

Forslag
til
**Lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven og
skatteforvaltningsloven¹⁾**

(Skattelypakke om trusts, værdiansættelse af aktiver i forbindelse med bindende svar og international omgængelsesklausul med gennemførelse af en ændring af moder-/datterselskabsdirektivet)

§ 1

I ligningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1041 af 15. september 2014, som ændret senest ved § 9 i lov nr. 1539 af 27. december 2014, foretages følgende ændringer:

1. Efter § 2 indsættes:

”§ 3. Skattepligtige har ikke de fordele, der er ved direktiverne om direkte beskatning som implementeret i dansk lovgivning, jf. stk. 5, til arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har, at opnå en skattefordel, som virker mod indholdet af eller formålet med direktiverne, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.

Stk. 2. Ved anvendelsen af stk. 1 betragtes arrangementer eller serier af arrangementer som ikke reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

Stk. 3. Skattepligtige har ikke fordel af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis det er rimeligt at fastslå under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, at opnåelsen af fordelen er et af de væsentligste formål i ethvert arrangement eller enhver transaktion, som direkte eller indirekte medfører fordelen, medmindre det godtgøres, at indrømmelsen af fordelen under disse omstændigheder vil være i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i overenskomsten.

1) Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører Rådets direktiv 2015/xx/EU af xx. januar 2015 om ændring af direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, EU-Tidende 2015, nr. L XX, side X.

Stk. 4. Uanset stk. 3 skal stk. 1 og 2 anvendes ved vurderingen af, om en skattepligtig er udelukket fra fordelene i en bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et land, der er medlem af EU, hvis den skattepligtige alternativt kunne påberåbe sig en fordel i et af direktiverne om direkte beskatning.

Stk. 5. Direktiverne om direkte beskatning nævnt i stk. 1 er direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (moder-/datterselskabsdirektivet), direktiv 2003/49/EF om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater (rente-/royaltydirektivet) og direktiv 2009/133/EF om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater og ved flytning af et SE's eller SCE's vedtægtsmæssige hjemsted mellem medlemsstater (fusionsskattedirektivet). Moder-/datterselskabsdirektivet er implementeret i dansk lovgivning ved selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, for så vidt angår udbyttemodtagere, der er udenlandske moderselskaber omfattet af direktivet, kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 6, for så vidt angår udbyttemodtagere, der er fysiske personer, der modtager udbyttet via en transparent moderenhed omfattet af direktivet, og selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, for så vidt angår udbytter, der modtages fra et udenlandsk datterselskab omfattet af direktivet. Rente-/royaltydirektivet er implementeret i dansk lovgivning ved selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, g og h, for så vidt angår betalingsmodtagere, der er associerede udenlandske selskaber omfattet af direktivet. Fusionsskattedirektivet er implementeret i dansk lovgivning ved fusionsskattelovens §§ 15-15 d, og aktieavancebeskatningslovens § 36, når et eller flere af selskaberne i fusionen m.v. er et udenlandsk selskab omfattet af direktivet.”

2. Efter § 16 J indsættes:

”§ **16 K.** Skattepligtige omfattet af kildeskattelovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2, som har stiftet en trust og har indskudt aktiver i en trust på et tidspunkt, hvor den skattepligtige var fuldt skattepligtig efter en af de nævnte bestemmelser, medregner trustens indkomst, jf. stk. 5, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, når indkomsten i trusten er positiv. Er der flere stiftere i trusten, fordeles indkomsten forholdsmæssigt efter værdien af de indskudte aktiver. Andre skattepligtige omfattet af de nævnte bestemmelser, der indskyder aktiver i trusten, sidestilles med stifteren.

Stk. 2. Stk. 1 finder tilsvarende anvendelse på skattepligtige, der bliver omfattet af de i stk. 1 nævnte bestemmelser, selvom de ikke var fuldt skattepligtige på stiftelsestidspunktet henholdsvis indskudstidspunktet, hvis de tidligere har været fuldt skattepligtige. Det er en betingelse, at stiftelsen eller indskuddet af aktiver er foretaget inden for de sidste 10 år forud for den fulde skattepligts genindtræden.

Stk. 3. Stk. 1 og 2 finder ikke anvendelse, hvis stifteren godtgør, at midlerne i trusten udelukkende anvendes i almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt øjemed til fordel for en større kreds af personer. Stk. 1 og 2 finder ikke anvendelse, hvis stifteren godtgør, at

midlerne i trusten udelukkende anvendes til pensionsformål for en større kreds af personer, som ikke er omfattet af boafgiftslovens § 1, stk. 2. Stk. 1-2 finder ikke anvendelse, hvis trusten er et investeringsselskab, jf. aktieavancebeskatningslovens § 19.

Stk. 4. Skattepligtige som nævnt i stk. 1 og 2 medregner indkomsten i en trust, hvis trusten er stiftet af, eller aktiverne er indskudt af kontrollerede selskaber, jf. § 16 H, stk. 6, og den skattepligtige ville være blevet skattepligtig af indkomsten, hvis den skattepligtige selv havde stiftet trusten eller indskudt aktiverne. Der medregnes alene en andel af trustens indkomst svarende til den skattepligtiges direkte eller indirekte ejerandel af det kontrollerede selskab.

Stk. 5. Trustens indkomst opgøres efter de regler, der ville gælde for skattepligtige, som nævnt i stk. 1 og 2. Kildeskattelovens § 9 finder tilsvarende anvendelse på aktiver og passiver anskaffet før trustens indkomst omfattes af stk. 1. Underskud i trusten modregnes i de følgende indkomstårs indkomst i trusten efter de regler, der ville gælde for den skattepligtige. Underskud kan kun fremføres, såfremt det ikke kan rummes i indkomsten i et tidligere indkomstår.

Stk. 6. Der gives nedslag efter § 33, stk. 1 og 6, for trustens danske og udenlandske skatter. Der gives dog kun nedslag for den del af årets samlede skatter, der svarer til forholdet mellem den skattepligtiges andel af indkomsten og den samlede indkomst.

Stk. 7. Den skattepligtige medregner ikke uddelinger, der modtages fra trusten, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, i det omfang uddelingen svarer til indkomst i trusten, som den skattepligtige har været skattepligtig af.

Stk. 8. Stk. 1-7 finder tilsvarende anvendelse på fonde og andre lignende enheder, hvor lovgivningen ikke kræver endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen.”

§ 2

I boafgiftsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 327 af 2. april 2012, som ændret ved § 5 i lov nr. 1354 af 21. december 2012 og § 3 i lov nr. 792 af 28. juni 2013, foretages følgende ændring:

1. Efter § 10 indsættes:

”§ 11. Aktiver og passiver i en trust eller en fond m.v. omfattet af ligningslovens § 16 K medregnes ved opgørelsen, i det omfang den afdøde har været skattepligtig af eventuel positiv indkomst i trusten eller fonden m.v. Betingelserne i § 1, stk. 3, anses for opfyldt for de aktiver og passiver, der medregnes efter stk. 1. ”

§ 3

I fondsbeskatningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 934 af 14. august 2014, som ændret ved § 2 i lov nr. 1374 af 16. december 2014 og § 1 i lov nr. 1375 af 16. december 2014,

foretages følgende ændring:

1. § 3 A ophæves.

§ 4

I skatteforvaltningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 175 af 23. februar 2011, som ændret senest ved § 1 i lov nr. 1500 af 23. december 2014, foretages følgende ændringer:

1. I § 25, stk. 1, 1. pkt., ændres ”svaret.” til: ”svaret, jf. dog 3. pkt.”

2. I § 25, stk. 1, indsættes efter 2. pkt.:

”Bindende svar om et aktivs værdi er bindende for skattemyndighederne i forhold til spørgeren eller andre som nævnt i § 21, stk. 2, ved behandlingen af det pågældende forhold i 6 måneder regnet fra spørgers modtagelse af svaret.”

3. I § 25, stk. 1, 3. pkt., der bliver stk. 1, 4. pkt., ændres ”i svaret” til: ”i svar, som nævnt i 1. og 3. pkt.,”.

4. I § 25, stk. 2, indsættes som 3. pkt.:

”Medmindre andet er fastsat af skattemyndighederne, gælder det derudover for bindende svar om et aktivs værdi, at svaret ikke er bindende, hvis det enten ved et efterfølgende salg eller ud fra størrelsen af det efterfølgende afkast på aktivet, sandsynliggøres, at aktivets værdi på tidspunktet for afgivelsen af det bindende svar afveg mindst 30 pct. og samtidig mindst 1 mio. kr. fra værdien i det bindende svar.”

§ 5

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. maj 2015.

Stk. 2. § 1, nr. 1, har virkning fra og med den 1. maj 2015 for arrangementer og serier af arrangementer vedrørende fordele i direktiverne om direkte beskatning og for arrangementer og transaktioner vedrørende fordele i dobbeltbeskatningsoverenskomster, uanset hvornår overenskomsterne er trådt i kraft.

Stk. 3. § 1, nr. 2, og § 2 har virkning for trusts og fonde, der stiftes, eller hvor der foretages indskud, den 1. juli 2015 eller senere.

Stk. 4. § 3 har virkning fra og med den 1. juli 2015.

Stk. 5. § 4 har virkning for bindende svar, der afgives den 1. juli 2015 eller senere.

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

Indholdsfortegnelse

1. Indledning

Regeringen (Socialdemokraterne og Radikale Venstre), Dansk Folkeparti, Socialistisk Folkeparti og Enhedslisten har i december 2014 indgået Aftale om en styrket indsats mod skattely. Dette lovforslag indeholder tre af elementerne fra denne aftale.

De tre elementer er:

- Skat på stifteren af trusts skal mindske mulighederne for aggressiv skatteplanlægning.
- Fair beskatning, når aktiver føres ud af landet.
- Indførelse af en international omgåelsesklausul i dansk skattelovgivning.

Aftalepartierne er enige om, at indføre beskatning af stifteren af indkomst optjent i en trust og visse udenlandske fonde. Endvidere er aftalepartierne enige om, at skattemyndighederne skal have mulighed for at se bort fra et bindende svar ved skatteansættelsen, hvis det efterfølgende viser sig, at værdien af aktivet afviger væsentligt fra den fastsatte værdi i det bindende svar. Endelig er aftalepartierne enige om, at der skal indføres en international omgåelsesklausul i danske skattelovgivning til bekæmpelse af misbrug i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner omfattet af moder-/datterselskabsdirektivet eller af danske dobbeltbeskatningsoverenskomster. Aftalepartierne er ligeledes enige om, at den omgåelsesklausul, der er vedtaget på EU-rådsmødet den [27. januar 2015], tillige indføres som national omgåelsesklausul i Danmark, for så vidt angår rente-/royaltydirektivet og fusionsskattedirektivet.

2. Lovforslagets formål og baggrund

Lovforslaget er en udmøntning af de dele af aftale fra december 2014 om en styrket indsats mod skattely mellem regeringen (Socialdemokraterne og Radikale Venstre), Dansk Folkeparti, Socialistisk Folkeparti og Enhedslisten, der kræver ny lovgivning på skatteområdet. Aftalepartierne er enige om, at grænseoverskridende skatteunddragelse og brugen af skattelykonstruktioner er en betydelig udfordring for det internationale samfund. Globaliseringen og den elektroniske samhandel på tværs af landegrænserne giver anledning til nye skattelykonstruktioner, og skattespekulanter er kreative i deres forsøg på at undgå at betale skat i Danmark.

Efter aftalen skal lovændringerne træde i kraft den 1. juli 2015, idet forslaget om indførelse af en omgåelsesklausul dog skal træde i kraft senest den 1. maj 2015.

Aftalen indeholder ud over de elementer, der findes i dette lovforslag, elementer om en offensiv dansk indsats på internationalt niveau, om transfer pricing, om styrkelse af Projekt Skattely m.v., om kommanditselskaber og om grænseoverskridende skatterådgivning. Der kan henvises til den fulde aftaletekst på www.skm.dk.

Aftalen om initiativer på Skatteministeriets område skal ses i sammenhæng med aftalen af 19. december 2014 mellem regeringen (Socialdemokraterne og Radikale Venstre), Venstre, Dansk Folkeparti, Socialistisk Folkeparti, Enhedslisten og Det Konservative Folkeparti om en styrket indsats mod skattely på erhvervsområdet. Denne aftale vil bl.a. medføre øget åbenhed om ejere af aktieselskaber, kommanditselskaber m.fl.

3. Lovforslagets enkelte elementer

3.1. Skat på stifteren af trusts skal mindske mulighederne for aggressiv skatteplanlægning
I trusts og visse udenlandske fonde er der – i modsætning til i danske fonde – aftalefrihed med hensyn til, om stifteren kan råde over formuen eller ej. Endvidere er der ikke nødvendigvis offentligt tilsyn med de pågældende trusts og udenlandske fonde. Det er således muligt at oprette en trust i udlandet, hvor stifteren opretholder adgang til at disponere over formuen. Aftalefriheden medfører, at det er meget vanskeligt for SKAT at kontrollere, om stifteren fortsat har adgang til at disponere over trustens formue.

Trusts er ikke anerkendt i dansk ret og giver mulighed for aggressiv skatteplanlægning. I de få tilfælde, hvor der er andre formål bag ønsket om stiftelse af en trust, vil stifteren i stedet kunne anvende en dansk fondskonstruktion eller en lignende udenlandsk fondskonstruktion, hvor der ikke er tvivl om afkaldet på formuen.

3.1.1. Gældende ret

Trustsbegrebet har sit udspring i engelsk ret. Trusten eksisterer i dag i en lang række common law lande rundt om i verden, herunder især i England, USA (bortset fra staten Louisiana), Canada (bortset fra Quebec), Australien, New Zealand samt i de britiske oversøiske territorier og kronbesiddelser. Trustlignende kontraktuelle forhold findes endvidere i en lang række andre stater som Sydafrika, Israel, Japan, Argentina, Columbia, Mexico, Panama, Peru og Venezuela.

En trust er kendetegnet ved, at stifteren (settlor) overfører aktiver til en person (trustee), idet stifteren samtidig instruerer trustee om at forvalte aktiverne til fordel for en eller flere begunstigede (beneficiaries). Trustee har ejendomsretten til at råde over de overførte aktiver (legal owner), og de begunstigede har den økonomiske ejendomsret (equity owner).

Trustee fremstår over for omverdenen som værende ejer af trust-aktiverne, men trustee kan ikke råde frit over aktiverne, idet trustee er bundet af stifterens instrukser. De begunstigede er i vidt omfang beskyttet mod trustees private kreditorer og aftaleerhververe.

Selve trust-konstruktionen er rent aftalebaseret, og trusten, som organisationsform, opnår ikke en juridisk personlighed. Der er ingen formkrav til oprettelsen af en trust, hvilket vil sige, at trusten kan opstå på et utal af måder. Der vil dog ofte være et stiftelsesdokument i forbindelse med oprettelsen af trusten. Trusts er ikke nødvendigvis underlagt tilsyn fra offentlige myndigheder.

Trusten kan, som begrebsmæssig juridisk størrelse, ikke genfindes i dansk ret. Der findes ikke i dansk ret en kendt og reguleret juridisk konstruktion, der på alle relevante punkter har samme retsvirkninger for de involverede parter, som en trust har i f.eks. engelsk ret.

Den skattemæssige vurdering af udenlandske trusts og de spørgsmål, som opstår i forbindelse med den skattemæssige behandling af personer og selskaber, der er involveret i udenlandske trusts, fremgår ikke af lovgivningen, men beror på en langvarig praksis.

Der kan ikke opstilles en generel definition af, hvorledes en trust skal kvalificeres i skattemæssig henseende i Danmark. Dertil varierer de forskellige trusts indholdsmæssigt for meget. Udenlandske civilretlige regler har betydning for bedømmelsen af realiteten i en udenlandsk disposition og indgår i fastlæggelsen af faktum. Den skatteretlige kvalifikation foretages på baggrund af det fastlagte faktum. Denne kvalifikation foretages udelukkende på baggrund af de danske skatteregler.

Hvis trusten anerkendes skattemæssigt, vil den person eller det selskab, der har stiftet eller indskudt kapital i en udenlandsk trust, ikke længere blive beskattet af afkastet (f.eks. renter, udbytter og aktieavancer) af den indskudte formue. Praksis viser, at trusten i givet fald skattemæssigt behandles som en fond eller en båndlagt kapital med rentenydelsesret, selv om ikke alle formkrav er opfyldt. Det vil sige, at en udenlandsk trust efter dansk skatteret enten vil kunne behandles som et selvstændigt skattesubjekt eller en transparent enhed.

I dansk skatteret anerkendes trusten i de tilfælde, hvor trusten er stiftet uigenkaldeligt, og trustformuen er endeligt udskilt fra stifterens formue. Det er således en forudsætning for at anse en trust som et selvstændigt skattesubjekt eller en båndlagt kapital med rentenydelsesret efter danske regler, at kapitalen er definitivt og effektivt udskilt fra stifterens formuesfære.

Med definitivt menes, at stifteren ikke må have mulighed for at "tilbagekalde" trusten, så den udskilte kapital igen indgår i stifterens formuesfære. Med effektivt menes, at stifteren ikke fortsat må have rådighed over den udskilte kapital. Hvis stifteren af trusten f.eks. er indsat som trustee eller som begunstiget, er formuen ikke definitivt og effektivt udskilt.

Kravet om definitiv og effektiv udskillelse af formuen svarer til betingelserne ved stiftelsen af en dansk fond om, at stifteren af fonden har givet uigenkaldeligt afkald på formuen.

Hvis blot en af betingelserne ikke er opfyldt, bliver trusten ikke anerkendt, og kapitalen betragtes derfor fortsat som en del af stifterens formuesfære. Stifteren bliver i givet fald fortsat beskattet af afkastet i trusten.

Der findes i gældende regler en værnsbestemmelse i fondsbeskatningslovens § 3 A, som indebærer, at der ved indskud foretaget af en fuldt skattepligtig person til en lavtbeskattet udenlandsk trust (eller fond) skal betales en indskudsafgift på 20 pct. Indskudsafgiften pålægges dog kun den del, der overstiger 10.000 kr. Afgiften på 20 pct. svarer til indskudsafgiften ved indskud i danske familiefonde. Indskudsafgiften finder tilsvarende anvendelse på personer, der flytter tilbage til Danmark, og som inden for de seneste 5 år har foretaget indskud i en lavt beskattet udenlandsk trust (eller fond).

Bestemmelsen forudsætter, at der ved indskuddet er sket en endelig udskillelse af midlerne fra indskyderens egen formue. Er dette ikke tilfældet, er der ikke tale om et indskud i bestemmelsens forstand. Både indskud, der foretages i forbindelse med selve stiftelsen, og

senere indskud udløser afgift. Bestemmelsen er ikke begrænset til indskud af kontante midler, men omfatter indskud af aktiver af enhver art.

Indskud i en udenlandsk fond eller trust, som ikke foretages af personen selv, men af et udenlandsk selskab eller forening m.v., som kontrolleres af personen, anses for foretaget af personen selv.

Om indkomsten i en udenlandsk fond eller trust beskattes væsentligt lavere end efter danske regler afgøres ud fra en sammenligning med de danske fondsbeskatningsregler. For så vidt angår trusts, vil der skulle foretages en sammenligning mellem beskatningen af bestyreren (trustee) og de danske fondsbeskatningsregler.

Indskyderen vil kunne ansøge om dispensation fra afgiften, såfremt indskuddet foretages i en udenlandsk fond eller trust, hvis midlerne anvendes i almenvelgørende eller på anden vis almennyttigt øjemed til fordel for en større kreds af personer. Det er op til indskyderen at dokumentere, at den udenlandske fond eller trust anvender sine midler til almenvelgørende eller almennyttige formål.

3.1.2. Lovforslaget

Indskudsafgiften i fondsbeskatningslovens § 3 A er ikke effektiv til at hindre skatteundgåelse. Den kan omgås ved f.eks. at stifte trusten i et højskatteland og efterfølgende flytte trusten til et lavskatteland, hvorved der ikke skal betales indskudsafgift. Endvidere svarer indskudsafgiften til afgiften ved indskud i en dansk fond, hvor der er løbende beskatning af indkomsten i fonden.

Det væsentligste spørgsmål i forbindelse med trusts er, om formuen reelt er definitivt og effektivt udskilt fra stifterens formuesfære. Dette er afgørende for, om stifteren fortsat beskattes af afkastet fra trustens formue. Stifteren skal således fortsat beskattes af formueafkastet, hvis formuen ikke definitivt og effektivt er udskilt.

I forhold til skatteunddragelse er det væsentligste problem, at det i praksis kan være meget vanskeligt for SKAT at opdage - og derefter bevise - at stifteren har bevaret rådigheden over trustens formue.

Det synes således muligt for stifteren at hemmeligholde, at formuen er genkaldelig. Dette kan f.eks. gøres ved at udstede et underhåndsbrev ("letter of wishes") til trustee. Underhåndsbrevet er formelt set ikke bindende for trustee, men kan reelt blive det, hvis der samtidigt indsættes en såkaldt protector med vide beføjelser til f.eks. at afsætte trustee. Protector kan således drage omsorg for, at trustee i sin administration af trusten følger stifterens underhåndsbrev.

I den forbindelse skal det bemærkes, at trusts ikke nødvendigvis bliver overvåget af offentlige myndigheder, som sikrer trustees uafhængighed.

Problemstillingen er i praksis tillige set i forhold til fonde, som er stiftet i lande, hvor der ikke gælder et lovgivningsmæssigt krav om effektiv udskillelse af formuen ved stiftelse af fonde og andre selvejende institutter.

Det foreslås på den baggrund, at der indføres beskatning af stifteren af indkomst optjent i en trust og udenlandske fonde, hvor der ikke er lovgivningsmæssigt krav om definitiv og effektiv udskillelse af formuen. Stifteren vil blive beskattet, som om der fortsat er adgang til formuen. Stifteren vil dog ikke blive beskattet, hvis der er tale om trusts til almenvelgørende eller almennyttige formål, eller hvis der er tale om kommercielle trusts anvendt som kollektiv investeringsforening eller pensionsopsparring.

Den foreslåede beskatning af stifteren ændrer ikke på beskatningen af trusts, der måtte være dansk skattepligtige, eller på beskatningen af trustee eller af de begunstigede i trusten, hvis disse er dansk skattepligtige.

De foreslåede regler skal have virkning for trusts, der stiftes, eller hvor der indskydes aktiver, den 1. juli 2015 eller senere.

Som følge af forslaget om beskatning af stifteren foreslås det at ophæve reglen i fondsbeskatningslovens § 3A om indskudsafgiften.

3.2. Fair beskatning, når aktiver føres ud af landet

Der kan gives bindende svar bl.a. om værdien af aktiver. Sådanne bindende svar er relevante ved flytning både ind og ud af landet, og hvor der påtænkes en disposition f.eks. i form af en overdragelse mellem interesseforbundne parter – uanset om der er et grænseoverskridende element i overdragelsen eller ej. Det lovmæssige udgangspunkt er, at et bindende svar er bindende i 5 år regnet fra modtagelsen.

Der er set eksempler, hvor det efterfølgende har vist sig, at værdien af aktivet må have været væsentligt højere end den, der er lagt til grund i det bindende svar.

Det foreslås på denne baggrund, at skattemyndighederne skal kunne se bort fra et bindende svar, hvis værdien inden for den normale ligningsfrist (fristen for adgang til at revidere en skatteansættelse) overstiger værdien i det bindende svar med mindst 30 pct. og med mindst 1 mio. kr. Et bortfald vil ikke automatisk udløse beskatning, selv om grænsen er overskredet, idet der kan være mellemliggende forhold, som gør den konstaterede højere værdi fuldt berettiget.

Hvis betingelserne for et bortfald er opfyldt, vil skatteyderen blive stillet som om, der ikke var afgivet et bindende svar. De processuelle regler, herunder ligningsfrist, bevisbyrdefordeling og adgang til domstolsprøvelse, vil være uændrede.

Der foreslås endvidere en maksimal gyldighedsperiode på 6 måneder for bindende svar om værdien af aktiver.

3.2.1. Gældende ret

En skatteyder kan efter reglerne i skatteforvaltningsloven anmode SKAT om et bindende svar om den skattemæssige virkning af en disposition, når SKAT i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet. Vil svaret kunne få væsentlig betydning (bl.a. få konsekvenser for et større antal skattepligtige eller vedrøre store økonomiske værdier), afgives svaret af Skatterådet. Adgangen til at anmode om bindende svar omfatter også anmodninger om

bindende svar om et aktivs værdi. Virkningen af et bindende svar er, at det er bindende for skattemyndighederne i forhold til en efterfølgende behandling af det pågældende spørgsmål i den pågældende sag.

Adgangen til at få et bindende svar er ikke ubetinget. Det følger således af skatteforvaltningsloven, at det i særlige tilfælde kan afvises at afgive et bindende svar, hvis spørgsmålet har en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed, eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse.

Et svar vil endvidere ikke altid ubetinget være bindende. Det følger direkte af skatteforvaltningsloven, at et svar ikke er bindende, i det omfang der er sket ændringer i forudsætninger, som har været afgørende for indholdet af svaret. Konsekvensen af, at et svar ikke længere er bindende, er, at svaret må anses for bortfaldet, således at SKAT har mulighed for inden for gældende frister at genoptage den skatteansættelse, hvori der indgår dispositioner, hvor det bindende svar har haft betydning.

Formodningen er, at anmodninger om bindende svar om et aktivs værdi alene indgives i situationer, hvor værdiansættelsen er forbundet med stor usikkerhed. Der vil formentlig ofte være tale om aktiver, hvor mange faktorer kan påvirke værdien, f.eks. et selskabs nøgletal, den potentielle markedsudvikling m.v. Det forhold, at der er en stor usikkerhed med hensyn til værdien, fører dog ikke i sig selv til, at der i praksis sker en afvisning af en anmodning om et bindende svar. Hvor vurderingen umiddelbart er, at der kan gives et bindende svar, vil det kunne være relevant at udbygge svaret med en udtrykkelig angivelse af de forudsætninger, som har været afgørende for svaret.

Som udgangspunkt er et bindende svar bindende i 5 år regnet fra spørgers modtagelse af svaret. Efter skatteforvaltningsloven kan det dog bestemmes i svaret, at svaret kun skal være bindende i en kortere periode. Af lovforarbejderne fremgår, at en kortere frist end 5 år bl.a. må påregnes fastsat i bindende svar om værdien af et aktiv eller et passiv. I praksis indsættes der i svar på anmodninger om bindende svar om et aktivs værdi typisk en kortere bindingsperiode (mellem 3 og 6 måneder).

Det er vurderingen, at de gældende regler ikke er fuldt tilstrækkelige i forhold til at kunne imødegå udfordringen med værdiansættelser, der ikke er retvisende.

3.2.2. Lovforslaget

Der foreslås en udbygning af den bestemmelse, der omhandler situationer, hvor et afgivet bindende svar alligevel ikke er bindende. Udbygningen omfatter alene afgivne bindende svar, der vedrører et aktivs værdi.

Efter forslaget skal et bindende svar om et aktivs værdi kunne bortfalde, hvis det efterfølgende har kunnet konstateres, at værdien af aktivet afviger væsentligt fra den værdi, der fremgår af det bindende svar. Væsentligt foreslås defineret som en kombination af en procent- og en beløbsgrænse, således at værdien skal være både mindst 30 pct. og mindst 1 mio. kr. højere eller lavere end den angivne værdi i det bindende svar. En overskridelse af beløbsgrænsen vil ikke i sig selv automatisk føre til, at det bindende svar skal anses for bortfaldet. Det skal sandsynliggøres, at den værdi, der er konstateret efterfølgende, også må

anses for en mere retvisende værdi på det tidspunkt, hvor det bindende svar blev afgivet. Det er SKAT, som skal sandsynliggøre dette.

De situationer, som kan anvendes som grundlag for en efterfølgende konstatering af en væsentlig værdiafvigelse, er efter forslaget afgrænset snævert. Vurderingen kan dels baseres på et salg af aktivet efter afgivelsen af det bindende svar, dels på størrelsen af det afkast, som opnås af aktivet efter afgivelsen af svaret.

Det foreslås endvidere, at et bindende svar om et aktivs værdi maksimalt skal være gældende i 6 måneder regnet fra spørgers modtagelse af svaret.

Skatteforvaltningslovens regler om frister for ændring af en skatteansættelse gælder uændret i forhold til den foreslåede udbygning af reglerne om eventuelt bortfald af et afgivet bindende svar.

3.3. Indførelse af en international omgåelsesklausul i dansk skattelovgivning

Omgåelsesklausulen i moder-/datterselskabsdirektivet er vedtaget på et EU-rådsmøde den [27. januar 2015]. Dette medfører, at Danmark skal implementere denne klausul i dansk skattelovgivning for at hindre misbrug af direktivet. Klausulen medfører, at der er tale om omgåelse, hvis et eller flere ikke-reelle arrangementer, hvor hovedformålet eller et af hovedformålene er at opnå en skattefordel, virker mod direktivets indhold eller formål. Der er ikke tale om omgåelse, i det omfang arrangementerne er foretaget af velbegrundede kommercielle årsager.

Omgåelsesklausulen indføres også i dansk ret for rente-/royaltydirektivet og fusionsskattedirektivet. Disse direktiver giver også mulighed for at afskære skattepligtige fra at opnå skattelempler efter direktiverne, hvis transaktionerne er i modstrid med nationale eller aftalebaserede omgåelsesklausuler.

I OECD-regi er der ligeledes enighed om, at landene skal have en omgåelsesklausul til modvirkning af misbrug ved anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Anbefalingen er, at der dels bør indsættes en omgåelsesklausul i fremtidige overenskomster, dels bør indsættes en omgåelsesklausul i national lovgivning.

Der er ikke anvendt den samme formulering af omgåelsesklausulerne i henholdsvis EU og i OECD. Det vurderes imidlertid, at der ikke er væsentlig forskel på de to omgåelsesklausuler.

Det foreslås, at der formuleres to forskellige omgåelsesklausuler – en for direktiverne og en for dobbeltbeskatningsoverenskomsterne – idet omgåelsesklausulen vedrørende direktiverne tilstræbes at svare nøjagtigt til direktivets formulering, og idet omgåelsesklausulen vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomsterne bør tilstræbes at svare til fremtidige klausuler i selve overenskomsterne i overensstemmelse med OECD's anbefalinger.

3.3.1. Moder-/datterselskabsdirektivet, rente-/royaltydirektivet og fusionsskattedirektivet

Moder-/datterselskabsdirektivet (direktiv 2011/96/EU) blev indført for at undgå dobbeltbeskatning i forbindelse med udbetaling af udbytte mellem moderselskaber og datterselskaber i hver sin EU-medlemsstat. Et selskab betegnes som et moderselskab, når det

ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i et selskab hjemmehørende i et andet medlemsland. Det er en forudsætning for anvendelse af direktivet, at selskaberne er organiseret i en af de selskabsformer, som er anført i direktivet, at selskaberne er hjemmehørende i en EU-medlemsstat uden at være hjemmehørende uden for EU efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, og at selskaberne uden valgmulighed og uden fritagelse er omfattet af selskabsskat i en EU-medlemsstat.

Hvis betingelserne er opfyldt, skal et moderselskab i et EU-land (moderselskabslandet), som modtager udbytter fra sit datterselskab i et andet EU-land (datterselskabslandet), kunne modtage udbyttet skattefrit (eksemptionslempelse) eller kunne fratrække den del af datterselskabets skat, der vedrører udbyttet, i moderselskabets egen skattebetaling i moderselskabslandet (creditlempelse). Det enkelte medlemsland kan vælge, om det vil anvende den ene eller den anden metode til undgåelse af dobbeltbeskatning. Langt hovedparten af medlemslandene, herunder Danmark, har valgt at anvende den metode, der anvender eksemptionslempelse.

Direktivet medfører herudover, at moderselskabet skal fritages fra beskatning af udbyttet i datterselskabslandet. Datterselskabslandet må således ikke opkræve kildeskatter på udbytter, der udbetales til et moderselskab i et andet medlemsland.

Direktivet finder tilsvarende anvendelse, hvis datterselskabsaktierne er tilknyttet et moderselskabs faste driftssted beliggende i et andet medlemsland.

Medlemslandene kan efter direktivets artikel 1 have interne bestemmelser eller overenskomster, som er nødvendige for at hindre svig og misbrug.

Rente- og royaltydirektivet (direktiv 2003/49/EF) medfører, at der ikke kan opkræves kildeskat på renter og royalties, såfremt den retmæssige ejer af de pågældende betalinger er et associeret selskab, der er hjemmehørende og skattepligtigt i en anden medlemsstat.

Udtrykkene renter og royalties er defineret i direktivet. Renter betyder indkomst af gældsfordringer af enhver art, hvad enten de er sikret ved pant i fast ejendom eller ikke, og hvad enten de indeholder ret til andel i skyldners fortjeneste eller ikke, og især indkomst af gældsbeviser og indkomst af obligationer og forskrivninger, herunder gevinster, der knytter sig til sådanne værdipapirer. Straftillæg ved for sen betaling skal ikke anses som renter.

Royalties betyder betalinger af enhver art, der modtages som vederlag for anvendelsen af, eller retten til at anvende, enhver ophavsret til et litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde, herunder spillefilm og software, patent, varemærke, mønster eller model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode eller for oplysninger om industriel, kommerciel eller videnskabelig erfaring. Royalties omfatter desuden også betalinger for anvendelsen af eller retten til at anvende industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr.

”Associeret selskab” er defineret i direktivet. Direktivet gælder således kun betalinger mellem associerede selskaber, dvs.:

- det betalende selskab ejer mindst 25 pct. af kapitalen i det modtagende selskab,
- det modtagende selskab ejer mindst 25 pct. af kapitalen i det betalende selskab, eller

- et tredje selskab ejer mindst 25 pct. af kapitalen i både det betalende og det modtagende selskab.

Direktivet giver mulighed for specifikke værnsregler i medlemsstaterne. En medlemsstat har således mulighed for ikke at anvende direktivet på betalinger, som efter dens nationale regler behandles som udlodning af udbytte eller som tilbagebetaling af kapital, eller på betalinger fra gældsfordringer, som indebærer ret til andel i debitors fortjeneste, eller på betalinger fra gældsfordringer, som berettiger fordringshaver til at ombytte retten til renter med andel i debitors fortjeneste, eller på betalinger fra gældsfordringer, som ikke skal tilbagebetales eller tilbagebetales senere end 50 år efter udstedelsen. Herudover kan medlemsstaterne anvende transfer pricing regler, hvis størrelsen af de aftalte renter eller royalties overstiger det beløb, som uafhængige parter ville have aftalt.

Endelig kan medlemsstaterne efter artikel 5 undlade at anvende direktivet i tilfælde af svig eller misbrug.

Fusions-skattedirektivet (direktiv 2009/133/EF) harmoniserer beskatningen af erhvervmæssige omstruktureringer. Som udgangspunkt vil en omstrukturering, hvorved der overdrages aktiver mellem to selskaber, blive betragtet som et salg. Det har den konsekvens, at kapitalgevinster – såsom genvundne afskrivninger, fortjeneste på aktier, obligationer og ejendomme – kommer til beskatning. Direktivet giver mulighed for at udskyde beskatningen af kapitalgevinster ved fusioner, spaltninger, partielle spaltninger, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier, således at selskaber kan foretage omstruktureringer, uden at der udløses skat. Samtidig tilgodeser direktivet medlemsstaternes finansielle interesser ved at stille krav om, at de overførte aktiver forbliver inden for samme skattemæssige jurisdiktion.

Fusions-skattedirektivet omhandler i dag fem typer transaktioner, der er relevante, når et selskab ønsker at omstrukturere aktiviteterne. Disse fem transaktioner er fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier.

Ved fusion, spaltning, partiel spaltning og ombytning af aktier giver direktivet mulighed for, at der i tilknytning til de modtagne aktier kan ydes en kontant udligningssum på højst 10 pct. af den pålydende værdi af aktierne. Ved tilførsel af aktiver kan der ikke ydes kontant vederlag.

Direktivet bygger på et successionsprincip. Det vil sige, at det indskydende selskab ikke beskattes af fortjeneste eller tab på de aktiver og passiver, som overføres i forbindelse med omstruktureringen. Til gengæld anses de overtagne aktiver og passiver ved det modtagende selskabs indkomstopgørelse for anskaffet på det tidspunkt og til den anskaffelsessum, som gjaldt for det indskydende selskab. Tilsvarende anses afskrivninger foretaget af det indskydende selskab for foretaget af det modtagende selskab. Beskatningen udskydes således, indtil det modtagende selskab afstår de overtagne aktiver og passiver (succession på selskabsniveau).

På tilsvarende vis udskydes beskatningen af selskabsdeltagerne i det indskydende selskab til tidspunktet for afhændelsen af de aktier, som de har modtaget i det modtagende selskab. Ved afhændelsen vil det således være den oprindelige anskaffelsessum for aktierne i det

indskydende selskab, der lægges til grund i skattemæssig henseende (succession på aktionærniveau).

Endvidere bygger direktivet på et princip om, at medlemsstaternes finansielle interesser ikke tilsidesættes ved transaktionerne. Dette kræver, at medlemsstaterne ikke mister deres beskatningsret i forbindelse med transaktionerne. Af denne grund er det ved grænseoverskridende omstruktureringer alene muligt at succedere i aktiver og passiver, der tilknyttes et fast driftssted i den medlemsstat, hvor det indskydende selskab tidligere var hjemmehørende.

Fusionsskattedirektivet gælder for grænseoverskridende omstruktureringer, hvor to eller flere selskaber er hjemmehørende i hver sin medlemsstat. Danmark har dog valgt at gennemføre samme regler for nationale omstruktureringer.

Medlemsstaterne kan efter artikel 15 undlade at anvende direktivet i tilfælde af svig eller misbrug.

3.3.2. Ændringen af moder-/datterselskabsdirektivet

Kommissionen fremsatte den 25. november 2013 et forslag om ændring af det eksisterende moder-/ datterselskabsdirektiv. Kommissionens forslag indeholdt tre ændringer af direktivet:

1. Det blev foreslået, at medlemslandene skal beskatte moderselskabet i et givet EU-land af modtagne udbytter, i det omfang betalingen er fradragsberettiget for datterselskabet i et andet EU-land. Dette forslag skal sikre, at direktivet ikke fører til situationer med dobbelt ikke-beskatning, f.eks. som følge af forskellig skattemæssig behandling af hybride finansielle instrumenter i forskellige EU-medlemslande (mismatch).
2. Det blev foreslået, at det bliver obligatorisk for medlemslandene at vedtage en fælles bestemmelse om bekæmpelse af misbrug (omgåelsesklausul).
3. Det blev foreslået, at direktivets anvendelsesområde udvides til nye selskabsformer i Rumænien.

Rådet vedtog den 8. juli 2014 punkterne 1 og 3. Rådet vedtog samme dag, at direktivets anvendelsesområde udvides til nye selskabsformer i Polen. Disse ændringer er foreslået gennemført i lovforslag L 98 i denne folketingsamling.

Rådet vedtog punktet om den fælles omgåelsesklausul på rådsmødet den [27. januar 2015].

3.3.3. Dobbeltbeskatningsoverenskomster og omgåelsesklausuler

OECD har udarbejdet en model for dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvor det fremgår, hvordan staterne på en ensartet måde kan løse de fleste af de generelle problemer, der opstår inden for området af international dobbeltbeskatning. OECD-modellen er udarbejdet som en anbefaling til udformningen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Modellen har bemærkninger, som angiver fortolkningen af overenskomstens artikler. Modellen er kun en anbefaling, og er derfor ikke bindende for staterne. De overenskomster, som Danmark har indgået med andre lande, er i vidt omfang formuleret på grundlag af OECD's model, som

også ligger til grund for det danske forhandlingsoplæg.

Hovedformålet med dobbeltbeskatningsoverenskomster er at fjerne international dobbeltbeskatning og dermed fremme udvekslingen af varer og tjenesteydelser og kapitalens og fysiske og juridiske personers bevægelighed. International dobbeltbeskatning kan generelt defineres som påligning af sammenlignelige skatter i to (eller flere) stater hos den samme skatteyder på det samme grundlag og for samme periode.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne bør imidlertid ikke give anledning til dobbelt ikke-beskatning. Et andet formål med dobbeltbeskatningsoverenskomster er derfor at hindre at overenskomsterne giver anledning til skatteundgåelse og skatteunddragelse.

Der er enighed blandt OECD-landene om, at stater ikke er forpligtede til at indrømme fordele i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst ved deltagelse i arrangementer, der indebærer misbrug af overenskomstens bestemmelser. Fordele i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst skal således ikke indrømmes i tilfælde, hvor et hovedformål med at deltage i visse transaktioner eller arrangementer har været at sikre en gunstigere skattemæssig position, og hvor det at opnå en gunstigere behandling vil være i strid med formålet og hensigten med de relevante bestemmelser.

Til at imødegå dette skal staterne anvende anti-misbrugsbestemmelser i national lovgivning, og indsætte specifikke anti-misbrugsbestemmelser i overenskomsterne.

Som et eksempel på sidstnævnte har Danmark i en protokol til overenskomsten med Storbritannien og Nordirland i 1997 ændret overenskomstens artikel 10, 11 og 12, der omhandler udbytter, renter og royalties. I de nævnte artikler er der indsat specifikke anti-misbrugsbestemmelser, hvorefter de fordele, der ellers ville være givet efter artiklerne, bortfalder, hvis hovedformålet eller et af hovedformålene hos enhver person, der medvirkede ved stiftelsen eller overdragelsen af aktier, gældsfordringer eller andre rettigheder, som ligger til grund for betalingen af udbytter, renter eller royalties, har været at drage fordel af artiklerne ved hjælp af denne stiftelse eller overdragelse.

OECD har på foranledning af G20 igangsat udarbejdelsen af en koordineret og omfattende handlingsplan med det formål at imødegå skatteplanlægning på tværs af landegrænserne, der benævnes Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Denne skatteplanlægning anses for skadelig, idet landenes skattebaser udhules og skævvrider fordelingen af skatteprovenuet. Dette kan bl.a. ske ved at placere gæld i lande med høj beskatning og patenter m.v. i lande med lav beskatning. OECD har identificeret 15 såkaldte "action points", der alle har det til fælles, at de adresserer de mest skadelige BEPS-problemstillinger.

Action point 6 handler netop om at imødegå misbrug af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Formålet er at udarbejde udkast til bestemmelser og anbefalinger, som skal imødegå risikoen for, at de fordele, f.eks. lavere eller ingen kildeskatte, som to stater er blevet enige om ved indgåelse af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan opnås uden for de situationer, hvor de er tiltænkt. Konkret arbejdes bl.a. med udkast til en artikel, der definerer, hvem der er berettiget til overenskomstens fordele. Slutresultatet vil være artikler og anbefalinger, der indgår i OECD's modeloverenskomst for udformning af dobbeltbeskatningsoverenskomster.

3.3.4. Gældende ret

Der findes ikke en generel lovbestemt regel om bekæmpelse af misbrug i dansk skattelovgivning. Efter dansk (rets)praksis sker beskatningen efter der er foretaget en bedømmelse af, hvad der faktisk er sket. Det betyder, at tomme og kunstige skattebetingede dispositioner kan tilsidesættes, således at beskatningen i stedet foretages i forhold til den modstående realitet. Dansk skatteret er altså grundlæggende helt på linje med internationalt gældende principper om ”substance over form”.

Den vedtagne ændring af moder-/datterselskabsdirektivet indebærer, at der skal indsættes en generelt formuleret bestemmelse om bekæmpelse af misbrug af moder-/datterselskabsdirektivet i skattelovgivningen. Det vurderes, at den nye bestemmelse i direktivet vil kunne have et bredere anvendelsesområde end den nuværende (rets)praksis.

Moder-/datterselskabsdirektivet er implementeret i dansk lovgivning ved selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, for så vidt angår udbyttmodtagere, der er udenlandske moderselskaber omfattet af direktivet, kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 6, for så vidt angår udbyttmodtagere, der er fysiske personer, der modtager udbyttet via en transparent moderenhed omfattet af direktivet, og selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, for så vidt angår udbytter, der modtages fra et udenlandsk datterselskab omfattet af direktivet.

Efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, skal der ske beskatning af udbytter i Danmark, medmindre det konkluderes, at der efter moder-/datterselskabsdirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst er en pligt til at frafalde eller nedsætte beskatningen.

I dansk ret og hidtidig praksis er udgangspunktet, at det er afgørende, om den udenlandske udbyttmodtager er retmæssig ejer (”beneficial owner”) i dobbeltbeskatningsoverenskomsternes forstand. Er dette ikke tilfældet, er der efter de danske myndigheders opfattelse tale om misbrug, jf. moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2. Det skal bemærkes, at der verserer en række sager ved domstolene om dette spørgsmål.

Efter selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, er danske moderselskaber ikke skattepligtige af datterselskabsudbytter, når beskatningen af udbytter skal frafaldes eller nedsættes efter bestemmelserne i moder-/datterselskabsdirektivet eller efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Moderselskaber, der er hjemmehørende i en fremmed stat, der er medlem af EU eller EØS, på Færøerne eller i Grønland, eller en stat, der har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, med et fast driftssted i Danmark, er ligeledes fritaget fra beskatning af datterselskabsudbytter, når beskatningen af udbytter skal frafaldes eller nedsættes efter bestemmelserne i moder-/datterselskabsdirektivet eller efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Bestemmelsen finder tilsvarende anvendelse, hvis der er tale om koncernselskabsaktier, dvs. aktier, hvor ejeren og det selskab, hvori der ejes aktier, er sambeskattede efter reglerne om national sambeskatning eller kan sambeskattes efter reglerne om international sambeskatning. Bestemmelsen finder også anvendelse på fonde og foreninger omfattet af fondsbeskatningsloven.

Det skal bemærkes, at det følger af selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, 3. pkt., at danske moderselskaber er skattepligtige af modtagne datterselskabsudbytter, når datterselskabet har fradrag for udlodningen. I disse tilfælde beskattes danske moderselskaber af udbytter, hvorved dobbelt ikke-beskatning undgås. I den gældende bestemmelse er der dog det forbehold, at skattefriheden for moderselskabet opretholdes, hvis datterselskabslandet anser betalingen for omfattet af moder-/datterselskabsdirektivet. Dette forbehold er foreslået fjernet i L 98 i indeværende Folketingssamling som følge af en ændring af direktivet.

Rente-/royaltydirektivet er implementeret ved selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, g og h, for så vidt angår betalingsmodtagere, der er associerede udenlandske selskaber omfattet af direktivet.

Efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, skal der ske beskatning af renter i Danmark, medmindre det konkluderes, at der efter rente-/royaltydirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst er en pligt til at fratage eller nedsætte beskatningen. Tilsvarende gør sig gældende for kursgevinster, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra h.

I dansk ret og hidtidig praksis er udgangspunktet, at det er afgørende, om den udenlandske rentemodtager er retmæssig ejer ("beneficial owner"). Det skal bemærkes, at også på rentesiden verserer der en række sager ved domstolene om dette spørgsmål.

Efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra g, skal der ske beskatning af royalties i Danmark, medmindre det konkluderes, at betalingen er omfattet af rente-/ royaltydirektivet.

Fusionsskattedirektivet er implementeret ved fusionsskattelovens §§ 15-15 d, og aktieavancebeskatningslovens § 36, når et eller flere af selskaberne i fusionen m.v. er et udenlandsk selskab omfattet af direktivet.

Fusionsskattelovens § 15 regulerer grænseoverskridende fusioner mellem et dansk og et udenlandsk selskab. Ved en fusion indskyder et selskab samtidig med dets opløsning uden likvidation samtlige aktiver og passiver til et andet selskab. Som betaling modtager selskabsdeltagerne i det indskydende selskab aktier i det modtagende selskab.

Grænseoverskridende spaltninger er reguleret i fusionsskattelovens §§ 15 a og 15 b. Ved en spaltning indskyder et selskab samtidig med dets opløsning uden likvidation samtlige aktiver og passiver i to eller flere eksisterende eller nye selskaber. Som betaling modtager selskabsdeltagerne i det indskydende selskab efter en pro rata-regel aktier i de modtagende selskaber. Ved en partiel spaltning indskyder et selskab – uden dets opløsning – en eller flere grene af dets virksomhed til et eller flere eksisterende eller nye selskaber. Denne form for spaltning benævnes også grenspaltning.

Tilførsel af aktiver er reguleret i fusionsskattelovens §§ 15 c og 15 d. Ved en tilførsel af aktiver indskyder et selskab en eller flere grene af en virksomhed i et andet selskab. Som betaling modtager selskabet aktier i det modtagende selskab.

Ombytning af aktier er reguleret i aktieavancebeskatningslovens § 36. Ved ombytning af aktier erhverver et selskab flertallet af stemmerne i et andet selskab – eller de resterende

aktier, hvis det i forvejen har flertallet af stemmerne. Som betaling modtager selskabsdeltagerne i dette andet selskab aktier i førstnævnte selskab.

3.3.5. Lovforslaget

Det foreslås, at der i dansk skattelovgivning indføres en international omgåelsesklausul til bekæmpelse af misbrug i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner omfattet af moder-/datterselskabsdirektivet. Omgåelsesklausulen er en gennemførelse af en ændring af direktivet, der er vedtaget på EU-rådsmødet den [27. januar 2015].

Det foreslås ligeledes, at denne omgåelsesklausul også indføres som omgåelsesklausul i Danmark, for så vidt angår rente-/royaltydirektivet og fusionsskattedirektivet. Disse direktiver giver således mulighed for at afskære skatteyderne fra at opnå skattelempelser efter direktiverne, hvis transaktionerne er i modstrid med nationale eller aftalebaserede omgåelsesklausuler.

Det foreslås endvidere, at der indføres en omgåelsesklausul til bekæmpelse af misbrug af danske dobbeltbeskatningsoverenskomster. Denne klausul formuleres på baggrund af den ordlyd, som der opnås enighed om i OECD. Det bemærkes, at klausulen vil finde anvendelse på fordele i dobbeltbeskatningsoverenskomster, uanset hvornår disse er indgået og med hvem. Den vil således både finde anvendelse på alle eksisterende og fremtidige danske dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Endelig foreslås det, at ikrafttræden skal ske før den tidsfrist, der er fastsat i moder-/datterselskabsdirektivet. Det foreslås, at begge omgåelsesklausuler får virkning for transaktioner, arrangementer eller serier af arrangementer fra og med den 1. maj 2015.

Indførelsen af en omgåelsesklausul begrænser ikke de gældende muligheder for at tilsidesætte eller omkvalificere på andet grundlag.

4. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

Lovforslaget indeholder tre elementer, der skal styrke indsatsen mod grænseoverskridende skatteunddragelse og anvendelsen af skattely:

Skat på stifteren af trusts:

Med forslaget beskattes stifteren af en trust og visse udenlandske fonde af indkomsten herfra, hvis formuen ikke er uigenkaldeligt udskilt fra stifterens kontrol. Dette vil reducere mulighederne for at unddrage dansk beskatning af aktie- og anden kapitalindkomst.

Den foreslåede beskatning af stifteren vil medvirke til at reducere skattegabet forbundet med afkastet fra danske finansielle formuer placeret i skattely.

Fair beskatning, når aktiver føres ud af landet:

Det foreslås, at bindende svar vedr. et aktivs værdi kan bortfalde, hvis det efterfølgende har kunnet konstateres, at værdien af aktivet afviger væsentligt fra vurderingen i svaret.

Bindende svar kan have stor betydning for beskatningen, bl.a. ved flytning ind og ud af landet. Der har været eksempler på, at SKAT på grund af manglende information har

foretaget en værdiansættelse i bindende svar, der kort tid efter har vist sig at ligge betydeligt under den faktiske handelsværdi. I et konkret eksempel har handelsværdien vist sig 10 gange højere end i det bindende svar.

Muligheden for at se bort fra bindende svar i disse situationer vil kunne forebygge, at der i visse år opstår et betydeligt utilsigtet mindreprovenu, fordi værdifulde aktiver føres ud af landet uden korrekt beskatning.

International omgåelsesklausul:

Med forslaget implementeres en international omgåelsesklausul i de danske skatteregler, der modvirker, at ikke-reelle selskabsarrangementer kan anvendes alene med det formål at opnå en skattefordel. Dette vil kunne reducere mulighederne for, at der opstår et utilsigtet mindreprovenu som følge af aggressiv skatteplanlægning på tværs af landegrænser.

5. Administrative konsekvenser for det offentlige

Lovforslaget skønnes at medføre engangsomkostninger på op til 0,8 mio. kr. til systemudvikling i SKAT.

6. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

De tre skattelyforslag vil mindske risikoen for skatteunddragelse. Det vil medvirke til en mere ensartet beskatning af virksomhederne og virksomhedsejerne. Hermed opnås mere ligelige konkurrenceforhold inden for erhvervslivet.

7. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

Lovforslaget har ikke administrative konsekvenser for erhvervslivet.

8. Administrative konsekvenser for borgerne

Lovforslaget har ikke administrative konsekvenser for borgerne.

9. Miljømæssige konsekvenser

Lovforslaget har ikke miljømæssige konsekvenser.

10. Forholdet til EU-retten

Med lovforslaget gennemføres Rådets direktiv ... om ændring af direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater.

Desuden indføres en intern omgåelsesklausul, som er nødvendig for at hindre misbrug af rente-/royaltydirektivet og fusionsskattedirektivet, jf. artikel 5 i rente-/royaltydirektivet og artikel 15 i fusionsskattedirektivet.

11. Hørte myndigheder og organisationer m.v.

Et udkast til lovforslag har i perioden den xx. 2015 til den xx. 2015 været sendt i høring hos følgende myndigheder og organisationer m.v.:

12. Sammenfattende skema

Samlet vurdering af konsekvenser af lovforslaget

	Positive konsekvenser/ mindre udgifter	Negative konsekvenser/merudgifter
Økonomiske konsekvenser for stat, regioner og kommuner	De tre skattelyforslag vil reducere mulighederne for skatteunddragelse.	
Administrative konsekvenser for stat, regioner og kommuner		Lovforslaget skønnes at medføre engangsomkostninger på op til 0,8 mio. kr. til systemudvikling i SKAT.
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet	De tre skattelyforslag vil medvirke til en mere ensartet beskatning af virksomhederne og virksomhedsejerne. Hermed opnås mere ligelige konkurrenceforhold indenfor erhvervslivet.	Ingen
Administrative konsekvenser for erhvervslivet	Ingen	Ingen
Miljømæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Administrative konsekvenser for borgerne	Ingen	Ingen
Forholdet til EU-retten	Med lovforslaget gennemføres Rådets direktiv om ændring af direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater. Desuden indføres en intern omgåelsesklausul, som er nødvendig for at hindre misbrug af rente-/royaltydirektivet og fusionsskattedirektivet, jf. artikel 5 i rente-/royaltydirektivet og artikel 15 i fusionsskattedirektivet.	

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

Til nr. 1

Det foreslås, at der indføres en omgåelsesklausul, hvorefter skattepligtige ikke skal kunne opnå de fordele, der er ved moder-/datterselskabsdirektivet, hvis de deltager i arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har, at opnå en skattefordel, som virker mod indholdet af eller formålet med direktivet, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.

Omgåelsesklausulen anvendes for at imødegå arrangementer, der i deres helhed ikke er reelle.

Der kan imidlertid være tilfælde, hvor enkelte trin i eller dele af et arrangement i sig selv ikke er reelle. Omgåelsesklausulen kan anvendes for at imødegå disse specifikke trin eller dele, uden at dette berører de øvrige reelle trin i eller dele af arrangementet. Dermed vil effektiviteten af klausulen om bekæmpelse af misbrug blive størst mulig, samtidig med at det sikres, at klausulen står i et rimeligt forhold til målet.

Anvendelsen af regler om bekæmpelse af misbrug bør stå i et rimeligt forhold til målet og tjene det specifikke formål at imødegå arrangementer eller serier af arrangementer, som ikke er reelle, dvs. ikke afspejler den økonomiske virkelighed. Dette er tilfældet, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

Denne tilgang kan være effektiv i tilfælde, hvor de pågældende enheder som sådan er reelle, men hvor f.eks. de aktier, som udlodningen af overskud stammer fra, ikke reelt kan henføres til en skatteyder, der er hjemmehørende i EU, dvs. hvis arrangementet på grundlag af sin juridiske form overdrager ejerskabet af aktierne, men dets karakteristika ikke afspejler den økonomiske virkelighed.

Det påhviler skattemyndighederne at foretage en objektiv analyse af alle relevante faktiske forhold og omstændigheder ved vurdering af, hvorvidt et arrangement eller en serie af arrangementer udgør et misbrug, dvs. virker mod indholdet eller formålet med direktivet.

EU-kommissionen har den 25. november 2013 i et offentliggjort memo angivet følgende eksempel, hvor omgåelsesklausulen vil finde anvendelse:

Moderselskab i land C (uden for EU)
--

Datterselskab i land B (EU)

Datterdatterselskab i land A (EU)

Efter interne regler i land A skal der indeholdes kildeskat på udbytter til moderselskaber, der er hjemmehørende uden for EU. Dette indebærer, at hvis selskabet i land A er ejet direkte af selskabet i land C, skal en eventuel udbytteudlodning kildebeskattes i land A.

I land B er der ikke en tilsvarende regel om indeholdelse af kildeskat på udbytter til moderselskaber uden for EU.

Hvis moderselskabet i land C indskyder et holdingselskab i land B, dvs. mellem A og C, så er det muligt at undgå kildeskatten på udbytter til land C, da moder-/datterselskabsdirektivet ikke tillader kildeskat på udbytter mellem datterselskaber og moderselskaber hjemmehørende i EU, dvs. mellem land A og B.

Hvis hovedformålet eller et af hovedformålene med indskydelsen af selskabet i land B har været at undgå kildeskat på udbytter fra datterdatterselskabet i land A, f.eks. fordi datterselskabet i land B er et såkaldt ”postkasseselskab” uden større substans, vil land A kunne nægte datterdatterselskabet fordelene i moder-/datterselskabsdirektivet og indeholde kildeskat på udlodningen med henvisning til omgåelsesklausulen.

Til ovenstående eksempel bemærkes, at der grundlæggende er tale om et klassisk gennemstrømningseksempel, som allerede er dækket af reglen i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, da datterselskabet i land B ikke kan anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet. Det bemærkes, at der verserer en række sager ved domstolene om netop dette forhold.

Hvis den objektive analyse af alle relevante faktiske forhold og omstændigheder i stedet viser, at et arrangement eller dele heraf er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed, vil der være tale om en reel disposition, og omgåelsesklausulen vil derfor ikke kunne finde anvendelse.

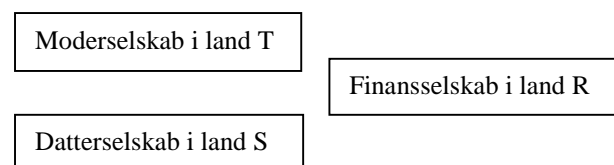
Det foreslås, at omgåelsesklausulen også indføres som omgåelsesklausul i Danmark, for så vidt angår rente-/royaltydirektivet og fusionsskattedirektivet. Disse direktiver giver mulighed for at afskære skatteyderne fra at opnå skattelempler efter direktiverne, hvis transaktionerne er i strid med nationale eller aftalebaserede omgåelsesklausuler.

Det foreslås desuden, at fordelene ved en dobbeltbeskatningsoverenskomst bortfalder, hvis det er rimeligt at fastslå under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, at opnåelsen af fordelene er et af de væsentligste formål i ethvert arrangement eller enhver transaktion, som direkte eller indirekte medfører fordelene, medmindre det godtgøres, at indrømmelsen af fordelene under disse omstændigheder vil være i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i overenskomsten.

De nævnte ”fordele” omfatter alle fordele forbundet med overenskomsten, såsom skattefritagelse, skatteudskydelse eller andre godtgørelser.

Vendingen ”ethvert arrangement eller enhver transaktion” skal fortolkes bredt og omfatter enhver aftale, fælles forståelse, ordning, transaktion eller serie af transaktioner, uanset om de er retsgyldige eller ej. Dette omfatter særligt enhver stiftelse, overdragelse, erhvervelse eller overførsel af indkomst, formue eller rettighed i relation til indkomstkabelsen. Vendingen omfatter endvidere arrangementer vedrørende etablering og kvalifikation.

Eksempel:



Der er ikke indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem land T og land S. Dette

indebærer, at der skal indeholdes kildeskat på 25 pct. på enhver udbytteudlodning fra datterselskabet til moderselskabet som følge af en intern kildeskatteregel i land S.

Der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem land R og land S, hvorefter der skal indeholdes 5 pct. i kildeskat på udbytter.

Moderselskabet i land T indgår en aftale med finansselskabet i land R. Moderselskabet udsteder stemmeløse præferenceaktier, der giver finansselskabet i land R en udbytteret i en periode på tre år. Moderselskabet i land T er stadig ejer af aktierne.

Det beløb, som finansselskabet skal betale for udbytteretten, svarer til nutidsværdien af udbytterne tilknyttet præferenceaktierne med et fradrag svarende til en rente, som selskabet i land T kunne låne fra selskabet i land R.

Efter skattereglerne i de berørte lande anses finansselskabet i land R umiddelbart for modtager af udbytterne.

Hvis der ikke er andre faktiske forhold og omstændigheder, der tilsiger et andet resultat, kan det være rimeligt at konkludere, at et af hovedformålene med dette arrangement har været at opnå fordelene ved dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem land R og land S, hvorefter der alene skal indeholdes 5 pct. i kildeskat på udbytter. Da dette strider mod indholdet og formålet med dobbeltbeskatningsoverenskomsten, bør fordelene nægtes.

Det påhviler skattemyndighederne at foretage en objektiv analyse af alle relevante faktiske forhold og omstændigheder ved vurderingen af, hvorvidt et arrangement eller en transaktion er foretaget med henblik på at opnå en fordel ved overenskomsten.

Det foreslås, at hvis en skatteyder både kan påberåbe sig fordelene efter direktiverne og efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, så skal den foreslåede omgåelsesklausul vedrørende direktiverne anvendes til at nægte fordelene. Omgåelsesklausulen vedrørende direktiverne har med andre ord forrang.

Omgåelsesklausulen vedrørende direktiverne og omgåelsesklausulen vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomsten er formuleret forskelligt. Det er imidlertid vurderingen, at der ikke er væsentlig forskel på de to omgåelsesklausuler. Efter ordlyden af den af EU vedtagne omgåelsesklausul gælder den ikke, hvis transaktionen eller arrangementet er udtryk for reel økonomisk aktivitet. Dette kan formentlig indfortolkes i den af OECD foreslåede omgåelsesklausul i kraft af henvisningen til hensigten og indholdet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten. En sådan hensigt og formål omfatter tilvejebringelse af traktatmæssig beskyttelse for at undgå dobbeltbeskatning i tilfælde af personer, som reelt er engageret i god tro i grænseoverskridende handel og investeringer. Hvorvidt der eventuelt måtte være forskel på de to omgåelsesklausuler er et spørgsmål, der må afklares i domspraksis, herunder ved forelæggelse for EU-domstolen.

Til nr. 2

Det foreslås, at fuldt skattepligtige personer og dødsboer skal beskattes af indkomsten i en trust, når den skattepligtige selv har stiftet trusten på et tidspunkt, hvor den skattepligtige var

fuldt skattepligtig til Danmark. Hvis andre end stifteren indskyder midler i trusten, bliver disse indskydere sidestillet med stifteren. Dette gælder uanset størrelsen af indskuddet.

Hvis der er flere stiftere af trusten eller andre indskydere, fordeles trustens indkomst forholdsmæssigt efter værdien af de indskudte aktiver. Dette gælder uanset hvornår indskuddet er foretaget. De indskudte aktiver er ikke begrænset til indskud af kontante midler, men omfatter indskud af aktiver af enhver art. De indskudte aktiver kan således også være fysiske aktiver eller immaterielle aktiver. Der skal ved beregningen af den forholdsmæssige andel tages hensyn til, at aktiverne kan være indskudt på forskellige tidspunkter.

Den foreslåede bestemmelse finder tilsvarende anvendelse på fuldt skattepligtige personer, der flytter tilbage til Danmark, og som inden for de seneste 10 år har stiftet eller foretaget indskud i en trust uden at være skattepligtige til Danmark på stiftelses- henholdsvis indskudstidspunktet. En tilsvarende regel findes i den nuværende fondsbeskatningslovs § 3 A om indskudsafgift ved stiftelse eller indskud i en lavt beskattet udenlandsk trust, som foreslås ophævet med dette lovforslag. Det foreslås dog, at de 5 år udvides til 10 år. 10 år svarer til tidsperioden i kildeskattelovens § 48 E om forskerskatteordningen. Dette værn skal forhindre, at den skattepligtige stifter trusten, mens han/hun midlertidigt er flyttet ud af landet.

Den foreslåede beskatning af stifteren ændrer ikke på beskatningen af trusten, trustee eller de begunstigede i trusten, hvis disse er dansk skattepligtige. Transaktioner med trusten vil ligeledes skulle behandles som hidtil. Begunstigede i trusten vil således fortsat være skattepligtige af uddelinger fra trusten efter statsskattelovens § 4.

Stifteren vil kunne blive fritaget fra beskatning af indkomsten i trusten, hvis trustens midler udelukkende anvendes i almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt øjemed til fordel for en større kreds af personer. Det er op til stifteren at kunne dokumentere, at trusten anvender sine midler til almenvelgørende eller almennyttige formål.

Afgrænsningen af, om trusten må anses for almenvelgørende eller almennyttig, foretages efter de samme kriterier, som lægges til grund for bedømmelsen om fradragsadgang for uddelinger efter fondsbeskatningsloven og for gaver til almenvelgørende eller almennyttige formål efter ligningslovens § 8 A.

For at et formål kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt, kræves, at den kreds af personer eller institutioner, der kan komme i betragtning ved uddelinger, er afgrænset efter retningslinjer af et objektivt præg. Formålet må komme en videre kreds til gode. For at et formål kan anses for almenvelgørende, er det en forudsætning, at støtten ydes personer inden for en videre kreds, der er i økonomisk trang. Almennyttige formål foreligger, når formålet ud fra en almindelig fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt. Blandt sådanne almennyttige formål kan eksempelvis nævnes sociale, kunstneriske og andre kulturelle formål, miljømæssige, videnskabelige, humanitære, religiøse og undervisningsmæssige formål.

Efter forslaget sker der endvidere ikke beskatning af indkomsten i trusten, hvis stifteren godtgør, at midlerne i trusten udelukkende anvendes til pensionsformål for en større kreds af personer, der ikke er i familie med afdøde, jf. boafgiftslovens § 1, stk. 3. Desuden finder

bestemmelsen ikke anvendelse, hvis der er tale om et investeringsselskab m.v., jf. aktieavancebeskatningslovens § 19.

Det foreslås, at stiftelse af eller indskud i en trust, som ikke foretages af den skattepligtige selv, men af et selskab m.v., som kontrolleres af personen, anses for foretaget af den skattepligtige selv. Kontrol af selskabet skal forstås på samme måde som i ligningslovens § 16 H om CFC-beskatning af personer, der kontrollerer et selskab med finansielle og andre mobile indkomster. Ved den skattepligtiges medregning af indkomsten medregnes alene en andel svarende til den skattepligtiges direkte eller indirekte ejerandel i det kontrollerede selskab. En tilsvarende regel findes ligeledes i fondsbeskatningslovens § 3 A, som foreslås ophævet, jf. lovforslagets § 3.

Det foreslås, at trustens indkomst ved beskatningen af stifteren opgøres efter de regler, der ville gælde for skattepligtige som nævnt i stk. 1 og 2 i den foreslåede § 16 K i ligningsloven. Dette medfører, at indkomsten vil kunne være personlig indkomst, kapitalindkomst eller aktieindkomst afhængigt af den skattepligtige og indkomstens art.

Kildeskattelovens § 9 om indgangsværdier på aktiver og passiver finder tilsvarende anvendelse på aktiver og passiver, der er anskaffet, før trustens indkomst omfattes af stk. 1. Det vil kunne være tilfældet, hvis den skattepligtige har stiftet trusten inden tilbageflytningen til Danmark. Udgangspunktet vil herefter være, at aktiverne anses for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tidspunktet for tilbageflytningen.

Det foreslås, at trustens indkomst alene medregnes i den skattepligtiges skattepligtige indkomst, hvis trustens indkomst er positiv. Hvis der er underskud i trusten, kan underskuddet fremføres til modregning i overskud i de følgende indkomstårs indkomst i trusten efter de regler, der ville gælde for den skattepligtige selv. Dette medfører, at kildeartsbegrænsninger finder tilsvarende anvendelse på tab. Underskud kan kun fremføres, såfremt det ikke kan rummes i indkomsten i et tidligere indkomstår.

Det foreslås, at der gives creditlempelse efter § 33, stk. 1 og 6, for trustens danske og udenlandske skatter. Der gives dog kun nedslag for den del af årets samlede skatter, der svarer til forholdet mellem den skattepligtiges andel af indkomsten og den samlede indkomst.

Den skattepligtige behandles skattemæssigt som om, der er adgang til formuen. Det foreslås i tråd hermed, at den skattepligtige ikke medregner uddelinger, der modtages fra trusten, i den skattepligtige indkomst, i det omfang den skattepligtige allerede er blevet beskattet af indkomst optjent i trusten.

Det foreslås, at bestemmelsen finder tilsvarende anvendelse på fonde og andre lignende enheder (f.eks. stiftungs og anstalten), hvor det er muligt for stifteren at få adgang til formuen. Det vil typisk være de tilfælde, hvor det er muligt at aftale, at stifteren ikke endeligt og uigenkaldeligt har givet afkald på formuen.

Til § 2

Til nr. 1

Det foreslås, at stifteren også i forbindelse med dødsboopgørelsen skal anses for at have adgang til formuen i trusten. Trustformuen foreslås derfor medregnet i boopgørelsen.

Det følger af boafgiftsloven, at der skal betales en boafgift på 15 pct. af den formue, som en afdød person efterlader sig. Den del af formuen, som tilfalder andre personer end afdødes nærmeste pårørende, pålægges dog en tillægsboafgift på 25 pct. Da tillægsboafgiften beregnes efter fradrag af den del af boafgiften på 15 pct., der forholdsmæssigt hviler på denne del af arvebeholdningen, er den effektive afgiftssats maksimalt 36,25 pct. på denne del af formuen.

Hvis der til en del af afdødes formue er knyttet betingelser, som skal indtræde, før det kan afgøres, hvem der skal erhverve formuen, skal der af denne del af formuen betales tillægsboafgift, når det er uvist, om formuen kan blive omfattet af tillægsboafgiften. Det kan enten være, fordi modtageren først vil blive kendt efter boets afslutning, eller fordi formuen endeligt kan tilfalde en person omfattet af tillægsboafgiften.

Aftalefriheden i trusts bevirker, at det ikke vil være muligt på forhånd at vide, om værdierne vil tilfalde afdødes nærmeste pårørende og dermed være fritaget for tillægsboafgiften, før midlerne rent faktisk udbetales til de begunstigede. Trustee vil f.eks. kunne være pålagt at foretage dispositioner, der begunstiger andre personer uden for denne personkreds. Det foreslås derfor, at det i loven fastslås, at værdien i trusten altid bliver omfattet af tillægsboafgiften. Der er således tale om en objektiv regel, der finder anvendelse, uanset den konkrete udformning af trusten.

Det foreslås endvidere, at formuen i fonde omfattet af ligningslovens § 16 K på tilsvarende måde medregnes i boopgørelsen.

Til § 3

Til nr. 1

Det foreslås, at fondsbeskatningslovens § 3 A ophæves, idet den afløses af bestemmelsen i ligningslovens § 16 K om beskatning af stifteren af trusts m.v., jf. lovforslagets § 1, nr. 2.

Til § 4

Til nr. 1-3

Det foreslås, at den maksimale periode for den bindende virkning af et bindende svar nedsættes fra 5 år til 6 måneder regnet fra spørgers modtagelse af svaret, når der er tale om et bindende svar om et aktivs værdi. En maksimal bindingsperiode på 6 måneder svarer til nuværende praksis.

Den foreslåede regel omfatter alle bindende svar om værdien af et aktiv. Karakteren af aktivet er således uden betydning.

Det foreslås endvidere præciseret, at den gældende regel om, at der i svaret kan indsættes en kortere bindingsperiode end den maksimale periode, også gælder for de svar, hvor den maksimale bindingsperiode bliver 6 måneder. Der vil således i bindende svar om et aktivs værdi fortsat kunne indsættes en bindingsperiode, der er kortere end 6 måneder.

Til nr. 4

Der foreslås en udvidelse af reglerne om, hvornår et afgivet bindende svar ikke er bindende. Udvidelsen finder alene anvendelse i forhold til afgivne bindende svar om et aktivs værdi.

Den foreslåede udvidelse omfatter alle bindende svar om værdien af et aktiv. Karakteren af aktivet er således uden betydning.

Efter forslaget skal et bindende svar om et aktivs værdi kunne bortfalde, dvs. ikke længere være bindende, hvis det efterfølgende har kunnet konstateres, at aktivet har en værdi, der er mindst 30 pct. højere eller lavere end den værdi, der er indeholdt i det bindende svar, idet det samtidig er et krav, at værdien ud over de 30 pct. også skal være mindst 1 mio. kr. højere eller lavere.

Vurderingen af en eventuelt højere værdi vil f.eks. være relevant, hvor værdien af aktivet er anvendt i forbindelse med en fraflytning, mens vurderingen af en eventuelt lavere værdi vil være relevant, hvor værdien af aktivet er anvendt i forbindelse med en tilflytning.

En overskridelse af beløbsgrænsen indebærer ikke automatisk, at det bindende svar ikke længere er bindende. Bortfald af den bindende virkning vil alene indtræde, i det omfang SKAT kan sandsynliggøre, at den værdi, der er konstateret efterfølgende, også må anses for en mere retvisende værdi på tidspunktet for afgivelsen af det bindende svar. Der kan være mellemliggende forhold, som kan underbygge, at den konstaterede forskel i værdien kan henføres til tiden efter afgivelsen af det bindende svar.

Efter forslaget er det kun visse situationer, som kan give anledning til at revurdere et bindende svar om et aktivs værdi. De situationer, som kan anvendes som grundlag for en efterfølgende konstatering af en værdiafvigelse over grænsen, foreslås afgrænset snævert. Vurderingen kan dels baseres på et salg af aktivet eller et tilsvarende aktiv efter afgivelsen af det bindende svar, dels på størrelsen af det afkast, som opnås af aktivet efter afgivelsen af det bindende svar. Ved afkast skal forstås indtægter, som oppebæres af aktivet, herunder indkomst som genereres som følge af ejerskab til aktivet, der kan f.eks. være tale om modtagne royaltymbetalinger.

En vurdering baseret på et tilsvarende aktiv vil kunne være relevant, hvor der er tale om et delvist ejerskab, f.eks. 50 pct. af aktierne i et selskab eller 50 pct. af et immaterielt aktiv. Hvor det ikke er den skatteyder, der har modtaget det bindende svar, der foretager et salg, men derimod ejeren af de andre 50 pct., vil dette salg kunne danne grundlag for en vurdering af om værdien i det bindende svar må anses for retvisende.

Hvis betingelserne for bortfald af et afgivet bindende svar er opfyldt, er konsekvensen, at spørger stilles, som om det bindende svar ikke har været afgivet. En eventuel ansættelsesændring vil skulle ske inden for rammerne af de almindelige fristregler i skatteforvaltningslovens § 26.

Reglerne i skatteforvaltningslovens § 27 om ekstraordinær ansættelse gælder uændret. Hvor der er tale om et bindende svar om et aktivs værdi, vil SKAT således fortsat kunne foretage en ansættelsesændring efter skatteforvaltningslovens § 27, selv om betingelserne for bortfald af det bindende svar i den foreslåede udbygning af regelsættet om bindende svar ikke er opfyldt.

Forslaget om mulighed for bortfald af det bindende svar ved overskridelse af den pågældende procent- og beløbsgrænse udgør alene et supplement til de gældende regler. Forslaget afskærer således ikke SKAT for at indsætte forudsætninger i et bindende svar om aktivers værdi med afgørende betydning for indholdet af svaret. Således vil SKAT f.eks. fortsat i overensstemmelse med gældende regler kunne indsætte en afgørende forudsætning i relation til værdiansættelsen om en maksimal værdiafvigelse på mindre end 30 pct., f. eks. hvis værdien beregnes på baggrund af tilbagediskonteret budgetteret indkomst.

Til § 5

Til stk. 1

Det foreslås, at loven træder i kraft den 1. maj 2015.

Til stk. 2

Det foreslås, at omgåelsesklausulerne i ligningslovens § 3 har virkning fra og med den 1. maj 2015 for arrangementer og serier af arrangementer vedrørende fordele i direktiverne om direkte beskatning og for arrangementer og transaktioner vedrørende fordele i dobbeltbeskatningsoverenskomster. Omgåelsesklausulerne har virkning for dobbeltbeskatningsoverenskomster, uanset hvornår overenskomsterne er trådt i kraft, dvs. også for allerede eksisterende overenskomster.

Dette medfører, at skatteyderen ikke kan påberåbe sig fordelene i direktiverne eller dobbeltbeskatningsoverenskomsterne i tilfælde af misbrug, når den fordel, der påberåbes, vedrører en betaling, hvor der sker retserhvervelse den 1. maj 2015 eller senere, eller en omstrukturering, der er vedtaget den 1. maj 2015 eller senere. Dette gælder også for allerede påbegyndte arrangementer, hvor enkelte dele af det samlede arrangement foretages den 1. maj 2015 eller senere.

Til stk. 3

Det foreslås, at den foreslåede beskatning af stifteren af trusts og fonde, hvor der ikke er lovgivningsmæssigt krav om uigenkaldelig udskillelse af formuen, har virkning for trusts og fonde, der stiftes, eller hvor der foretages indskud den 1. juli 2015 eller senere. Ved allerede stiftede trusts og fonde finder bestemmelsen alene anvendelse på de indskud, der foretages den 1. juli 2015 eller senere. Tilsvarende foreslås det, at ændringen af boafgiftsloven har virkning fra og med den 1. juli 2015.

Til stk. 4

Det foreslås, at fondsbeskatningslovens § 3 A ophæves med virkning fra den 1. juli 2015. Dette indebærer, at der skal svares afgift af indskud foretaget til og med den 30. juni 2015, forudsat at betingelserne er opfyldt.

Til stk. 5

Det foreslås, at ændringerne vedrørende bindende svar skal have virkning for bindende svar om et aktivs værdi, der afgives den 1. juli 2015 eller senere.

Bilag 1 – Afventer vedtagelsen 27. januar 2015.

Bilag 2

Lovforslaget sammenholdt med gældende lov

<i>Gældende formulering</i>	<i>Lovforslaget</i>
	<p style="text-align: center;">§ 1</p> <p>I ligningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1041 af 15. september 2014, som ændret senest ved § 9 i lov nr. 1539 af 27. december 2014, foretages følgende ændringer:</p> <p>1. Efter § 2 indsættes:</p> <p>”§ 3. Skattepligtige har ikke de fordele, der er ved direktiverne om direkte beskatning som implementeret i dansk lovgivning, jf. stk. 5, til arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har, at opnå en skattefordel, som virker mod indholdet af eller formålet med direktiverne, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.</p> <p><i>Stk. 2.</i> Ved anvendelsen af stk. 1 betragtes arrangementer eller serier af arrangementer som ikke reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.</p> <p><i>Stk. 3.</i> Skattepligtige har ikke fordel af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis det er rimeligt at fastslå under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, at opnåelsen af fordelene er et af de væsentligste formål i ethvert arrangement eller enhver transaktion, som direkte eller indirekte medfører fordelene,</p>

	<p>medmindre det godtgøres, at indrømmelsen af fordelene under disse omstændigheder vil være i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i overenskomsten.</p> <p><i>Stk. 4.</i> Uanset stk. 3 skal stk. 1 og 2 anvendes ved vurderingen af, om en skattepligtig er udelukket fra fordelene i en bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et land, der er medlem af EU, hvis den skattepligtige alternativt kunne påberåbe sig en fordel i et af direktiverne om direkte beskatning.</p> <p><i>Stk. 5.</i> Direktiverne om direkte beskatning nævnt i stk. 1 er direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (moder-/datterselskabsdirektivet), direktiv 2003/49/EF om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater (rente-/royaltydirektivet) og direktiv 2009/133/EF om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater og ved flytning af et SE's eller SCE's vedtægtsmæssige hjemsted mellem medlemsstater (fusionsskattedirektivet). Moder-/datterselskabsdirektivet er implementeret i dansk lovgivning ved selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, for så vidt angår udbyttemodtagere, der er udenlandske moderselskaber omfattet af direktivet, kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 6, for så vidt angår udbyttemodtagere, der er fysiske personer, der modtager udbyttet via en transparent moderenhed omfattet af</p>
--	---

	<p>direktivet, og selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, for så vidt angår udbytter, der modtages fra et udenlandsk datterselskab omfattet af direktivet. Rente-/royaltydirektivet er implementeret i dansk lovgivning ved selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, g og h, for så vidt angår betalingsmodtagere, der er associerede udenlandske selskaber omfattet af direktivet. Fusionskattedirektivet er implementeret i dansk lovgivning ved fusionskattelovens §§ 15-15 d, og aktieavancebeskatningslovens § 36, når et eller flere af selskaberne i fusionen m.v. er et udenlandsk selskab omfattet af direktivet.”</p> <p>2. Efter § 16 J indsættes:</p> <p>”§ 16 K. Skattepligtige omfattet af kildeskattelovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2, som har stiftet en trust og har indskudt aktiver i en trust på et tidspunkt, hvor den skattepligtige var fuldt skattepligtig efter en af de nævnte bestemmelser, medregner trustens indkomst, jf. stk. 5, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, når indkomsten i trusten er positiv. Er der flere stiftere i trusten, fordeles indkomsten forholdsmæssigt efter værdien af de indskudte aktiver. Andre skattepligtige omfattet af de nævnte bestemmelser, der indskyder aktiver i trusten, sidestilles med stifteren.</p> <p><i>Stk. 2.</i> Stk. 1 finder tilsvarende anvendelse på skattepligtige, der bliver omfattet af de i stk. 1 nævnte bestemmelser, selvom de ikke var fuldt skattepligtige på stiftelsestidspunktet henholdsvis indskudstidspunktet, hvis de tidligere har været fuldt skattepligtige. Det er en betingelse, at stiftelsen eller indskuddet af</p>
--	---

	<p>aktiver er foretaget inden for de sidste 10 år forud for den fulde skattepligts genindtræden.</p> <p><i>Stk. 3.</i> Stk. 1 og 2 finder ikke anvendelse, hvis stifteren godtgør, at midlerne i trusten udelukkende anvendes i almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt øjemed til fordel for en større kreds af personer. Stk. 1 og 2 finder ikke anvendelse, hvis stifteren godtgør, at midlerne i trusten udelukkende anvendes til pensionsformål for en større kreds af personer, som ikke er omfattet af boafgiftslovens § 1, stk. 2. Stk. 1-2 finder ikke anvendelse, hvis trusten er et investeringsselskab, jf. aktieavancebeskatningslovens § 19.</p> <p><i>Stk. 4.</i> Skattepligtige som nævnt i stk. 1 og 2 medregner indkomsten i en trust, hvis trusten er stiftet af, eller aktiverne er indskudt af kontrollerede selskaber, jf. § 16 H, stk. 6, og den skattepligtige ville være blevet skattepligtig af indkomsten, hvis den skattepligtige selv havde stiftet trusten eller indskudt aktiverne. Der medregnes alene en andel af trustens indkomst svarende til den skattepligtiges direkte eller indirekte ejerandel af det kontrollerede selskab.</p> <p><i>Stk. 5.</i> Trustens indkomst opgøres efter de regler, der ville gælde for skattepligtige, som nævnt i stk. 1 og 2. Kildeskattelovens § 9 finder tilsvarende anvendelse på aktiver og passiver anskaffet før trustens indkomst omfattes af stk. 1. Underskud i trusten modregnes i de følgende indkomstårs indkomst i trusten efter de regler, der ville gælde for den skattepligtige. Underskud kan kun fremføres, såfremt det ikke kan rummes i indkomsten i et tidligere indkomstår.</p> <p><i>Stk. 6.</i> Der gives nedslag efter § 33, stk. 1 og</p>
--	--

	<p>6, for trustens danske og udenlandske skatter. Der gives dog kun nedslag for den del af årets samlede skatter, der svarer til forholdet mellem den skattepligtiges andel af indkomsten og den samlede indkomst.</p> <p><i>Stk. 7.</i> Den skattepligtige medregner ikke uddelinger, der modtages fra trusten, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, i det omfang uddelingen svarer til indkomst i trusten, som den skattepligtige har været skattepligtig af.</p> <p><i>Stk. 8.</i> Stk. 1-7 finder tilsvarende anvendelse på fonde og andre lignende enheder, hvor lovgivningen ikke kræver endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen.”</p>
	<p style="text-align: center;">§ 2</p> <p style="text-align: center;">I boafgiftsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 327 af 2. april 2012, som ændret ved § 5 i lov nr. 1354 af 21. december 2012 og § 3 i lov nr. 792 af 28. juni 2013, foretages følgende ændring:</p> <p>1. Efter § 10 indsættes:</p> <p>”§ 11. Aktiver og passiver i en trust eller en fond m.v. omfattet af ligningslovens § 16 K medregnes ved boopgørelsen, i det omfang den afdøde har været skattepligtig af eventuel positiv indkomst i trusten eller fonden m.v. Betingelserne i § 1, stk. 3, anses for opfyldt for de aktiver og passiver, der medregnes efter stk. 1. ”</p>
	<p style="text-align: center;">§ 3</p> <p style="text-align: center;">I fondsbeskatningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 934 af 14. august 2014, som ændret ved § 2 i lov nr. 1374 af 16. december 2014 og § 1 i lov nr. 1375 af</p>

<p>§ 3 A. Såfremt en skattepligtig omfattet af kildeskattelovens § 1, dødsboskattelovens § 1, stk. 2, selskabsskattelovens § 1 eller fondsbeskatningslovens § 1 indskyder midler i en udenlandsk fond eller trust, som er stiftet eller oprettet i et land, hvor fonde eller truster beskattes væsentlig lavere end efter danske regler, svarer indskyderen en afgift på 20 pct. af indskuddet. Dette gælder dog kun den del af de årlige indskud, der overstiger 10.000 kr.</p> <p><i>Stk. 2.</i> Stk. 1 finder ikke anvendelse, såfremt indskyderen godtgør, at midlerne i den udenlandske fond eller trust anvendes i almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt øjemed til fordel for en større kreds af personer.</p> <p><i>Stk. 3.</i> Indskud, der foretages af udenlandske selskaber og foreninger m.v., som kontrolleres, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 6, af en afgiftspligtig omfattet af stk. 1, anses for foretaget af den afgiftspligtige.</p> <p><i>Stk. 4.</i> Stk. 1-3 finder tilsvarende anvendelse på afgiftspligtige, som bliver fuldt skattepligtige efter en af de i stk. 1 nævnte bestemmelser, såfremt de tidligere har været omfattet af en af disse bestemmelser og inden for de sidste 5 år forud for den fulde skattepligts genindtræden har foretaget indskud i en udenlandsk fond eller trust som nævnt i stk. 1. Indskud anses i disse tilfælde for foretaget ved den fulde skattepligts genindtræden.</p> <p><i>Stk. 5.</i> En udenlandsk fond eller trust anses tillige for beskattet væsentlig lavere end efter danske regler, hvis der er indgået en aftale om skattesats eller beskatningsgrundlag med</p>	<p>16. december 2014, foretages følgende ændring:</p> <p>1. § 3 A ophæves.</p>
---	---

<p>skattemyndighederne i den stat, hvori den er hjemmehørende, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, eller hvis skattereglerne i den pågældende stat er indrettet efter, hvor indskyderen er hjemmehørende.</p> <p><i>Stk. 6.</i> Indskudsafgiften forfalder til betaling, når indskuddet foretages. Indskyderen skal samtidig give meddelelse til told- og skatteforvaltningen om det afgiftspligtige indskud. Indbetalingen anses for rettidig, når den finder sted senest en måned efter forfaldsdagen. Såfremt der ikke indgives meddelelse efter 2. pkt., finder §§ 41-43 i lov om afgift af dødsboer og gaver tilsvarende anvendelse. Betales indskudsafgiften ikke rettidigt, skal der betales rente efter § 7, stk. 1, jf. stk. 2, i opkrævningsloven.</p>	
<p>§ 25. Et bindende svar er bindende for skattemyndighederne i forhold til spørgeren eller andre som nævnt i § 21, stk. 2, ved behandlingen af det beskrevne forhold i 5 år regnet fra spørgerens modtagelse af svaret. Angår svaret afgifter, regnes de 5 år fra starten af den afgiftsperiode, hvori spørgeren modtager svaret. Det kan dog i svaret bestemmes, at svaret kun skal være bindende i en kortere periode. Begrænsningen af bindingsperioden gælder ikke, når der i et bindende svar om en disposition er taget</p>	<p style="text-align: center;">§ 4</p> <p style="text-align: center;">I skatteforvaltningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 175 af 23. februar 2011, som ændret senest ved § 1 i lov nr. 1500 af 23. december 2014, foretages følgende ændringer:</p> <p>1. I § 25, <i>stk. 1, 1. pkt.</i>, ændres ”svaret.” til: ”svaret, jf. dog 3. pkt.”</p> <p>2. I § 25, <i>stk. 1</i>, indsættes efter 2. pkt.: ”Bindende svar om et aktivs værdi er bindende for skattemyndighederne i forhold til spørgeren eller andre som nævnt i § 21, stk. 2, ved behandlingen af det pågældende forhold i 6 måneder regnet fra spørgers modtagelse af svaret.”</p> <p>3. I § 25, <i>stk. 1, 3. pkt.</i>, der bliver stk. 1, 4.</p>

<p>stilling til den skattemæssige virkning af efterfølgende omstændigheder, der er endeligt fastlagt i dispositionen.</p> <p><i>Stk. 2.</i> Et svar er ikke bindende, i det omfang der er sket ændringer i forudsætninger, som har været afgørende for indholdet af svaret, herunder ændringer i love eller bekendtgørelser, der har ligget til grund for svaret. Det samme gælder, i det omfang svaret viser sig at være i strid med EU-retten.</p> <p>- - -</p>	<p>pkt., ændres ”i svaret” til: ”i svar, som nævnt i 1. og 3. pkt.,”.</p> <p>4. I § 25, <i>stk. 2</i>, indsættes som <i>3. pkt.</i>:</p> <p>”Medmindre andet er fastsat af skattemyndighederne, gælder det derudover for bindende svar om et aktivs værdi, at svaret ikke er bindende, hvis det enten ved et efterfølgende salg eller ud fra størrelsen af det efterfølgende afkast på aktivet, sandsynliggøres, at aktivets værdi på tidspunktet for afgivelsen af det bindende svar afveg mindst 30 pct. og samtidig mindst 1 mio. kr. fra værdien i det bindende svar.”</p>
	<p style="text-align: center;">§ 5</p> <p><i>Stk. 1.</i> Loven træder i kraft den 1. maj 2015.</p> <p><i>Stk. 2.</i> § 1, nr. 1, har virkning fra og med den 1. maj 2015 for arrangementer og serier af arrangementer vedrørende fordele i direktiverne om direkte beskatning og for arrangementer og transaktioner vedrørende fordele i dobbeltbeskatningsoverenskomster, uanset hvornår overenskomsterne er trådt i kraft.</p> <p><i>Stk. 3.</i> § 1, nr. 2, og § 2 har virkning for trusts og fonde, der stiftes, eller hvor der foretages indskud, den 1. juli 2015 eller senere.</p> <p><i>Stk. 4.</i> § 3 har virkning fra og med den 1. juli 2015.</p> <p><i>Stk. 5.</i> § 4 har virkning for bindende svar, der afgives den 1. juli 2015 eller senere.</p>