

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28

1402 København K

KRONPRINSESSEGADE 28
1306 KØBENHAVN K
TLF. 33 96 97 98

DATO: 20. februar 2015
SAGSNR.: 2015 - 323
ID NR.: 334758

juraogsamfundsoekonomi@skm.dk + jws@skm.dk + mak@skm.dk + jlv@skm.dk

Høring - over udkast til forslag om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven og skatteforvaltningsloven

Ved e-mail af 26. januar 2015 har Skatteministeriet anmodet om Advokatrådets bemærkninger til ovennævnte udkast.

Advokatrådet har følgende bemærkninger:

Ad international omgåelsesklausul.

Det foreslås at indføre en international omgåelsesklausul til bekæmpelse af misbrug i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner omfattet af moder-/datterselskabsdirektivet, rente-/royaltydirektivet og fusionsdirektivet. Endvidere indføres en lignende omgåelsesklausul til bekæmpelse af misbrug af danske dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Indførelsen af en generel omgåelsesklausul medfører betydelig retsikkerhed, særligt for internationale koncerner med danske aktiviteter. Bestemmelsen er bredt formuleret, og det er vanskeligt at vurdere, hvornår og under hvilke omstændigheder, der vil være tale om "et eller flere ikke-reelle arrangementer, hvor hovedformålet eller et af hovedformålene er at opnå en skattefordel".

Det er endvidere vanskeligt at vurdere, hvornår arrangementer i stedet må anses for at være tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed. Af forarbejderne fremgår det, at der ved denne vurdering skal foretages en objektiv analyse af alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.

Advokatrådet finder, at implementeringen af en generel omgåelsesklausul som den her foreslåede er meget betænkelig, særligt henset til, at bestemmelsens ordlyd og indholdet af bemærkninger til lovforslaget ikke nærmere afgrænser, hvornår et selskab er etableret med henblik på opnåelse af en skattefordel. Hermed udhules

legalitetsprincippet i et omfang der gør, at Advokatrådet henstiller, at Skatteministeriet genovervejer formuleringen af bestemmelsen.

Vedtagelsen af lovforslaget indebærer således en betydelig retsusikkerhed, som først kan forventes afklaret, når domstolene har haft lejlighed til at tage stilling til et stort antal sager. De første sager kan ikke forventes endeligt afgjort af Højesteret inden for de næste 10 – 12 år.

Man kan således frygte, at SKAT som udgangspunkt vil nægte et meget stort antal selskaber hjemmehørende i lande, der har en lavere skattesats eller et anderledes net af dobbeltbeskatningsoverenskomster end Danmark, de fordele, som følger af direktiverne og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Der er et stort antal lande inden for EU, der generelt beskatter selskaber lempeligere end Danmark, herunder adskillige lande, der ikke ud fra en normal betragtning kan anses for at være skattely.

I denne sammenhæng finder Advokatrådet ikke, at Skatteministeriets betragtninger vedrørende anvendelse af omgåelsesbestemmelsen på eksisterende overenskomster, hvori der ikke er indsat en omgåelsesklausul, er overbevisende, og det er Advokatrådets opfattelse, at det er meget tvivlsomt, om det af Skatteministeriet anførte synspunkt har det nødvendige og tilstrækkelige juridiske grundlag for at kunne opretholdes.

Det bør endvidere overvejes, om Danmarks unilaterale indførelse af en omgåelsesbestemmelse på eksisterende overenskomster, hvori der ikke er indsat en omgåelsesklausul, vil kunne medføre, at Danmarks overenskomsts modparter vil opfatte dette som en opsigelse af overenskomsten.

Det er ydermere uklart om skattefrie omstruktureringer som gennemføres efter de objektive regler i fusionsskatteloven og aktieavancebeskatningslovens § 36 uden tilladelse fra SKAT, kan blive skattepligtige efter omgåelsesklausulen, selvom betingelserne for at gennemføre omstruktureringerne efter de objektive regler er til stede.

Ad beskatning af ”Trusts”

Forslaget til ligningslovens § 16K medfører, at en fysisk person, der stifter en trust eller en lignende enhed, vil blive beskattet af trustens indkomst, som om stifteren stadig havde adgang til den indskudte formue. Tilsvarende vil reglen finde anvendelse, hvis trusten er stiftet af eller indskuddet i trusten er foretaget af et selskab, som kontrolleres af den fysiske person. Den fysiske person vil herefter være skattepligtig af trustens løbende indkomst.

Advokatrådet finder det betænkeligt, at bestemmelsen ikke indeholder en definition af begrebet ”trust”. Denne betænkelighed styrkes af det forhold, at der i dansk ret ikke eksisterer en anerkendt forståelse af begrebet, hvilket således medfører en usikkerhed i bestemmelsens anvendelsesområde. Det ville efter Advokatrådets

opfattelse være hensigtsmæssigt, og retssikkerhedsmæssigt fordelagtigt, at indsætte en definition af begrebet direkte i loven.

I forslaget § 1, nr. 2 (forslag om indførelse af § 16 K), er det i stk. 1 anført, at indskud i en "trust" medfører fuld skattepligt for stifteren af afkastet.

I § 16 K, stk. 8, lægges der op til, at dette tillige skal gælde for fonde og andre lignende enheder, hvor lovgivningen ikke kræver endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen.

Skal ordlyden forstås på den måde, at indskud i en trust medfører fuld skattepligt for stifteren af afkastet også i den situation, hvor lovgivningen for trusten kræver endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen? Ordlydsmæssigt gælder den i stk. 8 beskrevne undtagelse kun for "fonde og andre lignende enheder", men ikke for en trust.

Hvis spørgsmålet ovenfor besvares bekræftende, savnes en mere klar definition af en trust, og en begrundelse for, hvorfor indskud i en trust skal behandles hårdere end indskud i andre enheder, der ikke omtales som en trust.

Der kan være lovgivning, der kræver endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen i fonde hjemmehørende i det pågældende land, men som samtidig giver mulighed for at "emigrere" enheden til et andet land, hvor lovgivningen måske ikke kræver endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen.

Efter Advokatrådets opfattelse bør en sådan lovgivningsmæssig "emigrationsmulighed" medføre, at den relevante lovgivning dermed ikke kræver endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen. Advokatrådet henstiller til, at dette præciseres.

Ad Bindende svar om aktivers værdi skal maksimalt være gældende i 6 måneder regnet fra modtagelse af svaret

Efter lovforslaget ændres skatteforvaltningslovens § 25, så et bindende svar om aktivers værdi skal kunne bortfalde, hvis det efterfølgende ved salg eller ud fra afkastet fra aktivet kan sandsynliggøres, at værdien af aktivet væsentligt afviger fra den værdi, der blev angivet i forbindelse med det bindende svar. "Væsentligt" defineres efter lovforslaget som en kombination af en procent- og en beløbsgrænse. Værdiafvigelsen anses for væsentlig, hvis den udgør mindst 1 million kr. og er mindst 30 % højere end den angivne værdi i det bindende svar.

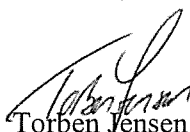
Derudover foreslås det, at bindende svar om aktivers værdi maksimalt skal være gældende i 6 måneder regnet fra modtagelse af svaret.

Værdien af et bindende svar bliver ved indførelsen af bestemmelsen kraftigt reduceret, idet skattepligtige ikke længere kan indrette sig i tillid til, at SKAT ikke på

et senere tidspunkt vil ændre opfattelse af de skattemæssige konsekvenser. Der skabes således væsentlig usikkerhed om størrelsen af den betalbare danske skat.

Lovforslaget indebærer desuden en væsentlig udfordring for fraflyttende selskaber og fysiske personer, idet retssikkerheden for skatteyderne forringes betydeligt. Uanset om sådanne forud for fraflytning har oplyst SKAT om alle relevante forhold i forbindelsen med indhentelsen af et bindende svar, kan SKAT tilsidesætte blot ved at "sandsynliggøre" at den beregnede værdi af et aktiv afviger væsentligt. Når dette er sandsynliggjort, vil det være naturligt for SKAT at forhøje fraflytterskatten svarende til SKATs nye vurdering af aktiverne. Den fraflyttede skatteyder er herefter henvist til at bevise, at der ikke foreligger en afvigelse som sandsynliggjort af SKAT. Den bevisbyrde, som man ved lovforslaget pålægger skatteyderen, er væsentlig tungere at løfte, end den bevisbyrde man pålægger SKAT.

Med venlig hilsen


Torben Jensen

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28

1402 København K

juraogsamfundsoekonomi@skm.dk + tgn@skm.dk + mjr@skm.dk

KRONPRINSESSEGADE 28
1306 KØBENHAVN K
TLF. 33 96 97 98

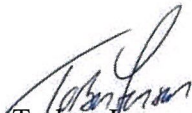
DATO: 6. februar 2015
SAGSNR.: 2015 - 433
ID NR.: 333942

Høring - over udkast til forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven

Ved e-mail af 4. februar 2015 har Skatteministeriet anmodet om Advokatrådets bemærkninger til ovennævnte udkast.

Advokatrådet har ikke bemærkninger til det fremsendte høringsmateriale.

Med venlig hilsen


Torben Jensen

Fra: Lisa Olsen - LO <lo@atp.dk>
Sendt: 26. februar 2015 15:32
Til: JP-Jura og Samfundsøkonomi
Cc: POTE; Tony Gønge Nielsen; Mogens Jonas Rasander; Ole S. Andersen - OSA
Emne: VS: Høring af udkast til lovforslag om udskydelse af selvangivelsesfristen for selskaber m.v. og lempelse af sanktionen ved manglende registrering af underskud m.v.

Vedhæftede filer: Høringsbrev lovforslag om udskydelse af selvangivelsesfrist og lempelse af sanktion mv..pdf; Høringsliste lovforslag om udskydelse af selvangivelsesfrist og lempelse af sanktion mv..pdf; Resume af lovforslag udskydelse af selvangivelsesfrist og lempelse af sanktion mv..pdf; Udkast til lovforslag om udskydelse af selvangivelsesfrist og lempelse af sanktion mv..pdf

Til Skatteministeriet

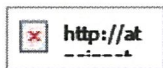
Kære Tony Gønge Nielsen og Mogens Jonas Rasander

Arbejdsmarkedets Tillægspension (ATP) har modtaget Skatteministeriets mail af 4. februar 2015.

Høring – udkast til forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven (Udskydelse af selvangivelsesfristen for selskaber m.v. og lempelse af sanktionen ved manglende registrering af underskud m.v.)

ATP har ikke bemærkninger til det fremsendte materiale.

Venlig hilsen
 Lisa Olsen



· Koncernjura
 Direkte nummer +45 48 20 43 80 · Mobil +45 51 56 86 40
 E-mail lo@atp.dk

ATP · Kongens Vænge 8 · 3400 Hillerød
 Telefon +45 70 11 12 13 · www.atp.dk · CVR-nr. 43405810

Oplysningerne i denne e-mail kan være fortrolige og er udelukkende beregnet til brug for de oven for angivne personer eller virksomheder. Vi gør opmærksom på, at udbredelse, omdeling eller kopiering af oplysningerne efter omstændighederne er forbudt. Hvis du har modtaget denne e-mail ved en fejltagelse, bedes du meddele det til afsenderen og derefter slette den. På forhånd tak.
 angivne personer eller virksomheder. Vi gør opmærksom på, at udbredelse, omdeling eller kopiering af oplysningerne efter omstændighederne er forbudt. Hvis du har modtaget denne e-mail ved en fejltagelse, bedes du meddele det til afsenderen og derefter slette den. På forhånd tak.

Fra: Mogens Jonas Rasander [<mailto:MJR@skm.dk>]

Sendt: 4. februar 2015 09:05

Til: 'samfund@advokatsamfundet.dk'; 'ae@ae.dk'; POTE; Margrethe Nørgaard; JP-Retssikkerhed; 'info@cepos.dk'; 'cevea@cevea.dk'; 'info@shipowners.dk'; info@danskbyggeri.dk; 'hoeringssager@danskerhverv.dk'; 'info@d-i-f.dk'; 'mail@danskeadvokater.dk'; 'skatafd@di.dk'; di@di.dk; 'dvca@dvca.dk'; 'info@ejerlederne.dk'; 'letbyrder@erst.dk'; 'mail@finansraadet.dk'; 'fp@forsikringogpension.dk'; 'fsr@fsr.dk'; 'mbl@fsr.dk'; 'hvr@hvr.dk'; 'kl@kl.dk'; 'info@lf.dk'; Skatteankestyrelsen; 'sekretariatet@lopi.dk'; 'info@ld.dk'; 'copenhagen@nasdaqomx.com'; 'info@seges.dk'; Skatteankestyrelsen; Jesper Kiholm Andersen

Cc: Tony Gønge Nielsen; Susi Hjorth Bærentzen; Majbrit Hove Gere

Emne: Høring af udkast til lovforslag om udskydelse af selvangivelsesfristen for selskaber m.v. og lempelse af sanktionen ved manglende registrering af underskud m.v.

Til organisationerne mv.

Vedlagt fremsendes **udkast til forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven** (Udskydelse af selvangivelsesfristen for selskaber m.v. og lempelse af sanktionen ved manglende registrering af underskud

m.v.)

Der vedlægges desuden et resumé, høringsbrev og en høringsliste.

Skatteministeriet skal anmode om eventuelle bemærkninger til lovforslaget senest onsdag den 4. marts 2015.

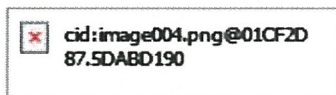
Høringsvar bedes sendt til juraogsamfundsoekonomi@skm.dk og tn@skm.dk eller mjr@skm.dk.

Eventuelle spørgsmål vedrørende lovforslaget kan rettes til Tony Gønge Nielsen, tlf. 72 37 47 62, e-mail tn@skm.dk eller Mogens Jonas Rasander, tlf. 72 38 20 90, e-mail mjr@skm.dk.

Med venlig hilsen

Mogens Jonas Rasander
Chefkonsulent

Tel. +45 72 38 20 90
Mail MJR@skm.dk



Skatteministeriet/Ministry of Taxation
Nicolai Eigtveds Gade 28
DK 1402 - København K

Mail skm@skm.dk
Web www.skm.dk

Fra: Tina Juul Vestergaard <tjv@shipowners.dk> på vegne af Jacob K. Clasen <JC@shipowners.dk>
Sendt: 5. februar 2015 15:52
Til: JP-Jura og Samfundsøkonomi; Mogens Jonas Rasander
Emne: Høring af udkast til lovforslag om udskydelse af selvangivelsesfristen for selskaber m.v. og lempelse af sanktionen ved manglende registrering af underskud m.v.

Danmarks Rederiforening har, med henvisning til Skatteministeriets j.nr. 15-0022574, modtaget udkast til lovforslag om udskydelse af selvangivelsesfristen for selskaber m.v. og lempelse af sanktionen ved manglende registrering af underskud m.v.

Danmarks Rederiforening har ingen bemærkninger til lovforslaget.

Med venlig hilsen / Kind regards

Jacob K. Clasen
Konstitueret direktør/Director
Politik og Analyse/Politics and Analysis
Danmarks Rederiforening / Danish Shipowners' Association
Amaliegade 33
DK-1256 Copenhagen K
Tel.: +45 33 11 40 88 / Direct: +45 33 48 92 14
Mobile: +45 30 23 19 73
E-mail: jc@shipowners.dk
www.shipowners.dk

Tina Juul Vestergaard
Studentermedhjælper/Student Assistant
Danmarks Rederiforening/Danish Shipowners' Association
Amaliegade 33
DK-1256 København K
Phone: +45 33 10 40 88/dir.: +45 33 48 92 53
E-mail: tjv@shipowners.dk
www.shipowners.dk

This email has been scanned by the Symantec Email Security.cloud service.
For more information please visit <http://www.symanteccloud.com>

Mogens Jonas Rasander

Fra: Bo Sandberg <bsa@danskbyggeri.dk>
Sendt: 4. marts 2015 23:45
Til: JP-Jura og Samfundsøkonomi; Tony Gønge Nielsen; Mogens Jonas Rasander
Cc: Britt Rasmussen; Michael Riff Alexandersen
Emne: SV: Høring af udkast til lovforslag om udskydelse af selvangivelsesfristen for selskaber m.v. og lempelse af sanktionen ved manglende registrering af underskud m.v.

Til Skatteministeriet!

Dansk Byggeri støtter udskydelsen af selvangivelsesfristen for selvstændige og selskaber i forbindelse med de fortsatte problemer med implementering af DIAS – og har ikke derudover nogen bemærkninger til høringssagen.

Venlig hilsen
Bo Sandberg
Cheføkonom
Direktionssekretariatet
Tlf. direkte: 72 16 01 42 · Mobil: 28 50 38 19

danskbyggeri

Vi samler byggeri, anlæg og industri

Nørre Voldgade 106 · 1358 København K
www.danskbyggeri.dk · [Abonner på nyheder](#)



Fra: Mogens Jonas Rasander [<mailto:MJR@skm.dk>]

Sendt: 4. februar 2015 09:05

Til: 'samfund@advokatsamfundet.dk'; 'ae@ae.dk'; 'Pote@atp.dk'; Margrethe Nørgaard; JP-Retssikkerhed; 'info@cepos.dk'; 'cevea@cevea.dk'; 'info@shipowners.dk'; infoDB; 'hoeringssager@danskerhverv.dk'; 'info@d-i-f.dk'; 'mail@danskeadvokater.dk'; 'skatafd@di.dk'; 'di@di.dk'; 'dvca@dvca.dk'; 'info@ejerlederne.dk'; 'letbyrder@erst.dk'; 'mail@finansraadet.dk'; 'fp@forsikringogpension.dk'; 'fsr@fsr.dk'; 'mbl@fsr.dk'; 'hvr@hvr.dk'; 'kl@kl.dk'; 'info@lf.dk'; Skatteankestyrelsen; 'sekretariatet@lopi.dk'; 'info@ld.dk'; 'copenhagen@nasdaqomx.com'; 'info@seges.dk'; Skatteankestyrelsen; Jesper Kiholm Andersen

Cc: Tony Gønge Nielsen; Susi Hjorth Bærentzen; Majbrit Hove Gere

Emne: Høring af udkast til lovforslag om udskydelse af selvangivelsesfristen for selskaber m.v. og lempelse af sanktionen ved manglende registrering af underskud m.v.

Til organisationerne mv.

Vedlagt fremsendes **udkast til forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven** (Udskydelse af selvangivelsesfristen for selskaber m.v. og lempelse af sanktionen ved manglende registrering af underskud m.v.)

Der vedlægges desuden et resumé, høringsbrev og en høringsliste.

Skatteministeriet skal anmode om eventuelle bemærkninger til lovforslaget senest onsdag den 4. marts 2015.

Høringsvar bedes sendt til juraogsamfundsoekonomi@skm.dk og tgn@skm.dk eller mjr@skm.dk.

Eventuelle spørgsmål vedrørende lovforslaget kan rettes til Tony Gønge Nielsen, tlf. 72 37 47 62, e-mail tgn@skm.dk eller Mogens Jonas Rasander, tlf. 72 38 20 90, e-mail mjr@skm.dk.

Med venlig hilsen

Mogens Jonas Rasander
Chefkonsulent

Tel. +45 72 38 20 90
Mail MJR@skm.dk



Skatteministeriet

Skatteministeriet/Ministry of Taxation
Nicolai Eigtveds Gade 28
DK 1402 - København K

Mail skm@skm.dk
Web www.skm.dk

Mogens Jonas Rasander

Fra: Jacob Ravn <jar@danskerhverv.dk>
Sendt: 3. marts 2015 15:20
Til: Tony Gønge Nielsen; JP-Jura og Samfundsøkonomi; Mogens Jonas Rasander
Cc: Søren Büchmann Petersen; Lotte Holmstrup
Emne: VS: Høring af udkast til lovforslag om udskydelse af selvangivelsesfristen for selskaber m.v. og lempelse af sanktionen ved manglende registrering af underskud m.v.

Vedhæftede filer: Høringsbrev lovforslag om udskydelse af selvangivelsesfrist og lempelse af sanktion mv..pdf; Høringsliste lovforslag om udskydelse af selvangivelsesfrist og lempelse af sanktion mv..pdf; Resume af lovforslag udskydelse af selvangivelsesfrist og lempelse af sanktion mv..pdf; Udkast til lovforslag om udskydelse af selvangivelsesfrist og lempelse af sanktion mv..pdf

Kære Mogens Jonas Rasander

Dansk Erhverv har ikke nogen umiddelbare bemærkninger til dette lovforslag.

Med venlig hilsen

Jacob Ravn
Skattepolitisk Chef

MOBIL: +45 2949 4444
DIREKTE: +45 3374 6272
JAR@DANSKERHVERV.DK



Dansk Erhverv er erhvervsorganisation og arbejdsgiverforening for fremtidens erhverv. Vi repræsenterer 17.000 virksomheder og 100 brancheorganisationer inden for handel, rådgivning, oplevelse, transport og service.

DANSK ERHVERV
BØRSEN
DK-1217 KØBENHAVN K
WWW.DANSKERHVERV.DK

T. +45 3374 6000
F. —
CVR NR. 43232010
INFO@DANSKERHVERV.DK

Fra: Lotte Holmstrup
Sendt: 4. februar 2015 09:35
Til: Jacob Ravn
Cc: Søren Büchmann Petersen
Emne: VS: Høring af udkast til lovforslag om udskydelse af selvangivelsesfristen for selskaber m.v. og lempelse af sanktionen ved manglende registrering af underskud m.v.

Fra: Mogens Jonas Rasander [<mailto:MJR@skm.dk>]
Sendt: 4. februar 2015 09:05
Til: 'samfund@advokatsamfundet.dk'; 'ae@ae.dk'; 'Pote@atp.dk'; Margrethe Nørgaard; JP-Retssikkerhed;

'info@cepos.dk'; 'cevea@cevea.dk'; 'info@shipowners.dk'; 'info@danskbyggeri.dk'; hoeringssager@danskerhverv.dk; 'info@d-i-f.dk'; 'mail@danskeadvokater.dk'; 'skatafd@di.dk'; 'di@di.dk'; dvca@dvca.dk; 'info@ejerlederne.dk'; 'letbyrder@erst.dk'; 'mail@finansraadet.dk'; 'fp@forsikringogpension.dk'; 'fsr@fsr.dk'; 'mbl@fsr.dk'; 'hvr@hvr.dk'; 'kl@kl.dk'; 'info@lf.dk'; Skatteankestyrelsen; 'sekretariatet@lopi.dk'; 'info@ld.dk'; 'copenhagen@nasdaqomx.com'; 'info@seges.dk'; Skatteankestyrelsen; Jesper Kiholm Andersen

Cc: Tony Gønge Nielsen; Susi Hjorth Bærentzen; Majbrit Hove Gere

Emne: Høring af udkast til lovforslag om udskydelse af selvangivelsesfristen for selskaber m.v. og lempelse af sanktionen ved manglende registrering af underskud m.v.

Til organisationerne mv.

Vedlagt fremsendes **udkast til forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven** (Udskydelse af selvangivelsesfristen for selskaber m.v. og lempelse af sanktionen ved manglende registrering af underskud m.v.)

Der vedlægges desuden et resumé, høringsbrev og en høringsliste.

Skatteministeriet skal anmode om eventuelle bemærkninger til lovforslaget senest onsdag den 4. marts 2015.

Høringsvar bedes sendt til juraogsamfundsoekonomi@skm.dk og tgn@skm.dk eller mjr@skm.dk.

Eventuelle spørgsmål vedrørende lovforslaget kan rettes til Tony Gønge Nielsen, tlf. 72 37 47 62, e-mail tgn@skm.dk eller Mogens Jonas Rasander, tlf. 72 38 20 90, e-mail mjr@skm.dk.

Med venlig hilsen

Mogens Jonas Rasander
Chefkonsulent

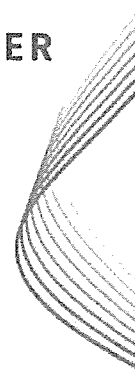
Tel. +45 72 38 20 90
Mail MJR@skm.dk



Skatteministeriet

Skatteministeriet/Ministry of Taxation
Nicolai Eigtveds Gade 28
DK 1402 - København K

Mail skm@skm.dk
Web www.skm.dk



Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K
juraogsamfundsoekonomi@skm.dk; jws@skm.dk; mak@skm.dk; jlv@skm.dk

25. februar 2015

Vesterbrogade 32
1620 København V

Udkast til lovforslag om ændring af ligningsloven m.fl.

Telefon 33 43 70 00
mail@danskeadvokater.dk
www.danskeadvokater.dk

Dok.nr. D-2015-004760

Skatteministeriet har den 26. januar 2015 sendt udkast til forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven og skatteforvaltningsloven (skattelypakke om trusts, værdiansættelse af aktiver i forbindelse med bindende svar og international omgængelsesklausul med gennemførelse af en ændring af moder-/datterselskabsdirektivet) i høring med høringsfrist den 24. februar 2015.

Udkastet til lovforslag har været behandlet af Danmarks Skatteadvokaters bestyrelse, der fungerer som Danske Advokaters skattefagudvalg.

Danske Advokater har følgende bemærkninger til udkastet:

1. Indledende bemærkninger

Lovforslaget skal udmønte tre elementer fra en politisk aftale om styrket indsats mod skattely, som regeringen indgik med Dansk Folkeparti, Socialistisk Folkeparti og Enhedslisten i december 2014.

Danske Advokaters er overordnet af den opfattelse, at udkastet til lovforslag ikke er tilstrækkeligt gennemarbejdet til at det bør fremsættes på nuværende tidspunkt. Udkastet lider efter Danske Advokaters opfattelse af en lang række mangler, der vil medvirke til betydelig retsusikkerhed, indtil de administrative myndigheder og domstolene – om mange år – har haft lejlighed til at fortolke reglerne. I bemærkningerne nedenfor er der oplyst et ikke udtømmende katalog over forhold, som Danske Advokater anser som problematiske.

Efter Danske Advokaters opfattelse er det foreliggende udkast til lovforslag endnu et eksempel på den lovgivningsform, der har været fremherskende i de senere år, og hvor lovgivningens kvalitet lider voldsomt herunder. Der vil i sagens natur skulle indgås politiske aftaler om skattepolitiske tiltag, men en mere hensigtsmæssig måde at gennemføre lovgivning på vil være at lade sådanne tiltag blive grundigt bearbejdet i lovforberedende udvalg med bred repræsentation, inden der indledes en ekstern høringsfase.

Danske Advokater har sympati for, at indsatsen mod decideret misbrug af skattely jurisdiktioner forøges, men det er Danske Advokaters opfattelse, at der forinden bur-

de have været gennemført et udførligt lovforberedende arbejde, hvor eksterne parter var blevet involveret.

2. Lovforslagets § 1, nr. 1 – indførelse af en international omgåelsesklausul i dansk skattelovgivning

2.1 Generelle bemærkninger

Danske Advokater noterer sig, at lovforslaget ikke alene begrænser sig til en implementering i dansk lovgivning af den nye misbrugsbestemmelse i moder-/datterselskabsdirektivet. Lovforslaget lægger derimod op til også at indføre en misbrugsbestemmelse med virkning for rente/royaltydirektivet og fusionsdirektivet, samt en selvstændig misbrugsbestemmelse med virkning for samtlige de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster.

En beslutning om indførelse af generelle misbrugsregler i national dansk lovgivning bør basere sig på grundige analyser og overvejelser. Sådanne regler er for det første en nyskabelse inden for dansk skatteret. For det andet er det oplagt, at de giver anledning til en lang række afgrænsningsproblemer. Herunder skal sådanne misbrugsbestemmelser respektere grundlæggende EU-retlige frihedsrettigheder, ligesom indholdet af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster må respekteres.

Ved en gennemgang af lovforslaget kan det konstateres, at bemærkningerne set i forhold til kompleksiteten og betydningen af de foreslåede nye regler er meget kortfattede. Hertil kommer, at der – bortset fra en gengivelse af enkelte eksempler taget fra EU-kommissions notat vedrørende ændringen af moder-/datterselskabsdirektivet – er et bemærkelsesværdigt fravær af konkrete eksempler på reglernes anvendelsesområde.

Danske Advokater skal opfordre til, at den del af lovforslaget, der ikke vedrører implementeringen af ændringen i moder-/datterselskabsdirektivet, først fremmes, når der er foretaget en nærmere analyse af bl.a. afgrænsningen mellem transaktioner, der anses for hhv. ikke anses for båret af legitime kommercielle formål, samt samspillet mellem de nye misbrugsregler og den praksis, der gennem en længere årrække har udviklet sig i relation til omstruktureringer omfattet af fusionsskattedirektivet.

2.2 Samspillet med misbrugsbestemmelserne i rente-/royaltydirektivet og fusions-skattedirektivet

Både rente-/royaltydirektivet (direktiv 2003/49/EF) og fusionsskattedirektivet (direktiv 2009/133/EF) indeholder misbrugsbestemmelser, der er formuleret forskelligt fra den misbrugsbestemmelse i moder-/datterselskabsdirektivet, som der ved lovforslaget lægges op til at implementere i national dansk ret med virkning for rente-royaltydirektivet og fusionsskattedirektivet. Hertil kommer, at der på området for skattefri omstruktureringer ligger en ganske omfangsrig dansk retspraksis, der belyser fortolkningen af den eksisterende misbrugsbestemmelse i fusionsskattedirektivets artikel 15.

Med henvisning til de allerede eksisterende misbrugsbestemmelser og den foreliggende retspraksis herom er det Danske Advokaters holdning, at det hverken er nødvendigt eller hensigtsmæssigt at indføre et yderligere "lag" af værnsregler.

Det er endvidere Danske Advokaters opfattelse, at indførelsen af en intern dansk misbrugsbestemmelse ikke vil få nogen selvstændig betydning i relation til rente-/royaltydirektivet og fusionsskattedirektivet. Dette er en konsekvens af, at anvendelsesområdet for de eksisterende misbrugsbestemmelser i direktiverne ikke herved vil kunne udvides, idet de til enhver tid skal fortolkes direktivkonformt.

Hvis det på trods heraf fastholdes, at misbrugsbestemmelsen skal omfatte rente-/royaltydirektivet og fusionsskattedirektivet, bør lovforarbejderne indeholde en klar stillingtagen til, hvilken (om nogen) betydning dette i givet fald konkret vil have for den foreliggende retspraksis på området for skattefrie omstruktureringer inden for fusionsskattelovens område. Herunder bør det for at undgå efterfølgende fortolkningsstvul fremgå direkte af lovforarbejderne, at de objektive regler i fusionsskatteloven og aktieavancebeskatningsloven ikke vil blive påvirket af misbrugsbestemmelsen, idet dette regelsæt har karakter af interne danske regler, der ikke er baseret på bestemmelserne i fusionsskattedirektivet.

Endelig bør det præciseres, om misbrugsbestemmelsen i relation til rente-/royaltydirektivet og fusionsskattedirektivet skal opfattes som en intern national dansk regel, som alene skal fortolkes baseret på nationale fortolkningsprincipper, eller om misbrugsbestemmelsen forudsættes fortolket EU-konformt. I tilfælde af at der lægges op til en EU-konform fortolkning, bør det videre præciseres, hvad dette indholdsmæssigt indebærer, jf. det faktum, at direktiverne allerede indeholder misbrugsbestemmelser med et indhold forskelligt fra misbrugsbestemmelsen i lovforslaget.

2.3 Substanstest eller beneficial owner test

Misbrugsbestemmelsen i moder-/datterselskabet indeholder en substanstest, hvor kriteriet er, at hovedformålet eller et af hovedformålene skal være at opnå en skattefordel, som strider mod direktivet, og hvor arrangementet samtidig ikke kan anses for at være reelt.

I mangel af en generel misbrugs klausul i gældende dansk ret har SKAT hidtil søgt at imødegå udlodning af skattefri udbytter, renter og royalties i situationer, der af SKAT af blevet betragtet som treaty shopping, ved at indtage det standpunkt, at modtageren ikke er retmæssig ejer (beneficial owner). SKAT har i disse sager hidtil påberåbt sig, at denne vurdering skal foretages på transaktionsbasis.

Der synes oplagt at være et modsætningsforhold mellem misbrugsbestemmelsen i moder-/datterselskabsdirektivet og den transaktionsbestemte beneficial owner test, som SKAT hidtil har søgt anvendt.

Som et illustrativt eksempel kan nævnes den situation, hvor det ikke-europæiske moderselskab i en international koncern har et eksisterende datterselskab i et andet europæisk land, som har driftsaktiviteter og dermed ikke kan anses for et "postkasse-selskab" som defineret i bl.a. Cadbury-Schweppes dommen. Hvis koncernen nu vælger at etablere et dansk selskab som et datterselskab til det eksisterende europæiske selskab (der har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark), som alternativ til at etablere det danske selskab som et direkte datterselskab til det overliggende moderselskab (der ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark), er det vanskeligt at forestille sig, at misbrugsbestemmelsen i moder-/datterselskabsdirektivet vil kunne finde anvendelse. Derimod vil beneficial owner testen – baseret på det indhold, som SKAT har påberåbt sig i de verserende sager – efter omstændighe-

derne kunne anvendes på enkeltstående udbytter mv., der udloddes op via det mellemliggende selskab til det øverste selskab i koncernen.

Lovforslaget forholder sig ikke konkret til denne afgrænsning. I stedet lægges der op til – hvilket Danske Advokater er grundlæggende uenige i – at den nye misbrugs-klausul angiveligt ikke begrænser de nugældende muligheder for at tilsidesætte eller omkvalificere i forskellige situationer. At denne fortolkning fastholdes i forarbejderne er naturligt henset til de verserende retssager vedrørende bl.a. beneficial owner testen. Det er imidlertid ikke noget, der medvirker til at skabe klarhed om det nærmere anvendelsesområde for de nye misbrugsregler.

2.4 Forholdet til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne

De foreslåede bestemmelser i ligningslovens § 3, stk. 3 og 4, udgør efter Danske Advokaters opfattelse en overtrædelse af de eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster. Der er derfor tale om en overtrædelse af Danmarks folkeretlige forpligtelser over for en række lande.

Det bør efter Danske Advokaters opfattelse således klart af lovforslagets bemærkninger fremgå, at Danmark ved Folketingets vedtagelse af ligningslovens § 3, stk. 3 og 4, har tænkt sig at tilsidesætte folkeretlige forpligtelser, der følger af de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster, som ikke indeholder bestemmelser svarende til indholdet af ligningslovens § 3, stk. 3 og 4.

Hertil kommer, at der på nuværende tidspunkt ikke foreligger nogen afklaring af, hvad det præcise indhold er af den formulering, der lægges op til i forslaget til ligningslovens § 3, stk. 3. På nuværende tidspunkt foreligger der således ikke en endelig anbefaling vedrørende hverken ordlyden af en misbrugs-klausul til indsættelse i fremtidige dobbeltbeskatningsoverenskomster eller samspillet med interne nationale misbrugsbestemmelser. I relation til BEPS action point 6 foreligger der på nuværende tidspunkt alene et ikke-konsensus og 15 sider langt diskussionsoplæg af 21. november 2014, som har været genstand for en offentlig høring den 22. januar 2015. Hvis lovforslaget vedtages i sin nuværende udformning, vil det da i givet fald være de forskellige betragtninger, der i den hidtidige proces er fremkommet fra forskellige lande, som skal danne grundlag for afgrænsningen af anvendelsesområdet for bestemmelsen?

Dette er ikke en betryggende fremgangsmåde for en lovproces. Det gælder i udpræget grad, når der er tale om indførelsen af så komplekse regler, som tilfældet er her. Dette underbygges yderligere af det faktum, at det direkte i lovforarbejderne er anført, at afgrænsningen mellem de to misbrugsbestemmelser i henholdsvis stk. 1-2 og stk. 3 i lovforslaget må afklares i domspraksis. Det skal hertil fremhæves, at domstolene ved vurderingen af skattesager bl.a. vil tage udgangspunkt i forarbejderne – hvorfor det er en klart uacceptabel fremgangsmåde blot at henvise til domstolsprøvelse i forarbejderne.

Danske Advokater skal med henvisning til ovenstående opfordre til at lade forslaget om indførelse af en misbrugsbestemmelse specifikt rettet mod dobbeltbeskatningsoverenskomster bortfalde. For det første giver dette mulighed for at afvente vedtagelsen af et konsensuspapir i relation til BEPS action point 6, inden der tages stilling til relevansen af en sådan misbrugsbestemmelse. Endvidere er det Danske Advokaters grundlæggende holdning, at en sådan bestemmelse ikke bør indsættes i national

dansk lovgivning. Den bør derimod implementeres i forbindelse med en efterfølgende genforhandling af de enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomster.

3. Lovforslagets § 1, nr. 2, § 2, nr. 1 og § 3, nr. 1 – skat på stifteren af trusts

3.1 Generelle bemærkninger

Beskatningen af trusts er et kompliceret område, hvor det foreliggende udkast til lovforslag kun omfatter en del af beskatningen. Eksempelvis er hele modtagerbeskatningen (når denne er dansk skattepligtig og ikke omfattet af ligningslovens § 16 K) ikke berørt. Det er derfor Danske Advokaters forslag, at den samlede beskatning af trusts analyseres og vurderes grundigt via et lovforberedende udvalg, inden der gribes til – som tilfældet er – lovgivning, der ikke er gennemarbejdet.

Overordnet har Danske Advokater ikke et indtryk af, at fuldt danske skattepligtige aktivt opretter trust og lignende strukturer i udlandet. Danske Advokaters medlemsvirksomheder ser oftest problemstillingen i forbindelse med tilflytning, herunder også den situation, hvor tidligere fuldt skattepligtige flytter tilbage til Danmark. Danske Advokater foreslår derfor, at den foreslåede bestemmelse til den tid indpasses i den samlede beskatning. Hvis dette ikke kan imødekommes, og lovforslaget fremmes i den foreliggende form, foreslår Danske Advokater, at vurderingen af den til den tid indførte bestemmelse inddrages i udvalgsarbejdet.

3.2 Mere vidtgående transparensbeskatning

Beskatning af trust er ifølge lovforslagets gennemgang af gældende ret afhængig af, om trusten/fondens formue har været uigenkaldelig adskilt fra stifteren/indskyderen. Såfremt det ikke er tilfældet, er beskatningen opretholdt hos førnævnte. Trusten er således i dette tilfælde skattemæssig transparent.

Det fremgår videre af begrundelsen for lovforslaget:

”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 foreliggende forslag indebærer imidlertid en mere vidtgående beskatning end den transparente beskatning – nu blot ændret til, at en sådan transparent beskatning skal ske uden en prøvelse af trustens karakteristika.

Det er i § 16 K, stk. 1, 1. punktum, anført, at der alene sker beskatning af stifteren/indskyderen af den *positive indkomst* i trusten. Derved sker der en hårdere beskatning end den ovenfor anførte transparensbeskatning tilsiger, idet stifteren her også har fradrag for tab.

3.3 Fordeling af indkomsten

Det er i § 16 K, stk. 1, 2. punktum, anført, at der flere stiftere af trusten, fordeles indkomsten forholdsmæssigt efter værdien af de indskudte aktiver.

Det bør præciseres, om der herved henses til stiftere omfattet af 1. punktum (og derved alene fuldt skattepligtige stiftere) eller om der også her henses til andre stiftere, som ikke er fuldt skattepligtige. Hvis det første er tilfældet, fører bestemmelsen til en langt hårdere beskatning, end den ovenfor anførte transparensbeskatning tilsiger,

idet den fuldt danske skattepligtige bliver beskattet af hele trustens indkomst, uanset han kun har tilført noget af kapitalen.

3.4 Sidestilling med stifter

Det er i § 16 K, stk. 1, 3. punktum, anført, at andre skattepligtige omfattes af de nævnte bestemmelser, der indskyder aktiver i trusten, sidestilles med stifteren. Denne bestemmelse bør udvides således, at den omfatter alle andre, der indskyder aktiver i trusten. Med den nuværende formulering fører bestemmelsen til en langt hårdere beskatning, end den ovenfor anførte transparensbeskatning tilsiger, idet den fuldt danske skattepligtige bliver beskattet af hele trustens indkomst, uanset han kun har tilført noget af kapitalen.

3.5 Tilflytningssituationer

Det fremgår ikke af loven eller bemærkningerne, om der skal slutes modsætningsvis fra ligningslovens § 16 K. Der tænkes her på, hvad gælder, hvis en person, der ikke er omfattet af ligningslovens § 16 K, stk. 1 og 2 – for eksempel en udlænding – stifter en trust og flytter til Danmark, hvor denne trust ikke opfylder kriterierne for at være udskilt fra stifteren. Her må formuleringen af ligningslovens § 16 K, stk. 1 og 2, efter Danske Advokaters opfattelse indebære, at der ikke er hjemmel til at beskatte stifteren af afkastet af trustens formue.

3.6 Værdiansættelse

Hvis der skal ske fordeling af indkomsten mellem flere stiftere/indskydere af værdien af de indskudte aktiver, bør det efter Danske Advokaters opfattelse præciseres, på hvilket tidspunkt denne værdiansættelse skal ske, idet indskud kan ske på forskellige tidspunkter. Skal der her ske værdiansættelse af alle aktiverne ved hvert indskud?

3.7 Uddelinger

I § 16 K, stk. 7, er det anført, at den skattepligtige ikke medtager uddelinger fra trusten, der svarer til indkomsten i trusten, som den skattepligtige har været indkomstskattepligtig af.

Det er Danske Advokaters opfattelse, at bestemmelsen – som den er formuleret – kan medføre dobbeltbeskatning.

Skatteministeriet bedes bekræfte, om den foreslåede bestemmelse skal forstås som anført i følgende eksempel:

En trust er i år 1 stiftet af en person, der er fuldt skattepligtig til Danmark. Ved stiftelsen er formuen definitivt og effektivt udskilt fra stifterens formuesfære, uanset at lovgivningen i stiftelseslandet for trusten ikke kræver dette. Trusten har i år 1-5 en indkomst på 100 tkr. I det land, hvor trusten er stiftet og hjemmehørende, betaler den ikke skat af sin indkomst. I år 4 uddeles der 500 tkr. til stifteren fra trusten. Stifteren beskattes i år 1-3 af 100 tkr. I år 4 beskattes stifteren dels af 100 tkr., jf. § 16 K (der enten kan være personlig indkomst, kapitalindkomst eller aktieindkomst afhængigt af den skattepligtige og indkomstens art, jf. lovforslagets bemærkninger), dels af den del af uddelingen, der overstiger indkomsten i år 1-4, dvs. 100 tkr. (der må være personlig indkomst, da der er sket definitiv og effektiv udskillelse fra stifterens formuesfære), således at stifteren i alt beskattes af 200 tkr. i år 4. I år 5 beskattes stifteren af 100 tkr. (uanset at der er sket beskatning af et sådant beløb som tildeling i et tidligere år, da stk. 7 ikke omfatter denne situation). Stifteren beskattes således over perioden af 600 tkr., uanset at trusten alene har haft en indkomst på 500 tkr. og stifteren alene

har fået uddelt indkomsten med disse 500 tkr. Det fremgår af bemærkningerne, at beskattning af beneficianter sker som hidtil. Det bedes også bekræftet, at den del af uddelingen i år 4, der overstiger indkomsten i år 1-4, ikke er skattepligtig, hvis trustens formue ved stiftelsen ikke er definitivt og effektivt udskilt fra stifterens formue-sfære.

Efter Danske Advokaters opfattelse bør denne bestemmelse præciseres, så der ikke er risiko for dobbeltbeskatning. For det første bør det præciseres, at uddelinger fra trusten ikke er skattepligtige for stifteren/indskyderen i det omfang, at beløb svarende hertil modtaget fra trusten har været skattepligtige for stifteren/indskyderen. For det andet bør det præciseres, at hvis uddelinger fra trusten har været skattepligtige, vil senere skattepligtig indkomst fra trusten op til dette beløb ikke være skattepligtigt. I eksemplet ovenfor vil indkomsten i år 5 således ikke være skattepligtig, da den allerede er blevet beskattet i år 4.

4. Lovforslagets § 4 – værdiansættelse af aktiver i forbindelse med bindende svar

I § 4, nr. 1-3, foreslås det, at den maksimale bindingsperiode for et bindende svar om et aktivs værdi nedsættes fra 5 år til 6 måneder.

Ifølge bemærkninger til lovforslaget, svarer en maksimal bindingsperiode på 6 måneder til nuværende praksis hos SKAT og Skatterådet, når der afgives bindende svar om værdiansættelse af aktiver. På den baggrund kan det anføres som overflødigt at lovgive om spørgsmålet, når praksis allerede er, at bindingsperioden maksimeres til 6 måneder.

Overordnet finder Danske Advokater anledning til at bemærke, at reglerne om bindende svar medfører en for erhvervslivet meget ønskelig forudberegnelighed i forhold til skattemæssige transaktioner, før disse effektueres. Danske Advokater finder derfor, at de foreslåede regler bør indføres mere velovervejede, således at udgangspunktet fortsat må være, at der kan søges bindende svar, men at SKAT kan indsætte særlige vilkår i det bindende svar, hvis efterfølgende omstændigheder viser, at oplysningsgrundlaget for det bindende svar har været mangelfuldt.

Dette gælder for så vidt allerede i dag, men problemet for SKAT er naturligvis de værdispring, som ses inden for f.eks. biotek og it-branchen i forhold til salg af immaterielle rettigheder til udlandet.

Danske Advokater forstår den foreslåede lovfæstelse således, at hvis spørger disponerer i henhold til det bindende svar inden for 6 måneders perioden, er svaret bindende for SKAT med forbehold for den foreslåede bestemmelse i § 25, stk. 2, 3. pkt., og de gældende forbehold i § 25, stk. 2, 1. og 2. pkt.

Hvis spørger derimod disponerer uden for 6 måneders perioden, må udgangspunktet efter Danske Advokaters opfattelse være, at SKAT ikke er bundet af det bindende svar. Efter Danske Advokaters opfattelse, må der dog foreligge ganske væsentlige grunde til en fravigelse af det bindende svar, hvis de faktiske og retlige omstændigheder er de samme som inden 6 måneders periodens udløb.

Danske Advokater savner en mere udførlig afklaring af samspillet mellem virkningsperioden for de bindende svar, der er angivet til 6 måneder, og den almindelige lig-

ningsfrist samt SKATs muligheder for at indkræve kontroloplysninger f.eks. i en situation, hvor en fysisk person er fraflyttet Danmark i forbindelse med indhentelse af det bindende svar, idet der efter Danske Advokaters opfattelse ikke er hjemmel til at kræve ligningsmæssige oplysninger efter skattepligtsophør.

I § 4, nr. 4, foreslås det, at bindende svar om værdiansættelse af aktiver bortfalder, hvis SKAT sandsynliggør, at aktivet har en værdi, der er mindst 30 pct. højere eller lavere end den værdi, der er afgivet bindende svar om og at afvigelsen samtidig mindst udgør 1 mio. kr.

Af lovforslagets bemærkninger fremgår det, at en overskridelse af beløbsgrænsen (på dels 30 pct., dels 1 mio. kr.) ikke automatisk medfører, at det bindende svar bortfalder, men at bortfaldet alene indtræder, hvis SKAT kan sandsynliggøre, at den efterfølgende konstaterede værdi også må anses for en mere retvisende værdi på tidspunktet for afgivelsen af det bindende svar, idet der netop kan være forhold efter afgivelsen af det bindende svar, der kan retfærdiggøre værdiforskellen.

Efter Danske Advokaters opfattelse bør denne betingelse for bortfald fremgå tydeligt af ordlyden af § 25, stk. 2, 3. pkt., idet den foreslåede ordlyd må forstås således, at det bindende svar bortfalder, hvis beløbsgrænsen er overskrevet.

Efter Danske Advokaters opfattelse kan den foreslåede regel om bortfald, hvis en række betingelser er opfyldt, få den konsekvens, at der ikke indhentes bindende svar om værdiansættelse af aktiver.

Dertil kommer, at det bør uddybes, hvilke kriterier der ligger til grund for den afkastvurdering, som skal anlægges, herunder om opskrivninger af eksempelvis en fast ejendom vil blive anset for at være afkast i skatteforvaltningslovens forstand efter forslagets indførelse. Danske Advokater efterlyser i den forbindelse eksempler i lovforslagets bemærkninger, der kan anskueliggøre de foreslåede reglers anvendelsesområde.

Skatteministeriet bør endvidere gøre sig den overvejelse, om det kunne være en farbar vej at betrede, at man i stedet for at fratage det bindende svar og dets bindende virkning ved efterfølgende værdiændringer på aktivet i stedet indførte en erklæring om, at skatteyderen ikke havde planer om at sælge inden for en periode på f.eks. 3 år.

Som forslaget er formuleret, vil begrænsningen i anvendelsesområdet for bindende svar være en stor hæmsko for interne danske omstruktureringer, hvilket kunne tale for, at forslaget om at fratage bindende svar bindende virkning reserveres til særlige situationer, således at SKAT alene bringer begrænsningen i anvendelse, hvis der vurderes at være et konkret behov herfor.

Danske Advokater anerkender derfor, at der kan være et behov for at kunne fange de uønskede situationer med værdispring, men at Skatteministeriet skal være varsom med at tage effekten ud af et ellers velfungerende system om bindende svar, som medvirker til at aflaste ligningen og til at skabe en hurtig retsafklaring frem for at skulle diskutere disse spørgsmål for domstolene.

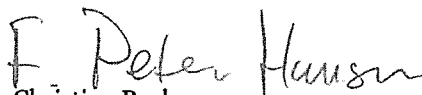
Endelig bedes det oplyst, om SKAT kan annullere et bindende svar ud fra andre bestemmelser i § 25, hvis 1 mio. kr. grænsen ikke er overskredet.

Med venlig hilsen



Paul Møllerup
adm. direktør

pmo@danskeadvokater.dk



Christian Bachmann

formand for Danmarks Skatteadvokater

chb@delacour.dk

Skatteministeriet
Att.: Jesper Leth Westergaard
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

20. februar 2015

Høring af skattelypakke

Dansk Erhverv har den 26. januar 2015 modtaget et udkast til forslag om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven og skatteforvaltningsloven (Skattelypakke om trusts, værdiansættelse af aktiver i forbindelse med bindende svar og international omgængelsesklausul med gennemførelse af en ændring af moder-/datterselskabsdirektivet) i høring.

Generelle bemærkninger

Lovforslaget er en opfølgning på en aftale om en styrket indsats mod skattely. Indledningsvist vil Dansk Erhverv bemærke, at det er påfaldende, at man lovgivningsmæssigt opererer med begrebet en skattelypakke, når man ikke i Skatteministeriet eller fra anden officiel side har offentliggjort en fast definition på, hvilke lande der regnes som skattely. For at sikre retssikkerheden for danske virksomheder bedst muligt, bør man derfor hurtigst muligt – og helst i forbindelse med dette lovforslag – fremkomme med en definition på, hvilke lande, der regnes som skattelylande.

Dansk Erhverv mener overordnet set, at det er fornuftigt, at der foregår øget internationalt samarbejde på skatteområde, da fælles internationale definitioner kan forhindre dobbeltbeskatning af selskaber.

Når et af formålene med en skattelypakke er at sikre, at der kommer en større grad af harmonisering af reglerne, så er det imidlertid også vigtigt, at Danmark ikke går længere end landene omkring os da man dermed blot erstatter én ubalance med én anden, der tilmed har større administrative konsekvenser for virksomheder end den tidligere.

Danmark bør derfor ikke gå forrest i det administrative ræs mod bunden, idet jagten på en kort-sigtet provenugevinst kan skade Danmarks investerings- og erhvervsklima betydeligt, hvilket på lang sigt vil kunne ende med at medføre væsentligt mindre provenu til statskassen.

Specielle bemærkninger

Dansk Erhverv har specielle bemærkninger til tre elementer i lovforslaget:

Bindende svar vil kunne ophæves

Der lægges i lovforslaget op til, at bindende svar om værdiansættelsen af aktiver skal kunne ophæves efterfølgende, hvis det viser sig, at værdien var både mindst 30 pct. højere eller lavere og mindst afviger 1 mio. kr. fra den angivne værdi.

Dansk Erhverv mener, at det er stærkt kritisabelt, at man lægger op til at kunne ophæve bindende svar. Virksomheders og investorers tillid til stabiliteten i skattesystemet er altafgørende for at tiltrække virksomheder og investeringer til landet. En mulighed for at kunne ophæve bindende svar vil klart trække i den forkerte retning, og må formodes at virke negativt for tilliden til det danske skattesystem og derfor på investeringsniveauet i landet.

Generel værnsregel i rente/royalty-direktivet og fusionsskattedirektivet

På EU-niveau er det vedtaget, at der skal indføres en omgåelsesklausul (en generel værnsregel) i moder-/datterselskabsdirektivet. Dette vil medføre, at denne værnsregel vil blive implementeret i alle EU-lande. Med dette lovforslag lægges der op til, at den generelle værnsregel udover at gælde for moder-/datterselskabsdirektivet også skal gælde i dansk ret for rente-/royaltydirektivet og fusionsskattedirektivet.

Dansk Erhverv mener, at det vil være skadeligt for dansk erhvervsliv og for investeringsklimaet i Danmark, hvis man vælger at overimplementere bestemmelsen om en generel værnsregel, ved at udbrede den oprindelige EU-beslutning om en fælles værnsregel for moder-/datterselskabsdirektivet til også at gælde for de to andre skattedirektiver.

Med en dansk enegang på dette område, risikerer danske virksomheder at komme i klemme mellem de danske skattemyndigheder og udenlandske skattemyndigheder, da man ikke mellem Danmark og de øvrige EU-lande vil have en EU-konform fortolkning af reglerne i rente-/royaltydirektivet og fusionsskattedirektivet. Desuden vil der endnu engang blive sendt et signal til omverden om, at Danmark ikke vægter virksomhedernes retssikkerhed specielt højt. Hvilket må forventes at gå ud over investeringsniveauet i Danmark.

Generel værnsregel i alle DBO'er

Med lovforslaget ønsker man at indsætte en generel værnsregel, der skal gælde i forhold til alle danske dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Dansk Erhverv undrer sig over, at man ensidigt fra dansk side mener, at man kan indsætte en sådan bestemmelse til at regulere bilaterale aftaler, som dobbeltbeskatningsoverenskomster er. I den forbindelse er Dansk Erhverv bekymret for, om denne generelle værnsregel vil blive anerkendt af alle de lande, som Danmark har DBO'er med.

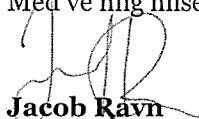
Hvis et eller flere lande vælger ikke at anerkende den danske værnsregels anvendelse på en konkret transaktion, så risikerer danske virksomheder at blive fanget i en klemme mellem landenes skattemyndigheder om, hvor skattebetalingen skal lægges i forhold til denne transaktion. Dette

sætter virksomhederne i et stort retssikkerhedsmæssigt problem, da skattesager mellem lande i princippet kan vare evigt.

På den baggrund vil Dansk Erhverv anbefale, at man ikke lovgivningsmæssigt indfører overordnede bestemmelser, der regulerer alle danske DBO'er, da dette er bilaterale aftaler mellem to lande, og at eventuelle ændringer derfor bør klares bilateralt.

Dansk Erhverv stiller sig naturligvis gerne til rådighed for uddybende kommentarer.

Med venlig hilsen



Jacob Ravn
Skattepolitisk chef



24. februar 2015

SUHB

DI-2015-03563

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Dansk Industri
Confederation of Danish Industry

Høringssvar vedr. udkast til lovforslag om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven og skatteforvaltningsloven, Skatteministeriets j.nr. 14-5230259

Ved brev af 26. januar 2015 har Skatteministeriet anmodet om DI's eventuelle bemærkninger til ovennævnte udkast til lovforslag vedrørende ministeriets "Skattelypakke om trusts, værdiansættelse af aktiver i forbindelse med bindende svar og international omgåelsesklausul med gennemførelse af en ændring af moder-/datterselskabsdirektivet mv."

Udgangspunktet for disse forslag er som nævnt vedtagelsen af en "skattelypakke". DI har forståelse for, at der politisk har været ønske om at sætte ind over for misbrug af skattely. De konkrete forslag synes imidlertid desværre at være endnu et tilfælde, hvor man med fokus på at bekæmpe forholdsvist få tilfælde af misbrug eller aggressiv skatteplanlægning foreslår indgreb, som rammer langt bredere og til skade for mange virksomheder, der bestræber sig på at følge skattereglerne.

Omgåelsesklausul (antimisbrugsbestemmelse)

Regler som tilsigter at forhindre omgåelse eller misbrug lyder umiddelbart positivt. DI vil imidlertid advare om, at de foreslåede bestemmelser på grund af betydelig tvivl om det nærmere indhold af reglerne skaber væsentlige retsusikkerhed til skade for virksomhederne. En nærmere fastlæggelse af reglernes indhold må forventes at tage årevis at afklare ved domstolene.

Danmark skal naturligvis implementere den omgåelsesklausul, som er vedtaget i EU's moder-/datterselskabsdirektivet, Artikel 1, stk. 2. Denne nye EU-bestemmelse er da også baggrunden for den danske regel.

Endnu engang er der imidlertid lagt op til, at Danmark skal gå enegang og overimplementere EU-regler ved, at den foreslåede særlige danske omgåelsesklausul også skal gælde rente-/royaltydirektivet og fusionsskattedirektivet.



Der er kortfattede bestemmelser i rente-/royaltydirektivet og fusionsskattedirektivet, som tillader de enkelte lande at nægte anvendelse af reglerne i direktiverne på konkrete transaktioner, som er udtryk for "svig eller misbrug" (Artikel 5 i rente-/royaltydirektivet) eller hvor et af hovedformålene er "skatteunddragelse eller skatteundgåelse" (Artikel 15 i fusionsskattedirektivet).

Intentionen med omgåelsesklausulen må antages at være, at ramme flere tilfælde end efter de hidtidige danske regler og retspraksis. I bemærkningerne er det eksplicit anført, at *"Indførelsen af en omgåelsesklausul begrænser ikke de gældende muligheder for at tilsidesætte eller omkvalificere"*. Der kan på trods af lovbemærkningerne rejses spørgsmål om, hvorvidt mere detaljerede omgåelsesklausuler ikke nødvendigvis må få betydning for anvendelsen de hidtidige muligheder for at tilsidesætte eller omkvalificere. Hvis en transaktion ikke er omfattet af en omgåelsesklausul, må der være en formodning for, at transaktionen ikke kan underkendes skattemæssigt.

De omhandlede transaktioner, som omgåelsesklausulen skal anvendes på i forhold til de tre direktiver, er så forskellige, at den nærmere fastlæggelse af omgåelsesklausulens indhold må forventes at være forskellig for hvert af de tre direktivers anvendelsesområde. Det giver derfor ikke nødvendigvis større klarhed at have én omgåelsesklausul, som omfatter de tre direktiver.

Om afgrænsningen af reglen anføres i bemærkningerne: *"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."*

I forhold til konstruktioner med rene "postkasseselskaber" er reglen muligvis forholdsvis klar, men i de fleste andre tilfælde, herunder for koncerner med driftsselskaber i en række lande, må anvendelsen af reglen forventes give anledning til usikkerhed.

I forhold til anvendelsesområdet for fusionsskattedirektivet, bør lovbemærkningerne forholde sig til, om omgåelsesklausulen kan have betydning i forhold til skattefri omstruktureringer gennemført efter de objektive regler uden tilladelse.

Særligt angående den foreslåede omgåelsesklausul vedrørende anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomster bør det sikres, at en dansk unilateral indførelse af en omgåelsesklausul ikke af Danmarks aftaleparter kan opfattes som en opsigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten i de tilfælde, hvor dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke indeholder en omgåelsesklausul. I øvrigt gør bemærkningerne om retsikkerhed mv. sig også gældende vedrørende denne omgåelsesklausul.

De foreslåede omgåelsesbestemmelser er ikke blot relevante i forhold til indretningen af internationale koncerner, men kan i princippet have betydning for hver enkelt koncernintern grænseoverskridende disposition/transaktion.

Det synes imidlertid klart, at de største multinationale koncerner vil blive forholdsvis mindst berørt af omgåelsesklausulerne, da disse koncerner har bedst mulighed for at indrettet sig således, at omgåelsesklausulerne ikke finder anvendelse.

For at undgå unødigt uklarhed om reglerne, ser DI gerne mere omfattende lovbemærkninger eller andre lovforarbejder, som belyser afgrænsningen af omgåelsesklausulen i forhold til udbyttebetalinger, rente-/royaltybetalinger, skattefri omstruktureringer og anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomster.

I forhold til rente-/royaltydirektivet, fusionsskattedirektivet og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, kan det bekymre, at Danmark tilsyneladende indfører bestemmelser, som ikke generelt anvendes tilsvarende i udlandet.

Bemærkningerne til forslaget bør forholde sig til, om de foreslåede danske særregler kan føre til utilsigtet dobbeltbeskatning.

Beskatning af stifteren af trusts

DI anerkender, at trusts i praksis er blevet brugt (typisk af fysiske personer) til i skattemæssig henseende at foregive, at en formue og indkomsten deraf ikke henhører til stifteren, men til trusten. Det er i princippet ikke anderledes end personer, som klart ulovligt baserer den skattemæssig selvangivelse på proforma-kontrakter.

Denne anvendelse af trusts er således som udgangspunkt også ganske klart i strid med de gældende danske regler og praksis vedrørende trusts. Det er derfor efter DI's opfattelse misvisende, når forslaget i indledningen til lovbemærkningerne angives at skulle mindske mulighederne for aggressiv skatteplanlægning.

Det foreslåede indgreb må derimod primært ses som udtryk for, at Skatteministeriet opgiver at kontrollere brugen af sådanne trusts og i stedet indfører en særregel, der som udgangspunkt skal underkende den skattemæssig virkning af trusts.

Personer, som hidtil har anvendt trusts vurderes uden væsentlige vanskeligheder i stedet at kunne anvende andre juridiske enheder med samme resultat. Anvendelse af sådanne "stråmandskonstruktioner" mv. vil *tilsvarende* som klart udgangspunkt være ulovlig skatteunddragelse, hvis ikke afkast mv. selvangives.

I bemærkningerne anføres vedrørende forslaget til ligningslovens § 16 K, stk. 8, at *"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."*

Det kan med fordel præciseres i bemærkningerne, om forslaget til ligningslovens § 16 K, stk. 8, skal fortolkes i overensstemmelse med hidtidig praksis, jf. f.eks. SKATs juridiske vejledning, afsnit C.D.9.1.5.1 Udenlandske fonde.

I lyset af at indgrebet ikke reelt forhindre ulovlig skatteunddragelse ved anvendelse af udenlandske juridiske enheder, må det undre, at man skrider til så dramatisk et skridt,

som at underkende den skattemæssige virkning af en almindelig juridisk indretning, der er gængs i de fleste common law-lande og de ovennævnte fonde og andre lignende enheder.

Det er DI's opfattelse, at der kan være spørgsmål om EU-lovmedholdelighed af den foreslåede regel. Stiftere af og indskydere i trusts og visse fonde og andre lignende enheder (f.eks. stiftungs og anstalten), der ellers i skattemæssig henseende ville svare til danske fonde, kan således blive omfattet af de foreslåede regler, som medføre hårdere beskatning, end hvis stiftere eller indskydere havde indskudt midler i en dansk fond. DI skal derfor venligst anmode om, at dette spørgsmål behandles i lovbemærkningerne.

Ved at indføre endnu et tilfælde, hvor den skattemæssige kvalifikation vil være forskellig i udlandet og i Danmark synes der med forslaget at være risiko for, at der kan opstå nye tilfælde af dobbelt beskatning.

Det bemærkes, at udenlandske trusts mv. i praksis i et vist omfang anvendes af danske virksomheder.

Bindende svar

Efter de gældende regler har det som udgangspunkt været muligt, når der konkret er anledning til det, at begrænse virkningen af et bindende svar som foreslået. I stedet vælger man også på dette punkt at indføre generelle forringelser, tilsyneladende båret af hensynet til at ramme enkelte særlige tilfælde.

En eventuel utilstrækkelighed af de gældende regler har tilsyneladende i det væsentligste kunnet henføres til den administrative anvendelse af reglerne.

I bemærkningerne anføres: *"Det er vurderingen, at de gældende regler ikke er fuldt tilstrækkelige i forhold til at kunne imødegå udfordringen med værdiansættelser, der ikke er retvisende."* Det begrundes ikke nærmere i bemærkningerne, hvorledes de gældende regler ikke er tilstrækkelige. Henset til forslagets negative virkning synes der at være anledning til at uddybe begrundelsen på dette punkt.

I indledningen til lovbemærkningerne omtales forslaget om ændrede regler for bindende svar som "Fair beskatning, når aktiver føres ud af landet." Dette synes ikke at være en dækkende beskrivelse, når virkningen af bindende svar i det store hele efter de bestående regler har kunnet begrænses som foreslået.

Den væsentligste konsekvens af forslaget synes at være, at man vil fratage virksomheder og personer muligheden for at opnå sikkerhed for værdiansættelsen af aktiver, hvilket kan være relevant både ved ind- og udflytning af landet samt ved overdragelse mellem interesseforbundne parter. En konsekvens heraf må forventes at blive flere ressourcekrævende og langvarige efterfølgende tvister i klagesystemet og ved domstolene. Det synes ikke rimeligt eller hensigtsmæssigt.

Efter bemærkningerne skal skattemyndighederne blot "sandsynliggøre", at den værdi, der er konstateret efterfølgende, også må anses for en mere retvisende værdi på det tidspunkt, hvor det bindende svar blev afgivet. Hvis skatteyderen herefter ikke kan bevise, at

den oprindelige var mere retvisende kan skatteyderen ikke støtte ret på det bindende svar. Henset til vanskeligheder med at bevise en værdi på et tidligere tidspunkt kan dette således føre til bortfald af det bindende svar blot skattemyndighederne kan sandsynliggøre, at den værdi, der er konstateret efterfølgende, også må anses for en mere retvisende værdi på det tidspunkt, hvor det bindende svar blev afgivet. Denne ubalance bidrager til, at bindende svar med de foreslåede regler ikke længere giver den ønskede sikkerhed for skatteyderen.

Som det fremgår af det anførte, er der efter DI's opfattelse ikke grundlag for at gennemføre de foreslåede generelle begrænsninger. Såfremt forslaget alligevel fremmes, kan en del af den usikkerhed, reglerne vil indebære, afhjælpes ved at hæve grænsen for, hvor meget værdien af aktiverne skal afvige, fra 30 pct. til f.eks. 50 pct.

Efter forslaget skal bindingsperioden for bindende svar om værdiansættelse nedsættes fra som udgangspunkt 5 år efter de gældende regler til 6 måneder. Det vil betyde, at en eventuel overdragelse af et aktiv, vil skulle være gennemført senest 6 måneder efter modtagelsen af det bindende svar for at kunne støtte ret på det bindende svar.

Det forudses, at en så kort bindingsperiode kan give praktiske problemer bl.a. på grund af, at sagsbehandlingstiden for bindende svar varierer meget betydeligt. Hvis skatteyderen modtager et bindende svar hurtigere end forventet og overdragelsen trækker ud, skal der ikke meget til at komme ud over 6 måneders bindingsperioden, og indhentelse af et nyt bindende svar kan trække ud i månedsvis.

Allerede efter de gældende regler, kan det bestemmes i det bindende svar, at svaret kun skal være bindende i en kortere periode end 5 år. Der er derfor ikke nogen tvingende grund til at indføre en fast kortere periode vedrørende værdiansættelse.

Såfremt der alligevel ønskes indført en kortere bindingsperiode for bindende svar om værdiansættelse, bør den sættes til minimum et år eventuelt med mulighed for konkret at forkorte den.

Med venlig hilsen

Sune Hein Bertelsen
Chefkonsulent, advokat



4. marts 2015

SUHB

DI-2015-03935

Skatteministeriet
Nicolai Eigtsveds Gade 28
1402 København K

Dansk Industri
Confederation of Danish Industry

juraogsamfundsoekonomi@skm.dk,
tgn@skm.dk og mjr@skm.dk

Høringssvar – udkast til forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven

Ved brev af 4. februar 2015 har Skatteministeriet anmodet om DI's evt. bemærkninger til ovennævnte om udskydelse af selvangivelsesfristen for selskaber mv. og lempelse af sanktioner ved manglende registrering af underskud mv., jf. Skatteministeriets j.nr. 15-0022574.

Forslaget om ændret sanktion ved fristoverskridelse for indberetning af underskud

Med lovforslaget foreslås det at lempe den gældende sanktion, hvis selskaber ikke registrerer deres underskud hos SKAT. Efter de gældende regler fortaber selskaberne retten til at anvende underskud. Det foreslås, at manglende registrering af underskud alene medfører, at selskaberne m.v. pålægges et tillæg på 5.000 kr. til skattebetalingen.

DI kvitterer for, at sanktionen ved for sen indberetning af underskud tilpasses, så den i højere grad står mål med forseelsen.

Forslaget om udskydelse af selvangivelsesfrist

Med lovforslaget foreslås det endvidere at udskyde selvangivelsesfristerne for selskaber mv. Det foreslås at udskyde selvangivelsesfristen for indkomståret 2014 til den 1. september 2015. Selvangivelsesfristen for indkomståret 2015 foreslås udskudt til den 1. september 2016.

DI kvitterer for, at indberetningsperioden forlænges, med henblik på at selskabernes forhold ikke påvirkes negativt af forsinkelsen af SKATs indberetningssystem, DIAS (digitalisering af selskabsskatten).

Forslaget om mulighed for at undtage visse selskabstyper mv.

Med lovforslaget foreslås det, at skatteministeren kan fastsætte regler om at undtage visse selskabstyper mv. fra pligten til at registrere underskud.

Hensynet bag forslaget synes hovedsageligt at være, at SKAT ikke vil eller kan udvikle it-systemet til at håndtere disse selskabers underskud.



DI kan konstatere, at der med forslaget hovedsageligt vil være tale om bevarelse af status quo for de omhandlede selskaber, og således ikke direkte forringelser. DI så dog gerne, at SKATs system kunne håndtere alle virksomheders underskud.

SKATs it-system, ikke sambeskattede selskaber, kun forslag til underskudsanvendelse

Baggrunden for de foreslåede ændringer er, at SKATs it-system DIAS er blevet forsinket. Herudover har DIAS været nødsaget til at ændre og udskyde den del af løsningen, som skal beregne selskabernes underskudsanvendelse. Ændringen indebærer, at DIAS ikke fuldt ud vil overtage beregningen af underskud, men alene foreslå en konkret underskudsanvendelse. I første omgang vil beregningsløsningen kun omfatte selskaber, der ikke indgår i en koncern og dermed ikke skal sambeskattes.

DI bemærker, at virksomhederne allerede har anvendt betydelige ressourcer på at forholde sig til de forventede konsekvenser af DIAS. **Det er uhensigtsmæssigt og ikke tilfredsstillende, at SKAT og Skatteministeriet så sent erkender og informerer om, at man er nødt til at begrænse og forsinke anvendelsen af DIAS.**

At DIAS ikke fra opstarten kan håndtere sambeskattede selskaber er en meget væsentlig begrænsning af systemet. Dette har betydning for en stor del af erhvervslivet.

Ligeledes er det helt fundamentalt, at systemet kun kan generere *forslag* til underskudsanvendelse. Dette er udtryk for, at SKAT ikke kan stå inde for, at systemet opgør de juridisk korrekte resultater. Det er tankevækkende, at reglerne for underskudsanvendelse er komplicerede, at SKAT ikke har været i stand til at udvikle et system, som kan håndtere reglerne.

Der synes at være grundlag for at forenkle reglerne for fremførsel af underskud, gerne så underskud lettere og hurtigere kan anvendes af virksomhederne.

Med venlig hilsen

Sune Hein Bertelsen
Chefkonsulent, advokat

Høringssvar

24. februar 2014

Høringssvar vedrørende forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven og skatteforvaltningsloven (Skattelypakke om trusts, værdiansættelse af aktiver i forbindelse med bindende svar og international omgængelsesklausul med gennemførelse af en ændring af moder-/datterselskabsdirektivet)

Skatteministeriet har ved mail af 26. januar 2015 bedt om DVCA's bemærkninger til forslag til Lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven og skatteforvaltningsloven (Skattelypakke om trusts, værdiansættelse af aktiver i forbindelse med bindende svar og international omgængelsesklausul med gennemførelse af en ændring af moder-/datterselskabsdirektivet). Lovforslaget består af 3 dele:

- Fair beskatning af aktiver der føres ud af landet
- International omgængelsesklausul
- Skat på stiftere af trust

DVCA har kommenteret på de tre dele i det følgende.

1. Fair beskatning af aktiver der føres ud af landet

Det foreslås, at skattemyndighederne skal kunne se bort fra et bindende svar, hvis det efterfølgende viser sig, at værdien på tidspunktet for afgivelsen af det bindende svar overstiger værdien i det bindende svar med mindst 30 pct. og med mindst 1 mio. kr.

Det er principielt uhensigtsmæssigt og retssikkerhedsmæssigt betænkeligt, at skatteministeren fremsætter et lovforslag, der giver øget usikkerhed for danske virksomheder og for den skat, de skal afholde.

DVCA opfordrer derfor skatteministeren til at specificere, hvordan det skal sandsynliggøres, at værdien afviger med mere end 30 % / 1 mio. kr. fra det bindende svar.

Som forslaget er fremsat er der ingen retningslinjer for, hvad der skal til for, at SKAT kan skønne at værdien afviger med mere end 30 % / 1 mio. kr. fra det bindende svar. Dette giver en ringe grad af retsbeskyttelse for skatteydere.

Derudover opfordrer DVCA også skatteministeren til at overveje, hvordan det sikres, at reglen også kan anvendes af skatteyderne i den omvendte situation, hvor et aktiv er værdiansat væsentligt for højt ved et bindende svar, og hvor skatteyderen retfærdigvis så ønsker at ændre sin selvangivelse på dette punkt.

2. International omgængelsesklausul

Det foreslås, at der indføres en international omgængelsesklausul til bekæmpelse af misbrug i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner omfattet af moder-/datterselskabsdirektivet og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

Der er generelt ikke meget hjælp at hente i bemærkningerne til, hvornår transaktioner kan tilsidesættes. Dette er ligeledes retssikkerhedsmæssigt betænkeligt. DVCA opfordrer derfor skatteministeren til at præcisere, hvornår arrangementer eller serier af arrangementer, er tilrettelagt med det ene hovedformål, eller som et af hovedformålene, 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.

Sker det ikke, så er DVCA's medlemmer i deres rådgivning tvunget til at skønne ud fra ovenstående – hvilket i praksis er vanskeligt. Alternativet til en præcisering i bemærkningerne er, at værnsreglerne først bliver afklaret efter langvarende og omkostningstunge retssager, som hverken SKAT eller skatteydere kan være tjente med.

DVCA opfordrer derfor til, at værnsreglerne præciseres.

I den sammenhæng opfordrer DVCA skatteministeren til at værnsreglerne harmoniseres med værnsreglen i aktieavancebeskatningslovens § 4A, hvor der eksempelvis ikke er tale om et mellemholdingselskab, hvis mindst 50 % af aktionærerne ikke nyder skattemæssig fordel af mellemholdingselskabet. Det kunne således tydeliggøres, at den internationale omgåelsesklausul ikke finder anvendelse, hvis mindst 50 % af de retmæssige aktionærer i det udenlandske selskab ultimativt er ejet af aktionærer, der er hjemmehørende i EU.

I relation til den internationale omgåelsesklausul fremgår det af bemærkningerne, at skatteministeriet mener, at de to værnsregler har samme anvendelsesområde. Det er uhensigtsmæssigt at have to værnsregler i dansk ret.

Det, der er bekymrende, er, at det fremgår af bemærkningerne at omgåelsesklausulen i forhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne anføres, at klausulen formentlig ikke skal finde anvendelse, hvis transaktionen eller arrangementet er udtryk for reel økonomisk aktivitet.

Det danske folketing kan have en holdning til dette uanset, hvordan OECD vælger at fortolke det. DVCA opfordrer derfor til, at det skrives ind i enten lovteksten eller bemærkningerne, at det er den danske holdning, at omgåelsesklausulen ikke skal gælde i forhold til transaktioner eller arrangementet, der er udtryk for reel økonomisk aktivitet.

Det fremgår af bemærkningerne, at omgåelsesklausulen vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomsterne omfatter også allerede indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster. Det er DVCA's vurdering, at dette næppe er i overensstemmelse med gældende ret. Det er således generelt accepteret, at præciseringer til allerede indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster må anses for at have virkning for allerede indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster, mens ændringer skal aftales mellem staterne.

Indførelsen af en omgåelsesklausul må således være en ændring, som kun kan håndhæves i dansk ret, hvis det er aftalt mellem de relevante lande.

I lovbemærkningerne omtales lovforslaget som en international omgåelsesklausul, det vil sige med et grænseoverskridende element. Dette er en nødvendig forudsætning efter forslaget til LL § 3, stk. 3, men ikke nødvendigvis efter forslaget til LL § 3, stk. 1. I lovbemærkningerne anføres det, at der ikke er væsentlig forskel på de to klausuler, og skatteministeren opfordres således til at bekræfte, at heller ikke reglen i LL § 3, stk. 1, finder anvendelse på rent interne, danske, transaktioner uden et grænseoverskridende element.

I denne sammenhæng opfordres skatteministeren tillige til specifikt at bekræfte, at omgåelsesklausulen i LL § 3, stk. 1 er underlagt EU-domstolens fortolkning, og at der ikke er

et selvstændigt indhold af LL § 3, stk. 1, uden for misbrugsbestemmelserne i de i stk. 5 angivne direktiver.

Særligt opfordres skatteministeren til at bekræfte, at SKAT ikke ved en analyse kan nå frem til en anvendelse af omgåelsesklausulen, der vil være i modstrid med EU-domspraksis.

I lovbemærkningerne anføres det endvidere, at skattemyndighederne skal foretage en "objektiv analyse". Skatteministeriet opfordres til at afklare, hvad der nærmere skal forstås ved en "objektiv analyse", og hvordan dette – i givet fald – afviger fra SKATs sædvanlige analyser i deres forvaltningsarbejde.

3. Skat på stiftere af trust

DVCA har forståelse for ønsket om at dæmme op for skatteunddragelse ved anvendelsen af udenlandske trust og visse fonde. Det er dog DVCA's vurdering, at lovforslaget er for upræcist, hvorved der er en ringe grad af retssikkerhed og, at forslaget går længere end nødvendigt. Der er derfor behov for en række præciseringer jf. nedenfor.

Der mangler således en nærmere definition af "Trusts". Forslaget lægger op til en forskelsbehandling mellem danske fonde og udenlandske "Trust" uanset, at disse måtte være underlagt det samme krav om endelig og uigenkaldelig afkald på formuen. Allokering af afkast i "Trusts" til stiftere og indskydere er uklart og kan medføre urimelige resultater. Endeligt kan forslaget medføre dobbeltbeskatning i form af en beskatning hos både stifter og modtager af uddelinger, hvilket virker urimeligt.

Med venlig hilsen
DVCA
Jannick Nytoft
Adm. direktør

Fra: sekretariat ejerleaderne.dk <sekretariat@ejerleaderne.dk>
Sendt: 23. februar 2015 14:39
Til: Mogens Jonas Rasander
Cc: oh@ht-law.dk
Emne: SV: Høring af udkast til lovforslag om udskydelse af selvangivelsesfristen for selskaber m.v. og lempelse af sanktionen ved manglende registrering af underskud m.v.

Kære Mogens Jonas Rasander,

Høringen give ikke anledninger til indvending hos bestyrelsen for Erhvervsorganisationen Ejerleaderne.

Med venlig hilsen

Jette Ziegler
Sekretariat
T: 2031 8324
www.ejerleaderne.dk

Erhvervsorganisationen Ejerleaderne



Fra: Mogens Jonas Rasander <MJR@skm.dk>
Sendt: 4. februar 2015 09:34
Til: sekretariat ejerleaderne.dk
Emne: Høring af udkast til lovforslag om udskydelse af selvangivelsesfristen for selskaber m.v. og lempelse af sanktionen ved manglende registrering af underskud m.v.

Til organisationerne mv.

Vedlagt fremsendes **udkast til forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven** (Udskydelse af selvangivelsesfristen for selskaber m.v. og lempelse af sanktionen ved manglende registrering af underskud m.v.)

Der vedlægges desuden et resumé, høringsbrev og en høringsliste.

Skatteministeriet skal anmode om eventuelle bemærkninger til lovforslaget senest onsdag den 4. marts 2015.

Høringsvar bedes sendt til juraogsamfundsoekonomi@skm.dk og tgn@skm.dk eller mjr@skm.dk.

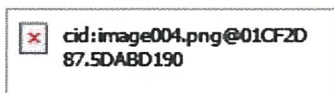
Eventuelle spørgsmål vedrørende lovforslaget kan rettes til Tony Gønge Nielsen, tlf. 72 37 47 62, e-mail tgn@skm.dk eller Mogens Jonas Rasander, tlf. 72 38 20 90, e-mail mjr@skm.dk.

Med venlig hilsen

Mogens Jonas Rasander
Chefkonsulent

Tel. +45 72 38 20 90

Mail MJR@skm.dk



Skatteministeriet/Ministry of Taxation
Nicolai Eigtveds Gade 28
DK 1402 - København K

Mail skm@skm.dk

Web www.skm.dk

Fra: Torsten Schiøler <tsc@forsikringogpension.dk>
Sendt: 20. februar 2015 11:10
Til: Jakob Ulrik Wassard Schou; Margrete Kiil; Jesper Leth Vestergaard
Cc: JP-Jura og Samfundsøkonomi
Emne: Udkast til forslag om ændring af ligningsloven mfl. (skattelypakke) - j.nr. 14-5230259

Til Skatteministeriet

Forsikring & Pension kan støtte det overordnede sigte med lovforslaget.

Vi har dog ikke taget stilling til forslagets konkrete indhold.

Venlig hilsen

Torsten Schiøler

Forsikring & Pension
Økonomiske forhold

Torsten Schiøler
Chefkonsulent
Dir. 41 91 90 94
tsc@forsikringogpension.dk

Forsikring & Pension
Philip Heymans Allé 1
2900 Hellerup
Tlf.: 41 91 91 91
Fax: 41 91 91 92
www.forsikringogpension.dk

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

25. februar 2015

Ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven og skatteforvaltningsloven (Skattelypakke mv.) H017-15

Skatteministeriet har d. 26. januar 2015 fremsendt ovennævnte udkast til FSR-danske revisorer med anmodning om bemærkninger.

FSR-danske revisorer har gennemgået udkastet og har følgende bemærkninger hertil:

Overordnede bemærkninger

Det er foreslået at indføre en generel international omgåelsesklausul i dansk skattelovgivning.

FSR skal indledningsvis bemærke, at formuleringen af den foreslåede bestemmelse er meget bred og generel, samt at ordlyden af bestemmelsen og bemærkningerne til udkastet til lovforslaget kun giver begrænset støtte til fortolkning og anvendelse af reglerne i praksis. SKAT tillægges derigennem en meget bred fortolkningsmulighed og vidtgående kompetencer til at se bort fra ellers juridisk gyldige transaktioner og strukturer.

Det er derfor vores bekymring, at omgåelsesklausulen vil give anledning til usikkerhed ved fortolkning og anvendelse af bestemmelsen, hvilket vil skade virksomhedernes retssikkerhed væsentligt. Der er således risiko for, at SKAT grundet den brede formulering vil føle sig nødsaget til at prøve grænser for bestemmelserne af, hvilket vil føre til en lang række sager.

FSR skal derfor opfordre til, at der i bemærkningerne til lovforslaget indarbejdes meget præcise definitioner og afgrænsninger af de forskellige termer i bestemmelsen.

Det bør efter FSRs opfattelse tilstræbes, at dansk skattelovgivning bliver så gennemskuelig som muligt, herunder at borgere og virksomheder kan

FSR – danske revisorer
Kronprinsessegade 8
DK - 1306 København K

Telefon +45 3393 9191
fsr@fsr.dk
www.fsr.dk

CVR. 55 09 72 16
Danske Bank
Reg. 9541
Konto nr. 2500102295

gennemskue konsekvenserne af en disposition. Dette er bestemt ikke tilfældet med nærværende forslag.

Side 2

Et andet element i udkastet til lovforslag er, at bindende svar vedrørende værdiansættelse af et aktiv ikke skal være bindende fra skattemyndighedernes side, hvis det ved et efterfølgende salg eller ud fra det efterfølgende afkast af aktivet sandsynliggøres, at aktivets værdi på tidspunktet for afgivelse af det bindende svar afveg med mindst 30 % og 1 mio. kr. fra værdien, fastsat i det bindende svar.

Efter FSRs opfattelse bør bindende svar altid være bindende, bortset fra i tilfælde af, at svaret er afgivet på grundlag af fejlagtige oplysninger fra spørgerens side.

Den foreslåede regel får ikke kun betydning for grænseoverskridende transaktioner, men kommer også til at gælde rent danske overdragelser, herunder i forbindelse med generationsskifter mv. Den nylige ophævelse af skattekursreglerne i værdiansættelsescirkulæret fra 1982 har generelt medført usikkerhed med hensyn til, hvorledes aktier konkret skal værdiansættes i forbindelse med et generationsskifte. Denne usikkerhed kan afdækkes ved at indhente et bindende svar om værdiansættelsen. Det er derfor meget uheldigt, hvis man ikke kan være sikker på, at et bindende svar herom er bindende.

FSR vurderer derfor, at der fremover vil være et større antal virksomheder, som fravælger muligheden for bindende svar, da værdien af svaret reduceres væsentligt, hvis lovforslaget vedtages. Skattemyndighedernes indsigt i verserende transaktioner reduceres tilsvarende. Samspillet mellem SKAT og skatteydere vil derfor gå i retning bort fra åbenhed og samarbejde.

Hvis der – som foreslået – skal være tilfælde, hvor SKAT kan tilsidesætte et bindende svar, bør der i det mindste fastsættes meget snævre grænser herfor, således at det sikres, at tilsidesættelse i praksis kun vil ske helt undtagelsesvist. Herudover bør der pålægges SKAT en klar bevisbyrde, der ikke kan løftes blot under henvisning til efterfølgende begivenheder. SKAT må påvise, hvilke konkrete elementer i den værdiansættelse, hvorom der blev indhentet bindende svar, der var fejlagtige, samt at dette ikke skyldtes efterfølgende forhold, der ikke var forudsigelige.

Derudover finder FSR det uhensigtsmæssigt, at beløbsgrænsen for tilsidesættelse af et bindende svar er foreslået til 1 mio. kr. Forslaget motiveres med, at det

skal være væsentlige afvigelser, og FSR foreslår derfor, at beløbsgrænsen øges til f.eks. 10 mio. kr. Derved vil mange rent danske overdragelser, herunder generationsskifter, ikke blive omfattet af forslaget.

Side 3

Vi skal i det følgende uddybe vores synspunkter.

§ 1 – foreslået indsættelse af ligningsloven § 3 (indførelse af omgåelsesklausul for grænseoverskridende transaktioner)

Det er foreslået at indsætte en omgåelsesklausul i ligningslovens § 3.

Omgåelsesklausulen er opdelt i to:

- Stk. 1 og 2 vedrørende grænseoverskridende transaktioner, der er omfattet af enten moder-/datterselskabsdirektivet, rente-/royaltydirektivet eller fusionsskattedirektivet
- Stk. 3 vedrørende grænseoverskridende transaktioner, der er omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem Danmark og andre stater.

I de almindelige bemærkninger til udkastet til lovforslaget anføres:

”Det vurderes imidlertid, at der ikke er væsentlig forskel på de to omgåelsesklausuler”.

I de specifikke bemærkninger til § 1, nr. 1 anføres i sidste punktum, *”Hvorvidt der eventuelt måtte være forskel på de to omgåelsesklausuler er et spørgsmål, der må afklares i domspraksis, herunder ved forelæggelse for EU-domstolen”.*

Det anførte efterlader det indtryk, at man reelt ikke helt ved, hvad det er Folketinget skal vedtage. Skatteministeriet anmodes derfor om at belyse forskellene på de to omgåelsesklausuler. Endvidere anmodes Skatteministeriet om at genoverveje, hvorvidt der er behov for to særskilte omgåelsesklausuler.

FSR finder det stærkt betænkeligt, at virksomhederne på den måde lades i stikken og at retstilstanden skal afvente en mere præcis vurdering ved domstolene, i stedet for en afklaring via lovgivning. Dette er efter FSRs opfattelse meget problematisk og en klar svækkelse af retssikkerheden.

Bevisbyrde

Det anføres flere steder i bemærkningerne, at det påhviler skattemyndighederne at foretage en objektiv analyse af alle relevante faktiske forhold og

omstændigheder. Skatteministeriet bedes bekræfte, at dette indebærer, at skattemyndighederne i relation til stk. 1 og 2 har bevisbyrden for:

Side 4

- At der er tale om et ikke-reelt arrangement,
- der ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager,
- og som ikke afspejler den økonomiske virkelighed,
- samt at hovedformålet med det ikke-reelle arrangement har været at opnå en skattefordel stridende mod direktivets formål

Skattemyndighederne bedes i relation til stk.3 bekræfte, at skattemyndighederne har bevisbyrden for:

- at den opgældende transaktion medfører en fordel efter den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst, og
- at opnåelse af fordelene er et af de væsentligste formål med transaktionen.

Herudover må det antages, at der vil være forskel i bevisbyrden for omgåelsesklausulen i stk. 1 i forhold til omgåelsesklausulen i stk. 3. Ifølge ordlyden af stk. 3 vil den skattepligtige ikke have fordel af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis det blot er rimeligt at fastslå, at opnåelse af fordelene er et af de væsentligste formål med transaktionen/arrangementet, medmindre det godtgøres, at indrømmelsen af fordelene vil være i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i overenskomsten. Denne formulering vil medføre, at en del af bevisbyrden flyttes over på den skattepligtige, som må skulle bevise, at opnåelse af fordelene *ikke* er et af de væsentligste formål med transaktionen/arrangementet.

FSR mener, at det er meget vidtgående at pålægge den skattepligtige denne bevisbyrde, da det altid vil være vanskeligt, hvis ikke umuligt, at bevise, hvad der *ikke* er hensigten med en transaktion/et arrangement.

FSR skal anmode om Skatteministeriets kommentarer til dette.

Ikrafttræden

Ikrafttrædelsesbestemmelsen i § 5, stk. 2 indeholder en formulering om, at omgåelsesklausulerne har virkning fra og med 1. maj 2015, hvorefter man i bemærkningerne kan se, at omgåelsesklausulen træder ikraft vedrørende betalinger, der retserhverves den 1. maj 2015 eller senere og for omstruktureringer, der vedtages d. 1. maj 2015 eller senere.

Dermed gives omgåelsesklausulen tilbagevirkende kraft og man vil ramme allerede gennemførte dispositioner. Eksempelvis vil royaltybetalinger foretaget efter d. 1. maj 2015 kunne hidrøre fra en 10 år gammel overdragelse af de pågældende rettigheder. FSR forstår bemærkningerne således, at bestemmelsen vil kunne finde anvendelse på sådanne royaltybetalinger efter d. 1. maj 2015, såfremt betingelserne i bestemmelserne er opfyldt. FSR finder dette retssikkerhedsmæssigt meget problematisk, idet det blandt andet vil være nødvendigt at foretage en vurdering af hensigten med den oprindelige transaktion, der kan være foretaget for mange år siden. Disse oplysninger kan formentligt ikke skaffes.

Forholdet til EU-retten og OECD anbefalinger

Ifølge afsnit 1 i de almindelige bemærkninger til udkastet til lovforslaget foreslås det at indføre en international omgåelsesklausul i dansk skattelovgivning til bekæmpelse af misbrug i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner omfattet af moder-/datterselskabsdirektivet, rente-/royaltydirektivet og fusionsskattedirektivet eller af danske dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Omgåelsesklausulen vedrørende EU-direktiverne ses at være en nærmest direkte ordret implementering af den omgåelsesklausul, der indsættes i moder-/datterselskabsdirektivet, og som efter FSRs opfattelse må antages at bygge på den EU-retlige misbrugsdoktrin, der er udviklet i EU-domstolens praksis.

Skatteministeriet anmodes om at bekræfte, at dette er tilfældet.

Omgåelsesklausulen vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomsterne bygger ifølge de almindelige bemærkninger på OECDs igangværende arbejde vedrørende BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), særligt action point 6, der omhandler "preventing treaty abuse". På nuværende tidspunkt har OECD ikke afsluttet sit arbejde, og dermed er OECD's formulering af en omgåelsesklausul endnu ikke endelig. FSR antager, at en eventuel ændring af OECD's formulering af omgåelsesklausulen vil blive indarbejdet i den foreslåede bestemmelse i stk. 3. FSR finder det betænkeligt, at man indfører en endnu ikke vedtaget formulering af en i forvejen uklar omgåelsesklausul i dansk ret. Man burde afvente færdiggørelsen af OECD's arbejde.

Det er FSRs opfattelse, at konsekvenserne af ovenstående må være, at det – i hvert fald i forhold til omgåelsesklausulen vedrørende EU-direktiver – i

væsentligt omfang overlades til EU-domstolen at fastlægge rækkevidden og fortolkningen af den/de danske omgåelsesklausul(er). Hvis ikke fortolkningen overlades til EU-domstolene vil det medføre forskellige nationale vurderinger, hvilket vil være en væsentlig trussel mod retssikkerheden og skatteydernes mulighed for på tværs af landegrænser at forudse konsekvenserne af forretningsmæssige dispositioner. Ulempen er dog, at det samtidigt vil betyde, at det vil tage meget lang tid at få afklaret forståelsen. FSR skal i den forbindelse henvise til den langvarige proces med at fastslå forståelsen af beneficial owner-begrebet, der fortsat afventer en afklaring ved EU-domstolen. Udfordringen med en langvarig proces ved EU-domstolen må antages at blive mere udtalt, når en så væsentlig bestemmelse om adgang til direktivfordele i det hele baseres på en fortolkning af EU-ret.

Skatteministeriet bedes derfor kommentere på, hvorledes disse væsentlige fortolkningsusikkerheder forventes håndteret i praksis og hvorledes det sikres, at den foreslåede bestemmelse fortolkes i overensstemmelse med EU-retten og EU-domstolens praksis.

Er Skatteministeriet bekendt med, hvorledes øvrige EU-lande påtænker at implementere omgåelsesklausulen i moder-/datterselskabsdirektivet?

Skatteministeriet bedes i forlængelse heraf oplyse, hvorledes fortolknings- og kvalifikationskonflikter mellem Danmark og øvrige lande vil blive håndteret. Hvis der er tale om en anden EU-medlemsstat, må sådanne fortolkningsspørgsmål nødvendigvis henvises til EU-domstolen, således at der ikke i strid med EU-retten udvikles forskellige nationale "varianter" af omgåelsesklausulen.

Vil de danske skattemyndigheder være forpligtet til at indgå en gensidig aftale om fortolkning af omgåelsesklausulen i stk. 3, jf. OECD's modeloverenskomst, artikel 25, i situationer, hvor der er tale om en stat uden for EU, hvormed Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst?

Indenfor EU må voldgiftskonventionen antages at få virkning i tilfælde af dobbeltbeskatningssituationer.

Side 7

Skatteministeriet bedes oplyse, om fx anmodninger om bindende svar vedrørende fortolkning af omgåelsesklausulen for EU-direktiverne vil blive behandlet af SKAT/Skatterådet, eller om sådanne anmodninger vil blive afvist med henvisning til karakteren af en sådan anmodning, jf. skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2?

Omgåelsesklausulen i stk. 3 finder ikke anvendelse, hvis det godtgøres, at indrømmelsen af fordelene er i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse. Der skal således foretages en analyse af indholdet og formålet med den pågældende bestemmelse. I tilfælde af at der ikke er enighed mellem Danmark og overenskomstpartneren om forståelsen af en overenskomstbestemmelse bedes Skatteministeriet kommentere på, hvorledes dette vil have indflydelse på denne analyse.

FSR hører gerne Skatteministeriets kommentarer til ovenstående.

Definitioner af termer, jf. stk. 1-3

Generelt savner FSR eksempler og definitioner af termer i de foreslåede omgåelsesklausuler.

Vi opfordrer derfor Skatteministeriet til at oplyse, hvordan nedenstående termer skal forstås og fortolkes i forhold til de konkrete bestemmelser.

Stk. 1 og 3:

"Skattepligtige": Det fremgår af ordlyden i stk. 1 og stk. 3, at skattepligtige ikke skal kunne opnå fordele. Det fremgår ligeledes, at omgåelsesklausulen i stk. 1 skal omhandle transaktioner, der er omfattet af enten moder-/datterselskabsdirektivet, fusionsskattedirektivet eller rente-/royaltydirektivet. Dette må betyde, at skattepligtige i stk. 1 må omfatte juridiske personer, men det fremgår ikke af ordlyden af bestemmelsen eller af bemærkningerne til udkastet til lovforslaget, om bestemmelsen både vil omfatte juridiske personer, der er fuldt skattepligtige til Danmark samt selskaber, der er begrænset skattepligtige til Danmark.

Ligeledes fremgår det af stk. 3, at denne omgåelsesklausul skal omhandle transaktioner, der er omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Det er dog

ikke i bemærkningerne defineret, hvilke skattepligtige der vil være omfattet af denne bestemmelse, og om denne bestemmelse skal være gældende for både juridiske og fysiske personer.

Side 8

"Fordele og skattefordel": Bemærkningerne til udkastet til lovforslaget indeholder ikke en beskrivelse eller definition af fordele og skattefordele. FSR hører gerne Skatteministeriets kommentarer til, på hvilket tidspunkt fordelene skal vurderes, for at omgåelsesklausulen finder anvendelse?

I relation til omgåelsesklausulen i stk. 1, er det uklart, om skatteyder skal opnå denne fordel i Danmark eller i anden EU-medlemsstat, for at omgåelsesklausulen kan finde anvendelse. Skatteministeriet bedes præcisere dette.

I relation til omgåelsesklausulen i stk. 3, fremgår det af bemærkningerne til § 1, nr. 1 i udkastet til lovforslaget, at fordele omfatter alle fordele forbundet med overenskomsten, såsom skattefritagelse, skatteudskydelse eller andre godtgørelser. Det er dog uklart, om skatteyder skal opnå denne fordel i Danmark eller i anden stat, for at omgåelsesklausulen kan finde anvendelse. Skatteministeriet bedes præcisere dette.

Det er således generelt uklart, om det er et krav for, at de foreslåede omgåelsesklausuler vil finde anvendelse, om fordelene opnås som en dansk fordel, eller om omgåelsesklausulerne også kan finde anvendelse i tilfælde, hvor der opnås en fordel i en anden stat end Danmark, når blot en dansk skattepligtig er involveret i den pågældende transaktion/arrangement.

Det er FSRs opfattelse, både for omgåelsesklausulen i stk. 1 og i stk. 3, at de danske skattemyndigheder kun kan tilsidesætte/nægte en skatteyders en fordel, der opnås i Danmark, da andre stater har mulighed for at tilsidesætte/nægte en skatteyder en fordel i pågældende stat. Skatteministeriet bedes bekræfte, at denne forståelse er korrekt.

At der er forskel på ordvalget "skattefordel" og "fordel" mellem de to omgåelsesklausuler illustrerer også, at det er problematisk at anse disse for ens, forudsat at ministeriet ikke mener, at der alene ved "fordel" forstås "skattefordel"?

Stk. 2:

Side 9

"Reelle": Bemærkningerne til udkastet til lovforslaget indeholder ikke en beskrivelse eller definition af, hvad der skal til for, at et arrangement er reelt.

Skatteministeriet bedes præcisere, hvordan reelle skal fortolkes.

"Velbegrundede kommercielle årsager": Bemærkningerne til udkastet til lovforslaget indeholder ikke en beskrivelse af, hvad der skal forstås ved velbegrundede kommercielle årsager. Vil denne vurdering skulle foretages ud fra det pågældende selskabs synspunkt eller ud fra den samlede koncerns/gruppens forhold? Man må kunne forvente, at der kan opstå en række forskellige situationer, hvor en eller flere transaktioner fra ét selskabs synspunkt ikke nødvendigvis anses for velbegrundet, men at denne/disse transaktion(er) er velbegrundede for koncernen. Dette kunne for eksempel være en koncerns køb af et eller flere selskaber, hvor koncernen af forretningsmæssige årsager vælger at lade et eksisterende dansk selskab foretage købet, og at det danske selskab derfor vil være nødsaget til at optage gæld med dertil hørende renteomkostninger.

FSR mener, at en sådan vurdering bør ske ud fra en vurdering af den samlede koncerns forhold, da grænseoverskridende transaktioner netop involverer andre og flere selskaber end kun danske selskaber.

FSR hører gerne Skatteministeriets kommentarer hertil.

FSR hører også gerne Skatteministeriets beskrivelse af, hvad man i ministeriet mener, kan være velbegrundede kommercielle årsager.

"Afspejler den økonomiske virkelighed": Der er anført ét eksempel i bemærkningerne til udkast til lovforslag, mens der savnes en nærmere beskrivelse af, hvad der skal forstås ved den økonomiske virkelighed. FSR skal derfor bede Skatteministeriet uddybe, hvordan denne term skal fortolkes, herunder med beskrivende eksempler.

Virkeligheden for virksomheder er, at skat er en omkostning, som ønskes minimeret inden for lovens rammer. Medfører omgåelsesklausulen, at regelanvendelse kan tilsidesættes, hvorved omgåelsesklausulen har forrang for øvrige regler? Et eksempel kunne være tilskudsreglerne efter selskabsskattelovens § 31 D.

Stk. 3:

"Ethvert arrangement eller enhver transaktion": Ifølge bemærkningerne til udkast til lovforslagets § 1, nr. 1 skal denne vending fortolkes bredt. FSR skal bede Skatteministeriet om at beskrive, hvordan denne vending skal fortolkes i praksis. Derudover hører FSR ligeledes gerne Skatteministeriets kommentarer til, hvad der skal forstås med formuleringen *"uanset om de er retsgyldige eller ej"*, som anført i samme afsnit.

Skatteministeriet bedes bekræfte, at anvendelse af den foreslåede omgåelsesklausul alene medfører, at skatteyderen nægtes en fordel efter et direktiv eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst, men at den pågældende transaktion/arrangement desuagtet vil blive anset for gennemført. I denne sammenhæng bedes Skatteministeriet besvare FSRs spørgsmål til følgende eksempel.

Eksempel 1 (anført i bemærkningerne til § 1, nr. 1 i udkast til lovforslag):

Bemærk, at vi i dette eksempel har forudsat, at Datterselskab B er hjemmehørende i Danmark og at kildeskat på udbytte dermed er 27 %, jf. kildeskatteloven § 65, stk. 1.

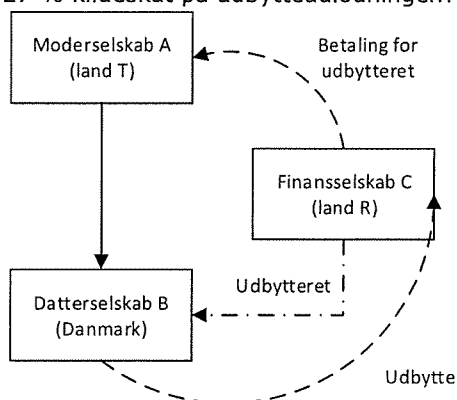
Moderselskab A er hjemmehørende uden for EU og i en stat, hvormed Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Finansselskabet C er hjemmehørende uden for EU i en stat, hvormed Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Ifølge bemærkninger til udkastet til lovforslaget bør fordele nægtes, da det kan være rimeligt at konkludere, at et af hovedformålene med arrangementet har været at opnå fordele ved dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem A og C. Det er FSRs forståelse, at fordelene her må være det forhold, at der kun skal indeholdes 5 % i kildeskat på udbytte udloddet fra A til C som følge af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og landet R. Skatteministeriet bedes bekræfte, at denne forståelse er korrekt, samt at selve udbytteudlodningen vil anses for gennemført.

FSR skal endvidere bede Skatteministeriet oplyse, hvad konsekvenserne er af, at fordelene nægtes. Der er indeholdt 5 % kildeskat ved udlodning af udbytte fra B

til C, men vil der skulle indeholdes i alt 27 % eller skal der indeholdes yderligere 27 % kildeskat på udbytteudlodningen?

Side 11



Eksempel 1 - figur

Tests

Ifølge ordlyden af stk. 1 er der tale om en tre-ledet test:

1. Om arrangementet/en serie af arrangementer har som hovedformål at opnå en skattefordel,
2. der strider imod indholdet af eller formålet med direktiverne og
3. om der er tale om et reelt arrangement/serie af arrangementer, der er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

Ifølge ordlyden af stk. 3, er der tale om en to-ledet test:

1. Om opnåelse af skattefordelen er et af de væsentligste formål med arrangementet/transaktionen og
2. om forholdet ikke strider mod indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

I omgåelsesklausulen i stk. 1 indgår der en vurdering af, om arrangementet er reelt eller ej, men det gør der ikke i omgåelsesklausulen i stk. 3. Dette må anses for at være en væsentlig forskel mellem de to omgåelsesklausuler.

For at omgåelsesklausulen i stk. 1 vil finde anvendelse, skal der være tale om et arrangement/en serie af arrangementer, der virker mod indholdet af *eller* formålet med direktiverne. Men for at omgåelsesklausulen i stk. 3 ikke skal finde anvendelse, skal det godtgøres, at indrømmelsen af fordelene vil være i

overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Side 12

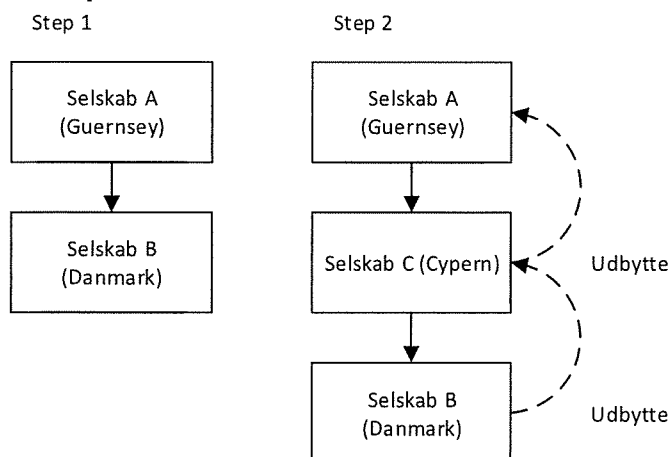
Skatteministeriet bedes oplyse, om det findes hensigtsmæssigt, at der er disse ovennævnte forskelle på de to omgåelsesklausuler, særligt med henblik på, at der er anført i bemærkningerne, at det *"er vurderingen, at der ikke er væsentlig forskel på de to omgåelsesklausuler"*.

Derudover bedes Skatteministeriet oplyse, hvilken betydning disse forskelle i så fald vil have for vurderingen af, om den enkelte bestemmelse skal finde anvendelse.

Eksempler

For at illustrere usikkerheden ved de foreslåede omgåelsesklausuler har FSR udarbejdet følgende eksempler på transaktioner, serie af transaktioner eller arrangementer, hvor de foreslåede omgåelsesklausuler eventuelt finder anvendelse. FSR skal bede Skatteministeriet be- eller afkræfte, om omgåelsesklausulerne i stk. 1 og 3 vil finde anvendelse på eksemplerne. For fuldstændighedens skyld bedes Skatteministeriet anføre konsekvenserne i de tilfælde, hvor omgåelsesklausulerne vil finde anvendelse.

Eksempel 2:



Selskab A erhverver 100 % af aktierne i B i 2014. Da Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Guernsey, vil B skulle indeholde dansk kildeskat, jf. kildeskatteloven § 65, stk. 1 ved udlodning af udbytte til A.

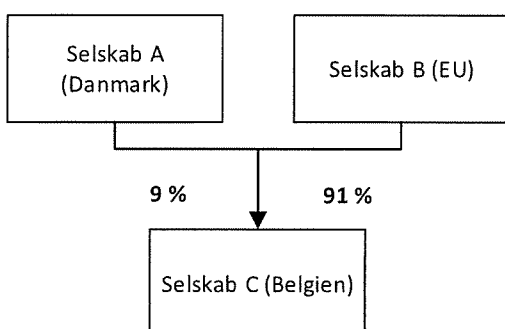
For at undgå dette, stifter A selskab C og foretager en skattefri aktieombytning, således at C ejer 100 % af aktierne i B, og B udlodder herefter udbytte til C, der videreudlodder udbyttet til A (step 2). C er hjemmehørende i EU og B indeholder derfor ikke dansk kildeskat ved udlodningen til C, jf. selskabsskatteloven § 2, stk. 1, litra c.

Skatteministeriet bedes oplyse, om omgåelsesklausulen i stk. 1 vil finde anvendelse på udbytteudlodning fra B til C. Skatteministeriet bedes i så fald oplyse, hvad konsekvenserne af anvendelse af omgåelsesklausulen vil være.

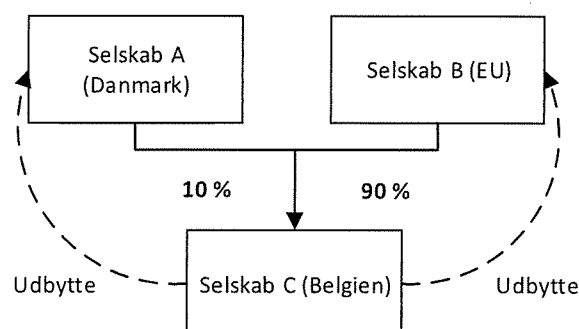
Ligeledes bedes Skatteministeriet oplyse, om omgåelsesklausulen i stk. 3 vil finde anvendelse på udbytteudlodning fra B til C, hvis C i stedet er hjemmehørende i en ikke-EU stat, hvormed Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Skatteministeriet bedes i så fald oplyse, hvad konsekvenserne af anvendelse af omgåelsesklausulen vil være.

Eksempel 3:

Step 1



Step 2



A erhverver porteføljeaktier i selskab C i 2015 (step 1). Udbytte fra C til A er derfor skattepligtigt for A, dog skal kun 70 % af det modtagne udbytte medregnes ved den skattepligtige indkomst for A, jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 2.

I 2016 får A mulighed for at erhverve yderligere 1 % af aktierne i C. A vurderer, at den økonomiske risiko, der er forbundet med at foretage en yderligere investering i C, er minimal, særligt med henblik på, at A fremover vil kunne

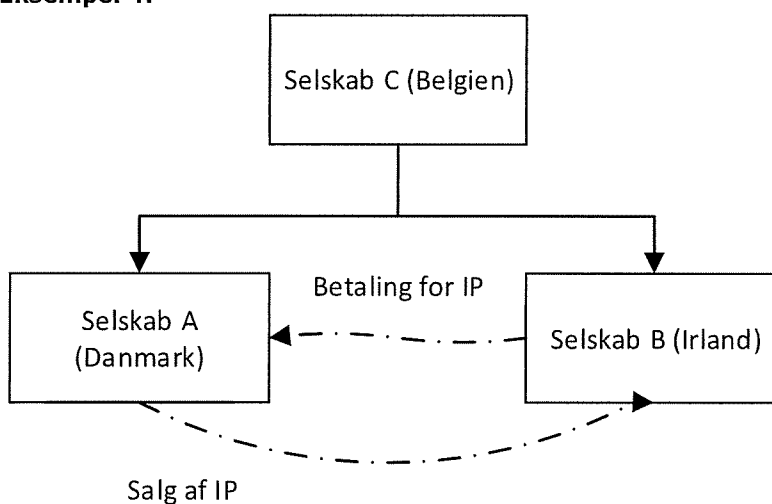
modtage skattefrit udbytte fra C. A erhverver således 1 % af aktierne fra B og opnår en ejerandel af C på 10 % (step 2).

Side 14

Vil udbytte udloddet fra C til A (step 2) være skattefrit, jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4 A, eller vil den foreslåede omgåelsesklausul i ligningslovens § 3, stk. 1 finde anvendelse?

Vil den foreslåede omgåelsesklausul i ligningslovens § 3, stk. 3 finde anvendelse, hvis C i stedet er hjemmehørende i en stat uden for EU, men hvormed Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst?

Eksempel 4:

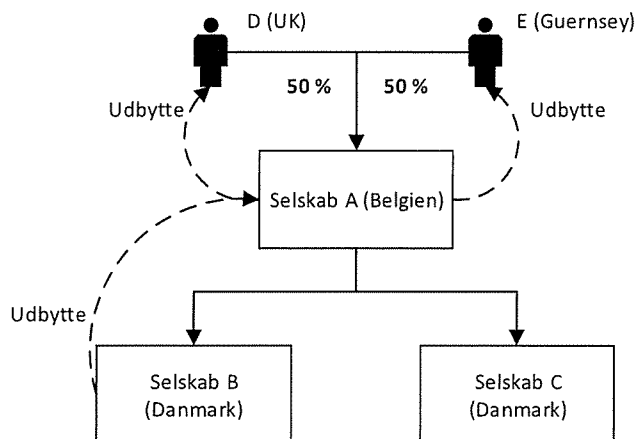


A overdrager IP-rettigheder til et udenlandsk søsterselskab B og modregner betalingen fra søsterselskabet i A's fremførte underskud, jf. selskabsskattelovens § 12.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at ovenstående ikke omfattes af omgåelsesklausulerne?

Eksempel 5:

Side 15



D og E, der er hjemmehørende i henholdsvis UK og Guernsey, har et fælles holdingselskab, A, der er hjemmehørende i Belgien. Danmark har ikke indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Guernsey, og der skal derfor indeholdes dansk kildeskat, 27 %, på udbytteudlodninger fra B og C til E, hvis E ejer aktier direkte i disse selskaber, jf. kildeskattelovens § 65, stk. 1.

Selskab A erhvervede aktierne i B og C i 2008 ved en aktieombytning.

B og C er sambeskattede siden indkomståret 2008, jf. selskabsskattelovens § 31, da A udøver bestemmende indflydelse over selskaberne.

B og C's indkomstår følger kalenderåret. 1. juni 2017 udlodder B udbytte til A, der videreudlodder udbytte til D og E.

Vil omgåelsesklausulen i ligningslovens § 3, stk. 1 finde anvendelse ved udlodning af udbytte fra B til A? Herunder bedes Skatteministeriet redegøre for, hvorledes det i praksis skal vurderes, hvad hensigten mv. var med en transaktion foretaget i 2008.

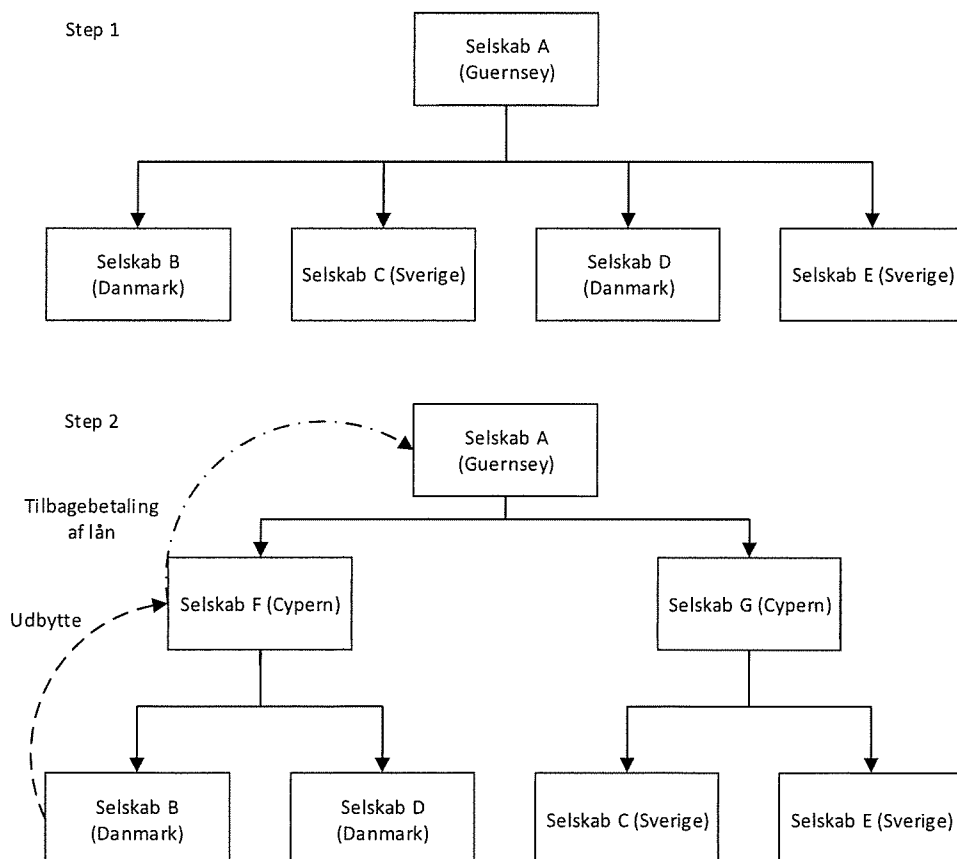
Hvis ja, vil anvendelsen af omgåelsesklausulen medføre, at der skal indeholdes kildeskat ved udlodning af udbytte fra B til A, jf. kildeskattelovens § 65, stk. 1, og vil der i så fald skulle indeholdes kildeskat på hele udbyttet eller kun for så vidt angår den del, der videreudloddet fra A til E?

FSR forstår de foreslåede regler således, at de alene vil have betydning i forhold til de fordele direktiverne/dobbeltskatningsoverenskomsterne giver (i dette eksempel ingen kildeskat på udbytteudlodningen til A). I andre sammenhænge, herunder f.eks. at A anses for at være ejer af aktierne i B, har anvendelse af omgåelsesklausulen ingen betydning. Ministeriet bedes bekræfte dette.

Side 16

Hvad hvis selskab A tillige benyttes til investeringer i andre selskaber via de udloddede midler, hvorefter et afkast heraf eventuelt senere kan gå videre til D og E? Kan dette anses for et velbegrunderet kommercielt hensyn?

Eksempel 6:



A ejer 2 danske selskaber (B og D) og to svenske selskaber (C og E). A overvejer at sælge sine danske selskaber, men vil gerne beholde de svenske selskaber, da disse er langt mere profitable end de danske selskaber.

Side 17

A stifter derfor selskaberne F og G i 2011 og foretager aktieombytninger, således at de danske selskaber adskilles fra de svenske i koncernen, og for at en fremtidig køber af de danske selskaber dermed kun skal købe aktierne i ét selskab (F).

I 2015 planlægger A at sælge aktierne i F primo 2016. F har i 2012 indgået en låneaftale med A, og som en del af salgsmodningen skal F afvikle lånet til A. F har ikke likviditet til at afvikle lånet fuldt ud, og B udlodder derfor udbytte til F i slutningen af 2015. F er hjemmehørende i EU, og B indeholder derfor ikke dansk kildeskat ved udlodning til F, jf. selskabsskatteloven § 2, stk. 1, litra c.

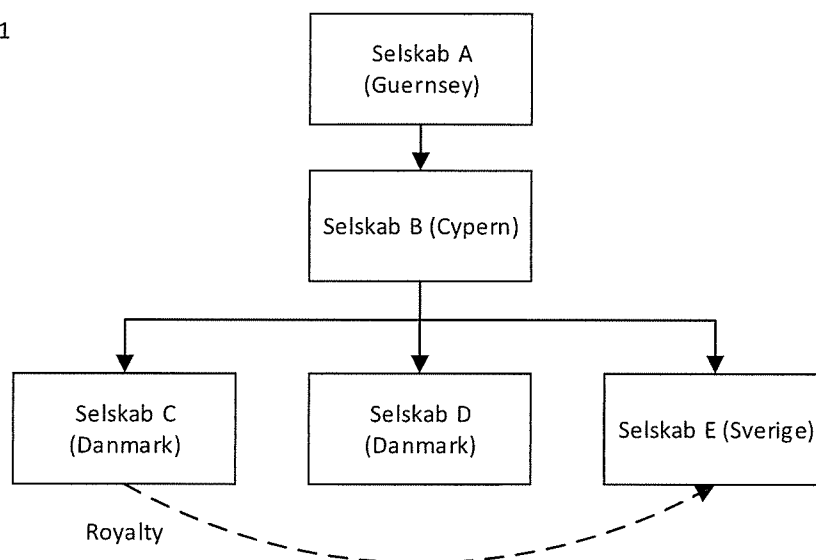
FSR skal bede Skatteministeriet oplyse, om omgåelsesklausulen i stk. 1 vil finde anvendelse på udbytteudlodningen fra B til F? Skatteministeriet bedes i så fald oplyse, hvad konsekvenserne af anvendelse af omgåelsesklausulen vil være.

Skatteministeriet bedes ligeledes oplyse, om omgåelsesklausulen i stk. 3 vil finde anvendelse på udbytteudlodning fra B til F, hvis F i stedet er hjemmehørende i en ikke-EU stat, hvormed Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst? Skatteministeriet bedes i så fald oplyse, hvad konsekvenserne af anvendelse af omgåelsesklausulen vil være.

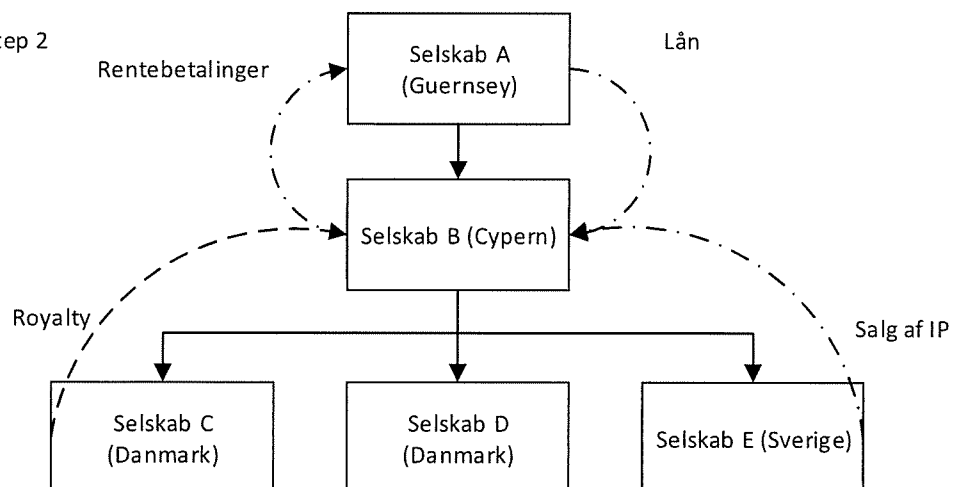
Eksempel 7:

Side 18

Step 1



Step 2



Fra og med 2005 betaler C royalty til E for brugsret til IP-rettigheder (step 1).

I 2016 køber B alle IP-rettigheder fra E, og C skal derefter betale royalty til B. B optager et lån fra A for at kunne købe IP-rettigheder fra E. B afdrager ikke på gælden til A, men anvender royaltybetalinger til at betale renter til A (step 2).

Side 19

B er hjemmehørende i en EU-medlemsstat, og C indeholder derfor ikke dansk kildeskat på royaltybetalinger til B, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra g.

Skatteministeriet bedes oplyse, om omgåelsesklausulen i stk. 1 vil finde anvendelse på royaltybetalinger fra C til B (step 2). Skatteministeriet bedes i så fald oplyse, hvad konsekvenserne af anvendelse af omgåelsesklausulen vil være.

Ligeledes bedes Skatteministeriet oplyse, om omgåelsesklausulen i stk. 3 vil finde anvendelse på royaltybetalinger fra C til B (step 2), hvis B i stedet er hjemmehørende i en ikke-EU stat, hvormed Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Skatteministeriet bedes i så fald oplyse, hvad konsekvenserne af anvendelse af omgåelsesklausulen vil være.

Stk. 4:

Formuleringen i stk. 4 forekommer unødigt kompliceret, når det alene slås fast, at i tilfælde af, at der er tale om et EU-medlemsland, som Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, da har stk. 1 og 2 forrang for stk. 3.

§ 4 – foreslåede ændringer til skatteforvaltningslovens § 25 (fair beskatning, når aktiver føres ud af landet)

Efter lovforslagets § 4 indføres der en ændring til skatteforvaltningslovens § 25, stk. 2, hvorefter bindende svar afgivet af skattemyndighederne under visse omstændigheder alligevel ikke er bindende for myndighederne. Reglen introduceres i lovforslaget under overskriften *"Fair beskatning, når aktiver føres ud af landet"*. Efter FSRs opfattelse er denne introduktion misvisende, da lovforslagets bestemmelser rammer alle overdragelser af aktiver, herunder også overdragelse af aktiver mellem rent danske skatteydere.

Reglerne har således en meget videre rækkevidde, end introduktionen indikerer og berører således alle anmodninger om bindende svar om værdiansættelse af alle typer af aktiver. Dette både ved koncerninterne overdragelser mellem rent danske selskaber, overdragelser mellem danske selskaber og danske aktionærer samt ved overdragelser i forbindelse med generationsskifter.

Grundlæggende skal et bindende svar efter FSRs opfattelse altid være bindende, medmindre en skatteyder har afgivet urigtige oplysninger til grund for det bindende svar.

Side 20

FSR er meget bekymret over de retssikkerhedsmæssige aspekter af forslaget, og er som nævnt ovenfor af den opfattelse at et bindende svar altid skal være bindende. Hvis dette ikke skal være tilfældet, bør der i hvert fald være meget specifikke og snævre grænser for, i hvilke tilfælde et bindende svar ikke er bindende.

FSR frygter, at der i mange tilfælde reelt bliver tale om omvendt bevisbyrde, hvor SKATs "sandsynliggørelse" af, at aktivets værdi på tidspunktet for afgivelsen af det bindende svar afveg mindst 30 %/1 mio. kr. fra værdien i det bindende svar, reelt blot vil komme til at bestå i en konstatering af, at aktivet efterfølgende blev solgt til en væsentligt højere værdi end værdien i henhold til det bindende svar, hvorefter det vil være op til skatteyderen at påvise årsagerne til værdiforskellen. Det bør derfor fremgå af bemærkningerne til lovforslaget, at SKAT har bevisbyrden, og at denne bl.a. indebærer, at SKAT skal påvise, hvilke faktorer i den oprindelige værdiansættelse, der var forkerte, og at dette ikke var forudsigeligt, på det tidspunkt hvor det bindende svar blev afgivet. Således bør bestemmelsen f.eks. ikke finde anvendelse blot, fordi SKAT nu finder, at der ved den oprindelige værdiansættelse blev brugt en forkert diskonteringsfaktor.

FSR forudsætter, at SKAT som led i sandsynliggørelsen skal sandsynliggøre, hvad værdien reelt var ved afgivelsen af det bindende svar. Det vil således ikke være tilstrækkeligt, at SKAT blot anfører, at det er åbenlyst, at værdien afveg mere end 30%/1 mio. kr. SKAT skal derimod komme med deres værdiansættelse af aktivet. Alternativt er der tale om en omvendt bevisbyrde, hvor skatteyderen skal modbevise SKATs senere skøn, hvilket i praksis har vist sig nærmest umuligt. Dette kan medføre langvarig behandling i klagesystemet – både af spørgsmålet om, hvorvidt SKAT kunne tilsidesætte det bindende svar og senere om værdiansættelsen.

FSR skal foreslå, at der bliver mulighed for, at parterne allerede på dette tidspunkt (inden en klagebehandling) kan indhente et syn og skøn foretaget af en uafhængig tredjemand for fastslå værdien og bilægge striden herom hurtigt.

Det er endvidere stærkt bekymrende, at bestemmelsen ikke er tidsmæssigt begrænset. Mange overdragelser, herunder f.eks. generationsskifter, sker

mellem skatteydere omfattet af ligningslovens § 2. Uden tidsmæssigt begrænsning for, hvornår SKAT kan tilsidesætte et tidligere afgivet bindende svar, betyder dette at overdragelser indenfor denne kreds vil være forbundet med stor usikkerhed i mere end 6 år efter overdragelsen har fundet sted, uagtet at der er indhentet bindende svar, inden overdragelsen blev gennemført. Efter FSRs opfattelse er dette ikke en rimelig afvejning af hensynet til reglens værnsformål og hensynet til skatteydernes retssikkerhed. FSR foreslår derfor, at der indsættes en tidsmæssigt grænse for, hvor længe efter afgivelsen af et bindende svar en tilsidesættelse heraf kan ske.

I forhold til senere salg af aktivet, finder FSR det mere passende, hvis det alene er på baggrund af salg indenfor f.eks. en 24 måneders periode efter afgivelsen af det bindende svar, at SKAT kan tilsidesætte det bindende svar. Den samme frist, hvis ikke kortere, bør gælde i forhold til en tilsidesættelse udfra størrelsen af afkastet på aktivet.

Udover de retssikkerhedsmæssige aspekter er et andet væsentligt forhold i relation til forslaget, at skattemyndighederne og skatteyderne har stor fælles interesse i, at skattemæssige forhold bliver afklaret så tidligt som muligt. Dette sker for eksempel ved, at skatteyderne indhenter bindende svar, eller at virksomhederne deltager i et udvidet samarbejde med SKAT ("Tax Governance"-projektet). Det er FSRs vurdering, at lovforslaget vil medvirke til, at skatteydere, herunder virksomhederne ikke vil ofre ressourcer på indhentelse af bindende svar, hvis svaret alligevel ikke er bindende for myndighederne. Herved mister SKAT en betydelig indsigt i skatteydernes forhold.

Det er foreslået, at et bindende svar vedrørende værdiansættelse ikke vil være bindende, hvis det efterfølgende sandsynliggøres, at værdien afveg med mindst 30 % og mindst 1 mio. kr. Denne vurdering kan være baseret på efterfølgende salg eller afkast på aktivet.

Henset til, at forslaget berører bindende svar om alle overdragelser, herunder rent danske generationsskifter, finder FSR det uhensigtsmæssigt, at der er foreslået en mindre beløbsgrænse på kun 1 mio. kr., hvorefter afvigelser i værdiansættelsen på 1 mio.kr. kan medføre, at et svar ikke anses for bindende for skattemyndighederne. Dette kan ikke anses for at være i overensstemmelse med ønsket om, at de foreslåede bestemmelser skal finde anvendelse i tilfælde, hvor det efterfølgende har vist sig, at værdien af et aktiv må have afvejet

"væsentligt" fra den værdi, der er lagt til grund i et bindende svar, således som anført i lovforslagets afsnit 3.2.2.

Side 22

Det er således FSRs bekymring, at de foreslåede ændringer vil ramme uhensigtsmæssigt mange skatteydere og transaktioner, herunder generationsskifte af mindre danske familievirksomheder, særligt henset til den nylige ophævelse af 1982-cirkulæret.

Hvis grænsen fastsættes til 1 mio. kr., må det ligeledes forventes, at væsentligt færre skatteydere vil anmode om bindende svar. FSR skal derfor opfordre Skatteministeriet til, at grænsen ændres til 10 mio. kr. Ved en sådan ændring sikres det, at de foreslåede ændringer i højere grad alene vil finde anvendelse på de situationer, de er tiltænkt, og som er målet for at sikre en fair og korrekt dansk beskatning.

Det vil samtidig sikre, at beløbsmæssigt mindre omfattende transaktioner, herunder "rene" danske generationsskifter, ikke vil blive berørt af de foreslåede ændringer.

FSR skal i denne sammenhæng henvise til, at der allerede i dag eksisterer beløbsgrænser i værnsløvgivning, hvor mindre virksomheder friholdes.

I relation til den foreslåede bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 25, stk. 2, 3 pkt., skal FSR venligst anmode Skatteministeriet præcisere, hvordan "*afkast på aktivet*" skal opgøres. Det følger af bemærkninger til udkastet til lovforslaget, at "*afkast skal forstås som indtægter, som oppebæres af aktivet, herunder indkomst som genereres som følge af ejerskab til aktivet ...*"

Vil det være brutto- eller nettoafkast, der skal danne baggrund for en sådan vurdering?

I forbindelse med anmodning om bindende svar om værdiansættelse vil spørger ofte anvende en bestemt værdiansættelsesmodel (eksempelvis efter TSS-cirkulære 2000-9 eller efter SKATs værdiansættelsesvejledning). Skatteministeriet bedes bekræfte, at skattemyndighederne ikke alene kan anse det bindende svar for at være ikke bindende ved efterfølgende at anvende en anden model for værdiansættelse.

Ligeledes skal FSR anmode Skatteministeriet præcisere, at vurderingen af et *"tilsvarende aktiv"*, som nævnt i bemærkningerne til udkastets § 4, nr. 4, kun finder anvendelse i den situation som beskrevet i bemærkningerne, hvor en anden ejer af aktivet end spørger foretager en overdragelse.

Side 23

FSR skal derudover anmode Skatteministeriet oplyse, om bestemmelsen vil kunne finde anvendelse ved en efterfølgende indirekte overdragelse af samme aktiv – eksempelvis ved en overdragelse af det selskab, som ejer aktivet (og andre aktiver)?

Det følger af ordlyden af den foreslåede bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 25, stk. 2, 3. pkt., at et svar ikke er bindende, hvis det kan sandsynliggøres, at værdien afveg med mindst 30 % og mindst 1 mio. kr. I bemærkningerne til lovforslagets § 4, nr. 4 er det nævnt, at *"vurderingen af en eventuel højere værdi vil f. eks. være relevant, hvor værdien af aktiver er anvendt i forbindelse med en fraflytning, mens vurdering af en eventuel lavere værdi vil være relevant, hvor værdien af aktiver er anvendt i forbindelse med en tilflytning."*

Skatteministeriet bedes kommentere, hvorledes den foreslåede bestemmelse finder anvendelse i situationer, hvor en afvigende værdiansættelse vil resultere i en nedsættelse af et selskabs danske skattepligtige indkomst, det vil sige i tilfælde, hvor en lavere værdi efterfølgende kan sandsynliggøres. FSR hører i denne sammenhæng gerne Skatteministeriets kommentarer til, hvorvidt det vil have betydning for anvendelse af de foreslåede ændringer, at der i den eksisterende bestemmelse i ligningslovens § 2, stk. 6 er krav om korresponderende forhøjelse af den skattepligtige indkomst i et andet land, hvis der er tale om en grænseoverskridende kontrolleret transaktion.

§ 1, nr. 2, § 2 og § 3 – skat på stiftere af trusts og fonde

Det foreslås at indsætte en bestemmelse i ligningslovens § 16 K, hvoraf det følger, at danske skattepligtige stiftere af trusts og fonde skal medregne positiv indkomst i alle former for trusts og fonde ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Eneste undtagelse til beskatningen er, hvis der er tale om en fond eller lignende enhed, hvor lovgivningen i det pågældende land kræver, at formuen er endeligt og uigenkaldeligt udskilt fra stifteren.

En lang række lande har ikke en egentlig lovgivning om fonde, se således beskrivelsen af de landespecifikke regler på European Foundation Centre's

hjemmeside, www.efc.be. Konsekvensen af manglende lovregulering på området ser således ud til at være, at man i de situationer ikke kan få anerkendt en fondsstiftelse, uanset om formuen efter landets praksis og eventuelt aftalegrundlag er endeligt og uigenkaldeligt udskilt fra stifteren. Dette bedes bekræftet.

Side 24

Det bedes endvidere bekræftet, at stiftere af trusts aldrig vil kunne fritages for dansk beskatning, selv om lovgivningen i det pågældende land kræver endelig og uigenkaldelig udskillelse, jf. ordlyden i den foreslåede § 16 K, stk. 1-7. FSR skal herudover anmode om Skatteministeriets vurdering af, om dette ikke er i strid med EU-retten.

I tilfælde af, at trusten er uigenkaldeligt udskilt fra stifteren vil de foreslåede regler forhindre stifteren i at bosætte sig i Danmark, hvis trusten ikke er mere end 10 år gammel. Ministeriet anfører i lovbemærkningerne (side 7), at stifteren blot i stedet for kan anvende en dansk fondskonstruktion. Dette kan dog ikke ske, hvis der allerede er givet uigenkaldeligt afkald på formuen, da stifteren dermed ikke længere har adgang til trustens formue og dermed ikke længere kan disponere over den?

Konsekvensen af de foreslåede regler ser således ud til at være, at helt reelle trusts eller fondsstiftelser ikke anerkendes i Danmark, medmindre der specifikt er tale om egentlige fonde, som er beliggende i lande, hvor der "tilfældigvis" er en lovgivning, der helt modsvarer den danske fondslovgivning. En udenlandsk statsborger, der er dansk skattepligtig, vil således ikke uden fortsat beskatning kunne oprette hverken en trust eller en fond i det land, hvor den pågældende er statsborger og naturligt har en særlig tilknytning til. Kun hvis der oprettes en egentlig fond og landet har regler, som helt svarer til danske fondsregler, vil en sådan stiftelse kunne fritage stifteren for dansk beskatning. Dette bedes bekræftet.

For så vidt der er tale om trusts eller fonde stiftet i et land, der er medlem af EU, bedes Skatteministeriet oplyse, om de foreslåede regler er i overensstemmelse med EU-retten?

I den foreslåede § 16 K, stk. 1, anføres i sidste punktum "*Andre skattepligtige omfattet af de nævnte bestemmelser, der indskyder aktiver i trusten, sidestilles med stifteren*". Hvad menes der med "trusten"? Refereres der alene til indskud i en trust, hvor afkastet i forvejen beskattes hos stifteren, jf. 1. punktum? Vil en

dansk skattepligtig således kunne indskyde aktiver i en trust uden beskatning, hvis den skattepligtige ikke er stifter af trusten og trusten ikke er stiftet af de i stk. 4 nævnte nærtstående?

Side 25

Stk.2 – 10 års grænsen:

FSR finder, at en grænse på 10 år er for lang, da det vil ramme selv forholdsvist gamle trustkonstruktioner. En 5 årig grænse som er gældende i den nuværende fondsbeskatningslovs § 3A er mere passende.

Stk. 3, 2.pkt. – reference til boafgiftslovens § 1

Der forekommer at være en fejl i lovbemærkningerne (side 25), hvori det fremgår:

"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." (vores markering).

Henvisningen skulle formentligt have været til boafgiftslovens § 1, stk. 2, hvilket også er den reference, der findes i selve lovteksten.

Stk. 3, 3. pkt. – investeringsselskab

I den foreslåede § 16 K, stk. 3, 3. pkt. er anført:

"Desuden finder bestemmelsen ikke anvendelse, hvis der er tale om et investeringsselskab m.v., jf. aktieavancebeskatningslovens § 19", mens der i bemærkningerne på side 10 er anført: "hvis der er tale om kommercielle trusts anvendt som kollektiv investeringsforening eller pensionsopsparing".

Der bør være overensstemmelse mellem lovteksten og bemærkningerne.

Beskatning af indkomsten og uddelinger fra trusten

Det følger af den foreslåede bestemmelse, at stifteren skal medregne trustens positive indkomst til sin skattepligtige indkomst, hvorimod underskud ikke kan fradrages i stifterens indkomst. Skal denne beskatningsform også være gældende, hvor midlerne slet ikke er udskilt fra stifteren og hvor stifteren som følge af den manglende udskillelse hidtil har været anset som skattesubjekt for hele indkomsten og formuen?

Tilsvarende overvejelse gør sig gældende, hvis der udbetales eller tilbageføres midler til stifteren. Efter forslaget, jf. § 16 K, stk. 7, er stifteren skattefri af uddelinger, der modsvarer indkomst, der efter de samme regler er beskattet hos stifteren, hvorimod der ikke er taget stilling til beskatningen, hvis der udbetales beløb, der overstiger den hos stifteren beskattede indkomst. Eksempelvis tilbagebetaling af indskud.

Det fremgår endvidere af bemærkningerne, at begunstigede fortsat vil være skattepligtige af uddelinger efter statsskattelovens §4. Hvis formuen ikke er udskilt fra stifterens formue, må der vel være tale om en gave fra stifteren til modtageren, som skal beskattes efter de regler, der gælder for gaver.

FSR hører gerne Skatteministeriets kommentarer hertil.

Flere personer indskyder aktiver i samme trust

Det fremgår af den foreslåede § 16 K, stk. 1, næstsidste punktum, at der skal foretages en forholdsmæssig fordeling af indkomsten efter værdien af de indskudte aktiver. Det følger af bemærkningerne til § 1, nr. 2 i udkastet til lovforslaget, at der ved beregning af fordelingen af aktiverne skal tages hensyn til, at aktiver kan være indskudt på forskellige tidspunkter. Følgende eksempel kan illustrere problemstillingen. A stifter en trust den 1. juli 2015 og indskyder aktiver med en værdi på i alt 1 mio. kr. Den 15. september 2015 indskyder B aktiver med en værdi på i alt 500.000 kr. i trusten. Trustens samlede indkomst for 2015 er 225.000 kr.

FSR skal anmode Skatteministeriet uddybe, hvordan trustens indkomst i ovenstående eksempel skal fordeles mellem A og B. Skal der blot ske en forholdsmæssig fordeling, opgjort efter antal dage, hvor de enkelte aktiver har været i trusten, eller skal indkomsten fordeles og allokeres til de separate perioder?

Ved fordelingen burde afkastet fordeles forholdsmæssigt i forhold til det indskudte beløb og fondens/trusts'ens aktiver på tidspunktet for den nye indskud af aktiver, da det ellers vil betyde en skævdeling ift. indskydere i trusts, hvor aktiverne er steget i værdi siden stiftelse.

Det fremgår ikke klart om stiftere og indskydere kun er de skatteydere, der er omfattet af kildeskattelovens § 1 eller dødsbøbeskatningslovens § 1, stk. 2, jf. 1. pkt. i den foreslåede § 16 K. Det bør derfor præciseres, at stiftere og indskydere

både er danske og udenlandske skattepligtige personer mv., da det ellers vil få den konsekvens, at en dansk indskyder i en fond/trust, hvor de øvrige indskydere er udlændinge, vil få tillagt hele afkastet i fonden.

Side 27

Såfremt der er spørgsmål til ovenstående, står foreningen gerne til rådighed.

Med venlig hilsen

Bjarne Gimsing
Formand for skatteudvalget

Mette Bøgh Larsen
Chefkonsulent

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

9. marts 2015

Lovudkast om udskydelse af selvangivelsesfristen for selskaber m.v. og lempelse af sanktionen ved manglende registrering af underskud m.v. H027-15

Skatteministeriet har d. 4. februar 2015 fremsendt ovennævnte udkast til FSR-danske revisorer med anmodning om bemærkninger.

FSR har forståelse for, at der kan opstå vanskeligheder med udvikling af komplicerede IT-systemer, og finder det positivt, at selvangivelsesfristen generelt udskydes til 1. september i de to overgangsår.

Vi tillader os at foreslå, at Skatteministeriet i denne overgangsperiode overvejer om det kunne være hensigtsmæssigt generelt at fastsætte selvangivelsesfristen til eksempelvis 1. september for alle selskaber mv. Den planlagte IT-løsning vil gøre det muligt at udskrive årsopgørelser rettidigt til november måned samme år, også i tilfælde af, at selvangivelsesfristen generelt fastsættes til den 1. september. Den historiske begrundelse for forskellige selvangivelsesfrister for selskaber må anses for at være bortfaldet, idet der med den planlagte IT-løsning ikke længere kræves manuel behandling for at udskrive årsopgørelserne. Hvis det samtidig sikres, at der løbende kan selvangives, vil der være opnået størst mulig fleksibilitet for virksomhederne, således at det bliver muligt at indberette skatteoplysninger samtidig med afslutning af regnskabet eller ved likvidation mv. Herudover vil det formentligt lette presset på SKATs IT-systemer, hvis selvangivelsesfristen for selskaber og for selvstændige erhvervsdrivende ikke er sammenfaldende. FSR stiller sig gerne til rådighed for en arbejdsgruppe.

Det er endvidere positivt, at underskud ikke længere forældes ved manglende indberetning, ligesom der kun kan udløses et kontrollovstillæg for sambeskattede selskaber (administrationsselskabet).

Lovforslagets § 1 (selskabsskattelovens § 35) er tydeligvis formuleret med sigte på engangsregistrering af underskud for indkomstårene 2002-2013, jf.

FSR – danske revisorer
Kronprinsessegade 8
DK - 1306 København K

Telefon +45 3393 9191
fsr@fsr.dk
www.fsr.dk

CVR. 55 09 72 16
Danske Bank
Reg. 9541
Konto nr. 2500102295

bemærkningerne hertil: *"Det foreslås således, at selskaber m.v., som ikke registrerer underskud for perioden 2002-2013 rettidigt, ikke fortaber underskuddene, men derimod alene bliver pålagt at betale et tillæg på 5.000 kr."*

Side 2

Vi formoder, at der for efterfølgende indkomstår alene er krav om at sikre opdatering af underskudsregistreringerne. Lovteknisk vil det derfor være mere brugervenligt, hvis selve bestemmelsen var tilpasset dette forhold, således at engangsindberetningen var en "overgangsbestemmelse" gældende for indkomstårene til og med 2013. Herved vil ændringerne til sambeskatningsbekendtgørelsen om registrering af underskud være bedre overensstemmende med loven. Skatteministeriet bedes bekræfte, at FSRs forståelse er korrekt.

Vi formoder at kontrollovstillæget på 5.000 DKK alene vedrører førstegangsregistrering af underskud for indkomstårene 2002-2013, idet den efterfølgende årlige opdatering af underskudsoplysninger må anses for at være en del af en behørig selvangivelse og dermed er omfattet af de almindelige regler for dagbøder. Hvis det fastholdes som formuleret i lovforslaget vil der reelt set være pålagt selskaber m.fl. en gentagen indberetning af allerede selvangivne underskud, og med en mere belastende sanktion i form af en fast bødestørrelse på 5.000 DKK. Vi formoder ikke, at denne væsentlige ændring af gældende regler har været tilsigtet med forslaget, men derimod alene rettet mod engangsregistreringen (det anføres jo at kontrollovstillæget indføres som følge af at ikke korrekt registrerede underskud bortfalder). Dette bedes bekræftet.

Samtidigt anmoder vi Skatteministeriet om at bekræfte, at det i sambeskatninger alene vil være administrationsselskabet, der pålægges en bøde på 5.000 kr. ved manglende indberetning.

Endvidere beder vi i den forbindelse Skatteministeriet bekræfte, at der kun vil blive udstedt kontrollovstillæg ved manglende indberetning af underskud, såfremt selskabet/koncernen senere ønsker at gøre brug af dette underskud og at efterfølgende ændring af fejl i rettidigt foretagne indberetninger ikke vil resultere i kontrollovstillæg. Tilsvarende vil en undladt registrering som følge af ikke erkendte skattemæssige underskud (der kan eksempelvis pågå en kontrolsag herom) ikke medføre kontrollovstillæg, men vil blive anset som en efterfølgende rettelse uden sanktion. Hvis Skatteministeriet ikke kan bekræfte dette, da bedes det oplyst hvorledes en positiv registrering af 0-underskud vil blive vurderet ift. manglende indberetning.

Vi antager, at det ikke vil have betydning at et selskab kun har deltaget i en sambeskatning i en del af indkomståret, da det indtil da særbeskattede selskab må anses for at være omfattet af administrationsselskabets pligt til indberetning, og dermed ikke samtidig kan være pålagt en egen særskilt indberetningspligt. Dette bedes bekræftet.

Det anføres under punkt 4 i de almindelige bemærkninger til lovforslaget, at det er besluttet, at DIAS ikke fuldt ud vil overtage underskudsberegningen, men alene vil komme med et forslag til underskudsberegning. Dette giver anledning til et par bemærkninger:

For det første bedes Skatteministeriet oplyse, hvorvidt – og i givet fald hvilke – forpligtelser skatteyderen har med hensyn til det forslag til underskudsberegning, der vil komme fra DIAS. Hvis skatteyderen har nogen forpligtelser i denne forbindelse, fx til at gennemgå og verificere forslaget fra DIAS, bør dette udtrykkeligt anføres i loven.

For det andet skal vi bede Skatteministeriet oplyse, hvad konsekvenserne i relation til fristreglerne i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27 er af, at DIAS alene vil fremkomme med et forslag til underskudsberegning. Når der alene er tale om et forslag, kan underskudsberegningen vel ikke være en del af skatteansættelsen? I så fald synes fristreglerne ikke at ville kunne finde anvendelse på fremførte underskud.

Såfremt der er spørgsmål til ovenstående, står foreningen gerne til rådighed herfor.

Med venlig hilsen

Bjarne Gimsing
Formand for skatteudvalget

Mette Bøgh Larsen
Chefkonsulent

Fra: Jannik Bay <JAB@lf.dk>
Sendt: 23. februar 2015 16:53
Til: JP-Jura og Samfundsøkonomi
Cc: Jakob Ulrik Wassard Schou; Margrete Kiil; Jesper Leth Vestergaard; Jens Jul Jacobsen
Emne: SV: Høring af lovforslag om skattelypakke om trusts, værdiansættelse af aktiver i forbindelse med bindende svar og international omgængelsesklausul med gennemførelse af en ændring af moder-/datterselskabsdirektivet
Vedhæftede filer: jsj20150217_høring over ændringer af bindende svar, trusts mv..pdf

Til Skatteministeriet

Landbrug & Fødevarer takker for at have fået Lovforslag om ændring af ligningsloven mv. i høring.

Vi henviser til vedhæftede notat fra Seges for vores bemærkninger.

Hvis det giver anledning til spørgsmål el.lign., er I naturligvis velkomne til at vende tilbage.

Venlig hilsen

Jannik Bay

Erhvervspolitisk chef
Team Vækst, Forskning & Fødevarer
Landbrug & Fødevarer

T +45 3339 4517 | M +45 3083 1080 | E jab@lf.dk

Landbrug & Fødevarer FmbA

Axelborg, Axeltov 3 · DK-1609 København V
www.lf.dk

Landbrug & Fødevarer er erhvervsorganisation for landbruget, fødevare- og agroindustrien. Med en eksport på 156 milliarder kroner årligt og med 169.000 beskæftigede repræsenterer vi et af Danmarks vigtigste eksporterhverv. Ved at nytænke og synliggøre erhvervets bidrag til samfundet sikrer vi vores medlemmer en stærk placering i Danmark og globalt.

Skatteministeriet
J. nr. 14-5230259

17. februar 2015

Høring over forslag til lov om ændring af ligningsloven mv.

Skatteministeriets j.nr. 14-5230259

SEGES har modtaget udkastet til forslag til lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven og skatteforvaltningsloven. Vi har nedenstående bemærkninger.

Ændringer af boafgiftsloven og fondsbeskatningsloven

Der bør indsættes en klarere lovgivningsmæssig definition af, hvad der forstås ved en trust. Dette begreb findes ikke i dansk ret, og det bør derfor beskrives mere klart, hvad der er tale om i lovens ordlyd.

Ændringer af skatteforvaltningsloven

Ændringen ved indsættelsen af stk. 3 i § 25 strider helt afgørende og principielt mod selve ordningen med bindende svar. Muligheden for bindende svar er netop oprettet for at give skattemæssig sikkerhed, såfremt de relevante oplysninger er oplyst.

Så længe bindende svar er givet på baggrund af de korrekte oplysninger på tidspunktet for det bindende svar, bør efterfølgende forhold – uanset hvad de måtte tilsige – ikke medføre, at det bindende svar ikke længere er bindende. Det er jo netop efterfølgende forhold. Dermed er de ikke forhold, der var mulige at oplyse ved anmodningen, og de bør således ikke influere på den bindende virkning.

Væsentlighedsgrænsen ændrer ikke på dette.

For det andet er det stærkt bekymrende, at vi mundtligt fra ministeriet er blevet mødt med, at ændringen alene gælder ved overførsler mv. til udlandet. Ændringen gælder efter forslaget generelt ved afgivelse af bindende svar om et aktives værdi. Det er stærkt problematisk også ved overdragelser af aktiver indenfor Danmark. Her er der rigtig meget brug for, at skatteyderne via anmodning om bindende svar kan vide sig sikre på, at det så også er bindende. Svaret vil ofte være afgørende for, om man gennemfører overdragelsen, idet bindende svar ofte bruges i forhold til påtænkte dispositioner. Bindende svar er relevant både ved interesseforbundne parter og andre. Overskriften i afsnit 3.2 er således også misvisende.

Hvis forslaget på trods af den principielle modstrid mod selve ordningen med bindende svar opretholdes er det for det første problematisk, at det ikke beskrives, hvordan forholdet er ved afgivelse af bindende svar, hvori der både indgår et spørgsmål om aktivets værdi og fx avancen ved

salget af aktivet, herunder den skattemæssige anskaffelsessum. De øvrige dele af det bindende svar må vel fortsat være bindende.

For det andet er det problematisk, at man generelt lægger vægt på afkastet af aktivet, uden at dette beskrives nærmere i loven. Ved royaltyindtægter af et immaterielt aktiv, aktier og obligationer er det nemt at opgøre afkastet. Men det kan ikke opgøres fx i forhold til et driftsmiddel, der indgår i en virksomhed, eller en ejendom, der indgår i en virksomhed. Disse har jo i sig selv ikke noget afkast. "Afkastet" vil ofte være integreret i noget helt andet, og lige så vel kunne anses for at være afkast af noget helt andet, såsom arbejdsindsatsen i virksomheden mv. Hvorledes forestiller ministeriet sig, at afkastet skal opgøres ved sådanne typer af aktiver? Det bør lovfæstes, hvis forslaget bevares.

For det tredje er sidste afsnit s. 28 om forholdet til skatteforvaltningslovens § 27 misvisende. Hvis det bindende svar ikke bortfalder, kan der ikke ske ansættelsesændring efter § 27.

For det fjerde beskrives ikke, hvad tankerne er med "Medmindre andet er fastsat af skattemyndighederne" og hvordan dette tænkes praktiseret.

Venlig hilsen



Jens Jul Jacobsen
Specialkonsulent
Økonomi & Virksomhedsledelse

D +45 8740 5129
jsj@seges.dk
seges.dk

Skatteankestyrelsen

Skatteministeriet
Departementet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Fremsendes per e-mail til juraogsamfundsoekonomi@skm.dk, jws@skm.dk,
mak@skm.dk og jlv@skm.dk

Deres sagsnr.: 14-5230259

Skatteankestyrelsen
Ved Vesterport 6, 6. sal
1612 København V

Tlf. +45 3376 0909
Fax +45 3376 0808

Cvr-nr. 10 24 28 94
EAN-nr. 579 800 003 3726

www.skatteankestyrelsen.dk

Henrik Klitz
Dir. tlf. +45 33760942
Sagsnr. 15-0681271

Dato 24. februar 2015

Høringssvar – Udkast til forslag til lov om ændring af ligningsloven m.fl.

Landsskatteretten og Skatteankestyrelsen har fra Departementet modtaget et udkast til forslag om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven og skatteforvaltningsloven (skattelypakke om trusts, værdiansættelse af aktiver i forbindelse med bindende svar og international omgælsesklausul med gennemførelse af en ændring af moder-/datterselskabsdirektivet).

Efter aftale med ledende retsformand Susanne Dahl skal Skatteankestyrelsen på vegne af Landsskatteretten og på egne vegne bemærke følgende:

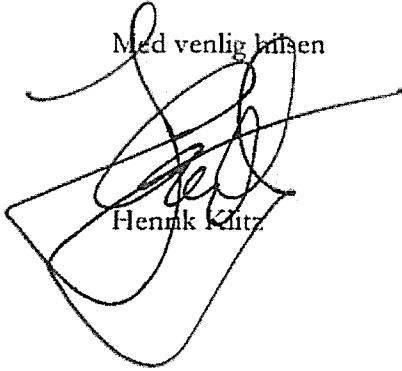
Af udkastets § 4, nr. 4, fremgår det, at et bindende svar ikke vil være bindende under nærmere angivne omstændigheder. Dette er i udkastet til almindelige bemærkninger afsnit 3.2.2 beskrevet sådan, at et bindende svar om et aktivs værdi kan bortfalde, hvis det efterfølgende kan konstateres, at værdien af aktivet afviger væsentligt fra den værdi, der fremgår af det bindende svar. Ligeledes er det i udkastet til bemærkninger til bestemmelsen anført, at et bindende svar i sådanne situationer kan bortfalde. Rent processuelt synes det således forudsat, at et bindende svar i sådanne situationer blot bortfalder, og at ligningen herefter foregår som om, at det bindende svar ikke er afgivet.

I Folketingets Ombudsmands udtalelse i FOB 2012-12 kommer Folketingets Ombudsmand imidlertid frem til, at en meddelelse fra SKAT om, at forudsætningerne for et bindende svar er bristet, og at SKAT ikke vil lægge et bindende svar til grund ved ligningen, i nogle tilfælde i sig selv er en afgørelse i forvaltningsretlig forstand. Folketingets Ombudsmand kommer i udtalelsen også ind på, at der i visse tilfælde kan være en pligt for SKAT til at foretage underretning herom.

Det synes ikke ganske klart, hvordan den processuelle beskrivelse i udkastet til lovbemærkninger vedrørende bortfald af bindende svar forholder sig til Folketingets Ombudsmands udtalelse i FOB 2012-12 og de heri indeholdte synspunkter.

En mere direkte stillingtagen til eller beskrivelse af forholdet mellem forslagens processuelle regulering af bortfald af bindende svar henholdsvis Folketingets Ombudsmands udtalelse i FOB 2012-12 forekommer derfor hensigtsmæssig.

Med venlig hilsen

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Henrik Klitz', written over a rectangular stamp area.

Henrik Klitz

Skatteanstyrelsen

Skatteministeriet
Departementet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Fremsendes per e-mail til juraogsamfundsoekonomi@skm.dk, rgn@skm.dk og mjr@skm.dk

Deres sagsnr.: 15-0022574

Høringssvar – Udkast til forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven
Landsskatteretten og Skatteanstyrelsen har fra Departementet modtaget et udkast til forslag om ændring af selskabsskatteloven (udskydelse af selvangivelsesfristen for selskaber m.v. og lempelse af sanktionen ved manglende registrering af underskud m.v.).

Efter aftale med ledende retsformand Susanne Dahl skal Skatteanstyrelsen på vegne af Landsskatteretten og på egne vegne bemærke følgende:

Af udkastets § 1, nr. 1, fremgår det, at der skal betales et tillæg på 5.000 kr., hvis der ikke rettidigt indberettes resterende fremforselsberettigede underskud til SKAT. Af udkastets § 1, nr. 3, fremgår det samtidig, at hvis der foreligger særlige omstændigheder kan SKAT se bort fra en fristoverskridelse, herunder fra faldet tillægget på 5.000 kr. Endvidere fremgår det af udkastet til bemærkninger til bestemmelsen i udkastets § 1, nr. 1, at SKATs afgørelse om tillæg kan påklages til Landsskatteretten efter skatteforvaltningslovens § 35 b, stk. 2.

SKATs afgørelser om pålæg af tillæg/fritagelse for tillæg ses umiddelbart at måtte kunne påklages til Landsskatteretten i medfør af bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1, jf. skatteforvaltningslovens § 35 b, stk. 2.

Disse afgørelser om tillæg/fritagelse for tillæg har stor lighed med afgørelser vedrørende skattetillæg/fritagelse for skattetillæg efter skattekontrollovens § 5, stk. 1, og afgift for foreløbige fastsættelser/fritagelse for betaling af afgift for foreløbige fastsættelser efter opkrævningslovens §§ 4, stk. 2, og 8. Afgørelser om afgift for foreløbig fastsættelse henholdsvis skattetillæg er omfattet af § 1, stk. 1, nr. 98 og nr. 124, i bekendtgørelse nr. 1 af 2. januar 2014 om afgørelse af visse klager i Skatteanstyrelsen. Klager over SKATs afgørelser vedrørende f.eks. fritagelse for skattetillæg eller afgift for foreløbig fastsættelse afgøres således i dag af Skatteanstyrelsen.

Ligheden mellem afgørelser om pålæg af tillæg/fritagelse for tillæg vedrørende for sen indberetning af fremforselsberettigede underskud på den ene side og på

Skatteanstyrelsen
Ved Vesterport 6, 6. sal
1612 København V

Tlf. +45 3376 0909
Fax +45 3376 0808

Cvr-nr. 10 24 28 94
EAN-nr. 579 800 003 3726

www.skatteanstyrelsen.dk

Henrik Klitz
Dir. tlf. +45 33760942
Sagsnr. 15-0680078

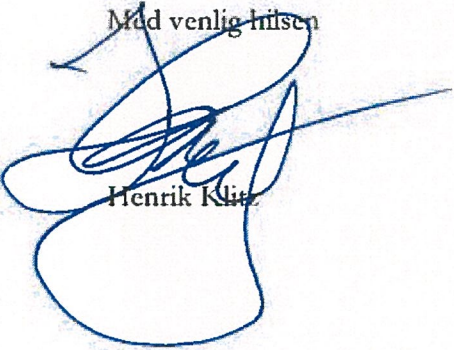
Dato 25. februar 2015

den anden side de nævnte afgørelser om skattetillæg/fritagelse for skattetillæg og afgift for foreløbige fastsættelser/fritagelse for betaling af afgift for foreløbige fastsættelser tilsiger, at disse typer afgørelser bør klagebehandles på samme måde. Endvidere må sagerne om afgørelser om pålæg af tillæg/fritagelse for tillæg vedrørende for sen indberetning af fremforselsberettigede underskud som udgangspunkt forventes at have en relativt enkel og ikke kompliceret karakter.

Det er derfor hensigten, at denne type af afgørelser ligeledes vil blive henlagt til afgørelse i Skatteankestyrelsen efter bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 35 b, stk. 3, 1. pkt. Disse afgørelser forventes således at blive medtaget ved den førstkommande ændring af bekendtgørelse nr. 1 af 2. januar 2014 om afgørelse af visse klager i Skatteankestyrelsen.

Rent sprogligt kan det overvejes at ændre ordet "frafalde" til ordet "fritage". Ordet "fritage" anvendes således i dag i de tilsvarende bestemmelser i skattekontrollovens § 5 og opkrævningslovens § 8.

Med venlig hilsen



Henrik Klitz

Til Skatteministeriet

Skatteudvalget

Formand:

Jesper Kiholm
Skattecenter Tønder
Pioner Allé 1
6270 Tønder
Telefon: 72 38 94 68
E-mail: jesper.kiholm@skat.dk

Tønder, den 24. februar 2015

Høringssvar til udkast til forslag om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven og skatteforvaltningsloven

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

SRF Skattefaglig Forening takker for det modtagne materiale og har følgende bemærkninger:

Som det fremgår af bemærkningerne til lovforslagets § 2 er der ingen tvivl om, at trustens formue skal medregnes i boopgørelsen. SRF bemærker, at ordlyden af § 2 derimod knap er så klar, idet der her står *"i det omfang den afdøde har været skattepligtig af eventuel positiv indkomst i trusten"*. SRF finder, at det ikke er hensigtsmæssigt, at ordlyden umiddelbart lægger op til en begrænsning af hvilke trusts, der skal medtages i boopgørelsen.

SRF finder, at det efter ophævelsen af formueskattekursen i dødsboer (og ved gave) efter cirkulæret af 5. februar 2015 kunne det være hensigtsmæssigt, hvis det i loven eller bemærkningerne præciseres, at aktiver og passiver efter disse regler skal værdiansættes til handelsværdi.

SRF bemærker, at det ikke klart fremgår af lovforslagets § 1, hvorvidt beskattningen af de løbende indkomster i trusten vil overgå til arvingerne, når stifteren dør.

Efter en eventuel vedtagelse af lovforslaget vil det således være muligt at gaveoverdrage trusten uden gaveafgift. I den forbindelse finder SRF, at det ikke synes helt klart om en eventuel gavemodtager vil overtage beskattningen af den løbende indkomst i trusten.

Hvis der ikke sker en ændring af boafgiftsloven, således at der også skal betales gaveafgift efter lovens afsnit II ved overdragelse til afkom mv., så vil reglerne kunne omgås blot ved at stifte en trust og i samme øjeblik overdrage den til børnene, der jo ikke er stiftere, men begunstigede eller lignende.

SRF bemærker, at det derfor vil være nødvendigt at se på muligheden for at indføre regler der sikrer at afkom mv. der indsættes som begunstigede i en trust bliver gaveafgiftspligtige af midlerne i trusten, hvis de overføres ved gave, hvis en sådan situation skal undgås.

Efter de foreslåede bestemmelser vil en udenlandsk trust, når visse betingelser er opfyldt, ikke kunne beskattes som et selvstændigt skattesubjekt. Det betyder, at afkastet beskattes hos stifteren, og at han anses som skattemæssig ejer af formuen.

Når stifteren dør, skal der derfor også betales boafgift af trustens værdi.

Imidlertid opstår der et særligt problem, hvis ikke de civilretlige regler rettes ind, således at stifteren også civilretligt er ejer. Der tænkes her på at reglerne i udlandet kan tænkes at acceptere trusten som selvstændig enhed. Herved opstår blandt andet det problem, at den boafgift der skal betales af trusten, ikke kan hentes fra dens midler, det resultat at afgiften ikke kan betales.

Med venlig hilsen

Jesper Kiholm
Formand for SRF Skattefaglig Forenings Skatteudvalg

Fra: Jesper Kiholm Andersen
Sendt: 3. marts 2015 10:30
Til: JP-Jura og Samfundsøkonomi; Tony Gønge Nielsen; Mogens Jonas Rasander
Emne: Høringssvar til udkast til forslag til ændring af selskabsskatteloven

Til Skatteministeriet

Høringssvar til udkast til forslag til ændring af selskabsskatteloven

SRF Skattefaglig Forening takker for det modtagne materiale og kan i den forbindelse meddele, at vi ikke har bemærkninger til det modtagne lovforslag.

Med venlig hilsen

Jesper Kiholm
Specialkonsulent
Skatterevisor / Master i skat



SRF Skattefaglig Forening

Formand for SRF Skattefaglig Forenings Skatteudvalg

Skattecenter Tønder
Pioner Allé 1
6270 Tønder
Telefon: 72389468
Mail: jesper.kiholm@skat.dk
Mobiltelefon: 20487375

DET JURIDISKE FAKULTET
KØBENHAVNS UNIVERSITET

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K



Høring vedrørende lovforslag til ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven og skatteforvaltningsloven (Skattelypakke mv.)

Skatteministeriet har den 26. januar 2015 sendt lovforslag om trusts, værdisættelse af aktiver i forbindelse med bindende svar og international omgængelsesklausul med gennemførelse af en ændring af moder-/datterselskabsdirektivet i høring.

Jeg vil i det følgende kommentere på udkastet til beskatning af trusts i den foreslåede tilføjelse til Ligningsloven § 16 K. Jeg har af tidsmæssige hensyn valgt ikke dette sted at kommentere på boafgiftslovens § 11, hvilken imidlertid også rammes af kritikken neden for.

Ad Ligningslovens § 16 K

I LL § 16 K, stk. 1, 1. pkt. foreslås det, at skattepligtige der er 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.

Retsinstituttet trusts har dybe historiske rødder i common law landene Storbritannien, USA, Canada, Australien, New Zealand m.fl. og har opnået stor udbredelse i verden. Common law er historisk baseret på opdelingen mellem common law og equity (billighedsret), hvor særlig sidstnævnte er karakteriseret ved at være uskrevne principper og maksimer. Der findes såvel i som uden for Storbritannien lovregler om trusts, men trusten adskiller sig helt grundlæggende fra en fond ved hverken at være selvejende eller en juridisk person. Ansvar for administrationen af en trust hviler således på en såkaldt

PROFESSOR, CAND. JUR., PH.D
RASMUS K. FELDTHUSEN

STUDIESTRÆDE 6, 3. SAL
1455 KØBENHAVN K.

DIR 35323198
E-MAIL rasmus@jur.ku.dk

REF: RKF
SAG: AL LOVOVERVÅGNING

”trustee”, og hvis denne ikke forvalter trusten ordentligt (breach of trust), kan den eller de personer som trusten skal begunstige, indbringe trustee for domstolene.

SIDE 2 AF 4

Ovennævnte system er privatretligt funderet, og der er således ikke nogen offentlig myndighed som vi kender det i dansk ret i form af Civilstyrelsen for ikke-erhvervsdrivende fonde hhv. Erhvervsstyrelsen for erhvervsdrivende fonde, der fører et legalitetstilsyn med trusts.

Som anført er en trust ikke selvejende og på denne baggrund findes der ikke regler i common law stater om, at en overdragelse til en trust skal være uigenkaldelig. Det er således muligt for en stifter at bestemme, at midlerne i trusten ved en betingelses opfyldelse eller ikke-opfyldelse, skal vende tilbage til stifteren. Man taler her om, at stifteren har en interest in reversion. Det er imidlertid også muligt for stifteren at træffe bestemmelse om, at retten til at modtage midlerne ved trustens ophør skal tilfalde en anden end stifteren selv. Uanset hvad stifteren har bestemt om hvad der skal ske med midlerne, kan stifteren have afskrevet sig retten til at kunne tilbagekalde trusten, derved er der en såkaldte irrevocable trust. Common law er således kendetegnet ved en udstrakt grad af kontraktsfrihed.

Den foreslåede LL § 16 K indebærer, at stiftere af trusts beskattes af trustens positive indkomst også selv om de efter dansk skatteret ikke længere anses for at være rette indkomstmottager. Har en person således stiftet en uigenkaldelig trust (irrevocable trust) vil vedkommende efter lovforslaget fortsat blive beskattet af trustens positive indkomst uden at vedkommende har mulighed for at undgå denne beskatning, idet der her ses bort fra almen-nyttige/almenvelgørende trusts samt trusts oprettet i pensionsejemed.

Det er uhensigtsmæssigt at bryde med de eksisterende kriterier for hvornår en person har en sådan rådighed i henhold til en konkret trust, at vedkommende bør anses for at være rette indkomstmottager.

Forestiller man sig således, at en stifter opretter en trust til fordel for sine familiemedlemmer, der reelt i ét og alt modsvarer en dansk familiefond, idet formuen er overdraget uigenkaldeligt, der er etableret en selvstændig ledelse, m.v., vil stifteren af familie-trusten fortsat skulle beskattes af den positive indkomst i trusten, hvorimod stifteren af familiefonden vil være undtaget herfra. En sådan forskelsbehandling forekommer ikke hensigtsmæssig, og vil efter min vurdering tillige kunne stride mod EU-rettens forbud mod diskrimination og opstille restriktioner på bl.a. kapitalens fri bevægelighed.

Lovforslaget støder også den problematik, at trusts som beskrevet oven for, typisk vil blive beskattet i mindst én anden stat. Dette vil ofte ske i form af, at beskatte trustee, som så kan få refusion af skattebetalingen af trustens midler. Herved vil der opstå økonomisk dobbeltbeskatning, idet to forskellige individer beskattes af den samme indtægt.

Hertil kommer, at ovennævnte familiemedlemmer, som er formålet for trusten, vil modtage uddelinger på samme måde som i en dansk familiefond. Dette vil tilsvarende indebære, at familiemedlemmer vil blive beskattet af de modtagne beløb, hvilket der i en dansk fond indrømmes fradrag i den skattepligtige indtægt for. Så vidt ses, er det ikke muligt for en stifter af få fradrag/credit for uddelinger fra trusten i den skattepligtige indtægt, hvorved der reelt derved også sker en økonomisk dobbeltbeskatning ligesom der sker en forskelsbehandling afhængig af, om der er tale om en uigenkaldelig familiefond eller en uigenkaldelig familiefond, jf. forslagens s. 25:

”Begunstigede i trusten vil således fortsat være skattepligtige af uddelinger fra trusten efter statsskattelovens § 4.”

I genkaldelige trusts hvor stifteren har adgang til at få midlerne tilbage synes forslaget at indebære, at stifteren beskattes på ny af de samme aktiver som denne har overdraget til trusten, jf. forslagens s. 26:

”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.”

Af det citerede synes det alene at være den indkomst, som er blevet beskattet i trusten, som stifteren kan undgå skat af ved genkaldelsen af trusten. Hvis dette er tilfældet, vil stifteren blive udsat for en økonomisk dobbeltbeskatning.

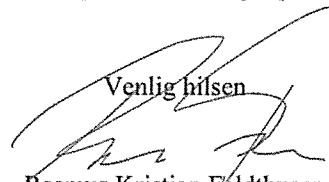
Således som forslagens § 16 K, stk. 8, er formuleret, er det alene stiftere af fonde og andre lignende enheder, som kan drage fordel af, at den pågældende stat indeholder krav om uigenkaldelig overdragelse af midlerne. Der synes ikke at gælde en tilsvarende adgang for stiftere af trusts, selvom den pågældende stat undtagelsesvist måtte indeholde regler derom. Det forekommer ikke hensigtsmæssigt med en sådan forskelsbehandling, hvilken ligeledes efter min opfattelse vil kunne være et problem efter EU-retten, og i tilfældet Liechtenstein EØS-retten.

Sammenfatning

SIDE 4 AF 4

Det er samlet set min vurdering, at forslaget om altid at beskatte stifteren af en trust personligt af den positive indkomst i denne, strider mod den skatteretlige lære om rette indkomstmodtager, griber ind i den private aftalefrihed, fører til tilfælde af økonomisk dobbeltbeskatning samt vil kunne stride mod EU-rettens forbud mod diskrimination og at opstille restriktioner.

Jeg står naturligvis til disposition såfremt der måtte være behov for yderligere oplysninger eller der i øvrigt måtte være spørgsmål.

Venlig hilsen

Rasmus Kristian Feldthusen
Professor, cand. jur. ph.d.