

INTERNATIONAL SKATTERET 2020-2021 (1)

Sidetal: 124

Forfatter: Anders Nørgaard Laursen

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

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

Resumé

I artiklen omtales det seneste halve års udvikling på den internationale skatterets område. Det drejer sig nærmere bestemt om lovforslag vedr. CFC-beskatning, fradrag for endelige tab og det internretlige fast driftsstedsbegreb, udskydelse af visse indberetningsfrister i henhold til DAC 2 og DAC 6, tilbagetrækning af danske forbehold til det multilaterale instrument, generationsskifte til fonde, herunder udenlandske fonde, en række nye værneregler samt en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Montenegro.

1. INDLEDNING

I det følgende skal der redegøres for det seneste halvårs lovgivningsmæssige nyskabelser på området for den internationale skatteret. Der omtales såvel gennemført lovgivning som fremsatte lovforslag, hvorfor der må tages forbehold for, at de endeligt vedtagne lovforslag kan afvige fra det, der fremgår af de følgende sider.

Flere af lovforslagene er genfremsættelser af lovforslag fra det forgangne folketingsår, som grundet coronasituationen aldrig blev vedtaget. Det gælder bl.a. for lovforslaget om CFC-beskatning (afsnit 2), fast driftssted og endelige tab (afsnit 3) samt muligheden for at gennemføre generationsskifte til fonde, herunder udenlandske fonde (afsnit 6). I forbindelse med lovforslaget om endelige tab i afsnit 3 omtales også styresignalet [SKM2021.5.SKTST](#), hvori der redegøres for genoptagelsesmulighederne for skatteydere, som er blevet nægtet fradrag for endelige tab i udenlandske datterselskaber mv.

Endvidere omtales også egentlige nyskabelser. Det drejer sig om udskydelse af visse indberetningsfrister affødt af coronasituationen (afsnit 4), tilbagetrækning af to danske forbehold til det multilaterale instrument (afsnit 5), en række nye værneregler affødt af tre early warnings til modvirkelse af omgåelse af den begrænsede skattepligt ved anvendelse af kontoførende investeringsforeninger og investeringsselskaber (afsnit 7), defensive tiltag mod lande på EU's liste over skattely (afsnit 8) og endelige en "ny" dobbeltbeskatningsoverenskomst med Montenegro (afsnit 9).

2. IMPLEMENTERING AF SKATTEUNDGÅELSESDIREKTIVETS ART. 7 OG 8 – CFC-BESKATNING

For tredje gang (og 2 år efter implementeringsfristens udløb) har skatteministeren fremsat et lovforslag med henblik på at implementere CFC-beskatningsreglerne i skatteundgåelsesdirektivets art. 7 og 8.

Det foregående forsøg blev gjort ved lovforslag nr. L 48 af 6. november 2019. Lovforslaget blev mødt med kritik fra flere sider, og skatteministeren besluttede derfor at afholde en åben høring om lovforslaget, jf. bilag 14 til lovforslaget.

Høringen blev afholdt den 15. januar 2020, men kort efter blev store dele af samfundet som bekendt lukket grundet spredningen af coronavirussen. Lovforslaget blev derfor aldrig vedtaget, og det bortfaldt derfor med udgangen af folketingsåret 2019-2020.

Med fremsættelsen af lovforslag nr. L 89 af 11. november 2020 er der som nævnt gjort et tredje forsøg på at få vedtaget nye CFC-beskatningsregler. Der er i det store hele tale om en genfremsættelse af L 48, for så vidt angår de dele af dette lovforslag, som omhandlede CFC-beskatningsreglerne, herunder med de ændringsforslag, skatteministeren fremsatte under behandlingen af L 48, jf. bilag 16 og 21. Dermed synes den megen kritik, der blev rejst af foreslåede regler, ikke at have vundet gehør hos skatteministeren.

Lovforslaget er endnu ikke vedtaget, og det bliver spændende at følge, om lovforslaget vedtages som fremsat, eller om der kommer ændringer til undervejs.

SR-Skat vil bringe en særskilt artikel om reglerne, når de endeligt vedtages.

3. FAST DRIFTSSTED OG ENDELIGE TAB SAMT SKM2021.5.SKTST

Et andet hængeparti fra tiden før coronaens hærgen var den foreslåede ændring af den internretlige fast driftsstedesdefinition samt forslaget om regler om fradrag for "endelige tab". Disse lovændringer var også en del af lovforslag nr. L 48 som netop omtalt og blev således ej heller vedtaget.

Med lovforslag nr. L 28 af 7. oktober fremsatte skatteministeren et lovforslag indeholdende de dele af L 48, som omhandlede dels fast driftsstedsbegrebet, dels reglerne om fradrag for endelige tab. Der er i alt væsentligt tale om en genfremsættelse af de regler, som var blevet foreslået ved L 48, og som jeg har omtalt i [SR-Skat 2020 s. 101 ff.](#), hvortil der henvises.

Lovforslag nr. L 28 af 7. oktober blev vedtaget som [lov nr. 1835 af 8. december 2020](#).

De ændrede regler om fast driftssted, som er gennemført i [SEL § 2, stk. 2-5](#), og [KSL § 2, stk. 3-6](#), har virkning fra 1. januar 2021.

Reglerne om mulighed for fradrag for endelige tab i udenlandske datterselskaber, faste driftssteder og fast ejendom, uden tilvalg af international sambeskatning, er gennemført i [SEL § 31 E](#) og har virkning for indkomståret 2019 og senere indkomstår.

Det bemærkes, at [SEL § 31 E](#) om fradrag for endelige tab er gennemført som reaktion på EU-Domstolens dom i sag [C-650/16, Bevola](#). EU-Domstolens afgørelse af de præjudicielle spørgsmål i sagen faldt den 12. juni 2018, og efterfølgende afsagde Østre Landsret dom den 16. juni 2020. Dommen er offentliggjort som [SKM2020.299.ØLR](#).

Østre Landsret fandt i dommen (under hensyntagen til EU-Domstolens præjudicielle afgørelse), at A/S Bevola havde ret til at fradrage underskuddet i selskabets faste driftssted i Finland, selvom fradrag ellers var betinget af, at selskabet havde valgt international sambeskatning (hvilket selskabet ikke havde ønsket), jf. [SEL § 8, stk. 2](#), og [§ 31 A](#). Østre Landsret hjemviste dog sagen til Skattestyrelsen med henblik på at få opgjort fradragets størrelse.

På baggrund af dommen har Skattestyrelsen den 6. januar 2021 udsendt et styresignal, hvori der redegøres for genoptagelsesmulighederne, jf. [SFL §§ 26 og 27](#). Styresignalets beskrivelse af de tilfælde, der kan give anledning til genoptagelse, er – ikke overraskende – udarbejdet i overensstemmelse med de regler og principper, der kommer til udtryk i [SEL § 31 E](#) og forarbejderne dertil. Jeg vil derfor begrænse mig til en kortfattet omtale af styresignalet.

Idet Bevola-dommen omhandlede indkomståret 2009, kan der som udgangspunkt ske genoptagelse fra og med dette indkomstår, jf. [SFL § 27, stk. 1](#), nr. 7. Der gælder dog en 10-års forældelsesfrist for krav afledt af [SFL § 27, stk. 1](#), nr. 7, som kan begrænse tilbagesøgningsmuligheden, jf. [SFL § 34 a, stk. 4](#). Disse genoptagelsesmuligheder gælder for endelige tab i udenlandske faste ejendomme og endelige tab i faste driftssteder og direkte ejede datterselskaber beliggende i lande, der er medlem af EU/EØS.

For endelige tab i indirekte ejede udenlandske datterselskaber beliggende i EU/EØS har Skattestyrelsen i styresignalet fastlagt, at der kun kan ske genoptagelse fra og med indkomståret 2016. Dette skyldes, at praksis vedr. tab i indirekte ejede datterselskaber ifølge Skattestyrelsen ikke kunne anses for underkendt af EU-Domstolen med Bevola-dommen, men i stedet måtte følge EU-Domstolens dom i den senere sag [C-608/17, Holmen](#), som netop omhandlede indkomståret 2016. Derfor er genoptagelsesmulighederne for tab i indirekte datterselskaber snævrere, end hvad der gælder for tab i direkte ejede datterselskaber.

Det er ved ekstraordinær genoptagelse vigtigt at være opmærksom på reglen i [SFL § 27, stk. 2](#) ("den lille fristregel"), hvorefter en genoptagelsesansøgning skal fremsættes af den skattepligtige senest 6 måneder efter, at den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der giver adgang til at fravige den ordinære genoptagelsesfrist i [SFL § 26](#). De 6 måneder regnes fra tidspunktet for offentliggørelsen af [SKM2021.5.SKTST](#) på Skattestyrelsens hjemmeside (www.skat.dk), dvs. fra den 6. januar 2021.

4. UDSKYDELSE AF FRISTER FOR UDVEKSLING AF OPLYSNINGER EFTER DAC 2 OG DAC 6

På EU-plan hviler reguleringen af skattemyndighedernes samarbejde på Rådets direktiv af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af [direktiv 77/799](#) (2011/16) (bistandsdirektivet). Direktivet er løbende blevet ændret, herunder bl.a. ved [ændringsdirektiv 2014/104](#) (DAC 2) og [ændringsdirektiv 2018/822](#) (DAC 6). Betegnelsen "DAC" er et akronym af det engelske navn for bistandsdirektivet: *Directive on Administrative Cooperation*, og det efterfølgende tal indikerer, hvilken "version" der er tale om. DAC 6 er således den 6. version af bistandsdirektivet (og dermed det 5. ændringsdirektiv).

Både DAC 2 og DAC 6 indeholder visse fristregler for udveksling af oplysninger mellem myndighederne i medlemslandene.

Hvad angår DAC 2 om finansielle institutters pligt til at indberette oplysninger om finansielle konti ejet af borgere eller virksomheder i andre EU-lande til skattemyndighederne i de finansielle institutters hjemland, udløb fristen efter direktivet sammenholdt med dansk ret med udgangen af september.

Hvad angår DAC 6 om pligten til for skatterådgivere mv. at indberette oplysninger om grænseoverskridende skatteordninger, der indeholder visse nærmere opregnede kendetegn, som indikerer, at ordningerne potentielt kan bruges til aggressiv skatteplanlægning, skal udvekslingen af oplysninger finde sted inden for én måned efter udløbet af det kvartal, hvor oplysningerne blev indgivet. Fristen udløb efter direktivet den 31. oktober 2020.

Grundet coronasituationen modtog Kommissionen en række henvendelser fra såvel medlemsstater som indberetningspligtige personer og virksomheder med ønske om en udskydelse af visse frister, der er fastsat i bistandsdirektivet. På den baggrund fremsatte Kommissionen den 8. maj 2020 et forslag til ændringsdirektiv, som blev vedtaget af Rådet den 24. juni 2020, jf. "Rådets direktiv om ændring af [direktiv 2011/16/EU](#) for at imødekomme det akutte behov for at udsætte visse frister for indgivelse og udveksling af oplysninger på beskatningsområdet som følge af covid-19-pandemien (2020/876)" (fristudskydelsesdirektivet).

Fristudskydelsesdirektivet giver medlemslandene mulighed for (på frivillig basis) at udskyde fristerne i DAC 2 og DAC 6, dog kun inden for visse rammer.

Med vedtagelsen af [lov nr. 1521 af 27. oktober 2020](#) har Danmark gjort brug af denne mulighed.

Hvad angår udveksling af oplysninger efter DAC 2 om finansielle konti, er fristen for udveksling af oplysninger udskudt fra udgangen af september 2020 til udgangen af december 2020. Dette er det maksimalt tilladte efter bistandsdirektivet som ændret ved fristudskydelsesdirektivet.

Fristen for at udveksle oplysninger efter DAC 6 er udskudt fra den 31. oktober 2020 til den 30. april 2021. Dette er ligeledes det maksimalt tilladte efter direktivet.

Bistandsdirektivets regler om udveksling af oplysninger efter DAC 2 og DAC 6 er i dansk ret implementeret i [SKL § 66, stk. 1](#), nr. 1. Rent lovteknisk er bestemmelsen udformet således, at det blot angives, at told- og skatteforvaltningen afgiver og modtager oplysninger i overensstemmelse med reglerne i bistandsdirektivet med angivelse af de specifikke ændringsdirektiver. Ændringen af fristerne som følge af [lov nr. 1521 af 27. oktober 2020](#) er gennemført, ved at der i [SKL § 66, stk. 1](#), nr. 1, er indsat en henvisning til fristudskydelsesdirektivet.

Loven trådte i kraft den 31. oktober 2020, dvs. den sidste dag, hvor oplysninger om grænseoverskridende ordninger efter DAC 6 efter de gamle regler kunne udveksles mellem skattemyndighederne i medlemslandene. Ikrafttrædelsestidspunktet sikrede dermed, at fristudskydelsen trådte i kraft inden udløbet af den eksisterende frist for udveksling.

Lovændringen regulerer fristerne for *myndighedernes* udveksling af oplysninger. For skatteyderne, rådgiverne mv. er indberetningsfristen efter DAC 6 reguleret i [bekendtgørelse nr. 1634 af 27. december 2019](#), § 32, stk. 2. Efter denne bestemmelse skulle mellemmand og relevante skatteydere senest den 31. august 2020 indberette oplysninger til Skatteforvaltningen om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, hvor det første skridt var blevet gennemført i perioden fra og med den 25. juni 2018 til og med den 30. juni 2020.

Ved [bekendtgørelse nr. 1049 af 29. juni 2020](#) er disse frister blevet ændret, således at indberetningsfristen nu er ændret fra den 31. august 2020 til den 28. februar 2021, for så vidt angår indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, hvor det første skridt var blevet gennemført i perioden fra og med den 25. juni 2018 til og med den 30. juni 2020, jf. § 32, stk. 2.

I medfør af bekendtgørelsens § 23, stk. 1 og 2, påhviler det "mellemmand" (dvs. rådgivere mv.) at indberette indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger inden for 30 dage regnet fra visse begivenheder nærmere opregnet i bekendtgørelsen. Tilsvarende gælder i visse tilfælde for skatteyderen selv, jf. § 26. I medfør af ændringen af bekendtgørelsen, jf. § 32, stk. 3, nr. 1 og 2, er løber fristen på 30 dage imidlertid først fra den 1. januar 2021, hvis:

1. en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning stilles til rådighed med henblik på gennemførelse eller er klar til gennemførelse, eller hvis det første skridt i gennemførelsen heraf er blevet taget fra og med den 1. juli 2020 til og med den 31. december 2020, eller
2. mellemmand omfattet af § 2, stk. 2, direkte eller ved hjælp af andre personer yder støtte, assistance eller rådgivning fra og med den 1. juli 2020 til og med den 31. december 2020.

For "markedsegnete ordninger", dvs. en grænseoverskridende ordning, som udformes, markedsføres, er klar til gennemførelse eller stilles til rådighed for gennemførelse uden behov for væsentlig tilpasning, jf. bekendtgørelsens § 25, skal der ske periodisk indberetning, jf. bekendtgørelsens § 24. Efter ændringen af bekendtgørelsen skal den første periodiske indberetning nu først foretages af mellemmanden senest den 30. april 2021.

5. TILBAGETRÆKNING AF FORBEHOLD TIL DET MULTILATERALE INSTRUMENT

I 2019 ratificerede Folketinget Danmarks tiltræden til det multilaterale instrument ved [lov nr. 327 af 30. marts 2019](#) ("MLI-loven"). Det multilaterale instrument indeholder kun ganske få obligatoriske bestemmelser

(“minimumstandarder”), mens de øvrige bestemmelser principielt er valgfri. I bilag 2 til MLI-loven fremgår det, hvilke valg der fra dansk side er truffet.

Danmark har generelt taget meget få forbehold for bestemmelserne i det multilaterale instrument, men har dog i relation til del VI om obligatorisk bindende voldgift taget fire forbehold. Blandt disse er forbeholdene om, 1) at Danmark kun anvender konventionens bestemmelser om voldgift i sager, hvor voldgiftspanelet's formand er dommer, og 2) hvor Danmark er berettiget til at offentliggøre et resumé af panelets afgørelse, jf. de danske forbehold til MLI art. 28, stk. 1, litra. Det har imidlertid vist sig, at visse stater, som Danmark har dobbeltbeskatningsoverenskomster med, har anfægtet den folkeretlige gyldighed af disse to danske forbehold. Dette skyldes, at der ifølge disse stater ikke er hjemmel til at tage forbehold af processuel karakter i MLI art. 28, stk. 2, litra a.

For at fjerne usikkerhed om anvendelsen af reglerne om voldgift i det multilaterale instrument blev der ved lovforslag nr. L 69 af 30. oktober 2020 fremsat forslag om, at de danske forbehold trækkes tilbage. Rent teknisk gøres dette, ved at der gennemføres en ændring af bilag 2 til MLI-loven, således at disse to forbehold slettes. Endvidere skal der gives besked til “depositaren” for det multilaterale instrument, dvs. OECD's Generalsekretær, således at den danske position bliver kendt for de øvrige lande, som har tiltrådt det multilaterale instrument. Lovforslag nr. L 69 blev delt i tre, og den del, som omhandlede MLI-loven (lovforslag nr. L 69 C), blev vedtaget som [lov nr. 2224 af 29. december 2020](#).

Det er vigtigt at være opmærksom på, at den danske tilbagetrækning af forbeholdene alene er af formel karakter. Årsagen til, at Danmark tog disse forbehold, var ifølge forarbejderne for at sikre gennemsigtighed og uafhængighed i voldgiftsprocessen. Det bemærkes i den forbindelse i forarbejderne, at tilsvarende krav gælder efter EU's [tvistbilæggelsesdirektiv \(2017/1852\)](#). Når Danmark trækker forbeholdene tilbage, er det således ikke ensbetydende med, at Danmark ikke ville stille krav om, at voldgiftspanelet's formand skal være dommer, og at der kan ske offentliggørelse af et resumé af panelets afgørelser. Fra dansk side vil der i stedet blive stillet krav om, at den anden part skal acceptere disse forhold som betingelse for, at en given tvist kan løses ved voldgift. Det fremgår af MLI art. 19, stk. 10, at det er de implicerede lande, som ved gensidig aftale skal fastsætte de nærmere regler for anvendelse af reglerne om voldgift. Vil den anden part ikke acceptere de danske betingelser, som hidtil har været afspejlet i de to danske forbehold, kan det ifølge forarbejderne ikke forventes, at der vil blive gennemført en voldgift.

Lovændringen trådte i kraft den 1. januar 2021.

6. GENERATIONSSKIFTE TIL FONDE

Den 26. marts 2020 fremsatte skatteministeren lovforslag nr. L 156 om beskatning ved overdragelse af erhvervsvirksomheder til erhvervsdrivende fonde. Grundet coronasituationen blev lovforslaget aldrig vedtaget, og det bortfaldt ved folketingsårets afslutning.

Den 7. oktober 2020 blev lovforslaget genfremsat i uændret form som lovforslag nr. L 29. Lovforslaget blev vedtaget som [lov nr. 1836 af 8. december 2020](#).

Lovforslaget har grundlæggende til formål at forbedre mulighederne for at foretage et generationsskifte af en erhvervsvirksomhed, som drives i selskabsform, til en erhvervsdrivende fond. Kort fortalt medfører de ændrede regler, at overdragelse af aktier til en erhvervsdrivende fond ikke udløser nogen skat eller afgift. Til gengæld beregnes der på baggrund af overdragerens avance på overdragelsestidspunktet en skat (“stifterskatten”) med den aktuelle skattesats for fonde (p.t. 22 pct.). Skatten forfalder som udgangspunkt først til betaling, når fonden modtager udbytte på aktierne eller sælger aktierne.

Lovforslaget bygger i vid udstrækning på anbefalinger fra arbejdsgruppen om succession til erhvervsdrivende fonde, som er indeholdt i arbejdsgruppens rapport “Beskatning ved overdragelse af erhvervsvirksomheder til

erhvervsdrivende fonde". I rapporten vurderes det (med rette), at det næppe ville være foreneligt med EU-retten, såfremt reglerne alene gav mulighed for at overdrage til danske erhvervsdrivende fonde. Se rapportens s. 38 ff.

Det er derfor også muligt at gennemføre et generationsskifte under anvendelse af de nye regler til udenlandske fonde, dog kun til erhvervsdrivende fonde, som er hjemmehørende inden for EU/EØS (eller Grønland og Færøerne). Det er endvidere en betingelse, at den modtagende fonds formue er endeligt og uigenkaldeligt udskilt fra stifterens formue, at fondens formål kun kan ændres efter regler, der kan sidestilles med reglerne i [erhvervsfundsloven](#) herom, og at fonden skal afgive visse årlige oplysninger til de danske skattemyndigheder.

Endelig er det et krav, at fonden er hjemmehørende i en stat, der yder bistand til Skatteforvaltningen efter overenskomsten af 7. december 1989 mellem de nordiske lande om bistand i skattesager eller [Rådets direktiv 2010/24/EU](#) af 16. marts 2010 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med skatter, afgifter og andre foranstaltninger ved efterfølgende kontrol af, at der ikke foreligger misbrug af reglerne. Er fonden hjemmehørende i et land, som ikke opfylder disse betingelser (dvs. Liechtenstein), er overdragelse efter reglerne betinget af, at der stilles betryggende sikkerhed for betaling af stifterskatten.

De nye regler er udførligt analyseret i SR-Skat nr. 01-2021, s. 51 ff., hvortil der henvises.

Reglerne trådte i kraft 1. januar 2021.

7. KONTOFØRENDE INVESTERINGSFORENINGER OG INVESTERINGSSELSKABER – NYE VÆRNSREGLER (L 88)

7.1 Omgåelse af reglerne for begrænset skattepligt – early warnings

Ved tre early warnings har Skatteforvaltningen advaret om, at det er muligt at anvende reglerne om kontoførende investeringsforeninger og investeringsselskaber til at omgå reglerne om begrænset skattepligt for selskaber, som modtager udbytte, renter og kursgevinster fra Danmark.

For at imødegå disse omgåelsesmuligheder har skatteministeren fremsat lovforslag nr. L 88 af 11. november 2020, som indeholder en række nye værnsregler.

7.2 Omgåelse af udbyttebeskatning ved brug af kontoførende investeringsforeninger

Den første af de tre early warnings omhandler brugen af kontoførende investeringsforeninger til at undgå den begrænsede skattepligt af udbytter.

Et udenlandsk selskab er skattepligtigt af udbytte fra danske selskaber, jf. [SEL § 2, stk. 1](#), litra c, og udbyttet beskattes som udgangspunkt med 22 pct., jf. [SEL § 2, stk. 3](#).

Der findes imidlertid en række undtagelser til det principielle udgangspunkt om skattepligt. Hvis der er tale om udbytte af datterselskabsaktier, jf. [ABL § 4 A](#), er udbyttet skattefrit, hvis Danmark skal nedsætte beskatningen af udbyttet efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller moder/[datterselskabsdirektivet \(2011/96\)](#). Endvidere er udbytte på koncernselskabsaktier, jf. [KSL § 4 B](#), som ikke samtidig er datterselskabsaktier, skattefrit, når det udbyttmodtagende koncernselskab er hjemmehørende i en stat, der er medlem af EU/EØS, og udbyttebeskatningen skulle være frafaldet eller nedsat efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller moder/[datterselskabsdirektivet \(2011/96\)](#), hvis der havde været tale om datterselskabsaktier.

Det har vist sig, at udenlandske moderselskaber, som ikke opfylder betingelserne for skattefrit at kunne modtage udbytte fra danske selskaber, under anvendelse af reglerne for kontoførende investeringsselskaber kan undgå den danske udbyttebeskatning. Ifølge forarbejderne kan dette ske ved at gøre brug af følgende omgåelsesmetode:

Et udenlandsk moderselskab, der er hjemmehørende i et land, som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, og som ikke er medlem af EU/EØS, ejer aktier i et dansk datterselskab ("driftsselskabet"). Moderselskabet stifter en dansk kontoførende investeringsforening, jf. SEL § 1, stk. 6, hvori moderselskabet indskyder aktierne i driftsselskabet, og disse aktier bliver således den kontoførende investeringsforenings eneste aktiv. Det fremgår af lovbemærkningerne til L 88, at selvom en kontoførende investeringsforening skal have minimum otte deltagere, jf. SEL § 1, stk. 7, kan denne betingelse fraviges, hvis der i overensstemmelse med et vedtægtsmæssigt krav herom alene kan optages medlemmer, der er juridiske personer, og hvor ingen deltagere i de juridiske personer beskattes direkte af indkomst fra investeringsforeningen efter reglerne for fysiske personer, jf. SEL § 1, stk. 8. I så fald kan den kontoførende forening oprettes med kun et medlem (moderselskabet).

I næste led stifter moderselskabet et nyt selskab, som således bliver søsterselskab til det danske driftsselskab. Det nystiftede selskab kan enten være et dansk selskab, som kan modtage udbytte skattefrit, jf. SEL § 13, stk. 1, nr. 2, eller et udenlandsk selskab, der opfylder betingelserne til at kunne modtage skattefrit udbytte, jf. SEL § 2, stk. 1, litra c.

Efter stiftelsen af det nye selskab udlåner moderselskabet til dette selskab et beløb svarende til værdien af det danske driftsselskab. Det samlede låneprovener indskydes i den kontoførende investeringsforening. Indskud i en kontoførende investeringsforening betragtes som en erhvervelse af en andel af de øvrige medlemmers formue (konkret moderselskabets ejerandel, som jo er det eneste medlem). Moderselskabet kan efterfølgende hæve sit indskud i den kontoførende investeringsforening, der skattemæssigt beskattes som en aktieavance, men da aktieavancer er skattefrie, jf. SEL § 2, modsætningsvis, udløser dette ingen beskatning.

Udlodninger fra det danske driftsselskab sker til den kontoførende investeringsforening. En sådan forening er imidlertid reelt skattefri, idet beskatningen af sådanne foreninger følger et transparensprincip, hvormed beskatningen i medfør af lov om beskatning af medlemmer af kontoførende investeringsforeninger (investeringsforeningsbeskatningsloven) sker hos deltagerne. Beskatningen hos deltagerne følger de regler, der gælder for det enkelte medlems skattepligtige indkomst, jf. investeringsforeningsbeskatningslovens § 3. Når det danske driftsselskab således udlover udbytte til den kontoførende investeringsforening, sker der ingen beskatning hos investeringsforeningen, og hos det deltagende selskab, som jo opfylder betingelserne til at kunne modtage udbytte skattefrit i medfør af SEL § 2, stk. 1, litra c, eller SEL § 13, stk. 1, nr. 2, sker der ej heller beskatning. Udbyttet kan herefter anvendes til at tilbagebetale lånet fra moderselskabet, som herefter har fået overskud ud af driftsselskabet uden at svare dansk skat.

Det ses, at det udenlandske moderselskab ved hjælp af disse transaktioner har "vekslet" et ellers skattepligtigt udbytte til en skattefri aktieavance. I dansk ret findes der imidlertid allerede værnsregler, som skal modvirke sådanne transaktioner, jf. SEL § 2 D. I bemærkningerne til L 88 fremgår det imidlertid, at SEL § 2 D ikke finder anvendelse på forholdet, "... da lov om beskatning af medlemmer af kontoførende investeringsforeninger gør op med den skattemæssige behandling af hævning af indskud i den kontoførende investeringsforening".

For at forhindre omgåelse af de danske regler om udbyttebeskatning foreslås det, at der gennemføres en række ændringer af investeringsforeningsbeskatningsloven, således at der indføres regler tilsvarende dem, der findes i SEL § 2 D.

Efter de nye regler, som skal gennemføres i investeringsforeningsbeskatningslovens § 14 a, vil udbetalinger fra en kontoførende investeringsforening i visse tilfælde skulle anses for at være udbytte. Det vil være tilfældet, hvis tre betingelser opfyldes:

1. modtageren er et selskab mv. (juridisk person) med hjemsted i udlandet,
2. foreningen på udbetalingstidspunktet ejer aktier mv. i et selskab, der er hjemmehørende her i landet, og som er koncernforbundet med modtageren, og

3. foreningen på udbetalingstidspunktet har et medlem, som er et selskab, en fond eller en trust, der er hjemmehørende i Danmark eller en stat, der er medlem af EU/EØS, eller en stat, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, og som er koncernforbundet med modtageren.

I medfør af reglen vil moderselskabet i ovenstående eksempel skulle beskattes, som om det havde modtaget et udbytte i forbindelse med hævnningen af indskuddet i den kontoførende investeringsforening. Det følger dog af den foreslåede § 14 a, stk. 2, at udbetalingen ikke vil blive beskattet som udbytte, hvis det modtagende selskab opfylder betingelserne til at kunne modtage udbytte skattefrit, jf. [SEL § 2, stk. 1](#), litra c. Denne undtagelse svarer til den, der findes i [SEL § 2 D, stk. 1](#), 2. pkt. Undtagelsen skyldes, at det naturligvis ikke tjener noget formål at omkvalificere en skattefri avance til et skattefrit udbytte.

Det ses, at reglen efter det foreslåede alene skal finde anvendelse, hvis modtageren er "en juridisk person" med hjemsted i udlandet, og hvis der er "koncernforbindelse" mellem modtageren (moderselskabet) og et dansk selskab (driftsselskabet), som ejes gennem den kontoførende investeringsforening, og mellem moderselskabet og et selskab, fond eller trust (søsterselskabet), som er hjemmehørende i Danmark eller en stat, der er medlem af EU/EØS, eller en stat, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Koncernforbindelsen defineres i overensstemmelse med [LL § 2](#).

Begrebet "juridisk person" defineres ikke direkte i bestemmelsen, men det fremgår af den foreslåede § 14 a, stk. 3, at "[m]ed juridisk person sidestilles selskaber og foreninger m.v., som er hjemmehørende i udlandet, der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsskatteretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt". Heraf synes med rimelighed at kunne udledes, at begrebet "juridisk person" som udgangspunkt dækker ethvert selskab, forening mv., som efter dansk ret har skatteretsevne (dvs. er et "selvstændigt skattesubjekt"), men som det fremgår, udvides definitionen til også at indbefatte visse transparente enheder.

Den foreslåede regel om koncernforbindelse og definitionen af en juridisk person i § 14 a, stk. 3, er identisk med reglen i [SEL § 2 D, stk. 5](#).

Hvis lovforslaget vedtages som fremsat, har de ændrede regler virkning for udbetalinger fra kontoførende investeringsforeninger, der er modtaget den 11. november 2020 eller senere.

7.3 Omgåelse af reglerne om udbyttebeskatning under anvendelse af investeringsselskaber

Den anden af de tre early warnings omhandler udenlandske aktionærers mulighed for at drage fordel af forskellene i beskatningen af udbytte, som modtages af og udbetales af et "almindeligt" dansk selskab, jf. [SEL § 1](#), sammenlignet med et investeringsselskab.

Som udgangspunkt beskattes danske selskaber, jf. [SEL § 1, stk. 1](#), nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 b, ikke af udbytte af datterselskabs- eller koncernselskabsaktier, jf. [ABL §§ 4 A og 4 B](#), jf. [SEL § 13, stk. 1](#), nr. 2.

Udbytte fra danske selskaber til udenlandske aktionærer kan ligeledes være skattefri. Hvis den udenlandske aktionær er et selskab, kan udbytte af datter- eller koncernselskabsaktier efter omstændighederne være skattefrit, jf. [SEL § 2, stk. 1](#), litra c, og gennemgangen ovenfor. Hovedreglen er dog, at udbytte fra danske selskaber er omfattet af den begrænsede skattepligt, jf. [SEL § 2, stk. 1](#), litra c, og beskattes med 22 eller 15 pct., jf. [SEL § 2, stk. 8](#).

Hvis den udenlandske aktionær er en fysisk person, vil udbyttet som udgangspunkt være skattepligtigt, jf. [KSL § 2, stk. 1](#), nr. 6, og udbytte beskattes med 27 eller 15 pct., jf. [KSL § 2, stk. 11](#).

Fælles for udenlandske aktionærer – fysiske personer såvel som selskaber mv. – er dog, at udbytte fra et dansk investeringsselskab, jf. [SEL § 3, stk. 1](#), nr. 19, er skattefrit, jf. [KSL § 2, stk. 1](#), nr. 6, 2. pkt., og [SEL § 2, stk. 1](#), litra c, 2. pkt.

Skattefriheden på udbytte fra danske investeringsselskaber knytter sig til den måde, hvorpå investeringsselskaber beskattes. Et investeringsselskab som defineret i [ABL § 19](#) er objektivt fritaget fra skattepligten i medfør af [SEL § 3, stk. 1](#), nr. 19. Fritagelsen omfatter imidlertid ikke udbytte af aktier i danske selskaber (dog gælder visse undtagelser, fx udbytte af egne aktier), som derimod beskattes med 15 pct. Idet investeringsselskabet beskattes af udbytte fra danske aktier, ville det være udtryk for økonomisk dobbeltbeskatning, hvis udbytte fra investeringsselskabet også blev beskattet hos modtagerne. Derfor er udbytte fra investeringsselskaber fritaget for den begrænsede skattepligt.

Det har vist sig, at den kategoriske fritagelse af udbyttebeskatning af aktier i investeringsselskaber har kunnet anvendes til at omgå reglerne om begrænset skattepligt af udbytte. Omgåelsesmuligheden knytter sig til dels definitionen af et investeringsselskab, dels retsvirkningen af et statusskifte fra fx et "almindeligt" aktieselskab til et investeringsselskab. I bemærkningerne til L 88 er der beskrevet følgende omgåelsesmulighed:

Et dansk holdingselskab ejes af et udenlandsk selskab (eneaktionær), der er hjemmehørende i en stat uden for EU/EØS, som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. I eksemplet ejer det danske holdingselskab 25 pct. af to danske driftsselskaber. Det danske holdingselskab kan modtage udbytte fra driftsselskaberne skattefrit, jf. [SEL § 13, stk. 1](#), nr. 2, idet der er tale om datterselskabsaktier, jf. [ABL § 4 A](#). Udloddes udbyttet videre til det udenlandske moderselskab, beskattes udbyttet, da moderselskabet ikke opfylder betingelserne for at kunne modtage udbytte skattefrit, jf. [SEL § 2, stk. 1](#), litra c.

Ved at omdanne det danske holdingselskab til et investeringsselskab, *efter* selskabet har modtaget udbytte fra de to danske driftsselskaber, vil udbytte imidlertid kunne udloddes skattefrit til det udenlandske moderselskab, idet udbytte fra investeringsselskaber som beskrevet altid er fritaget for beskatning. Da det danske holdingselskab først omdannes til et investeringsselskab, efter at det har modtaget udbytte fra de to driftsselskaber, undgås det dermed også, at der skal svares 15 pct. skat af udbyttet, jf. [SEL § 3, stk. 1](#), nr. 19.

Et investeringsselskab er defineret i [ABL § 19](#). Et investeringsselskab er herefter et selskab mv., hvis virksomhed består i investering i værdipapirer mv., og hvor andele i selskabet på forlangende af ihændehaverne skal tilbagekøbes for midler af selskabets formue til en kursværdi, der ikke i væsentlig grad er mindre end den indre værdi, jf. [ABL § 19, stk. 1](#), nr. 2. I eksemplet er der tale om et holdingselskab, og dermed må den del af definitionen i [ABL § 19, stk. 1](#), nr. 2, der kræver, at selskabets virksomhed skal bestå i "investeringer i værdipapirer", anses for at være opfyldt. Hvis der samtidig gennemføres en ændring af holdingselskabets vedtægter, således at der indføres en tilbagekøbspligt i forhold til det udenlandske moderselskab, opfylder selskabet nu til fulde betingelserne i [ABL § 19](#) og anses herefter for et investeringsselskab.

Hermed har holdingselskabet i 1. led kunnet modtage udbytte fra driftsselskaberne skattefrit som et "almindeligt" holdingselskab, jf. [SEL § 13, stk. 1](#), nr. 2. I 2. led omdannes selskabet til et investeringsselskab, jf. [ABL § 19](#), ved en simpel vedtægtsændring. Og endelig i 3. led udlodder holdingselskabet, som nu er et investeringsselskab, udbyttet skattefrit til det udenlandske moderselskab.

Det bemærkes, at vedtægtsændringen og statusskiftet til et investeringsselskab sidestilles med virksomhedsophør og salg af selskabets aktiver og passiver til handelsværdien, jf. [SEL § 5 F, stk. 1](#), nr. 1, og stk. 2. Hvis holdingselskabets aktiver imidlertid alene består i datterselskabsaktier, udløser omdannelsen ingen beskatning, jf. [ABL § 8](#). Det er fremhævet i bemærkningerne til L 88, at en omdannelse af et selskab til et investeringsselskab efter de nugældende regler ikke udløser beskatning af udenlandske aktionærer, idet omdannelsen behandles som en afståelse af aktierne i det omdannede selskab.

For danske aktionærer i det omdannede selskab kan omdannelsen dog udløse beskatning. Det vil være tilfældet, hvis aktionæren er en fysisk person, eller hvis aktionæren er et selskab, og aktierne i det omdannede selskab eksempelvis er skattepligtige porteføljeaktier, jf. [ABL § 9](#).

Den beskrevne omgåelsesmulighed foreslås med L 88 lukket ved, at der gennemføres en ny værnsregel i [SEL § 5 F, stk. 5](#). Herefter vil et statusskifte fra et "almindeligt" selskab, jf. [SEL § 1](#), til et investeringselskab, jf. [SEL § 3, stk. 1](#), nr. 19, skulle ske under anvendelse af [LL § 16 A, stk. 3](#), nr. 1. Dette er ensbetydende med, at aktionærene i det omdannede selskab skal anses for at have modtaget et likvidationsprovenu, som efter omstændighederne vil skulle beskattes som udbytte. I henhold til lovbemærkninger vil der i følgende situationer skulle ske beskatning af aktionærene i forbindelse med et statusskifte:

1. Udenlandske moderselskaber, der er skattepligtige af udbytteudlodninger, selvom det ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen som følge af, at udbyttebeskatningen ikke skal frafaldes eller nedsættes efter moder/datterselskabsdirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst.
2. Udenlandske selskaber, der ejer mindre end 10 pct. af aktiekapitalen, men som har bestemmende indflydelse i det selskab, der skifter skattemæssig status. Dog omfattes ikke udenlandske selskaber, der er hjemmehørende i en stat, der er medlem af EU eller EØS, og hvor udbyttebeskatningen skulle være frafaldet eller nedsat efter bestemmelserne i moder/datterselskabsdirektivet eller dobbeltbeskatningsoverenskomsten med den pågældende stat, hvis der havde været tale om datterselskabsaktier.
3. Udenlandske fysiske personer, der er hjemmehørende uden for EU/EØS, og som har bestemmende indflydelse i det selskab, der skifter skattemæssig status.
4. Selskaber, der ejer skattefri porteføljeaktier i det selskab, der skifter skattemæssig status, forudsat at aktivmassen i det selskab, der skifter skattemæssig status, for mindst 50 pct. består af datterselskabs- eller koncernselskabsaktier.

For andre aktionærer i det omdannede selskab end de nævnte knytter der sig ingen (nye) skattemæssige konsekvenser til statusskiftet.

Den foreslåede regel i [SEL § 5 F, stk. 5](#), svarer til bestemmelsen i [SEL § 5, stk. 5](#).

Hvis lovforslaget vedtages som fremsat, får det virkning for skift af status til investeringselskab som følge af forhold, der indtræffer den 11. november 2020 eller senere.

7.4 Beskatning af investeringselskabers renter og kursgevinster

Den tredje early warning omhandler muligheden for at undgå den begrænsede danske skattepligt på renter og kursgevinster ved at gøre brug af reglerne om investeringselskaber.

Udenlandske selskaber er som udgangspunkt skattefri af renter og kursgevinster fra Danmark, jf. [SEL § 2, stk. 1](#), litra d og h. Udgangspunktet fraviges dog, hvis der er tale om renter og kursgevinster, som skal indfris til en på forhånd fastsat overkurs, af kontrolleret gæld, dvs. hvis der mellem kreditor og debitor er koncernforbindelse, jf. SKL kap. 4.

Uanset koncernforbindelse kan renter dog være fritaget for beskatning, hvis rentebeskatningen skal nedsættes eller frafaldes efter renter/royalty-direktivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Under samme forudsætninger vil kursgevinster være skattefrie, jf. [SEL § 2, stk. 1](#), litra h, in fine.

I et tilfælde, hvor et dansk selskab betaler eksempelvis renter til et udenlandsk moderselskab, der er hjemmehørende i et land uden for EU/EØS, som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, vil

renterne være omfattet af den begrænsede skattepligt, jf. [SEL § 2, stk. 1](#), litra d (det bemærkes, at der gælder visse yderligere undtagelser til skattepligten, som der bortses fra i det følgende).

Det har imidlertid vist sig, at den begrænsede skattepligt kan undgås ved at indskyde et dansk investeringsselskab i koncernen. Følgende omgåelsesmulighed fremgår af lovbemærkningerne:

Et udenlandsk moderselskab, som vil være skattepligtig af renter og kursgevinster, jf. [SEL § 2, stk. 1](#), litra d og h, ønsker at yde et lån til sit danske datterselskab (driftsselskab). Frem for at yde lånet direkte til driftsselskabet kan det udenlandske selskab indskyde midler i et dansk investeringsselskab. Disse midler udlåner investeringsselskabet herefter til det danske driftsselskab. Driftsselskabet vil have fradrag for renterne, jf. [SL § 6](#), mens renterne vil være skattefrie for investeringsselskabet, jf. [SEL § 3, stk. 1](#), nr. 19. Renterne kan efterfølgende udbetales skattefrit til det udenlandske moderselskab som udbytte, idet udbytte fra danske investeringsselskaber ikke er omfattet af den begrænsede skattepligt, jf. [SEL § 2, stk. 1](#), litra c, 2. pkt., og beskrivelsen ovenfor under 7.3.

Under anvendelse af denne model er det således muligt at omgå de danske regler om begrænset skattepligt på renter og kursgevinster.

For at lukke denne omgåelsesmulighed foreslås det med L 88, at der skabes hjemmel til at beskatte investeringsselskaber af renter og kursgevinster i samme omfang, som det følger af [SEL § 2, stk. 1](#), litra d og h. Det vil sige, at beskattningen er betinget af, at der er tale om kontrolleret gæld, jf. SKL kap. 4, og at der – for så vidt angår kursgevinster – er tale om en gæld, der skal indfris til en på forhånd fastsat overkurs. Skattepligten gælder dog kun for renter og kursgevinster, som knytter sig til fordringer på danske selskaber, jf. [SEL § 1](#). Renter og kursgevinster skal efter det foreslåede beskattes med den almindelige selskabsskatteprocent, dvs. 22 pct.

Det er endvidere en betingelse, at en del af kapitalen i investeringsselskabet ejes af et selskab mv., der er koncernforbundet, jf. SKL kap. 4, med det danske debitorselskab. Det er i den forbindelse bemærkelsesværdigt, at reglen finder anvendelse, når blot der kan konstateres en koncernforbindelse, dvs. uden hensyntagen til, om det udenlandske moderselskab selv ville kunne modtage eksempelvis renter fra det danske debitorselskab skattefrit. Hermed synes reglerne at have fået et videre anvendelsesområde, end værnshensynet eller tilsiger. Dette skyldes ifølge forarbejderne, at værnreglen ellers ville kunne omgås fx ved at lade et koncernforbundet selskab, der er hjemmehørende i en EU-medlemsstat, være deltager i investeringsselskabet i stedet for det selskab, der er hjemmehørende uden for EU/EØS, eller i en stat, som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med.

Reglerne, som efter det foreslåede skal gennemføres ved en tilføjelse til [SEL § 3, stk. 1](#), nr. 19, er tiltænkt at have virkning for renter, der erhverves, og kursgevinster, der oppebæres, den 11. november 2020 eller senere.

8. DEFENSIVE FORANSTALTNINGER MOD LANDE PÅ EU'S LISTE OVER IKKE-SAMARBEJDSVILLIGE SKATTEJURISDIKTIONER

Ikke sjældent dukker begrebet "skattely" op i den offentlige debat. Som et nyligt eksempel kan henvises til den megen opmærksomhed, der i offentligheden blev viet til udbetalingen af de såkaldte coronahjælpepakker til danske virksomheder, som var ejet fra skattely.

De fleste vil intuitivt have en ide om, hvad et "skattely" er, men der er langtfra tale om noget entydigt begreb. Illustrativt herfor er bl.a. det forhold, at diverse politiske organisationer og interesseorganisationer hver især har egne definitioner og fører egne lister over, hvad der kan anses for at være et skattely. Nævnes kan OECD's liste over "unco-operative tax havens", som siden 2009 har været tom, EU's liste over ikke-samarbejdsvillige jurisdiktioner, som p.t. tæller 12 jurisdiktioner, og Oxfarm IBIS, som ønsker EU's liste suppleret med yderligere 23 jurisdiktioner, jf. høringsvaret fra Oxfarm IBIS af 9. december 2020.

Slår man op i en skattelovsamling, vil man imidlertid lede forgæves efter begrebet skattely. Eller dvs. sådan har det hidtil været.

Med fremsættelsen af (og den forventede efterfølgende vedtagelse og stadfæstelse af) lovforslag nr. L 150 af 27. januar 2021 kommer dette til at ændre sig.

Det foreslås således, at der gennemføres regler i en ny bestemmelse i LL § 5 H, som i visse tilfælde skal fjerne fradragsretten for betalinger og i øvrigt muligheden for at lade betalinger indgå ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst eller ved opgørelsen af beskatningsgrundlaget efter pensionsafkastbeskatningsloven, når modtageren af betalingen er skattemæssigt hjemmehørende eller registreret efter reglerne i bestemte lande (skattely). Det er endvidere en betingelse for reglernes anvendelse, at modtageren af betalingen er nærtstående med betaleren, jf. LL § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt., eller er en fysisk eller juridisk person, som betaleren er forbundet med, jf. LL § 2.

De betalinger, bestemmelsen finder anvendelse på, er særdeles omfattende. Af forarbejderne fremgår det, at de omfatter ethvert vederlag ydet ved anskaffelse af ejendoms- eller brugsret til et aktiv, en ydelse eller en rettighed, herunder vederlag for pengelån eller -kreditter. Den foreslåede regel omfatter således enhver form for vederlag, der ydes som købesum ved erhvervelse af aktiver uanset aktivets art. Ligeledes omfattes ethvert vederlag i form af fx lejebetaling, leasingafgifter og royalties, der ydes som vederlag for retten til at råde over fast ejendom, løsøre eller immaterielle aktiver.

Omfattet er også vederlag for pengelån og -kreditter. I den forbindelse præciseres det, at sådanne vederlag sædvanligvis ydes i form af renter. Den foreslåede regel er dog ikke begrænset til vederlag i form af renter, men omfatter ethvert beløb, der kan anses for vederlag for et lån eller en kreditfacilitet. Også vederlag i form af engangsbetalinger eller en forpligtelse til at tilbagebetale et større beløb end det beløb, der er udlånt, vil således være omfattet.

Den foreslåede regel i LL § 5 H er en specialregel (lex specialis), som skal finde anvendelse i tilknytning til skattelovgivningens regler i øvrigt. Om der er foretaget en betaling, om betalingen er fradragsberettiget eller skal indgå ved indkomstopgørelsen, periodiseringen af den pågældende betaling mv., skal således afgøres efter de gældende regler, og først efterfølgende skal det så afgøres, om fradrag for betalingen skal nægtes efter LL § 5 H.

Det afgørende for bestemmelsens anvendelse er, om betalingens modtager er hjemmehørende eller registreret i visse nærmere opregnede lande, jf. den foreslåede LL § 5 H, stk. 2. Listen i den foreslåede LL § 5 H, stk. 2 tæller for nuværende 11 af de 12 lande, som er på EU's liste over ikke-samarbejdsvillige jurisdiktioner: Amerikansk Samoa, Anguilla, Barbados, Fiji, Guam, Palau, Panama, Samoa, Seychellerne, De Amerikanske Jomfruøer og Vanuatu. Det 12. land på EU's liste, som ikke fremgår af LL § 5 H, stk. 2, er Trinidad og Tobago. Dette land er (for nuværende) undtaget, idet Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med landet. Der er dog nok tale om en stakket frist, idet skatteministeren ved lovforslag nr. L 149 af 27. januar 2021 har fremsat et lovforslag om at bemyndige skatteministeren til at opsigte dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Trinidad og Tobago af hensyn til netop de såkaldte "defensive foranstaltninger mod lande på EU's sortliste over skattely", som LL § 5 H er udtryk for. En opsigelse af den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst vil fra dansk side have virkning for indkomstår, som påbegyndes i året efter opsigelsen, såfremt overenskomsten opsiges senest den 30. juni, jf. overenskomstens art. XXVI. Opsiges overenskomsten med Trinidad og Tobago senest pr. 30. juni 2021, vil den således ophøre med at have virkning pr. 1. januar 2022.

Betalinger til en person, som ikke er den "retmæssige modtager" heraf, foreslås ligeledes omfattet af bestemmelsen, hvis betalingen videreføres til en person, som er hjemmehørende eller registreret i et af de for nuværende 11 jurisdiktioner i den foreslåede LL § 5 H, stk. 2. Omvendt finder reglen ikke anvendelse, hvis skatteyderen godtgør, at betalingens retmæssige modtager er skattemæssigt hjemmehørende i en stat, der er medlem af EU eller EØS, eller som har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.

Om begrebet "retmæssige modtager" hedder det i forarbejderne, at begrebet skal fortolkes under hensyntagen til kommentarerne herom i OECD's modeloverenskomst art. 10-12, samt EU-Domstolens praksis på området, herunder navnlig de danske "beneficial owner-sager", jf. de forenede sager C-115/16, N Luxembourg m.fl. og de forenede sager C-116/16, T Danmark m.fl.

Ud over nægtelse af fradrag mv., jf. den foreslåede LL § 5 H, stk. 1, indeholder L 150 også en forhøjelse af udbytteskatten, når den retmæssige ejer af et udbytte er hjemmehørende i et af de jurisdiktioner, som er nævnt i LL § 5 H, stk. 2. I så fald forhøjes udbytteskatten til 44 pct., jf. en foreslået ændring af KSL § 2, stk. 11, og SEL § 2, stk. 8. For så vidt angår fysiske personer, gælder forhøjelsen dog kun for udbytte af hovedaktionæraktier, jf. ABL § 4, og for selskaber kun for udbytte af datterselskabs- og koncernselskabsaktier, jf. ABL §§ 4 A og 4 B.

Der sker samtidig en forhøjelse af procentsatsen til 44, som det udbyttebetalende selskab skal indeholde udbytteskat med i disse situationer, jf. en foreslået ny KSL § 65, stk. 13. Som en undtagelsesbestemmelse foreslås indsat i KSL § 65, stk. 14, at der skal ske indeholdelse efter de almindelige regler, hvis den indeholdelsespligtige godtgør, at udbyttets retmæssige ejer er skattemæssigt hjemmehørende i en stat, der er medlem af EU eller EØS, eller som har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark. Som det ses, svarer undtagelsesbestemmelsen til den regel, der er foreslået i LL § 5 H, stk. 3.

Reglerne vil, såfremt de vedtages som fremsat, træde i kraft den 1. juli 2021.

9. DOBBELTBESKATNINGSOVERENSKOMST MED MONTENEGRO

Efter Den Socialistiske Forbundsrepublik Jugoslavien gik i opløsning i 1992, dannede Montenegro sammen med Serbien "Den Føderale Republik Jugoslavien", som i 2003 skiftede navn til "Serbien og Montenegro". I 2006 stemte Montenegro sig til uafhængighed fra Serbien og blev en selvstændig stat.

Hidtil har Montenegro ikke haft en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, men var dog i tiden før 1992 som en del af det daværende Jugoslavien omfattet af den dansk-jugoslaviske overenskomst fra 1981 (virkning fra 1982).

Ved noteudvekslinger mellem Danmark og Montenegro er der nu opnået enighed om, at en række aftaler mellem Danmark og Jugoslavien (her forstået som statsdannelsen både før og efter 1992) skal være gældende mellem de to lande. Blandt disse aftaler er den dansk-jugoslaviske dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. bekendtgørelse nr. 10 af 23. november 2020, pkt. 6. Det fremgår af bekendtgørelsen, at aftalerne er i kraft fra Montenegros uafhængighed som selvstændig stat den 3. juni 2006.