5 D). Reglerne gælder for fysiske personer, som er begrænset skattepligtige her til landet efter KSL § 2 eller kulbrinteskatteloven, samt for fuldt skattepligtige personer, jf. KSL § 1, som er hjemmehørende i udlandet efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Skatteyderens tilvalg af ordningen er betinget af, at skatteyderens indkomst hidrørende fra personligt arbejde og fra selvstændig erhvervsvirksomhed, der kan beskattes her i landet (herunder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst) i et indkomstår udgør mindst 75 pct. af de samlede indtægter. Indkomsten skal opgøres efter danske regler.

Grænsegængerreglerne, som er gennemført for at sikre dansk rets forenelighed med EU-retten, har grundlæggende til formål at give “grænsegængere”, mulighed for at blive beskattet, som om de pågældende var fuldt skattepligtige her til landet. Når ordningen vælges, får skatteyderen ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst derfor adgang til en række fradrag på lige fod med det, der gælder for fuldt skattepligtige, jf. KSL § 5 B.

Med lovændringen er der gennemført en ændring af KSL § 5 B, stk. 1, nr. 4, således at der nu sikres fradrag for “gaver og ensidigt påtagne forpligtelser i det omfang, de er fradragsberettigede efter LL § 8 A eller § 12, stk. 2-4.” Før lovændringen var alene bidrag til velgørende foreninger, jf. LL § 8 A, udtrykkeligt nævnt. Det fremgår af forarbejderne til bestemmelsen, at lovændringen alene er en præcisering af allerede gældende ret.

Lovændringen trådte i kraft 1. januar 2019.

4. SKATTEUNDGÅELSESDIREKTIVET

4.1. Generelt

I 2016 vedtog Rådet skatteundgåelsesdirektivet 2016/1164 (til tider omtalt med den engelske forkortelse “ATAD” eller “ATA I-direktivet”, (Anti Tax Avoidance Directive)). Direktivet indeholdt en lang række nye værnsregler, som skulle være implementeret i de nationale retsordener senest den 1. januar 2019. Ved ændringsdirektivet 2017/952 (“ATA II-direktivet”) blev skatteundgåelsesdirektivet tilføjet en række nye værnsregler møntet på hybride mismatch med tredjelande. Implementeringsfristen for disse regler er 1. januar 2020.

Ved lov nr. 1726 af 27. december 2018 er de fleste af skatteundgåelsesdirektivets bestemmelser, herunder de bestemmelser, der følger af ændringsdirektivet, blevet gennemført i dansk ret. Det er på dette sted ikke muligt at redegøre detaljeret for den kakofoni af ændringer, implementeringen af skatteundgåelsesdirektivet i dansk ret har afstedkommet, og jeg vil i stedet begrænse mig til en summarisk gennemgang af de væsentligste ændringer.

For en samlet analyse af implementeringen af skatteundgåelsesdirektivet se i stedet Peter Koerver Schmidt, Jakob Bundgaard og Michael Tell i SR-Skat 2019, s. 53 ff. Se også Jesper Buus og Lars Kjærgård Terkilsen i RR 2019/3 s. 64 ff.

4.2. Rentefradragsbegrænsning

I dansk ret findes som bekendt tre værnsregler, som har til formål at begrænse selskabers mulighed for at fratække rente- og finansieringsudgifter, jf. SEL §§ 11, 11 B og 11 C. Den sidstnævnte, “EBIT-reglen” (Earnings before Interest and Tax), medførte, at den skattepligtige indkomst før nettofinansieringsudgifter (EBIT-indkomsten) maksimalt kunne nedsættes med 80 pct. som følge af nettofinansieringsudgifterne. Der var dog altid fradrag op til et grundbeløb på 21,3 mio. kr.

Med lovændringen er SEL § 11 C væsentligt ændret på en række punkter. Mest iøjnefaldende er, at reglen er blevet forandret til en “EBITDA-regel” (Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortisation). Rentefradragsbegrænsningen beregnes nu på baggrund af “den skattepligtige indkomst før overstigende låneomkostninger og afskrivninger for selskaber og foreninger mv.”, jf. SEL § 11 C, stk. 1. Hvor den maksimale nedsættelse af indkomsten (EBIT) før var 80 pct., er grænsen efter lovændringen reguleret til 30 pct. af indkomsten (EBITDA). Samtidig er grundbeløbet hævet til 22.313.400 kr., jf. SEL § 11 C, stk. 2.

De øvrige rentefradragsbegrænsningsregler i SEL §§ 11 og 11 B er ikke ændret som følge af direktivet, og rentefradragsbeskæringen skal fortsat ske successivt begyndende med SEL § 11 efterfulgt af § 11 B og 11 C.

Ændringen af SEL § 11 C har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2019 eller senere.

4.3. Exitbeskatning – henstandsordningen

Siden 2014 (med virkning fra indkomståret 2013) har der i dansk ret i særlige situationer været mulighed for at få henstand med den

exitskat, der skal beregnes efter SEL § 5, stk. 7, stk. 8 og § 8, stk. 4, jf. SEL §§ 26 og 27. Reglerne blev gennemført som reaktion på en række domme fra EU-Domstolen, herunder bl.a. sag C-371/11, *National Grid Indus*, og sag C-261/11, *Kommissionen mod Danmark*. Også disse regler er nu blevet justeret som følge af direktivet.

Der er dog alene tale om mindre ændringer.

Efter den nugældende ordning skulle der opgøres en indkomst, som de overførte aktiver havde genereret efter fraflytningen. Henstandssaldoen skulle herefter nedbringes med skatteværdien af denne indkomst (opgjort efter danske regler). Der skulle dog som minimum betales et afdrag opgjort som 1/7 af det henstandsbeløb, der udgjorde saldoen ved henstandssaldoens etablering. Henstandssaldoen kunne med andre ord maksimalt nedbringes over 7 år. Efter lovændringen skal saldoen nedbringes lineært over 5 år. Der er endvidere foretaget visse mindre justeringer af ordningen.

De ændrede regler om henstandssaldoen, jf. SEL §§ 26 og 27, har virkning fra den 1. januar 2020.

I 2015 blev der gennemført nye regler om exitbeskatning for fysiske personer, jf. KSL § 10, og ved samme lejlighed blev i tilknytning dertil gennemført en henstandsordning, jf. KSL §§ 73 B og 73 C. Denne henstandsordning var (ad modum) identisk med den henstandsordning, som i 2014 var blevet gennemført for selskaber, jf. SEL §§ 26 og 27. Det bemærkes i den forbindelse, at der ikke vil blive gennemført ændringer af kildeskattelovens henstandsordningen svarende til dem, der er gennemført i selskabsskatteloven.

4.4. Misbrugsklausul

I 2015 blev moder-/datterselskabsdirektivet 2011/96 ændret ved direktiv 2015/121, hvorved der blev tilføjet en misbrugsbestemmelse i art. 1, stk. 2 og 3. Denne misbrugsbestemmelse blev implementeret i dansk ret i LL § 3, stk. 1 og 2. Ved den danske implementering kom bestemmelsen også til at dække misbrug af rente-/royaltydirektivet 2003/49 og fusionsskattedirektivet 2009/133.

Skatteundgåelsesdirektivet indeholder imidlertid også en generel misbrugsklausul, og denne er nu implementeret i LL § 3, stk. 1-3. Direktivets misbrugsbestemmelse dækkede alene selskaber mv., men ved den danske implementering er bestemmelsens anvendelsesområde udvidet til i visse tilfælde også at finde anvendelse på fysiske personer, jf. LL § 3, stk. 4. Selvom reglen hidrører fra et EU-direktiv, er det vigtigt at bemærke, at den også finder anvendelse på rent danske transaktioner uden et grænseoverskridende element.

Der er samtidig indført en regel, hvorefter Skatteforvaltningen skal forelægge de sager, hvor misbrugsbestemmelsen ønskes bragt i anvendelse, for Skatterådet, jf. LL § 3, stk. 7. Dette gælder såvel brugen af den EU-retlige misbrugsbestemmelse, jf. LL § 3, stk. 1-4, som brugen af den særlige bestemmelse rettet mod misbrug af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, den såkaldte PPT (Principle Purpose Test), der som følge af lovændringen er flyttet til LL § 3, stk. 5 (før lovændringen i stk. 3).

Ændringerne af LL § 3 trådte i kraft den 1. januar 2019.

Misbrugsklausulen er nærmere omtalt af Peter Rose Bjare og Søren Sønderholm i SR-Skat 2019, s. 110 ff. Se også Jakob Bundgaard i SU 2018, 173.

4.5. CFC-beskatning

Skatteundgåelsesdirektivets art. 7 har regler om CFC-beskatning, og i lovforslag nr. L 28 af 3. oktober 2018, som indeholdt regeringens forslag til implementering af direktivets bestemmelser,

var der medtaget et forslag om en ændring af SEL § 32. Der kunne imidlertid ikke nås enighed om denne del af lovforslaget, og det blev derfor delt i to, hvormed den del, som vedrørte CFC-beskatning, blev udskilt til lovforslag L 28 B. Dette lovforslag bortfaldt dog som nævnt indledningsvis, da der blev udskrevet valg.

Da Danmark dermed ikke overholdt de implementeringsfrister, som var fastsat i direktivet, har Kommissionen taget skridt til et traktatbrussøgsmål. Den nye regering har efterfølgende sendt et udkast til lovforslag i høring, som bl.a. indeholder nye CFC-regler, jf. SAU Alm. del – bilag 41 2018-29 (2. samling), j.nr. 2019-6665.

4.6. Hybride mismatch og ophævelse af double dip-værn

Som nævnt blev skatteundgåelsesdirektivet ændret ved direktiv 2017/952, det såkaldte ATA II-direktiv. Dette direktiv indeholdt en række værnsregler, som var rettet mod hybride mismatch, dvs. strukturer, hvor skatteyderne udnytter to eller flere staters kvalifikation af selskabsformer eller kapital. Reglerne er i overensstemmelse med de anbefalinger, der blev udarbejdet som led i OECD/G20-projektet om Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), nærmere bestemt anbefalingerne i BEPS Action 2, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*.

I dansk ret fandtes der allerede flere værnsregler rettet imod sådanne arrangementer, jf. SEL §§ 2 A og 2 C om hybride enheder og SEL § 2 B om hybride finansielle instrumenter. Med implementeringen af direktivet vil SEL §§ 2 A og 2 B blive ophævet og erstattet af en lang række nye og særdeles komplicerede værnsregler, jf. SEL §§ 8 C-E.

De eksisterende regler i SEL § 2 C om "omvendte hybride enheder" svarer i vid udstrækning til direktivets bestemmelser, jf. art. 9a. I modsætning til SEL §§ 2 A og 2 B blev SEL § 2 C derfor ikke ophævet, men blot ændret på en række punkter.

Reglerne er nærmere omtalt af Jens Wittendorff i SU 2019, 1.

De nye regler om hybride mismatch er særdeles omfattende, og som en konsekvens vil ikke blot SEL §§ 2 A og 2 B, men også andre værnsregler blive overflødige. Dette gælder bl.a. double dip-reglerne i LL § 5 G, stk. 1.

Efter LL § 5 G, stk. 1, 1. pkt. kan der ikke gives fradrag for udgifter, der efter udenlandske skatteregler kan fradrages i indkomst, som ikke indgår ved beregning af dansk skat. Reglen omfatter skatteydere, som er omfattet af KSL § 1, DBSL § 1, stk. 2, SEL § 1 og FBL § 1. For selskaber og fonde vil de tilfælde, der før var dækket af bestemmelsen, for fremtiden være omfattet af SEL §§ 8 C-8 E, og henvisningen til SEL § 1 og FBL § 1 i LL § 5 G, stk. 1, 1. pkt. udgår derfor. Bestemmelsen finder fortsat anvendelse på fysiske personer og dødsboer, jf. KSL § 1 og DBSL § 1, stk. 2.

Efter LL § 5 G, stk. 1, 2. pkt. kan udgifter, der kan fratrækkes i udlandet af concernforbundne selskaber, ikke fratrækkes her i landet. Formålet med bestemmelsen er at forhindre, at der ved en kombination af danske og udenlandske sambeskatningsregler opnås fradrag for den samme udgift i Danmark og i udlandet, mens den korresponderende indtægt alene beskattes i udlandet. Også denne situation vil være dækket af reglerne om hybride mismatch, og bestemmelsen ophæves derfor. Da reglen herefter er helt overflødig, ophæves LL § 5 G, stk. 1, 2. pkt.

Den sidste bestemmelse, som bliver ophævet i medfør af reglerne om hybride mismatch, er double dip-reglen i SEL § 31, stk. 2, 2. pkt. Efter denne bestemmelse kan underskud fra et fast driftssted (eller fast ejendom) her i landet ikke fratrækkes ved opgørelsen af den danske sambeskatningsindkomst, såfremt underskuddet tillige kan fratrækkes i udlandet, f.eks. ved hovedkontores indkomstopgørelse. Det var denne regel, der havde givet anledning

til sag C-28/17, *NN*. I sagen var et fast driftssted, som indgik i en dansk sambeskatning, underskudsgivende. Fradrag for underskuddet blev dog nægtet med henvisning til, at underskuddet principielt også kunne udnyttes i Sverige, hvor hovedkontoret for det faste driftssted var beliggende. Efter de svenske regler var det – i medfør af globalindkomstprincippet – da heller ikke udelukket, at underskuddet kunne medregnes. Problemet var blot, at indkomsten i det faste driftssted opgjort efter svenske regler var positiv. EU-Domstolen fandt, at det i et sådan tilfælde var i strid med EU-retten at nægte fradrag for underskuddet i Danmark.

Det er Skatteministeriets opfattelse, at de nye regler i SEL §§ 8 C-8 E i tilstrækkeligt omfang værner mod de situationer, som SEL § 31, stk. 2, 2. pkt. var rettet mod, og bestemmelsen ophæves derfor simpelthen.

Reglerne om hybride mismatch i SEL §§ 8 C-8 E træder i kraft 1. januar 2020. Samtidig gennemføres ændringerne af LL § 5 G, stk. 1, 1. pkt. og SEL § 2 C. På samme dato ophæves LL § 5 G, stk. 1, 2. pkt., SEL §§ 2 A-2 B og § 31, stk. 2, 2. pkt.

5. TVISTBILÆGGELSESDIREKTIVET

Lov nr. 1726 af 27. december 2018 implementerede ikke blot skatteundgåelsesdirektivet i dansk ret. Ved samme lov blev reglerne i Rådets direktivet om skattetvistbilægelsesmekanismer i Den Europæiske Union 2017/1852 (“tvistbilægelsesdirektivet”) implementeret.

Formålet med direktivet er, at tvister mellem medlemsstaternes skattemyndigheder, som resulterer i en dobbeltbeskatning, skal kunne løses ved voldgift, hvor tvistspørgsmålet skal behandles af et såkaldt rådgivende udvalg bestående af uafhængige personer efter nærmere regler i direktivet. Der eksisterer for så vidt allerede sådanne regler i medfør af EF-Voldgiftskonventionen 90/436, men disse finder alene anvendelse på dobbeltbeskatning, som opstår på grund af en tranfer pricing-korrektion. Tvistbilægelsesdirektivet udvider området for brug af voldgift til også at omfatte andre tvister vedrørende fortolkning og anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster. En anden forskel er, at EF-Voldgiftskonventionen har retlig status af en konvention, og EU-Domstolen er derfor ikke kompetent til at fortolke dens bestemmelser. Tvistbilægelsesdirektivets status som direktiv gør omvendt, at det kan fortolkes af EU-Domstolen.

Implementeringen af tvistbilægelsesdirektivet er gennemført ved en simpel henvisning til, at direktivet gælder her i landet, jf. § 2, stk. 1, i lov om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud. Samme lov regulerer den danske tiltrædelse til EF-Voldgiftskonventionen, jf. dennes § 1. stk. 1.

Loven trådte i kraft 30 juni 2019 og har virkning for alle klager, der indgives fra den 1. juli 2019 og fremefter om tvistspørgsmål vedrørende indkomst eller kapital i et indkomstår, der begynder den 1. januar 2018 eller senere.

Tvistbilægelsesdirektivet er indgående behandlet af Jens Wittendorff i SR-Skat 2017, s. 349 ff.

6. TRUSTS MV.

6.1. Generelt

Den 6. marts 2018 udsendte Skattelovrådet rapporten *Styrket indsats mod skattely – Trusts*. Anbefalingerne gav sig udslag i, at skatteministeren fremsatte lovforslag nr. L 28 af 3. oktober 2018. Forslaget blev siden vedtaget som lov nr. 1723 af 27. december 2018. Loven tog sigte på følgende emner:

- Hjemmel til beskatning af trusts, der administreres fra Danmark

- Forskellig kvalificering af trusts (“hybride trusts”)
- Beskatning af båndlagt kapital uden aktuel kapitalejer
- Udvidelse af de eksisterende værneregler om beskatning ved stiftelse af trusts
- Anvendelsen af armlængdeprincippet ved transaktioner med trusts.

En trust er som retlig konstruktion ikke anerkendt i Danmark, og det er ikke muligt at stifte en trust efter dansk ret. Af samme årsag kan den skattemæssige kvalifikation af en trust selvsagt give anledning til tvivl.

Det fremgår af forarbejderne, at trustbegrebet har sit udspring i engelsk ret, og at truste og trustlignende kontraktuelle forhold eksisterer i en lang række common-law-lande rundt om i den angelsaksiske del af verden samt i lande som Israel, Japan, Argentina, Columbia, Mexico, Panama, Peru og Venezuela. En trust er i forarbejderne beskrevet på den måde, at stifteren (settlor) overfører aktiver til en person (trustee), idet stifteren samtidig instruerer trustee om at forvalte aktiverne til fordel for en eller flere begunstigede (beneficiaries). Trustee har ejendomsretten til at råde over de overførte aktiver (legal owner), og de begunstigede har den økonomiske ejendomsret (equity owner). Der er ingen formkrav til oprettelsen af en trust, hvilket vil sige, at trusten kan opstå på et utal af måder. Selve trust-konstruktionen er rent aftalebaseret, og der vil ofte være et stiftelsesdokument i forbindelse med oprettelsen af trusten.

6.2. Trusts, der bliver administreret fra Danmark

Det var usikkert, om trusts, der efter dansk ret kunne kvalificeres som et selvstændigt skattesubjekt, skulle beskattes efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6, eller efter FBL § 1, stk. 1, nr. 4. Med lovændringen er spørgsmålet afgjort, og der er nu tilvejebragt sikker hjemmel til, at trusts, der har ledelsens sæde i Danmark, bliver skattepligtige her til landet efter fondsbeskatningslovens regler. Det fremgår således efter lovændringen, at skattepligten ud over fonde omfatter “truste og andre selvejende institutioner, der er oprettet i udlandet, på Færøerne eller i Grønland, hvis ledelsen har sæde her i landet”. Skattepligten forudsætter, at trusten efter dansk ret kan kvalificeres som et selvstændigt skattesubjekt, jf. dog nedenfor under 6.3.

Om begrebet ledelsens sæde fremgår det af forarbejderne, at en trust ikke på samme måde som selskaber og fonde mv. har en ledelse. Ledelsens sæde vil derfor ofte blive anset for at være her i landet, hvis trustens administrator (trustee) har sæde her i landet. Det betyder, at hvis eksempelvis en administrator har kontor i Danmark og her træffer beslutninger om trustens ledelse, vil dette sted udgøre ledelsens sæde. Ligeledes kan en konkret vurdering føre til, at administrators bopæl i Danmark udgør ledelsens sæde.

Bestemmelsen har virkning for indkomstår, der påbegyndes fra og med den 3. oktober 2018. For en trust, der som følge af bestemmelsen bliver skattepligtig til Danmark, anses aktiver og passiver for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien den første dag under dansk skattepligt. Selskabsskattelovens § 4 A finder tilsvarende anvendelse, idet den første dag under dansk skattepligt anses for tilflytningstidspunktet.

6.3. Hybride trusts

Om en trust efter dansk ret skal anses for at udgøre et selvstændigt skattesubjekt, må afgøres efter en konkret vurdering af trustens karakteristika. Den danske kvalifikation er ikke nødvendigvis sammenfaldende med kvalifikationen i andre lande, hvilket kan medføre en uens kvalifikation. Fra forarbejderne nævnes et eksempel, hvor et udenlandsk selskab opretter en trust, der administreres af en dansk trustee. Hvis trusten i det land, hvor trusten er stiftet, anerkendes som et selvstændigt skattesubjekt,

mens trusten i Danmark kvalificeres som skattemæssigt transparent, er der risiko for, at den forskellige kvalifikation kan misbruges til på forskellig vis at opnå skattemæssige fordele. Der vil i en sådan situation være tale om en hybrid mismatch-situation, som for selskaber ville være omfattet af SEL § 2 C.

For at modvirke denne misbrugsmulighed er der med loven gennemført en (yderligere) ændring af FBL § 1, stk. 1, nr. 4. Det fremgår nu, at hvis en trust efter udenlandsk ret bliver betragtet som et selvstændigt skattesubjekt, vil trusten blive kvalificeret på samme måde efter dansk ret, "hvis trusten ville have haft ledelsens sæde her i landet, hvis den havde været et selvstændigt skattesubjekt i Danmark". På samme måde som SEL § 2 C er der altså tale om en bestemmelse, hvor den udenlandske kvalifikation af en given enhed (konkret en trust) overtages i dansk ret. Det er dog som nævnt en betingelse, at trusten har ledelsens sæde her i landet.

Der gælder tre undtagelser fra skattepligten, jf. FBL § 1, stk. 1, nr. 4. En trust vil følgelig ikke blive beskattet, hvis der er betalt indkuds- eller båndlæggelsesafgift, jf. FBL §§ 3 A eller 3 C, eller hvis trustens indkomst beskattes efter LL § 16 K. Herved undgås det, at der sker en de facto dobbeltbeskatning.

Ændringen af FBL § 1, stk. 1, nr. 4, er rettet mod de tilfælde, hvor en hybrid trust administreres fra Danmark. Hvis den hybride trust imidlertid administreres fra udlandet, kan der også opstå risiko for, at den forskellige kvalifikation udnyttes til at opnå en skattemæssig fordel i form af dobbelt ikke-beskatning. I forarbejderne er der angivet et eksempel, som delvist bygger på SKM2017.615.SR. En trust stiftes af en person, som er hjemmehørende i udlandet, og den administreres fra udlandet. Trusten anses for at være et selvstændigt skattesubjekt i dens hjemland, og den anses for at være transparent i Danmark. Trustens begunstigede er hjemmehørende i Danmark, og stifteren har bestemt, at de begunstigede skal modtage uddelinger fra trusten fra det tidspunkt, hvor stifteren dør. I udlandet vil truststiftelsen kunne være skattefri, hvilket kan medføre, at der ikke skal betales arveafgift. I Danmark vil udbetalingerne derimod skulle anses for arv, der tilfalder de begunstigede, men der vil ikke være tale om boafgift på udenlandske aktiver i et udenlandsk bo.

Som et værn imod disse tilfælde er der gennemført en ny bestemmelse i FBL § 3 B.

Herefter skal skattepligtige, jf. KSL § 1, som modtager kapital fra en udenlandsk fond eller trust, svare en afgift af kapitalen på 20 pct. Der skal dog alene svares afgift af et beløb, der overstiger 10.000 kr. om året. Det er en betingelse, at kapitalen "hverken løbende eller ved modtagelsen har været afgiftsbelagt eller underlagt beskatning", hvilket ifølge forarbejderne er ensbetydende med, at kapitalen hverken i Danmark eller i udlandet har været afgiftsbelagt eller underlagt beskatning.

Om begrebet "modtager kapital" har skatteministeren i en kommentar til høringssvaret fra FSR – danske revisorer præciseret, at begrebet dækker over enhver modtagelse af et beløb eller et aktiv, dvs. at både grundkapital og afkast af grundkapital er omfattet.

Fondsbeskatningslovens § 3 B finder alene anvendelse, hvis stifteren eller indskyderen er eller tidligere har været fuldt skattepligtig her til landet, og stiftelsen af fonden eller trusten er sket inden for en periode på 5 år efter et eventuelt ophør af den fulde skattepligt her til landet.

Bestemmelsen i FBL § 3 B adskiller sig fra den lignende regel i FBL § 3 A (og for så vidt også LL § 16 K) ved, at sidstnævnte regel (regler) finder anvendelse på stifteren af en udenlandsk trust, mens FBL § 3 B finder anvendelse på den begunstigede.

For trusts, som bliver skattepligtige efter FBL § 1, stk. 1, nr. 4, har bestemmelsen virkning for indkomstår, der påbegyndes fra og med den 3. oktober 2018, jf. ovenfor under 6.2. Hvad angår

afgiftspligten efter FBL § 3 B, har den virkning for kapital, der er indskudt eller indgået i en stiftelse af en fond eller trust fra og med den 3. oktober 2018.

6.4. Båndlagt kapital uden aktuel kapitalejer

Båndlagt kapital beskrives i dansk ret som en situation, hvor en person (båndlæggeren) uigenkaldeligt har udskilt en kapital fra sin formuesfære, uden at nogen kan råde over kapitalen i båndlæggelsesperioden. Det vil sige, at hverken stifter eller andre må have råderet over den formue, som er båndlagt. Båndlæggelse af kapital kan efter dansk ret ske ved arv, jf. arvelovens kapitel 9 og 10, eller (ulovreguleret) ved gave, hvor gave giver stiller som krav, at gaven båndlægges. Det løbende afkast af båndlagt arv eller gave beskattes hos kapitalejeren eller hos en eventuel rentenyder. Problemet opstår i skattemæssig henseende i de tilfælde, hvor der ikke er en aktuel kapitalejer til en båndlagt kapital og heller ikke en rentenyder. I disse tilfælde beskattes det løbende afkast af en båndlagt kapital efter praksis ikke.

Med FBL § 3 C er der nu gennemført regler, som har til formål at sikre dansk beskatning i forbindelse med båndlæggelser uden aktuel kapitalejer eller rentenyder.

Bestemmelsen giver hjemmel til at afgiftspålægge personer, som er fuldt skattepligtige, jf. KSL § 1, SEL § 1 eller DBSL § 1, stk. 2, og som båndlægger kapital uden aktuel kapitalejer eller rentenyder, hvorefter der hverken i udlandet eller her i landet sker løbende beskatning af hele eller dele af afkastet af den båndlagte kapital. Der skal svares en afgift på 20 pct. af det beløb, der båndlægges, dog kun af den del af de årlige båndlæggelser, der overstiger 10.000 kr. Reglen skal "motivere" personer, som båndlægger kapital uden aktuel kapitalejer/rentenyder til i stedet at oprette en familiefond, hvor der tilsvarende ved stiftelsen svares 20 pct. i afgift, jf. FBL § 3, stk. 6.

Bestemmelsen omfatter ikke kun de subjekter, som er fuldt skattepligtige på båndlæggelsestidspunktet. Omfattet er også tilsvarende personer, der tidligere har været skattepligtige til Danmark, og som flytter tilbage til Danmark, og som inden for de seneste 5 år forud for den fulde skattepligts genindtræden har båndlagt aktiver, jf. FBL § 3 C, stk. 3. Båndlæggelsen anses i disse tilfælde for foretaget ved den fulde skattepligts genindtræden.

Afgift efter reglerne i FBL § 3 C, stk. 1, er "valgfri", idet den afgiftspligtige kan vælge, at der i stedet skal ske en løbende beskatning af kapitalen efter reglen i FBL § 1, stk. 1, nr. 4, jf. FBL § 3 C, stk. 2.

Såfremt der ikke er svaret afgift på båndlæggelsestidspunktet, jf. FBL § 3 C, stk. 1, kan der i stedet blive tale om en afgiftspligt for den, der på et senere tidspunkt modtager kapital, som hverken her i landet eller i udlandet har været beskattet af det løbende afkast af den båndlagte kapital. Reglen gælder alene for fysiske personer, som er fuldt skattepligtige her til landet, jf. KSL § 1. I disse tilfælde skal der betales en afgift på 20 pct. af den udbetalte kapital. Der gælder også her en 10.000 kr.s grænse. Afgiftspligten er i alle tilfælde betinget af, at båndlæggeren tidligere har været fuldt skattepligtig her til landet, og at båndlæggelsen er sket inden for en periode på 5 år efter ophør af den fulde skattepligt her til landet.

Visse trustdannelser ("fixed trusts") kan efter omstændighederne sammenlignes med det danske båndlæggelsesinstitut, hvilket er baggrunden for, at båndlæggelser behandles i Skattelovrådets rapport og følgelig også er medtaget i lovforslaget. Det skal dog understreges, at reglen i FBL § 3 C ikke er begrænset til kapital, som er båndlagt efter udenlandske regler. Afgørende er blot, at der er tale om båndlagt kapital, som hverken er beskattet efter danske eller udenlandske regler, og båndlagt kapital efter danske regler er dermed også omfattet.

Som med afgiftspligten efter FBL § 3 B har § 3 C virkning for kapital, der er båndlagt fra og med den 3. oktober 2018.

6.5. Udvidelse af de eksisterende værneregler om beskatning ved stiftelse af trusts

I 2015 blev LL § 16 K gennemført. Reglen har til formål at sikre beskatning af den løbende indkomst i en trust, uanset om trusten efter dansk ret i øvrigt kan anerkendes som et selvstændigt skattesubjekt. Jeg har omtalt reglen i SR-Skat 2015, s. 177 ff.

Reglen gjaldt oprindeligt for personer, som stiftede eller indskød aktiver i en trust, og som på dette tidspunkt var fuldt skattepligtige her til landet, jf. KSL § 1 eller DBSL § 1, stk. 2, jf. LL § 16 K, stk. 1. Endvidere gjaldt reglen tilsvarende for personer, som *flyttede tilbage til Danmark* og derved blev skattepligtige her til landet efter en af de nævnte bestemmelser, og som inden for de seneste 10 år havde stiftet eller skudt aktiver ind i en trust, jf. LL § 16 K, stk. 2.

Der er med loven gennemført to udvidelser af anvendelsesområdet.

For det første gælder bestemmelsen nu ikke kun for personer, som tidligere har været fuldt skattepligtige her til landet ("tilbageflyttere"). Reglen gælder med lovændringen også for personer, som aldrig har været omfattet af dansk skattepligt, såfremt stiftelsen af eller indskuddet af aktiver i en trust er foretaget højst 2 år inden indtræden af fuld skattepligt.

For det andet er anvendelsesområdet for "10-års reglen" i LL § 16 K, stk. 2, udvidet, så den ikke kun gælder for personer, som under perioden uden for dansk skattepligtig selv har stiftet eller indskudt aktiver i en trust. Reglen gælder nu også, hvis stiftelse/indskud af aktiver i denne periode er foretaget af nærtstående personer til den skattepligtige, jf. LL §§ 16 H, stk. 6, 3. pkt., dvs. den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer.

Ændringen af LL § 16 K har virkning for stiftelser eller indskud, der er foretaget fra og med den 3. oktober 2018.

6.6. Anvendelse af armlængdeprincippet ved transaktioner med trusts

Trusts stiftet inden 1. juli 2015 er ikke omfattet af LL § 16 K. Dette forhold kan ifølge Skattelovrådets rapport bl.a. give anledning til følgende udnyttelsesmulighed: Stifteren indskyder et lånebeløb i en trust, hvor lånebeløbet forrentes med en (meget lav) rente. Lånebeløbet placeres herefter i aktiver, der giver (eller forventes at give) et meget højere afkast. Differencen mellem de to afkast vil således kunne aflejres i trusten til en (meget lav) beskatning.

Problemet i en sådan situation er, at der næppe kan ske en rentekorrektion. Stifteren har ikke bestemmende indflydelse i trusten, hvorfor LL § 2 ikke finder anvendelse, og der er næppe hjemmel til at foretage en rentefiksering i et sådant tilfælde med hjemmel i SL § 4, jf. TfS 1998, 199 H.

For at løse dette problem er der gennemført en ny bestemmelse i LL § 2 A. Det fremgår heraf, at armlængdeprincippet også gælder for transaktioner mellem stifteren, herunder nærtstående til stifteren, jf. LL § 6 H, stk. 6, 3. pkt., og trusten.

Ligningslovens § 2 A har virkning for transaktioner, der er foretaget den 3. oktober 2018 og senere.

6.7. Oplysningspligter og straf

Der gælder i medfør af LL § 3 A, stk. 6, § 3 B og § 3 C, stk. 4 og 5, visse oplysningspligter for de afgiftspligtige over for Skatteforvaltningen. Med loven er der gennemført nye bestemmelser i fondsbeskatningsloven, hvorefter manglende overholdelse af disse pligter strafsanktioneres, jf. FBL §§ 22 A og 22 B.

I FBL § 22 C er der gennemført en bestemmelse om muligheden for at foretage ransagning. Det fremgår, at denne mulighed er en udvidelse i forhold retsplejelovens bestemmelser, idet der også kan ske ransagning i sager, hvor strafferammen alene er bødestraf (og ikke frihedsstraf).

7. DET MULTILATERALE INSTRUMENT OG NYE DOBBELTBESKATNINGSOVERENSKOMSTER MV.

7.1. Det multilaterale instrument (MLI)

I november 2016 blev forhandlingerne om det såkaldte "Multilaterale instrument" afsluttet som led i BEPS-projektet, jf. BEPS Action 15. De deltagende stater, herunder Danmark, tiltrådte efterfølgende instrumentet ved en ceremoni i Paris den 7. juni 2017, hvilket jeg har omtalt i SR-Skat 2017, s. 198 ff. Pr. 29. august 2019 har 89 jurisdiktioner underskrevet Det multilaterale instrument, og yderligere 6 lande har tilkendegivet hensigt herom. Bemærkelsesværdigt har USA ikke underskrevet instrumentet.

Det multilaterale instrument er en (multilateral) folkeretlig aftale – en traktat – og skal følgelig ratificeres for at få virkning i dansk ret, jf. Grundlovens § 19. Dette er sket med vedtagelsen af lov nr. 327 af 30. marts 2019.

Efter lovens § 1, stk. 1, gælder Det multilaterale instrument for de dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er nævnt i bilag 3 til loven, hvilket er langt hovedparten af de danske overenskomster. Det er dog i den forbindelse vigtigt at være opmærksom på, at man heraf ikke uden videre kan drage den slutning, at Det multilaterale instrument dermed også skal finde anvendelse på disse overenskomster. Anvendelsen af Det multilaterale instrument forudsætter både, at den anden stat har tilsluttet sig Det multilaterale instrument, herunder evt. ratificeret efter egne forfatningsretlige regler, og at den anden stat tilsvarende har valgt, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Danmark skal være dækket af instrumentet. Som et eksempel kan nævnes, at Danmark har valgt, at den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst skal være dækket af instrumentet; men da USA ikke har tiltrådt det, vil Det multilaterale instrument ikke kunne finde anvendelse på overenskomsten alligevel. Af yderligere fravalg skal nævnes overenskomsterne med Holland, Schweiz, Tyskland, de nordiske lande, Japan og Grønland.

Ved siden af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne nævnt i lovens bilag 3, gælder Det multilaterale instrument også for den dansk-armenske overenskomst, jf. udtrykkeligt lovens § 1, stk. 1. Denne overenskomst er ikke medtaget på bilag 3, da den endnu ikke er trådt i kraft.

Der overlades landene visse valgmuligheder med hensyn til de enkelte bestemmelser i Det multilaterale instrument, herunder muligheden for at tage forbehold for nogle bestemmelser, dog med forbehold for fire "minimustandarder". De valg, Danmark har truffet, fremgår af lovens bilag 2. Igen er det her vigtigt ved den praktiske anvendelse af Det multilaterale instrument at være opmærksom på disse muligheder for forbehold og valgmuligheder. I en sag, hvor en skatteyder har tilknytning til både Danmark og en anden stat, og hvor Det multilaterale instrument kan have betydning, er det således ikke tilstrækkeligt at konstatere, at instrumentet er tiltrådt af begge stater, og at begge stater har valgt, at den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst skal være dækket af instrumentet. Det må også undersøges, om der konkret er taget forbehold for den bestemmelse i Det multilaterale

instrument, som ellers ville kunne bringes i anvendelse, eller om de to lande har foretaget forskellige valg.

Det multilaterale instrument er indgående behandlet af Jesper Buus og Lars Kjærgård Terkilsen i SR-Skat 2019, s. 259. Se også Jens Wittendorff i RR 2019/8 s. 24 ff.

7.2. Nye dobbeltbeskatningsoverenskomster og protokoller

I 2018 har Danmark ved lov indgået nye dobbeltbeskatningsoverenskomster med Armenien og med Japan. Endvidere har Danmark ved protokoller ændret dobbeltbeskatningsoverenskomsten med hhv. Holland og Brasilien samt den nordiske overenskomst.

Ændringerne af den nordiske overenskomst har navnlig til formål at bringe overenskomsten i overensstemmelse med OECD's minimumstandarder. Der er bl.a. gennemført en ændring af præambelen til overenskomsten, tilføjet en generel omgælsesregel i art. 26, stk. 4 (en PPT-bestemmelse svarende til LL § 3, stk. 5), samt en ændring af fremgangsmåden ved den gensidige aftaleprocedure i art. 28, stk. 1. Protokollen er endnu ikke trådt i kraft.

Hvad angår den hollandske overenskomst, er der tale om mere omfattende ændringer. Ud over at implementere OECD's minimumstandarder, har ændringerne også til formål generelt at opdatere visse af overenskomstens bestemmelser til den seneste udgave af OECD's modeloverenskomst fra 2017. Den nuværende overenskomst med Holland bygger på OECD-modellen fra 1996. Endelig ændres overenskomstens bestemmelser vedr. beskatningsretten til pensionsudbetalinger. Sidstnævnte tema har som bekendt traditionelt været af stor betydning set fra dansk side i forbindelse med indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster. For fremtiden vil pensioner med løbende udbetalinger (livrenter og lign.) og ratepensioner kun kunne beskattes i det land, der har givet fradrag eller bortseelsesret for pensionsindbetalingen. Hidtil var det domicillandet, der havde den eksklusive beskatningsret til disse pensioner. Der gælder en overgangsregel for pensionister, som før den 9. maj 2018 allerede var hjemmehørende i en af de to stater. Protokollen trådte i kraft den 31. december 2018.

Den hidtidige overenskomst med Japan var fra 1968, så det må siges, at en opdatering var på høje tid. Den nye overenskomst, som trådte i kraft den 27. december 2018, bygger i alt væsentlige på 2017-versionen af OECD's modeloverenskomst. Den nye overenskomst indebærer bl.a., at kildestatens beskatningsret til udbytter, renter og royalties er væsentligt begrænset sammenlignet med tidligere.

Også overenskomsten med Armenien bygger på OECD-modellen fra 2017. Den er endnu ikke trådt i kraft. Som nævnt under 7.1 vil overenskomsten fra dansk side være dækket af Det multilaterale instrument, når den træder i kraft.

I 2011 blev der ved en protokol aftalt en ændring af den dansk-brasilianske dobbeltbeskatningsoverenskomst fra 1974. Protokollen blev ratificeret i det efterfølgende år, men er først trådt i kraft pr. 20 marts 2019 med virkning fra 2020. Det primære formål med protokollen var at ændre overenskomstens lempelsesbestemmelser, når Danmark som domicilland skulle lempe for dobbeltbeskatning. Udgangspunktet var således, at Danmark skulle lempe efter metoden exemption med progressionsforbehold, ny metode. Hvad angik lempelse for dobbeltbeskatning med hensyn til renter og royalties var lempelsesmetoden såkaldt "matching credit", dvs. at den danske lempelse skulle ske efter creditprincippet, men at den brasilianske skat uanset den faktiske kildeskat skulle anses for at være betalt med 25 pct. Kildelandets beskatningsret var dog som udgangspunkt begrænset til 15 pct. af renter og royalties, jf. art. 11 og 12.

Lempelsesbestemmelser muliggjorde tidligere skattearbitrage ved investeringer i brasilianske statsobligationer ("sambaobligationer") for lånte midler. Renterne på lånet kunne fradrages her i landet, mens renteindtægterne kun i begrænset omfang blev beskattet. Som en reaktion blev der indført en række værnsregler, jf. LL § 5 F og KGL §§ 5 og 18.

Med den ændring, som protokollen har afstedkommet, skal Danmark (i overensstemmelse med sædvanlig dansk forhandlingspolitik) nu som hovedregel lempe efter metoden ordinær credit. Værnsreglerne i LL § 5 F og KGL §§ 5 og 18 synes dermed overflødiggjort. I særlige tilfælde skal Danmark dog stadig lempe efter exemptionmetoden (f.eks. indkomst, som ansatte på den brasilianske ambassade i København modtager som løn fra den brasilianske stat), ligesom udbytte fra brasilianske datterselskaber efter omstændighederne kan være skattefrit. Udbytte, som et dansk selskab modtager fra et brasiliansk selskab, må således ikke behandles mindre gunstigt end den danske skattemæssige behandling af udbytte, som et dansk selskab modtager fra et andet dansk selskab under tilsvarende betingelser.

Protokollen trådte som nævnt i kraft den 20. marts 2019. Den har virkning fra 1. januar 2020 og finder anvendelse på skatter/indkomst i kalenderåret 2020 og senere.

8. DANSKE EU-DOMME

8.1. Generelt

I 2018 blev der afgjort ikke færre end ni sager ved EU-Domstolen med Danmark som part. Det drejede sig om de seks "beneficial owner-sager", (to om udbytte efter moder-/datterselskabsdirektivet: C-116/16, *T Danmark*, og sag C-117/16, *Y Danmark*, og fire om renter efter rente-/royaltydirektivet: C-115/16, *N Luxembourg*, C-118/16, *X Danmark*, C-119/16, *C Danmark*, og C-299/16, *Z Danmark*), to sager om sambeskatning (C-650/16, *Bevola og Jens W. Trock* og C-28/17, *NN*) samt en enkelt om beskatning af investeringsinstitutter med minimumsbeskatning/-udlodning (C-480/16, *Fidelity Funds*).

Det kan være vanskeligt at udpege tabere og vindere i sager for EU-Domstolen, navnlig fordi sagerne jo ikke afgøres endeligt, men sendes tilbage til de nationale domstole. Generelt må det dog siges, at Skatteministeriet nok var mest begejstret for udfaldet af de seks beneficial owner-sager, hvorimod skatteyderne har kunnet finde glæde ved de øvrige domme.

8.2. Beneficial owner-dommene

Hvad angik beneficial owner-sagerne, som fortsat verserer for landsretterne, bidrager dommene navnlig til belysningen af det EU-retlige misbrugsprincip og som sådan også til fortolkningen af LL § 3, stk. 1-3. Desuden fastslår dommene, at det EU-retlige misbrugsprincip *skal* anvendes af de nationale myndigheder til at tilsidesætte skatteyderes transaktioner i det omfang, de er båret af retsmisbrug. Det følger også af dommene, at princippet kan (skal) anvendes til at tilsidesætte tilfælde af retsmisbrug selv i de tilfælde, hvor der i den nationale retsorden ellers ikke er hjemmel dertil. Dette er reelt ensbetydende med, at LL § 3, stk. 1-3, er overflødig – i hvert fald i de tilfælde, hvor skatteyderens transaktioner har tilknytning til andre EU-medlemslande. EU-Domstolens syn på muligheden for at gøre det EU-retlige princip om forbud mod retsmisbrug gældende over for skatteyderne, selvom der savnes hjemmel dertil i den nationale retsorden, synes også endegyldigt at begrave "Koføed-doktrinen", hvorefter misbrugsbestemmelser i et direktiv ikke uden national implementering kunne gøres gældende af myndighederne til skade for borgerne, jf. C-321/05, *Kofoed*. En retsudvikling, der dog allerede var påbegyndt med EU-

Domstolens domme i de forenede sager C-131/13 m.fl. *Italmoda*, og sag C-251/16, *Cussens*. Jeg har omtalt disse forhold i SR-Skat 2018, s. 255 ff.

Niels Winther-Sørensen har omtalt beneficial owner-sagerne i SR-Skat 2019, s. 171 ff.

8.3. Sambeskatningsdommene

De to domme om sambeskatning, sag C-650/16, *Bevola og Jens W. Trock*, og sag C-28/17, *NN*, har allerede på forskellig vis fået konsekvenser. Hvad angår NN-dommen vil den EU-stridige bestemmelse i SEL § 31, stk. 2, 2. pkt., som nævnt ovenfor under 4.6 blive ophævet pr. 1. januar 2020.

Bevola-dommen omhandlede muligheden for at fratække tab i et udenlandsk fast driftssted *uden* samtidig at skulle tilvælge international sambeskatning, jf. SEL § 8, stk. 2, og § 31 A. I dommen fandt EU-Domstolen, at såfremt der var tale om "endelige tab", ville det være i strid med EU-retten at gøre fradrag betinget af, at koncernen tilvalgte international sambeskatning. I et udkast til lovforslag, som for nylig blev sendt i høring, har Skatteministeriet foreslået at reparere på den restriktive lovgivning ved at lovfæste adgangen til fradrag for endelige tab i en ny SEL § 31 E. Det fremgår, at muligheden ikke blot er reserveret til endelige tab i udenlandske faste driftssteder, som Bevola-dommen omhandlede, men også gælder endelige tab i udenlandske faste ejendomme og koncernforbundne selskaber, jf. SEL §§ 31 A og 31 C.

Der er endnu ikke udsendt styresignal på baggrund af hverken NN-eller Bevola-dommen.

Jeg har kommenteret de to domme i RR 2019/7 s. 24 ff.

Bevola-dommen er kommenteret af Nikolaj Vinther og Jan Guldmann Hansen i SR-Skat 2018, s. 325. Om Bevola-dommen se også Michael Tell i SU 2019, 3, og Lenni Hanggaard Jensen i SU 2019/2.

8.4. Fidelity Funds

I sagen vedr. de danske regler om beskatning af investeringsinstitutter med minimumsbeskatning/-udlodning, jf. LL § 16 C, fastslog EU-Domstolen, at de danske regler var i strid med EU-retten, fordi den mulighed for fritagelse for kildeskat, der var en del af ordningen, var forbeholdt selskaber, som var hjemmehørende her i landet.

Der er så vidt vides endnu ikke taget skridt til at bringe reglerne i overensstemmelse med EU-retten, og der er endnu ikke udsendt et styresignal. Blandt andet derfor hersker der fortsat uenighed om dommens rækkevide. Som et forsigtigt gæt baseret på præmis 84 i Fidelity Funds-dommen og den senere SKM2018.509.SR forekommer holdningen fra officielt hold at være, at udenlandske investeringsforeninger, som opfylder betingelserne i LL § 16 C, skal gives de samme fordele som danske investeringsforeninger med minimumsbeskatning, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 5c, og at dette vil være tilstrækkeligt til at sikre, at reglerne er i overensstemmelse med EU-retten.