

# International Skatteret 2019-2020 (1)

- ♦ I artiklen gennemgås en række af de lovgivningsmæssige nyskabelser på området for den internationale skatteret. I artiklen omtales bl.a. de ændrede regler om fast driftssted, reglerne om fradrag for endelige tab, nye regler om udstedelse af skattekort til tredjelandstatsborgere, automatisk udveksling af oplysninger (DAC6) og diverse ændringer af sømandsbeskatningsloven og tonnageskatteloven.

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

## 1. INDLEDNING

Folketingsåret 2019-2020 har indtil videre budt på en række nye tiltag på den internationale skatterets område, som skal gennemgås i det følgende. Det gælder ikke mindst lovforslag nr. L 48, som blev fremsat i november 2019, men som grundet de kontroversielle CFC-beskatningsregler endnu ikke er vedtaget. De øvrige dele af L 48 – samt en kort omtale af CFC-beskatningsreglerne – vil blive behandlet i afsnit 2.

På en lang række andre områder er der gennemført ny lovgivning. Det drejer sig bl.a. om nye regler for udstedelse af skattekort til tredjelandstatsborgere (afsnit 3), obligatorisk udveksling af oplysninger (DAC6) (afsnit 4) samt en række ændringer af sømandsbeskatningsloven og tonnageskatteloven (afsnit 5 og 6).

Som altid omtales der alene de dele af de enkelte lovforslag, som har en international dimension. Der er således ikke tale om en udtømmende gennemgang af de fremsatte og vedtagne lovforslag.

## 2. FAST DRIFTSSTED, ENDELIGE TAB, CFC-BESKATNING, ARMSLÆNGDE-PRINCIPPET OG TRUSTS (L48)

### 2.1 CFC-beskatning

I 2016 vedtog Rådet skatteundgåelsesdirektivet (2016/1164), hvis art. 7 og 8 indeholdt regler om CFC-beskatning. Implementeringsfristen var fastsat til den 1. januar 2019, og der blev derfor fremsat lovforslag om implementering af reglerne (sammen med bl.a. de øvrige bestemmelser i skatteundgåelsesdirektivet) ved lovforslag nr. L 28 af 3. oktober 2018. Dette lovforslag blev imidlertid delt i to, L 28 A og L 28 B, hvor sidstnævnte indeholdt forslag til implementering af CFC-beskatningsreglerne.

Den 7. maj 2019 – dvs. godt fire måneder efter udløbet af implementeringsfristen – blev der udskrevet folketingsvalg. På dette tidspunkt var L 28 B endnu ikke vedtaget, og lovforslaget bortfaldt som følge af valgudskrivelsen.

Efter valget fremsatte den nye regering atter et lovforslag om implementering af CFC-beskatningsreglerne i direktivet, jf. lovforslag nr. L 48 af 6. november 2019.

Det fremsatte lovforslag var på visse punkter ændret i forhold til det oprindelige lovforslag L 28, men var fortsat udtryk for en "overimplementering" i forhold til direktivets regler. Overimplementeringen består først og fremmest i, at de danske regler i modsætning til de fleste andre landes CFC-beskatningsregler finder anvendelse uden hensyntagen til, om et datterselskab er etableret i Danmark eller i udlandet. De danske regler sidestiller dermed formelt rent danske koncerner med koncerner, der har datterselskaber i andre EU-medlemsstater.

Efter skatteundgåelsesdirektivet er det muligt kun at lade CFC-reglerne finde anvendelse på selskaber, der er etableret i "lavskattelande" (lavskattetesten), men i henhold til datterselskaber

i EU/EØS-medlemslande er det dog en betingelse, at reglerne kun finder anvendelse, hvis datterselskabet er uden "substans" (substanstesten).

Da de danske regler finder anvendelse, uanset om et datterselskab er etableret i Danmark eller i et lavskattelands, er det – ifølge Skatteministeriets opfattelse – ikke nødvendigt at implementere substanstesten. Dette forhold sammenholdt med, at der på en række områder er sket en stramning af reglerne sammenlignet med tidligere, navnlig med hensyn til såkaldt "anden indkomst fra immaterielle aktiver", har medført stor modstand mod reglerne fra dansk erhvervslivs side.

Denne modstand vandt i forbindelse med behandlingen af lovforslaget politisk gehør, og der blev tidligere i år den 15. januar gennemført en "åben høring" om reglerne, hvor en række interessenter fik lejlighed til at fremlægge deres synspunkter.

Skatteministeren udsatte den 6. februar 2020 betænkningssagsgivelse. Der er ved redaktionens frist ikke fastsat en ny dato. Indtil videre må det anses for usikkert, hvad det endelige resultat for implementeringen af CFC-beskatningsreglerne bliver.

Når reglerne vedtages, vil SR-Skat bringe en artikel om de nye regler.

Hvad angår de øvrige elementer af lovforslag nr. L 48 af 6. november 2019, må det forventes, at det fremsatte lovforslag vedtages som fremsat.

### 2.2 Fast driftssted

Udenlandske foretagender, som udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, bliver omfattet af den begrænsede skattepligt, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4, og SEL § 2, stk. 1, litra a. Selvom de to bestemmelser omtaler begrebet "fast driftssted" som en betingelse for skattepligten, defineres begrebet som udgangspunkt ikke. Det følger imidlertid af praksis og af lovforarbejder, at begrebet skal fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i OECD's modeloverenskomst. Til dette udgangspunkt eksisterer der to undtagelser: Det fremgår således eksplicit, at bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde anses for at udgøre et fast driftssted fra første dag, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4, sidste pkt., og SEL § 2, stk. 1, litra a, 6. pkt. Endvidere fremgår det af den såkaldte "fjernsalgsregel", at salgsvirksomhed udelukkende i form af fjernsalg gennem en repræsentant med fuldmagt til at binde fuldmagtsgiveren, men som ikke er ansat som lønmodtager af denne, ikke medfører fast driftssted for fuldmagtsgiveren, jf. KSL § 2, stk. 10, og SEL § 2, stk. 6.

I 2017 blev der gennemført en omfattende ændring af art. 5 i OECD's modeloverenskomst. Ændringen var baseret på de anbefalinger, som blev fremsat i Action 7 i Base Erosion and Profit Shifting-projektet i regi af OECD/G20 i 2015. Jeg har redegjort for de ændringer af fast driftsstedsbegrebet, som BEPS Action 7 har medført, i SR-Skat 2018, s. 111 ff.

Ændringen i 2017 var udtryk for den første og hidtil eneste materielle ændring af art. 5, siden den første OECD-model blev

udgivet i 1963. I første omgang var det opfattelsen i Skatteministeriet, at ændringen i 2017 uden videre ville få betydning for det internretlige danske fast driftsstedsbegreb. Ved fremsættelsen af lovforslag nr. L 237 af 2. maj 2018 ændrede ministeriet dog opfattelse og udtalte, at der var behov for en lovændring for at tilpasse det internretlige fast driftsstedsbegreb til den ændrede art. 5 i 2017-versionen af OECD's modeloverenskomst. Jeg har redegjort for forløbet og sammenhængen mellem art. 5 i OECD's modeloverenskomst og det internretlige fast driftsstedsbegreb i SR-Skat 2019, s. 184 ff.

Med fremsættelse af lovforslag nr. L 48 af 6. november 2019 er der taget skridt til at få bragt overensstemmelse mellem det internretlige fast driftsstedsbegreb og art. 5 i OECD's modeloverenskomst som revideret i 2017. Den internretlige fast driftssteddefinition bliver, hvis lovforslaget vedtages, nedfældet i KSL § 2, stk. 3-6 og SEL § 2, stk. 2-5.

Hovedreglen for fast driftssted – også kaldet det primære kriterium – fremgår af KSL § 2, stk. 3, 1. pkt./SEL § 2, stk. 2, 1. pkt.: *Fast driftssted [...] foreligger, når [den udenlandske skatteyder] udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet.* Reglen svarer til art. 5, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst og er blandt de bestemmelser, som ikke blev ændret i forbindelse med 2017-opdateringen. Der er med andre ord ikke tale om en ændring af den eksisterende retstilstand.

Tilsvarende gælder for “entreprisereglen” i KSL § 2, stk. 3, 2. pkt./SEL § 2, stk. 2, 2. pkt.: *Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted fra første dag.* Såvel før som efter 2017-revisionen af OECD's modeloverenskomst indeholdt art. 5, stk. 3, en regel om bygningsarbejder mv., og denne regel blev heller ikke ændret ved 2017-opdateringen. Et sådant arbejde udgør efter art. 5, stk. 3, imidlertid kun et fast driftssted, hvis det varer i mere end 12 måneder. I dansk ret har man derimod valgt at bibeholde den særlige 1-dags regel. Der er tale om en videreførelse af den eksisterende retstilstand.

Den første materielle ændring finder man i KSL § 2, stk. 4, 1. pkt./SEL § 2, stk. 3, 1. pkt. Det fremgår, at uanset definitionen af et fast driftssted i KSL § 2, stk. 3/SEL § 2, stk. 2, vil den udenlandske skatteyder ikke have et fast driftssted: *“når det faste forretningssted anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter.”* Reglen svarer til art. 5, stk. 4, i OECD-modellen. Før 2017-revisionen var undtagelsesbestemmelsen i art. 5, stk. 4, opbygget på den måde, at art. 5, stk. 4, litra a-d, indeholdt eksempler på aktiviteter, som objektivt var undtaget fra at udgøre et fast driftssted (“den objektive test”). I art. 5, stk. 4, litra e, fandtes en opsamlingsbestemmelse, som subjektivt undtog andre aktiviteter fra at udgøre et fast driftssted, såfremt aktiviteten blev udført *“udelukkende i det øjemed at udføre anden virksomhed af forberedende eller hjælpende art for foretagendet”* (“den subjektive test”). Ved 2017-revisionen blev strukturen i art. 5, stk. 4, ændret. Aktiviteterne i art. 5, stk. 4, litra a-d, er nu ikke længere objektivt undtaget fra at kunne udgøre et fast driftssted. Art. 5, stk. 4, litra a-d, skal nu opfattes som *eksempler*, som kan være undtaget, men skal i alle tilfælde underkastes den subjektive test. Det er denne regel, som er gengivet i KSL § 2, stk. 4, 1. pkt./SEL § 2, stk. 3, 1. pkt. Ved fastlæggelsen af den interne definition har man undladt eksemplerne i art. 5, stk. 4, litra a-d, idet disse netop kun er eksempler og dermed uden betydning for retstilstanden.

En anden nyskabelse finder man i KSL § 2, stk. 4, 2. pkt./SEL § 2, stk. 3, 2. pkt.: Det fremgår heraf, at undtagelsesbestemmelsen (svarende til art. 5, stk. 4) ikke finder anvendelse, *“hvis de funktioner, som selskabet, foreningen m.v. udøver på det i 1. pkt. omhandlede faste forretningssted, indgår blandt flere gensidigt*

*supplerende funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke er af forberedende eller hjælpende karakter; og som selskabet, foreningen m.v. eller fysiske eller juridiske personer, hvormed selskabet, foreningen m.v. har en forbindelse som omhandlet i LL § 2, udøver gennem faste forretningssteder her i landet.”* (citeret fra den foreslåede bestemmelse i SEL § 2, stk. 3, 2. pkt.).

Reglen svarer til art. 5, stk. 4, nr. 1, i OECD-modellen, den såkaldte “anti-fragmenteringsregel”, og fungerer som en undtagelse til art. 5, stk. 4. Formålet med bestemmelsen er, at udenlandske foretagender ikke skal undgå fast driftssted her i landet, ved at sammenhængende aktiviteter kunstigt opsplittes mellem flere forbundne virksomheder, således at art. 5, stk. 4, isoleret set vil finde anvendelse, mens der i realiteten udøves en betydelig forretningsmæssig aktivitet her i landet. Anti-fragmenteringsreglen gør der muligt at foretage en samlet vurdering af et foretagendes aktiviteter i kildelandet. Det er værd at bemærke, at vurderingen ikke kun skal tage det enkelte foretagendes aktivitet i kildelandet i betragtning. Også aktiviteter, som hører til *“fysiske eller juridiske personer, hvormed selskabet, foreningen m.v. har en forbindelse som omhandlet i LL § 2”*, skal tages i betragtning. Det er kun aktiviteter, som *“indgår blandt flere gensidigt supplerende funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke er af forberedende eller hjælpende karakter”*, der kan udløse, at anti-fragmenteringsreglen finder anvendelse.

Hvis et foretagende ikke har et forretningssted her i landet, herunder et byggeprojekt mv., vil der alligevel kunne opstå et fast driftssted i medfør af det “sekundære kriterium”, den såkaldte “agentregel”, jf. KSL § 2, stk. 5/SEL § 2, stk. 4. Bestemmelsen svarer til art. 5, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst. Tidligere var det en betingelse, at en (fysisk eller juridisk) person, “agenten”, var givet fuldmagt til at indgå aftaler i det udenlandske foretagendes navn. Dette havde bl.a. den konsekvens, at salg i kildelandet gennem en mellemmand på kommissionsvilkår ikke kunne udløse fast driftssted, idet en kommissionær handler *i eget navn*. Med revisionen i 2017 vil en agents indgåelse af aftaler i eget navn også kunne udløse fast driftssted, hvis aftalen vedrører overdragelse af ejendomsret eller tildeling af brugsret til ejendom ejet af det udenlandske foretagende, eller som foretagendet har brugsret til, eller vedrører foretagendets levering af ydelser. Endvidere vil der kunne opstå et fast driftssted, selvom agenten slet ikke indgår aftaler om salg af varer eller tjenesteydelser, hvis agenten handler på vegne af et udenlandsk foretagende og i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås (altså af foretagendet selv i eget navn) uden væsentligt at blive ændret.

En betingelse for fast driftssted efter det sekundære kriterium er, at agenten er afhængig af det udenlandske foretagende, jf. KSL § 2, stk. 6, 1. og 2. pkt./SEL § 2, stk. 5, 1. og 2. pkt. Reglen afspejler de tilsvarende afhængighedsregler i art. 5, stk. 6 og stk. 8, i OECD's modeloverenskomst. Hvad angår art. 5, stk. 6, som svarer til KSL § 2, stk. 6, 1. pkt./SEL § 2, stk. 5, 1. pkt., er der tale om en omskrivning af den før 2017-revisionen gældende regel om afhængighed, men materielt synes bestemmelsen at være uændret.

Hvad angår art. 5, stk. 8, som svarer til KSL § 2, stk. 6, 2. pkt./SEL § 2, stk. 5, 2. pkt., er der derimod tale om en nyskabelse, idet der nu statueres afhængighed på objektivt grundlag. Hvis en repræsentant handler *“udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af en eller flere fysiske eller juridiske personer, hvormed repræsentanten har en forbindelse som omhandlet i LL § 2, anses repræsentanten ikke for at være en uafhængig repræsentant”*. Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at om en repræsentant handler *“udelukkende eller næsten udelukkende”* på vegne af en

person, som repræsentanten er forbundet med, jf. LL § 2, vil afhænge af en konkret vurdering. Der henvises dog også til pkt. 112 i OECD's kommentarer til art. 5, hvoraf det fremgår, at en repræsentant vil skulle anses for næsten udelukkende at handle på nært forbundne foretagenders vegne, når sådanne foretagender tegner sig for over 90 pct. af de salgsaftaler, som repræsentanten indgår.

Når lovforslaget vedtages, vil det internretlige fast driftsstedsbegreb som nævnt indledningsvis komme til at afspejle art. 5 i OECD's modeloverenskomst. Derved vil der også være skabt overensstemmelse mellem det internretlige fast driftsstedsbegreb og den udvidelse af begrebet i de eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster, som er en potentiel konsekvens af den danske tiltrædelse til det multilaterale instrument.

Det bemærkes, at den særlige regel, hvorefter kapitalfonde som udgangspunkt ikke anses for at drive virksomhed her i landet, bevares, jf. den foreslåede KSL § 2, stk. 7 og SEL § 2, stk. 6.

De ændrede regler træder efter forslaget i kraft den 1. januar 2020.

### 2.3 Endelige tab

Siden gennemførelsen af sambeskatningsreformen i 2005 har det været omdiskuteret, hvorvidt de danske regler var i overensstemmelse med EU-retten. Et foreløbigt punktum blev sat i 2018 med EU-Domstolens afgørelse i sag C-650/16, *Bevola*. Ved denne dom fandt EU-Domstolen, at det var i strid med etableringsfriheden i art. 49 i Traktaten om den Europæiske Unions Funktionsmåde at nægte fradrag for "endelig tab" i et udenlandsk fast driftssted, og at fradrag ikke kunne gøres betinget af et valg af international sambeskatning.

For at bringe de danske regler i overensstemmelse med EU-retten er der fremsat forslag om en "endelig tab-klausul" i en ny SEL § 31 E. Reglen giver – forudsat en række betingelser er opfyldt, jf. nærmere i det følgende – ret til fradrag for endelige tab i 1) udenlandske datterselskaber, 2) udenlandske faste driftssteder og 3) udenlandske faste ejendomme, uden tilvalg af international sambeskatning. Reglen udgør dermed en undtagelse til SEL § 8, stk. 2, og §§ 31 og 31 A.

#### Frdrag for endelige tab i udenlandske datterselskaber

Frdrag for endelige tab i et udenlandsk datterselskab efter bestemmelsen er en mulighed for selskaber og foreninger mv. omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 og 5 b. Det subjektive anvendelsesområde er med andre ord det samme som for sambeskattede, hjemmehørende selskaber, jf. SEL § 31, stk. 1.

Det er endvidere en betingelse for fradrag, at underskuddet kunne have været anvendt efter reglerne i SEL § 31 A, hvis der havde været valgt international sambeskatning. Der følger heraf bl.a. et krav om koncernforbindelse, jf. SEL § 31 C. Endvidere følger det, at fradrag for endelige tab er undergivet de samme begrænsninger, der følger af de "almindelige" sambeskatningsregler. Der er således kun adgang til fradrag for endelige tab, som er opstået i en periode, hvor det danske og det udenlandske selskab var koncernforbundne. Tilsvarende vil et udnyttet underskud i et likvideret datterselskab ikke kunne fradrages ved det danske moderselskabs indkomstopgørelse. Det angives således i forarbejderne, at efter reglerne om sambeskatning kan et underskud i et dansk datterselskab, der likvideres, ikke overføres til dets moderselskab. Har det likviderede danske datterselskab et underskud i likvidationsåret, vil dette indgå i sambeskatningen for likvidationsåret, ligesom eventuelle fremførte underskud fra tidligere år kan anvendes i likvidationsåret efter de almindelige regler om underskudsudnyttelse. Udnyttede underskud i det likviderede datterselskab vil imidlertid herefter bortfalde.

Der gives både fradrag for endelige tab i direkte og indirekte ejede datterselskaber. Et direkte ejet datterselskab er et selskab, som uden mellemliggende selskaber mv. ejes direkte af et dansk selskab. Ved et indirekte ejet datterselskab forstås et selskab, som via mellemliggende selskaber er ejet af et dansk selskab, f.eks. et datterdatterselskab. Det er i begge tilfælde en betingelse, at datterselskabet er beliggende i et land, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland.

For så vidt angår indirekte ejede datterselskaber er det endvidere en betingelse, at datterselskabet og alle mellemliggende selskaber er hjemmehørende i det samme land. Hvis et dansk selskab (A) har et direkte ejet datterselskab (B), som er hjemmehørende i Tyskland, og B selv er moderselskab for et datterselskab i Polen (C), vil A ikke kunne fradrage et endeligt tab, som C måtte lide. Ifølge forarbejderne skal betingelsen ses i lyset af, at det i relation til indirekte ejede datterselskaber egentlig vil være det eller de mellemliggende datterselskab(er) – i eksemplet B – der i givet fald skal indrømmes adgang til tabsfradrag. Synspunktet har støtte i EU-Domstolens dom i sag C-608/17, *Holmen*.

*Frdrag for endelige tab i udenlandske faste driftssteder og fast ejendom*

De selskaber og foreninger mv., som efter den foreslåede SEL § 31 E kan fradrage endelige tab i udenlandske faste driftssteder og fast ejendom, er som udgangspunkt de samme, som kan fradrage tab i udenlandske datterselskaber, jf. ovenfor. Anvendelsesområdet er dog i medfør af den foreslåede SEL § 31 E, stk. 2, udvidet til også at omfatte foreninger, fonde mv. omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 5 a og 6, eller fondsbeskatningsloven. Disse fonde og foreninger er ikke omfattet af reglerne om obligatorisk national sambeskatning, men kan fratække underskud vedrørende fast ejendom i Danmark og underskud ved erhvervsrettet virksomhed i Danmark. Reglen fjerner dermed en forskelsbehandling for så vidt angår muligheden for at fratække endelige tab i danske og udenlandske faste driftssteder og fast ejendom.

Frdrag for tab i et udenlandsk fast driftssted er på samme måde som fradrag i et datterselskab betinget af, at det faste driftssted er beliggende i et land, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland. Frdrag for endelige tab i en fast ejendom er derimod ikke undergivet nogen geografisk begrænsning. Der gives således fradrag for ethvert endeligt tab vedrørende fast ejendom beliggende i udlandet. Den manglende begrænsning vedr. fast ejendom skyldes, at EU-Domstolen har bedømt sager om fast ejendom i lyset af reglerne kapitalens fri bevægelighed, jf. art. 63 TEUF. Denne bestemmelse sikrer ikke kun den fri bevægelighed mellem EU-medlemsstater (og mellem EU- og EØS-medlemsstater, jf. EØS-aftalens art. 40), men gælder også i relation til tredjelande.

Det fremgår af forarbejderne, at afgrænsningen mellem reglen om fast driftssted og reglen om fast ejendom følger den tilsvarende afgrænsning i SEL § 2, stk. 1, litra a og b (og når lovforslaget vedtages den ændrede fast driftssteddefinition i SEL § 2, stk. 2-5, jf. ovenfor). Hvis en fast ejendom indgår som en del af erhvervsformuen i et fast driftssted, vil adgangen til fradrag for underskud skulle behandles efter reglerne for udenlandske faste driftssteder og ikke efter den i geografisk henseende bredere regel om faste ejendomme.

Det fremgår udtrykkeligt af den foreslåede SEL § 31 E, stk. 1, at for underskud i faste driftssteder og underskud vedrørende fast ejendom finder skattelovgivningens almindelige regler tilsvarende anvendelse med hensyn til begrænsninger i fradragsretten for tab og anvendelsen af disse tab inden for en eventuel sambeskatning. Hermed sigtes eksempelvis til kildeartsbegrænsninger, jf. EBL § 6. Det fremgår ikke udtrykkeligt, at begrænsninger i fradragsretten for tab ifølge skattelovgivningens almindelige regler også finder

anvendelse vedr. udenlandske datterselskaber. Dette skyldes ifølge forarbejderne, at samme resultat i forhold til datterselskaber allerede opnås i medfør af reglen om, at tabet skulle kunne være anvendt efter reglerne om international sambeskatning.

### Endelige tab

Det er helt centralt, at der kun skal indrømmes mulighed for fradrag for endelige tab. Dette begreb er defineret i SEL § 31 E, stk. 3.

Udgangspunktet er, at fastlæggelsen af, om et underskud er endeligt, skal ske på grundlag af reglerne mv. i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted henholdsvis den faste ejendom er beliggende (etableringslandet). Det påhviler skatteyderen selv at godtgøre, om et underskud er endeligt. Dette sker ved, at skatteyderen godtgør, at det hverken i tidligere indkomstår, det pågældende indkomstår eller i senere indkomstår har været eller vil være muligt at anvende underskuddet efter reglerne i etableringslandet. Det er præciseret i forarbejderne, at det i den forbindelse er uden betydning, om underskuddet har været anvendt af eller kunne have været anvendt af selskabet selv, det udenlandske datterselskab, det udenlandske faste driftssted eller tredjemand. At tabet er endeligt, skal dokumenteres af skatteyderen i henhold til den foreslåede SEL § 31 E, stk. 4.

I forarbejderne nævnes en række forhold, som gør, at et tab ikke skal anses for endeligt efter reglerne i etableringslandet.

Som et eksempel kan nævnes et tilfælde, hvor skattereglerne i etableringslandet giver mulighed for, at en tredjepart kan udnytte eller potentielt ville have kunnet udnytte underskuddet i et datterselskab. Hvis en tredjemand køber aktierne i datterselskabet og i den forbindelse får mulighed for efterfølgende at anvende underskuddet, vil underskuddet ikke kunne anses for endeligt. Det fremhæves i forarbejderne, at det ifølge EU-Domstolens praksis ikke er afgørende, om denne mulighed faktisk er blevet udnyttet. Muligheden skal blot eksistere.

Et andet eksempel på, at etableringslandets regler kan medvirke til, at et tab ikke anses for endeligt, er i forbindelse med likvidation af et datterselskab eller nedlukning af et fast driftssted. Hvis etableringslandets regler giver mulighed for, at fx et senere nyetableret fast driftssted kan anvende underskuddet fra det nedlukkede faste driftssted, vil underskuddet ikke skulle anses for endeligt. Som et kuriosum skal i den forbindelse nævnes, at det i forarbejderne hedder, at *“efter de danske skatteregler vil et sådant udnyttet underskud bortfalde uden mulighed for at kunne genopstå og anvendes senere”*. At dette er retsstilling i dansk ret, er der næppe klarhed om, og spørgsmålet er omdiskuteret, jf. praksisændringen udmeldt af Skattecenter Esbjerg, jf. TfS 2009, 114, og Niels Winther-Sørensens kommentar hertil i TfS 2009, 157.

Frdrag for endeligt tab er endvidere begrænset af, at tabet ikke kan anvendes i noget andet land end i etableringslandet (og af moderselskabet i Danmark, forstås), idet dette ville medføre dobbelt fradrag for tabet. I henhold til forarbejderne kan denne situation eksempelvis opstå som følge af de amerikanske check-the-box-regler eller i forbindelse med datterselskaber med dobbelt hjemsted.

Endelig er frdragsretten for endeligt tab begrænset af, at tabet skal anses for endeligt, hvis reglerne om adgang til fradrag for underskud i det etableringslandet havde været identiske med de danske regler herom. Reglen har helt overordnet til formål at sikre, at danske selskaber mv., som etablerer sig i udlandet, ikke stilles bedre end tilsvarende danske selskaber mv. uden udenlandske etableringer. Reglen skal ifølge forarbejderne også sikre, at Danmark ikke tager hensyn til negative virkninger af “særegenheder” ved lovgivningen i etableringslandet, idet Danmark ikke i henhold til EU-Domstolens praksis på området har en sådan

pligt. Som eksempler kan nævnes, at Danmark ikke skal give fradrag for et tab, som er endeligt efter etableringslandets regler, fordi etableringslandet kun tillader underskudsfræmsørelse i fem år, når underskud efter dansk ret kan fremføres ubegrænset, jf. SEL § 12. Tilsvarende skal Danmark ikke tage højde for, at etableringslandet eksempelvis pr. definition ikke tillader fradrag for tab på fast ejendom, når et sådant tab kan fradrages efter danske regler.

Det fremgår i øvrigt, at opgørelsen af det fradragsberettigede beløb skal ske efter danske regler.

Reglerne om fradrag for endelige tab vil efter lovforslaget have virkning med tilbagevirkende kraft for indkomståret 2019 og senere indkomstår.

Det bemærkes, at der endnu ikke er udsendt et styresignal med en redegørelse for genoptagelsesmulighederne efter Bevoladommen. Det må forventes, at et sådant udsendes, så snart SEL § 31 E er vedtaget. Det må også forventes, at genoptagelsesmulighederne for så vidt angår endelige tab vil blive undergivet de samme begrænsninger, som fremgår SEL § 31 E og dens forarbejder.

### 2.4 Justering af personkredsen ved bedømmelsen af bestemmende indflydelse for personer og dødsboer

I dansk ret findes den materielle transfer pricing-lovgivning i LL § 2 og KULBRL § 6 A, mens den formelle transfer pricing-lovgivning findes i skattekontrollovens kap. 4. Som et centralt begreb for reglerens anvendelsesområde er “bestemmende indflydelse”. Efter gældende ret foreligger der bestemmende indflydelse, hvis den skattepligtige direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller råder over mere end 50 pct. af stemmerettighederne. Der foreligger således ikke bestemmende indflydelse, hvis ejerandelen eller stemmeandelene udgør 50 pct. eller mindre.

Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige anses for at have bestemmende indflydelse på en juridisk person, eller om der udøves en bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en juridisk eller fysisk person, medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person omfattet af KSL § 1 eller et dødsbo omfattet af DBSL § 1, stk. 2, i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse.

Det ses, at der ved bedømmelsen af “bestemmende indflydelse” kun medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af danske fysiske personer eller dødsboer, jf. KSL § 1 og DBSL § 1, stk. 2. Det må imidlertid anses for at være af underordnet betydning for udøvelsen af bestemmende indflydelse, om en ejerkreds er i Danmark eller i udlandet. Med lovforslaget er der derfor fremsat forslag om at ændre reglen.

Det afgørende vil herefter være, om der er tale om en person eller et dødsbo, som ejer ejerandele eller stemmerettigheder i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse. Dette indebærer, at der ikke er tvivl om, at der også vil kunne foreligge bestemmende indflydelse i en situation, når de ejerandele eller stemmerettigheder, som medregnes, ejes af personer eller dødsboer, som er skattepligtige til et andet land end Danmark.

Når lovforslaget vedtages, vil begrebet “bestemmende indflydelse” i LL § 2, stk. 2, KULBRL § 6 A, stk. 2, og SKL § 37, stk. 1, nr. 15, blive ændret.

Ændringerne har efter det foreslåede virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2020 eller senere.

## 2.5 Definitionen af nærtstående i reglerne om truste

Som en konsekvens af anbefalingerne i Skatteministerens rapport "Styrket indsats mod skattely – Trusts" fra 2018 fremsatte skatteministeren lovforslag nr. L 28 af 3. oktober 2018. Forslaget blev vedtaget som lov nr. 1723 af 27. december 2018. Med loven blev der bl.a. indført en bestemmelse om, at transaktioner med truste var omfattet af armslængdeprincippet, jf. LL § 2 A, og samtidig blev værnsreglen om beskatning ved stiftelse af truste blev udvidet, jf. LL § 16 K. Jeg har omtalt de ændrede regler i SR-Skat 2019, s. 324 ff.

For begge bestemmelser vedkommende gælder det, at de i et vist omfang også finder anvendelse på "nærtstående" til den skattepligtige, som loven er rettet mod, jf. LL § 2 A, 2. pkt. og § 16 K, stk. 2, 2. pkt. Begrebet nærtstående blev fastlagt ved en henvisning til LL § 16 H, stk. 6, 3. pkt.

I begge bestemmelser burde henvisningen også have været til LL § 16 H, stk. 6, 4. pkt., hvormed nærtstående også omfatter stedbarns- og adoptivforhold, idet disse sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold. Med lovforslaget ændres der på henvisningen til LL § 16 H i såvel LL § 2 A og LL § 16 K, stk. 2.

Ændringerne har efter det foreslåede virkning for indkomståret, der påbegyndes den 1. januar 2020 eller senere

## 3. SKATTEKORT TIL TREDJELANDSSTATSBORGERE (L 21)

Som bekendt indeholder kildeskatteloven en række bestemmelser om foreløbig afregning af visse indkomstskatter, herunder afregning af A-skat, som indeholdes i A-indkomsten, jf. KSL § 41, stk. 2 og 3.

Den foreløbigt indeholdte A-skat sammenholdes efter indkomstårets udløb med en beregning af, hvad den skattepligtige faktisk skal betale i skat, benævnt "slutskat" i kildeskattelovens terminologi. De foreløbige skatter og slutskatten skal så vidt muligt svare til hinanden, jf. programerklæringen i KSL § 42.

Indeholdelse af A-skat skal som hovedregel ske på det tidspunkt, hvor der sker en udbetaling af A-indkomst, jf. definitionen heraf i KSL §§ 43 og 44, og den indeholdelsespligtige er som udgangspunkt "den, for hvis regning udbetalingen foretages", jf. KSL § 46, stk. 1 og 2.

Den indeholdelsespligtige skal indeholde A-skat i henhold til den skattepligtiges skattekort, bikort eller frikort, jf. KSL § 48, stk. 1. Det anføres på skattekortet (og bikortet), med hvilken procent der skal ske indeholdelse. For i videst muligt omfang at sikre, at der er overensstemmelse mellem den foreløbige A-skat og slutskatten, fastsættes indeholdelsesprocenten under hensyn til den skattepligtiges forventede indkomstforhold, jf. KSL § 46, stk. 3 og 5. Er der hverken udstedt skattekort, bikort eller frikort, skal der ske indeholdelse med 55 pct. uden fradrag og arbejdsmarkedsbidrag med 8 pct.

Med lov nr. 1310 af 6. december 2019 (lovforslag nr. L 21 2019/20) er der gennemført en ændring af reglerne for udstedelse af skattekort til tredjelandstatsborgere, jf. KSL § 46, stk. 2. En anmodning om udstedelse af skattekort fra en tredjelandstatsborger kan herefter alene imødekommes, hvis Skatteforvaltningen kan konstatere, at den pågældende har ret til at arbejde i Danmark. Ved tredjelandstatsborger forstås en udlænding, der er statsborger i en stat uden for EU, EØS eller Schweiz, jf. bemærkningerne til lovforslagets § 2, nr. 3.

Lovændringen er ifølge forarbejderne motiveret af, at nogle arbejdsgivere (dvs. de indeholdelsespligtige i henhold til kildeskatteloven) fejlagtigt var af den overbevisning, at en tredjelandstatsborgers skattekort udgjorde dokumentation for, at

den pågældende havde ret til at arbejde i Danmark. Derved kunne arbejdsgiveren uforvarende komme til at beskæftige tredjelandstatsborgere ulovligt.

I henhold til de hidtil gældende regler var Skatteforvaltningen således forpligtet til at udstede skattekort (og et CPR-nummer) til skatteydere, som forventede at modtage A-indkomst, herunder tredjelandstatsborgere, som kom til Danmark for at arbejde. Når tredjelandstatsborgeren opnåede ansættelse hos en dansk arbejdsgiver, som efterfølgende rekvirerede et eSkattekort digitalt via eIndkomst, ville arbejdsgiveren potentielt antage, at Skatteforvaltningens udstedelse af et skattekort og et CPR-nummer var ensbetydende med, at der også var udstedt en arbejdstilladelse.

For at imødegå den fejlsluttelse er udstedelse af et skattekort nu betinget af, at Skatteforvaltningen har kunnet konstatere, at den pågældende tredjelandstatsborger har ret til at opholde sig og arbejde her i landet, jf. KSL § 48, stk. 2.

Det fremgår af forarbejderne, at udstedelsen af skattekort til tredjelandstatsborgere skal ske på baggrund af oplysninger, som Skatteforvaltningen har adgang til i medfør af udlændingelovens § 44, stk. 2. Nærmere bestemt er der tale om, at Skatteforvaltningen har adgang til "Udlændingeinformationsportalen" (UIP), hvor der gennem "Udlændinge Informations Systemet" (UIS) vil kunne foretages opslag på konkrete personer. Skatteforvaltningen vil dermed kunne se oplysninger om disse personers sager hos udlændingemyndighederne, herunder endelige afgørelser om opholds- og arbejdstilladelse. Det er imidlertid ikke alle tredjelandstatsborgere, der er registreret i UIS, og det kan derfor i visse tilfælde være nødvendigt at indhente en vurdering fra udlændingemyndighederne, ligesom Skatteforvaltningen kan bede den enkelte tredjelandstatsborger om at dokumentere, at han har ret til at arbejde i Danmark.

I forarbejderne er det præciseret, at det fortsat er arbejdsgivernes pligt at tilsikre, at deres medarbejdere har ret til at arbejde i Danmark. Det er også fremhævet, at udstedelse af et skattekort ikke i alle tilfælde vil være tilstrækkeligt bevis for, at den pågældende tredjelandstatsborger har ret til at arbejde her i landet, selvom skattekortet kun kan udstedes, hvis Skatteforvaltningen har sikret sig, at tredjelandstatsborgeren har ret til at arbejde i Danmark. Som et eksempel nævnes de situationer, hvor en arbejdsgiver har rekvireret et eSkattekort på en tredjelandstatsborger, der har fået udstedt skattekort på et tidspunkt, hvor den pågældende havde ret til ophold og arbejde her i landet, men hvor den pågældendes opholds- og arbejdstilladelse siden er udløbet, inddraget eller bortfaldet mv. Som et andet eksempel nævnes de tilfælde, hvor en tredjelandstatsborger i forbindelse med sin opholdstilladelse har en begrænset arbejdstilladelse og fx kun må arbejde et vist antal timer pr. uge eller hos en bestemt arbejdsgiver.

Det anerkendes i forarbejderne, at de ændrede regler kan medføre gener for arbejdstageren, som kan opleve, at det bliver mere omstændeligt at få udstedt et skattekort, eksempelvis hvis opholds- og arbejdstilladelsen ikke foreligger på det tidspunkt, hvor der anmodes om et skattekort. I en kommentar til høringssvaret fra Dansk Arbejdsgiverforening har skatteministeren udtalt, at der fortsat kan anmodes om arbejdstilladelse og skattekort parallelt. Med lovændringen er der således ikke ændret på procedurerne for at ansøge om at få udstedt et skattekort.

Sædvanligvis vil det være mere enkelt at konstatere, om en person er skattepligtig her til landet, end om personen har ret til at arbejde og opholde sig i Danmark. Hvis en afklaring af, om tredjelandstatsborger har ret til at arbejde i Danmark, strækker sig ud over det tidspunkt, hvor arbejdsgiveren skal afregne A-skat mv., og arbejdsgiveren derved ikke kan indhente et eSkattekort fra Skatteforvaltningen digitalt på den pågældende, vil arbejdsgiveren

som hidtil være forpligtet til at indeholde A-skat med 55 pct. uden fradrag og arbejdsmarkedsbidrag med 8 pct., jf. kommentaren til høringsvaret fra Danske Advokater.

De ændrede regler trådte i kraft den 1. januar 2020. Siden denne dato kan en anmodning fra en tredjelandstatsborger om at få udstedt et skattekort ikke længere imødekommes, medmindre Skatteforvaltningen kan konstatere, at den pågældende har en arbejdsstilladelse eller er fritaget for krav herom.

#### **4. OBLIGATORISK AUTOMATISK UDVEKSLING AF OPLYSNINGER VEDRØRENDE INDBERETNINGSPLOMTE GRÆNSEOVERSKRIDENDE ORDNINGER (DAC6) (L 49)**

Ved lov nr. 1573 af 27. december 2019 har Danmark implementeret Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU, for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger (DAC6).

Implementeringen er navnlig sket ved en simpel tilføjelse til skatteindberetningsloven i form af en ny SIL § 46 a. Endvidere er der tilføjet en ny SIL § 46 b, hvorefter Skatteforvaltningens manglende reaktion på en indberetning om en grænseoverskridende ordning, jf. SIL § 46 a, ikke er ensbetydende med, at Skatteforvaltningen har accepteret ordningen. Det gælder også for ordninger, som Skatteforvaltningen har modtaget oplysninger om fra en udenlandsk myndighed, jf. SKL § 66.

I henhold til SIL § 46 a bemyndiges skatteministeren til at fastsætter regler om, at "mellemmand og relevante skatteydere skal indberette oplysninger, som de er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer, om grænseoverskridende ordninger til told- og skatteforvaltningen. Skatteministeren fastsætter derudover regler om, at en mellemmand, som påberåber sig en fritagelse fra indberetningspligt efter regler udstedt i medfør af 1. pkt., skal notificere andre mellemmand eller relevante skatteydere herom."

Den nærmere regulering af området vil således ikke fremgå af loven, men derimod af en bekendtgørelse, som endnu ikke er offentliggjort. Et udkast har dog været sendt i høring, jf. j.nr. 2019-869. Udkastet, såvel som de indkomne høringssvar, kan tilgås på den digitale Høringsportalen (hoeringsportalen.dk).

Lovens "undertitel" er gennemførelse af direktiv om obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger. Det er imidlertid klart af forarbejderne, at hensigten med loven ikke blot er at gennemføre direktivets bestemmelser. Det fremgår således, at hensigten med loven også er at skabe hjemmel til, at skatteministeren kan indgå aftaler om automatisk udveksling af oplysninger med lande uden for EU.

I OECD-regi er der udarbejdet en "modelaftale" (ikke at forveksle med OECD's Modeloverenskomst) om automatisk udveksling af oplysninger om ordninger, der har til hensigt at omgå udveksling af oplysninger om finansielle konti, og ordninger, der skaber uigennemsigtige udenlandske ejerskabsstrukturer. Modelaftalen, som bærer navnet *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, er udarbejdet under inspiration af anbefalingerne i BEPS Action 12: *Mandatory Disclosure Rules*. Med loven skabes der som nævnt hjemmel til, at skatteministeren kan indgå aftaler baseret på modelaftalen om automatisk udveksling af oplysninger med andre lande.

Der er ikke fuld overensstemmelse mellem reglerne i direktivet og reglerne i OECD's modelaftale, og den nærmere regulering vil – når den er endelig fastlagt – afspejle disse forskelle.

Loven træder i kraft den 1. juli 2020. Det er imidlertid væsentligt at være opmærksom på, at det fremgår af lovens § 6, stk. 2, at "Bestemmelser udstedt i medfør af SIL § 46 a [...] kan have virkning for grænseoverskridende ordninger, hvor det første skridt er gennemført den 29. oktober 2014 eller senere". De indberetningspligtige kan således potentielt blive pålagt en indberetningspligt i forhold til allerede gennemførte ordninger.

I SR-Skat 2020, s. 65, er der bragt en artikel om indberetningsreglerne.

#### **5. TILPASNING AF DIS- OG TONNAGESKATTEORDNINGEN TIL EU-RET TEN (L 72 A)**

##### **5.1 Indledning**

Ved lovforslag nr. L 72 af 20. november 2019 fremsatte skatteministeren forslag om ændring af en række forskellige love på det maritime område. Ved 2. behandlingen af lovforslaget blev det vedtaget at dele lovforslaget i to: L 72 A og L 72 B.

Lovforslag nr. L 72 A omhandlede dels en ændring af DIS-ordningen, dels en ændring af tonnageskatteordningen. Lovforslaget blev vedtaget som lov nr. 1582 af 27. december 2019.

Det bemærkes, at såvel L 72 A som L 72 B, som skal omtales nærmere nedenfor i afsnit 6, begge har medført ændringer af sømandsbeskatningsloven. Ændringerne har tilsammen medført et behov for en ændring af den bekendtgørelse, der knytter sig til loven, bekg. nr. 361 af 7. maj 2009. Udkast til en ny bekendtgørelse på området, j.nr. 2019-9328, har været sendt i høring og kan tilgås på den digitale Høringsportalen.

##### **5.2 DIS-ordningen – lempelse af registreringskravet**

DIS-ordningen er grundlæggende en ordning, hvorefter rederier under visse betingelser kan udbetale skattefri nettoløn til de søfolk, der er omfattet af ordningen, jf. SØBL §§ 5-7. Ordningen har karakter af statsstøtte og skal derfor godkendes af Kommissionen.

I 2018 blev ordningen udvidet, jf. lov nr. 359 af 29. april 2018, og i forbindelse med godkendelsen af denne udvidelse påpegede Kommissionen, at visse dele af den eksisterende ordning var i strid med såvel statsstøttereglerne som med frihedsrettighederne i EUF-Traktaten. Udvidelsen af ordningen kunne derfor kun godkendes, såfremt de dele af den eksisterende ordning, som var i strid med statsstøttereglerne og/eller frihedsrettighederne, blev bragt i orden.

Problemet med ordningen i dens hidtidige form var det såkaldte registreringskrav. Anvendelse af ordningen var således begrænset til søfolk, der arbejdede om bord på skibe, der var registreret i Dansk Internationalt Skibsregister (DIS). Dette register var imidlertid forbeholdt danske skibe, som sejlede under dansk flag. Som et dansk skib forstås i den sammenhæng ifølge lovbemærkningerne, at skibets ejer er dansk, dvs. danske statsborgere, danske statsinstitutioner og kommuner samt juridiske personer, som er oprettet i medfør af dansk lovgivning eller registreret som danske selskaber, stiftelser eller foreninger her i landet. Udenlandske skibe kunne dog også blive registreret i DIS, men kun såfremt en række betingelser var opfyldt. Ifølge forarbejderne var det bl.a. ensbetydende med, at der i tilknytning til skibet skulle udøves økonomisk aktivitet i Danmark, og at der skulle udpeges en fysisk eller juridisk person i Danmark, som der kunne rettes henvendelse til i kontroløjemed, og som kunne stævnes på ejerens eller rederens vegne, jf. nærmere bekg. nr. 1654 af 20. december 2017.

For at bringe reglerne i overensstemmelse med EU-retten er der nu gennemført en lempelse af registreringskravet. Det følger således nu, at SØBL § 5 (nettolønsordningen) tilsvarende finder anvendelse for personer, der er skattepligtige efter KSL § 1 eller § 2, stk. 2, eller KULBRL § 21, stk. 2, og som erhverver lønindkomst ved arbejde om bord på et udenlandsk skib, der er registreret med hjemsted i en EU- eller EØS-medlemsstat og sejler under et flag fra en EU- eller EØS-medlemsstat, jf. SØBL § 5 b.

Lempelsen har navnlig betydning i tre tilfælde.

For det første kan søfolk, som er omfattet af den ubegrænsede danske skattepligt, jf. KSL § 1, nu blive omfattet af reglerne om nettoløn i SØBL § 5, såfremt de arbejder på et udenlandsk skib, der er registreret med hjemsted i en EU- eller EØS-medlemsstat og sejler under et flag fra en EU- eller EØS-medlemsstat.

For det andet har lempelsen af registreringskravet betydning for udenlandske søfolk, som bliver begrænset skattepligtige efter KSL § 2, stk. 2, jf. stk. 1, nr. 1. Udenlandske søfolk, som arbejdede på et EU- eller EØS-registreret skib, der uden besætning blev overtaget til befragtning af et dansk rederi (bareboat-charter) eller som arbejdede på udenlandsk registrerede skibe, der blev ejet og drevet fra Danmark, var hidtil udelukket fra nettolønsordningen, jf. SØBL § 5, men måtte i stedet lade sig nøje med den (valgfri) bruttobeskatningsordning i SØBL § 9 på 30 pct. samt AM-bidrag. Med lempelsen af registreringskravet er nettolønsordningen gjort tilgængelig for disse søfolk.

For det tredje har lempelsen betydning for udenlandske søfolk, som er skattepligtige her til landet i medfør af KULBRL § 21, stk. 2, dvs. personer, som ikke er ubegrænset skattepligtige her til landet, jf. KSL § 1, og som arbejder for en arbejdsgiver uden hjemting her i landet. Som et eksempel nævnes i forarbejderne en udenlandsk sømand på et EU- eller EØS-registreret supply-skib, der sejler mandskab og forsyninger til en boreplatform på dansk sokkel. Denne sømand vil som udgangspunkt være skattepligtig til Danmark af sin lønindkomst, jf. KULBRL § 21, stk. 2, og vil med lempelsen af registreringskravet kunne omfattes af DIS-ordningen i SØBL § 5, jf. § 5 b.

Udvidelsen af DIS-ordningen i SØBL § 5 til søfolk, som er ansat skibe, der er registreret i andre EU- og EØS-medlemsstater, er undergivet visse begrænsninger.

Det er således en udtrykkelig betingelse i henhold til SØBL § 5 b, stk. 1, at det udenlandske skib udelukkende anvendes til formål, der vil kunne omfattes af tonnageskatteoven, jf. TSL § 6 eller § 8 a. De aktiviteter, som kan omfattes af TSL §§ 6 og 8 a, afgrænses negativt af TSL § 8, og denne afgrænsning har tilsvarende betydning i forhold til SØBL § 5 b.

Af SØBL § 5 b, stk. 2, fremgår det endvidere, at det er en betingelse i henhold til SØBL § 5 b, at den udenlandske arbejdsgiver er godkendt af Skatteforvaltningen efter SØBL § 11 a.

Betingelserne for at opnå godkendelse fremgår af SØBL § 11 a, stk. 2, nr. 1-3, og er som følger:

1. Arbejdsgiveren skal være berettiget til at udbetale nettoløn efter SØBL §§ 5-8.
2. Arbejdsgiveren skal opfylde de betingelser, der stilles til en tilsvarende arbejdsgiver med skibe registreret i DIS, og indvilge i at påtage sig de forpligtelser, der påhviler en tilsvarende arbejdsgiver med skibe registreret i DIS.
3. Der skal findes en informationsudvekslingsaftale mellem Danmark og den EU- eller EØS-medlemsstat, som arbejdsgiveren har hjemsted i.

Ved betingelse nr. 1 sikres det, at den udenlandske arbejdsgiver kun kan udbetale nettoløn, såfremt arbejdsgiveren opfylder præcis de samme betingelser, som der stilles til et dansk rederi, herunder bl.a. at lønnen er fastsat under hensyntagen til, at der er tale om en

skattefri nettoløn, og at det pågældende skib vil kunne være omfattet af tonnageskatteoven, jf. TSL §§ 6 og 8 a. Med betingelse nr. 2 sikres det, at den udenlandske arbejdsgiver overholder de samme forpligtelser som en dansk arbejdsgiver, herunder bl.a. pligten til at indberette sødage og hæftelsen for A-skatter og AM-bidrag, hvis betingelserne for skattefritagelsen brister. Endelig, hvad angår betingelse nr. 3, sikres det, at Skatteforvaltningen kan verificere arbejdsgiverens dokumentation for opfyldelse af pligterne i nr. 2. Udvekslingen af information kan ske med hjemmel i et af flere nærmere opregnede direktiver, jf. SØBL § 11 a, stk. 2, nr. 3, en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller en anden aftale om udveksling af oplysninger.

Det bemærkes, at indkomst, som udbetales af godkendte arbejdsgivere, jf. SØBL § 11 a, altid skal anses for A-indkomst, uanset at den pågældende arbejdsgiver ikke har hjemting eller fast driftssted her i landet, jf. en ny tilføjelse til KSL § 44, litra b, 2. pkt.

Hensigten med betingelserne i SØBL § 11 a, stk. 2, nr. 1-3, er ifølge lovbemærkningerne at udstrække de regler, der gælder for danske arbejdsgivere, til arbejdsgivere med hjemsted i en anden EU- eller EØS-medlemsstat. Herved skabes lige konkurrencevilkår.

Ændringerne af SØBL § 5 b, § 11 a og KSL § 44 har virkning fra og med indkomståret 2020.

### 5.3 DIS-ordningen – begrænsning i ordningen for færger

I SØBL § 7 findes en særlig regel om personer, der arbejder om bord på et skib, som sejler i regelmæssig passagersejls mellem havne i EU- eller EØS-medlemsstater, undertiden benævnt "Færge-DIS". Reglen gælder kun for regelmæssig passagersejls mellem havne i EU- eller EØS-medlemsstater. Danske indenrigsfærger er derimod ikke omfattet.

For disse søfolk er der adgang til den skattefri nettolønsordning i SØBL § 5.

Efter de hidtil gældende regler fandt bestemmelsen anvendelse på personer, som var statsborgere eller hjemmehørende i en EU- eller EØS-medlemsstat.

Ifølge Kommissionen bør de gunstige statsstøtteregele imidlertid være begrænset til statsborgere i en EU- eller EØS-medlemsstat, og Kommissionens godkendelse af de danske statsstøtteregele blev derfor gjort betinget af, at der skete en indskrænkning i SØBL § 7. Denne bestemmelse finder herefter kun anvendelse på personer, der er skattepligtige efter KSL § 1 eller § 2, stk. 2, og som er statsborgere i en EU- eller EØS-medlemsstat. Det er en betingelse, at skibet er registreret med hjemsted i en EU- eller EØS-medlemsstat og sejler under et flag fra en EU- eller EØS-medlemsstat.

Udlændinge med bopæl i Danmark, jf. KSL § 1, som ikke samtidig er statsborger i en EU- eller EØS-medlemsstat, vil herefter ikke længere kunne modtage skattefri nettoløn efter SØBL § 5, jf. SØBL § 7.

De ændrede regler har virkning for ansættelsesforhold, der er påbegyndt den 1. januar 2020 eller senere.

### 5.4 Tonnageskatteoven – ændringer i henhold til statsstøtteregele

Ved lov nr. 1886 af 29. december 2015 blev der gennemført en udvidelse af tonnageskatteordningen. Idet tonnageskatteordningen er en form for statsstøtte, skal udvidelser af ordningen godkendes af Kommissionen. I forbindelse med godkendelsen påpegede Kommissionen, at de danske regler om tonnagebeskatning på en række punkter ikke levede op til Kommissionens praksis for godkendelse af maritime statsstøtteordninger. Forsat godkendelse

af de danske regler var derfor betinget af, at reglerne blev ændret på fire punkter. Med lov nr. 1582 af 27. december 2019 er tonnageskatteloven ændret i overensstemmelse hermed.

Den første ændring vedrører en udvidelse af muligheden for at tilvælge tonnageskatteordningen. Muligheden for at opføre den skattepligtige indkomst efter tonnageskattelovens regler, jf. TSL §§ 9-15, var tidligere betinget af, at de pågældende skibe "strategisk og forretningsmæssigt drives fra Danmark". Denne betingelse er nu ændret, således at det blot er et krav, at driften af skibene sker "fra en eller flere EU- eller EØS-medlemsstater", jf. TSL § 6, stk. 1.

Det bemærkes i den sammenhæng, at der er sket en lignende udvidelse i forhold til såkaldte "operatørselskaber", jf. TSL § 21 a. Et operatørselskab er et selskab, som driver erhvervmæssig virksomhed med administration af besætning og teknisk ledelse af skibe, der anvendes til formål, som vil kunne omfattes af tonnageskatteloven, jf. TSL § 21 a, stk. 2. Indkomst fra sådan virksomhed kan omfattes af tonnageskatteloven, jf. TSL § 21 a, stk. 1. Det var hidtil en betingelse, at de omfattede skibe strategisk og forretningsmæssigt blev drevet fra en EU-medlemsstat. Det er nu også muligt at være omfattet af reglerne, hvis skibene strategisk og forretningsmæssigt drives fra et EØS-medlemsland.

Den anden ændring er en direkte konsekvens af Kommissionens afgørelse af 12. oktober 2018 C(2018) 6795 i sag SAÚ45300 (2016/N) og vedrører skibe, som udlejes uden besætning (såkaldt "bareboat-charter"). Indkomst fra bareboat-charter kan omfattes af tonnageskattelovens, jf. TSL § 6, stk. 1, nr. 2. I den nævnte afgørelse fastslog Kommissionen imidlertid, at mindst 50 pct. af den tonnageskattede flåde skal drives af den støtteberettigede. Denne betingelse vil ikke være opfyldt, i det omfang andelen af bareboat-udlejet bruttotonnage overstiger 50 pct. af den samlede bruttotonnage. Der tilføjes derfor en begrænsning i TSL § 6, stk. 3. Hvis den tonnage, som et rederi udlejer uden besætning (udlejning på bareboat-vilkår), overstiger 50 pct. af rederiets samlede tonnage under ordningen, så skal indkomst fra den overskydende del beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler.

Den tredje ændring er ligeledes et resultat af Kommissionens afgørelse af 12. oktober 2018 C(2018) 6795 i sag SAÚ45300 (2016/N). Den indkomst, som kan omfattes af tonnageskatteloven, er skattepligtig indkomst i forbindelse med erhvervmæssig virksomhed med transport af passagerer eller gods (rederivirksomhed), jf. TSL § 6. Indkomst ved såkaldt "tilknyttet virksomhed", jf. TSL § 10, stk. 1, er også omfattet, hvorved forstås virksomhed, som foregår i nær tilknytning til levering af transportydelser omfattet af tonnageskatteordningen, fx anvendelse af containere eller drift af billetkontorer og passagerterminaler, jf. TSL § 10, stk. 2, nr. 1-9. I den nævnte afgørelse fra 2018 fandt Kommissionen imidlertid, at det er en betingelse for tonnageskatteordningens fortsatte godkendelse, at indkomst oppebåret af den enkelte støttemodtager fra tilknyttede aktiviteter, som kan tonnageskattes, udgør mindre end 50 pct. af den samlede tonnageskattede indkomst. Der er derfor tilføjet en ny TSL § 10, stk. 3. Det følger heraf, at positiv indkomst ved virksomhed, der udøves i nær tilknytning til rederivirksomhed, kun kan henføres til beskatning under tonnageskatteordningen, i det omfang omsætningen ved den tilknyttede virksomhed udgør mindre end 50 pct. af den samlede omsætning ved virksomhed, der er omfattet af ordningen, dvs. ved rederivirksomhed og ved tilknyttet virksomhed. En eventuel overskydende del beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler.

Den fjerde ændring er en udvidelse af oplysningspligten, jf. TSL § 22, stk. 1. Det fremgår nu, at et rederi, som anvender

tonnageskatteloven, årligt skal afgive oplysninger om, at samtlige betingelser for tonnageskatteloven er opfyldt. Oplysningerne skal afgives på oplysningskemaet.

Ændringerne af tonnageskatteloven har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2020 eller senere.

Med vedtagelsen af lov nr. 1582 af 27. december 2019 er der også gennemført en række øvrige ændringer af tonnageskatteloven. Disse har imidlertid ikke en særlig international dimension og vil derfor ikke blive omtalt.

## **6. TILPASNING AF REFUSIONSORDNINGEN FOR SANDSUGERE TIL EU-RETTE OG UDVIDELSE AF SØMANDSFRADRAGET TIL SØFOLK PÅ FORSKNINGS- OG HAVUNDERSØGELSESSKIBE M.V. (L 72B)**

Som nævnt i afsnit 5 blev lovforslag nr. L 72 af 20. november 2019 ved 2. behandlingen delt i to. I det følgende omtales de ændringer, der blev udskilt til L 72 B, og som efterfølgende blev vedtaget som lov nr. 1583 af 27. december 2019.

### **6.1 Udvidelse af adgangen til sømandsfradrag**

Efter SØBL § 3 gives der et særligt fradrag – sømandsfradraget – til personer, som uden for begrænset fart erhverver lønindkomst ved arbejde om bord på danske eller udenlandske skibe. Fradraget er et fast beløb på 56.900 kr. Ved sejlads uden for EU på et skib med en bruttotonnage på 500 tons eller mere udgør fradraget et fast beløb på 105.000 kr. Det er som nævnt en betingelse for sømandsfradraget, at skibet er uden for begrænset fart, jf. definitionen heraf i SØBL § 2, stk. 1, nr. 3, som navnlig omfatter fart eller bugser- og bjærgningsvirksomhed, der væsentligst udføres på danske indsøer, indre vandveje og fjorde.

Det er yderligere en betingelse for at anvende sømandsfradraget, at skibet udelukkende anvendes til erhvervmæssig transport af passagerer eller gods, jf. dog SØBL § 3, stk. 2, om arbejde om bord på stenfiskerfartøjer, herunder sandsugere.

Sømandsfradraget omfattede ifølge praksis ikke indkomst erhvervet ved arbejde om bord på forsknings- og havundersøgelsesskibe, jf. bemærkningerne til lovforslaget. Det blev imidlertid vurderet, at forsknings- og havundersøgelsesskibe er afhængige af at kunne ansætte samme type søfolk, som ansættes på traditionelle fragtskibe. Det blev derfor fundet hensigtsmæssigt at udvide fradragsretten til også at gælde for ansatte om bord på forsknings- og havundersøgelsesskibe, som i øvrigt opfylder betingelserne i SØBL § 3, stk. 1 og 3. Derved sænkes lønomkostninger for skibsredere i denne branche, som i højere grad vil kunne matche omkostningsniveauet for skibe, som er registreret med hjemsted i tredjelande. Hermed mindskes risikoen for udflytning til tredjelande.

Den udvidede fradragsret søges gennemført ved en ny bestemmelse i SØBL § 3, stk. 5. Da sømandsfradraget er en statsstøtteregel, skal den imidlertid først godkendes af Kommissionen. Skatteministeren fastsætter ikrafttrædelsen, jf. lov nr. 1583 af 27. december 2019, § 13, stk. 2.

### **6.2 Refusionsordningen for sandsugere**

Efter SØBL § 10 gælder der en særlig "refusionsordning". Søfolk, som arbejder om bord på stenfiskerfartøjer, herunder sandsugere, indkomstbeskattes efter de almindelige regler. Her gælder den særlige DIS-ordning i SØBL §§ 5-7 (omtalt ovenfor i afsnit 5.2) således ikke. For rederierne gælder der derimod en særlig refusionsordning, hvorefter rederierne kan få refunderet 40 pct. af arbejdsmarkedsbidragsgrundlaget for disse søfolk, såfremt en række



betingelser er opfyldt. Formålet med ordningen er at give rederierne en skattefordel, som netop svarer til den gennemsnitlige lønomkostningsbesparelse i DIS-ordningen.

Refusionsordningen var efter de hidtil gældende regler anvendelig for danske rederier. Rederier, der var hjemmehørende i en anden EU- eller EØS-medlemsstat, kunne også anvende ordningen, men kun hvis de pågældende havde et fast driftssted her i landet.

Med lov nr. 1583 af 27. december 2019 er reglerne ændret. For udenlandske rederier er det således ikke længere en betingelse, at der drives virksomhed med fast driftssted her i landet. Det er nu blot en betingelse for udenlandske fartøjer (som i øvrigt opfylder betingelserne), at de er registreret med hjemsted i en anden EU- eller EØS-medlemsstat end Danmark med en bruttotonnage på 20 t eller derover og sejler under et flag fra en EU- eller EØS-medlemsstat, jf. SØBL § 10, stk. 1, nr. 3.

Refusion ydes efter SØBL § 10, stk. 4, enten på måneds- eller på årsbasis. Med udvidelsen af refusionsordningen til udenlandske rederier uden fast driftssted her i landet er refusion gjort betinget af, at den løn, som refusionen vedrører, kan beskattes her i landet. Det følger af forarbejderne, at refusion også er udelukket i de

tilfælde, hvor beskatningsretten til lønindkomsten er overgået til udlandet efter en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Udvidelsen af refusionsordningen til også at omfatte udenlandske rederier uden fast driftssted her i landet har medført et kontrolbehov hos Skatteforvaltningen for så vidt angår disse udenlandske rederier. Der er derfor gennemført en ny SØBL § 11 b, hvorefter en arbejdsgiver med hjemsted i en anden EU- eller EØS-medlemsstat end Danmark skal være godkendt af Skatteforvaltningen til at modtage refusion efter SØBL § 10. Reglen svarer i det store hele til reglen i SØBL § 11 a, jf. ovenfor i afsnit 5.2.

Når løn udbetales af en arbejdsgiver uden hjemting eller fast driftssted her i landet, som er godkendt efter SØBL § 11 b, vil der være tale om A-indkomst, jf. en samtidig gennemført ændring af KSL § 44, litra b.

Lovændringerne trådte i kraft 1. januar 2020.

Der er samtidig gennemført en række øvrige ændringer af ordningen, som dog gælder fælles for danske såvel som for udenlandske rederier, og som derfor ikke skal omtales nærmere på dette sted.