

Reglerne om beskatning af udenlandsk indkomst i Danmark og for ophør af skattepligten til Danmark

Betænkning afgivet af
det af ministeren for skatter og afgifter
den 22. november 1983
nedsatte udvalg



Betænkning nr. 1060 . December 1985



ISBN 87-503-5946-0

Fi 03,0-188-bet.

Eloni Tryk . København

INDHOLDSFORTEGNELSE.

	Side
<u>1.</u> Indledning	1
<u>2.</u> Sammenfatning	5
<u>3.</u> Skattepligtsreglerne for fysiske personer	9
<u>3.1.</u> Gældende regler om fuld skattepligt (kildeskatteovens § 1)	10
<u>3.2.</u> Gældende regler om begrænset skattepligt (kildeskatteovens § 2)	12
<u>3.3.</u> Gældende lempelsesregler vedrørende udenlandsk indkomst (ligningslovens §§ 33, 33 A, 33 B og dobbeltbeskatningsaftaler)	17
<u>3.4.</u> Vurdering af de gældende regler om fuld skattepligt og udvalgets forslag til eventuelle ændringer	22
<u>a.</u> Revision af kildeskatteovens § 1, nr. 2. ...	31
<u>b.</u> Genindtræden af fuld skattepligt ved tilbageflytning	33
<u>c.</u> Fuld skattepligt ved bevaret tilknytning til Danmark	34
<u>3.5.</u> Udvidelse af den begrænsede skattepligt	37
<u>a.</u> Lønindkomst	38
<u>b.</u> Konsulenthonorarer	45
<u>c.</u> Udbytter	46
<u>d.</u> Renter	50
<u>e.</u> Royalties	55
<u>f.</u> Bortforpagtning	58
<u>g.</u> Aktieavancer	59
<u>h.</u> Vederlag til udøvende kunstnere m.fl.	60

	Side
<u>4.</u> Skattepligtsreglerne for selskaber	64
<u>4.1.</u> Gældende regler om fuld skattepligt (selskabsskattelovens § 1)	64
<u>4.2.</u> Gældende regler om begrænset skattepligt (selskabsskattelovens § 2)	65
<u>4.3.</u> Udvalgets vurdering og forslag	71
<u>5.</u> De skattemæssige virkninger af flytning fra Danmark	73
<u>5.1.</u> Gældende regler ved ophør af fuld skattepligt i forbindelse med fraflytning	73
<u>a.</u> Beskatning i fraflytningsåret	74
<u>b.</u> Skattepligt efter fraflytning	75
<u>c.</u> Indtægter, der ikke medfører begrænset skattepligt	78
<u>d.</u> Periodisering ved fraflytning	78
<u>5.2.</u> Udvalgets vurdering af gældende regler	80
<u>a.</u> Problemerne ved skattepligtsophør	80
<u>b.</u> Manglende beskatning ved fraflytning	81
<u>c.</u> Kontrolmæssige problemer	82
<u>5.3.</u> Udvalgets overvejelser og forslag	82
<u>a.</u> Afsluttende ansættelse	82
<u>b.</u> Udvidet beskatning ved skattepligtsophør	84
<u>5.4.</u> Andre eventuelle ændringer	93
<u>a.</u> Etableringskontoloven	94
<u>b.</u> Investeringsfondsloven	95
<u>c.</u> Varelagerloven	99
<u>d.</u> Pensionsbeskatningsloven	101
<u>e.</u> Beskatning når anlægsaktiver flyttes til udlandet	104
<u>6.</u> Problemer i spillet mellem interne danske skatteregler, reglerne i dobbelt- beskatningsaftaler med andre lande og interne skatteregler i disse andre lande	106
<u>6.1.</u> Metoder til undgåelse af dobbeltbeskatning	107

<u>6.2.</u>	Problemer vedrørende indkomst, som den uden-	
	landske stat har beskatningsretten til i	
	kraft af at være kildeland	108
<u>a.</u>	Underskudsfradrag og underskudsoverførsel	109
<u>b.</u>	Forskellige interne skatteregler i kildeland	
	og domicilland	114
<u>c.</u>	Muligheder for at opgøre indkomsten forskel-	
	ligt i kildelandet og domicillandet	115
<u>d.</u>	Andre specielle problemer	121
<u>6.3.</u>	Udvalgets overvejelser og forslag	124
<u>6.4.</u>	Danmark som kildeland	127
<u>6.5.</u>	Subsidiær beskatningsret i dobbeltbeskatnings-	
	aftalerne	131
<u>6.6.</u>	Danmark som skattely-land. Treaty-shopping og	
	stepping-stone	131
<u>7.</u>	Dokumentation og kontrol	136
<u>7.1.</u>	Fysiske personer, der er fuldt skattepligtige	137
<u>a.</u>	Udeholdelse af indtægter	137
<u>b.</u>	Frdrag i indkomst, selvangivet i Danmark	140
<u>c.</u>	Benyttelse af selskaber i udlandet	141
<u>d.</u>	Frdrag for renter til kreditorer med	
	hjemsted i udlandet	144
<u>e.</u>	Grænsegængere	145
<u>7.2.</u>	Fysiske personer, der er begrænset skatteplig-	
	tige	146
<u>a.</u>	"Udsultning" af virksomhed m.v. i Danmark	146
<u>b.</u>	Udenlandske, begrænset skattepligtige	
	lønmodtagere	147

	Side
<u>7.3.</u> Fysiske personer, som trods væsentlig tilknytning til Danmark ikke er skatteansat her	148
<u>a.</u> Personer, der efter boligmæssig tilknytning eller længde af ophold i Danmark er skattepligtige hertil	148
<u>b.</u> Proforma tilflytning til andet land	149
<u>c.</u> Erhvervsmæssig tilknytning hertil og indtjening her i landet, uanset anmeldt fraflytning til udlandet	152
<u>d.</u> Arve- og skiftemæssige årsager til flytning ...	152
<u>e.</u> Særlige problemer med personer, hvis erhverv udøves i udlandet	153
<u>7.4.</u> Skatteunddragelse med relation til selskaber i udlandet (udlandstransaktioner)	153
<u>a.</u> Kontrolaktioner	153
<u>b.</u> Eksempler på skatteunddragelse	154
<u>c.</u> Danmark som skattely-land	156
<u>d.</u> Skattemyndighedernes bevisbyrde	156
<u>7.5.</u> Udvalgets forslag	157
<u>a.</u> Øget oplysningspligt	157
<u>b.</u> Øget information fra pengeinstitutterne m.v. ..	159
<u>c.</u> Øget information	159
<u>d.</u> Omvendt bevisbyrde	160
<u>e.</u> Ændrede forældelsesfrister	160
<u>7.6.</u> Sanktioner	160
 <u>8.</u> Omgåelse af skattelovgivningen - generel omgåelsesklausul	 162
<u>8.1.</u> Indledning	162
<u>8.2.</u> Generelle omgåelsesklausuler i nordisk skattelovgivning	162
<u>a.</u> Sverige	163
<u>b.</u> Anfægtelse af omgåelsesdispositioner i Norge uden omgåelsesklausul	166

	Side
<u>8.3.</u> Anfægtelse af omgåelsesdispositioner i Danmark	
uden brug af en generel omgåelsesklausul	167
a. Begrebet omgåelse af skatteregler	167
b. Kendetegn ved omgåelsesdispositioner	171
c. Dispositioner, der kan tages som udtryk for omgåelse i bred forstand	172
d. Sammenfatning af retstilstanden	178
<u>8.4.</u> Overvejelser om behovet for lovfæstet generel omgåelsesklausul i dansk skattelovgivning	180
a. Udformning af en evt. generel omgåelsesklausul.	180
b. Retssikkerhed	183
<u>8.5.</u> Konklusion	185
 <u>9.</u> Lempelsesregler i selskabsskatteloven	187 i
<u>9.1.</u> Udlandslempelse	187
<u>9.2.</u> Sambeskatning	193
<u>9.3.</u> Samspillet mellem lempelsesreglerne	200 i
<u>9.4.</u> Selskabsskattelovens § 13, stk. 3	202
 <u>10.</u> Multinationale foretagender	210
<u>10.1.</u> Selskabsskattelovens § 12	210
<u>10.2.</u> Udvalgets overvejelser og forslag	217
<u>10.3.</u> Tynd kapitalisering	218
<u>10.4.</u> Udvalgets overvejelser og forslag	223
 <u>11.</u> Anvendelse af selskaber i skattely-lande	224
<u>11. 1.</u> Kort om selskaber i skattely	224
<u>11.2.</u> Det retlige grundlag for at tilsidesætte brug af kontrollerede selskaber i skattely-lande	225
<u>11.3.</u> Brug af skattely-lande til passiv kapitalopsparing	226
<u>11.4.</u> Udvalgets overvejelser og forslag	228
 <u>12.</u> Samlet konklusion af udvalgets arbejde	232
 <u>13.</u> Provenumæssige virkninger	253

Bilag.

1. Attestation af bopæls- og skatteforhold (F 54).
2. Oversigt over forskellige landes kildeskat på betaling af renter, udbytte og royalty til udlandet.
3. Oversigt over selskaber med udlandslempelse, fordeling af denne på udenlandske datterselskaber, filialer, andet, herunder skibs- og luftfart, for skatteåret 1983/84.
4. SD-cirkulære af 29. december 1983 vedrørende sambeskatning af selskaber.
5. Notat om sambeskatning med udenlandske selskaber (Århus kommune).
6. Udenlandske regler.
7. Ministeren for skatter og afgifters besvarelse af spørgsmål fra folketingets skatte- og afgiftsudvalg vedrørende investeringsforening beliggende i skattely-land.

1. Indledning.

Udvalgets kommissorium, sammensætning og virksomhed.

I henhold til folketingsbeslutning om ændring af reglerne for beskatning af udenlandsk indkomst i Danmark og for ophør af skattepligten til Danmark (B 50, vedtaget den 20. maj 1983) nedsatte ministeren for skatter og afgifter den 22. november 1983 et embedsmandsudvalg, der fik følgende kommissorium:

"A. Udvalget skal foretage en undersøgelse af, hvilke skatteregler der skal ændres for at sikre:

- 1) at alle indkomster med Danmark som kildeland bliver beskattet her i landet, medmindre de faktisk bliver beskattet i andre lande med skattesystemer, der svarer til det danske. Udvalget skal i forbindelse hermed analysere fordele og ulemper ved at indføre en kildebeskatning på renter og royalties. I overvejelserne skal indgå en vurdering af gældende praksis omkring kildeskattelovens §§ 1 og 2, og selskabsskattelovens §§ 1 og 2.
- 2) at der ved udrejse fra Danmark sikres Danmark beskatningsret til genvundne afskrivninger og andre former for udskudt beskatning. I denne forbindelse skal den skattemæssige behandling af genvundne afskrivninger i tilfælde af investeringer i lande, med hvilke dobbeltbeskatningssaftalerne bygger på exemptionsprincippet, søges belyst. Det gælder også investeringer i skibe under disse landes flag.

B. Udvalget skal undersøge, hvilke muligheder der er for at undgå beskatning gennem udnyttelse af forskelle i de enkelte landes skatteregler, herunder samspillet mellem den nationale lovgivning og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, og anvise veje til imødegåelse heraf. Anvendelsen af skattely-lande skal indgå i undersøgelsen. Erfaringer fra lande, der har indført generelle skatteflugtsklausuler, bør inddrages i overvejelserne. Det samme gælder lande, hvor der er indført en særlig lovgivning med henblik på at hindre anvendelsen af skattely-lande.

Udvalget skal udarbejde forslag til ny lovgivning på de under A og B omhandlede områder i den udstrækning, udvalget finder, at der er behov herfor. Såvel problemerne omkring fysiske som juridiske personer skal indgå i udvalgets overvejelser og forslag.

Udvalget skal have tilendebragt sit arbejde senest den 31. december 1984. "

Ministeren for skatter og afgifter har senere forlænget fristen for udvalgets arbejde. Dette skyldes bl.a., at arbejdet blev mere omfattende og tidskrævende end oprindeligt forudset, herunder ved indhentelse af oplysninger fra en række lande. Endvidere er udvalget under sit arbejde blevet anmodet om at tage problemer op, som ikke direkte fremgår af kommissoriet, f.eks. problemerne vedrørende tynd kapitalisering og forudbetaling af renter. Udvalget har desuden i det omfang, det er muligt - i betragtning af at konkrete lovforslag endnu ikke er fremsat - taget hensyn til, at regeringen, socialdemokratiet og det radikale venstre i juni 1985 har aftalt en skattereform, hvori indgår følgende punkt:

Skatteflugt:

Der skal gennemføres regler, der modvirker skatteflugt.

Det skal ved disse regler tilstræbes, at indtægt, der optjenes her i landet, også beskattes her. Det skal indgå heri, at også urealiserede avancer og skattecredit på indtægt, der er optjent her, bliver beskattet i forbindelse med fraflytning. De ændrede regler skal tillige begrænse mulighederne for at undgå beskatning gennem udnyttelse af forskelle i de enkelte landes skatteregler.

Som udvalgets medlemmer udpegede ministeren:

Vicekontorchef Christen Amby,
Direktoratet for Københavns skatte- og registerforvaltning
(fra 1. juli 1984 kontorchef og fra 1. november 1985 ligningschef i statsskattedirektoratet).

Skatteinspektør Per Fisker,
Esbjerg Kommune.

Kontorchef Leif Hansen,
Direktoratet for Københavns skatte- og registerforvaltning.

Skatterevisor Kaj V. Hansen,
Roskilde kommune.

Kontorchef Flemming Jacobsen,
Statsskattedirektoratet.

Afdelingschef Gudmund Jensen (formand),
skattedepartementet.

Fuldmægtig Anne Lena Kunoy,
skattedepartementet.

Fuldmægtig Kurt Ove Rasmussen,
skattedepartementet.

Kontorchef Jørgen Sandgren,
statsskattedirektoratet (fra 1. oktober 1985 udnævnt til
amtsskatteinspektør).

Kontorchef Jonna Sneum,
skattedepartementet.

Ved udnævnelsen pr. 1. juli 1985 af fuldmægtig Kjeld Lund-
Andersen til retsformand i landsskatteretten indtrådte fuldmægtig
Sven Ulstrup, skattedepartementet, i udvalget.

Desuden har med sagkyndig bistand medvirket:
Fuldmægtig Christian v. Benzon, statsskattedirektoratet,
Fuldmægtig Poul Christensen, skattedepartementet,
Afdelingsleder Jens Christiansen, statsskattedirektoratet,
Fuldmægtig Jens W. Grav, skattedepartementet,
Kontorchef Normann Jeppesen, direktoratet for Københavns
skatte- og registerforvaltning,
Fuldmægtig Klaus Kjeldsen, statsskattedirektoratet,
Statsaut. revisor Aage Købke, statsskattedirektoratet,
Fuldmægtig Bent Munch-Pedersen, statsskattedirektoratet,
Fuldmægtig Niels Ebbe Olsen, statsskattedirektoratet.

Udvalget har afholdt 25 møder. Udvalget har nedsat 7 arbejdsgrupper, som igen har afholdt et antal møder.

Embedsmandsudvalget har den 12. december 1985 afsluttet sit arbejde og afgiver herved sin betænkning til regeringen.

København, den 12. december 1985.

Christen Amby

Per Fisker

Leif Hansen

Kaj V. Hansen

Flemming Jacobsen

Gudmund Jensen
(formand)

Anne Lena Kunoy

Kurt Ove Rasmussen

Jørgen Sandgren

Jonna Sneum

Sven Ulstrup

2. Sammenfatning.

Udvalget skal efter kommissoriet bl.a. undersøge de ændringer af skattelovgivningen, som er nødvendige for at sikre, at alle indkomster med kilde i Danmark bliver beskattet her i landet, medmindre de faktisk bliver beskattet i andre lande med tilsvarende skattesystemer som det danske.

Denne målsætning kan søges opnået på forskellige måder:

En ændring af reglerne om ophør af fuld skattepligt ved fraflytning til udlandet, således at den fulde skattepligt fastholdes i flere tilfælde.

- En ændring af reglerne om, hvilke indtægter der er omfattet af begrænset skattepligt, således at Danmark i videre omfang kan beskatte indtægter med kilde i Danmark til modtagere i udlandet.

En ændring af reglerne om beskatning ved fraflytningen til udlandet, således at der i videre omfang sker beskatning af urealiserede kapitalgevinster og genvundne afskrivninger. En ændring af reglerne for beskatning af virksomhed i udlandet, herunder en skærpelse af de regler, som giver mulighed for at opnå lempelse i beskatningen af indkomst ved virksomhed i Danmark (udlandslempelse, sambeskatning, underskudsoverførsel).

En ændring af reglerne om skattemyndighedernes mulighed for at få oplysninger og dokumentation i forbindelse med transaktioner med udlandet.

En generalklausul, således at skattemyndighederne i højere grad får mulighed for at anvende omgåelsessynspunktet ved fortolkning af lovregler.

I betænkningens afsnit 3 er der givet en beskrivelse af de gældende regler om fuld og begrænset skattepligt for personer, herunder især reglen i kildeskattelovens § 1, nr. 2, om opretholdelse af fuld skattepligt efter en persons fraflytning til udlandet. Det tilsigtede formål med denne regel er sammenholdt med reglens faktiske virkninger, og det nævnes, at reglen ikke lever op til intentionerne om at begrænse skattemæssige fordele ved at etablere sig i udlandet. Udvalget har derfor stillet for-

slag til ændring af kildeskattelovens § 1, nr. 2. Udvalget har endvidere overvejet, om behovet for en skærpelse af reglerne om fuld skattepligt kan opnås ved en udvidelse af omfanget af den begrænsede skattepligt til Danmark for ydelser med kilde herhjemme. Udover renter og royalties, som er nævnt i kommissoriet, har udvalget også set på lønindtægter, konsulenthonorarer, forpagtningsafgifter, udbytte og aktieavancer samt vederlag til udøvende kunstnere m.fl.

På tilsvarende måde har udvalget i afsnit 4 undersøgt de gældende regler om fuld og begrænset skattepligt for selskaber og eventuelle ændringer af disse regler.

I betænkningens afsnit 5 er der derefter redegjort for de skattemæssige problemer i forbindelse med fraflytning og ophør af fuld skattepligt. Udvalget har fremsat forslag om afsluttende ansættelse ved fraflytningen med regler om selvangivelsespligt. Udvalget har endvidere undersøgt mulighederne for at sidestille skattepligtsophøret med afståelse af formuegoder med det sigte, at urealiserede skattemæssige fortjenester og tab skal indgå i den afsluttende ansættelse. Udvalget har endvidere gennemgået etableringskontoloven, investeringsfondsloven, varelagerloven og pensionsbeskatningsloven og foreslået forskellige ændringer med det formål at sikre dansk beskatning ved fraflytning.

Ved den danske beskatning af skattepligtige med indtægter fra udlandet, tages der hensyn til udenlandsk beskatning af denne indtægt, enten efter reglerne i en dobbeltbeskatningsaftale med det pågældende udland eller efter interne danske regler i ligningslovens § 33. Der opstår derfor et vigtigt samspil mellem de interne danske skatteregler, reglerne i dobbeltbeskatningsaftalerne med andre lande og interne skatteregler i andre lande. I afsnit 6 har udvalget belyst en række af de problemer og utilsigtede virkninger, som dette samspil medfører. Udvalget har foreslået ændringer af intern dansk skattelovgivning og ændringer, som Danmark kan søge gennemført i dobbeltbeskatningsaftalerne.

I afsnit 7 er der redegjort for en række typiske tilfælde af "skatteflugt". I disse tilfælde har skattemyndighederne ofte ikke

mulighed for at få de nødvendige oplysninger om transaktioner med udlandet. Udvalget stiller derfor forslag, som skal forbedre skattemyndighedernes mulighed for at kræve dokumentation og derved øge kontrollen. Forslagene angår øget oplysningspligt for de skattepligtige, en begrænset udvidelse af informationspligten for pengeinstitutter m.fl., omvendt bevisbyrde og ændring af forældelsesfrister.

I afsnit 8 er der redegjort for muligheden for at bekæmpe skatteflugt gennem en generel omgåelsesklausul. En generel omgåelsesklausul vil imidlertid omfatte mange forskellige former for skatteomgåelse og ikke kun international skatteflugt. Udvalget finder det - bl.a. af retssikkerhedsmæssige hensyn - ikke hensigtsmæssigt at søge at hindre omgøiser - hvadenten der er tale om indenlandske eller udenlandske transaktioner - ved en generel omgåelsesklausul.

Udvalget har dernæst i afsnit 9 undersøgt samspillet mellem selskabsskattelovens regler om udlandslempelse og datterselskabslempelse samt reglen i ligningsloven om nedslag for udenlandske skatter. Der er ved eksempler redegjort for, at disse regler i nogle tilfælde medfører resultater, som synes ubegrundede og i strid med intentionerne bag de pågældende bestemmelser.

I betænkningens afsnit 10 er der redegjort for reglen i selskabsskattelovens § 12, hvorefter skattemyndighederne i et vist omfang kan forhindre, at fortjeneste, som kan henføres til et selskab i Danmark, istedet overføres til et andet selskab i samme koncern, men beliggende i udlandet. Der er også redegjort for såkaldt tynd kapitalisering, hvor et selskab i høj grad finansieres med lånekapital, således at selskabets skattepligtige overskud bliver formindsket gennem fradrag for store renteudgifter til udlandet.

I afsnit 11 har udvalget undersøgt benyttelsen af investeringsselskaber m.v. i skattely-lande til passiv kapitalopsparing, herunder specielt tendensen til oprettelse af selskaber, der især henvender sig til danske valutaindlændinge. Investeringselskaberne m.v. udlodder normalt ikke deres indtægter til investorer-

ne, men disse indtægter akkumuleres i selskaberne og medfører derfor en værditilvækst. Selskaberne m.v. betaler typisk enten slet ingen skat eller kun ringe skat. Når danske investorer afhænder deres andele i selskaberne efter mere end 3 års ejertid, sker der efter de gældende regler ingen beskatning af fortjensen. Udvalget har undersøgt lovindgreb i andre lande og med inspiration herfra foreslået ændringer af den danske lovgivning.

Til brug ved udarbejdelsen af betænkningen har udvalget undersøgt lovgivningen i andre lande. I bilag 6 er der givet en fremstilling af skattepligtsreglerne i en række andre lande, og der er redegjort for andre landes regler til imødegåelse af anvendelsen af skattely-lande.

3. Skattepligtsregler for fysiske personer.

Udvalget skal bl.a. overveje, hvorledes det kan sikres, at indkomster med dansk kilde beskattes her i landet, medmindre de faktisk beskattes i andre lande med skattesystemer, der svarer til det danske. Dette indeholder dels en forudsætning om, at ingen indkomst med dansk kilde må forblive ubeskattet, dels en forudsætning om, at den beskatning, der rent faktisk sker, skal være af en karakter, der svarer til dansk beskatning. Den opstillede målsætning indeholder de samme elementer som den nuværende regel i kildeskattelovens § 1, nr. 2. Det vil bl.a. fremgå af den efterfølgende gennemgang, at en række af de krav, der af skattemyndighederne er blevet opstillet til de udenlandske skattesystemer, for at en beskatning i udlandet kan bevirke bortfald af dansk skattepligt, ikke længere kan opretholdes på det nuværende lovgrundlag på grund af udviklingen i retspraksis.

For at tilgodese ovenstående målsætning kunne det overvejes at skærpe reglerne om fuld skattepligt. Endvidere kunne det overvejes at udvide kredsen af begrænset skattepligtige indkomstkategorier. En eventuel indførelse af en fraflytningsskat for visse indkomster vil i så henseende også være et vigtigt skridt og mindske behovet for en stramning af skattepligtsreglerne (afsnit 5). Endelig vil også en række kontrolmæssige foranstaltninger kunne medvirke til at skabe øget sikkerhed for, at der rent faktisk sker beskatning af indkomst med dansk kilde (afsnit 7). En række foranstaltninger i denne henseende, der er gennemført i udlandet, er beskrevet i bilag 6 om udenlandske regler.

I det følgende er der givet en redegørelse for de gældende regler om fuld skattepligt (afsnit 3.1.) og begrænset skattepligt (afsnit 3.2.) for personer. Dernæst er der givet en redegørelse for de gældende lempelsesregler vedrørende udenlandsk indtægt (afsnit 3.3.). Derefter er der redegjort for de vanskeligheder, som de gældende regler medfører, og nævnt forslag til ændringer af reglerne om fuld skattepligt (afsnit 3.4.) og begrænset skattepligt (afsnit 3.5.).

For så vidt angår selskabers skattepligt, er der givet en tilsvarende redegørelse i afsnit 4.

3.1. Fuld skattepligt.

Personer, som er fuldt skattepligtige her til landet, er skattepligtige af deres globalindkomst, d.v.s. af indkomst med såvel dansk som udenlandsk kilde. Beskatningen sker på basis af nettoindkomsten. Der svares endvidere formueskat af den globale formue. Hvis der sker en beskatning af samme indkomst eller formue både her og i udlandet, vil den heraf følgende dobbeltbeskatning blive lempet enten efter reglerne i de af Danmark indgåede aftaler til undgåelse af dobbeltbeskatning eller efter interne regler i lovgivningen (ligningslovens § 33).

De nærmere regler om fuld skattepligt er i korthed følgende:

I kildeskattelovens § 1, nr. 1-5, omhandles betingelserne for fysiske personers fulde skattepligt her til landet.

a) Efter § 1, nr. 1, påhviler skattepligten personer, der har bopæl her i landet. Dette svarer også til, hvad der før kildeskatteloven (1970) var gældende efter reglerne i statsskatteloven, blot benyttes nu udtrykket "bopæl" i stedet for "bosat".

Ved fastlæggelsen af bopælsbegrebet lægges der navnlig vægt på, om den pågældende ved at grunde husstand, leje sig bolig eller andre foranstaltninger har tilkendegivet, at han agter at have hjemsted her i landet. Hvis en person, der hidtil har opholdt sig i udlandet, erhverver bopæl her i landet, indtræder skattepligten dog først, når han tager ophold her. Som sådant ophold betragtes ikke kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende, jfr. § 7, stk. 1.

Selv om en person, der har bopæl her i landet, opholder sig varigt i udlandet, består den fulde skattepligt her til landet. Det er således uden betydning, hvorlænge udlandsopholdet varer. Det afgørende for skattepligten er, at den pågældende har bopæl her.

Ved fastlæggelsen af bopælsbegrebet lægges hovedvægten i praksis på, om den pågældende har en helårsbolig til rådighed. Bevarelsen af et sommerhus anses almindeligvis ikke for bevaret bopæl. Hvis en skatteyder efter opgivelsen af sin hidtidige helårsbolig faktisk benytter et sommerhus til beboelse i en væsentlig del af året, kan dette imidlertid indebære fortsat skattepligt efter § 1, nr. 1.

Om skattepligten kan anses for bevaret ved fraflytning, beror på en samlet bedømmelse af skatteyderens forhold. Almindeligvis vedvarer skattepligten, så længe den pågældende disponerer over en helårsbolig her. Selv om boligen fremlejes under opholdet i udlandet, anses den pågældende i almindelighed for at have bevaret sin bopæl her, medmindre boligen er udlejet bindende for ham i mindst 3 år.

b) Efter kildeskattelovens § 1, nr. 2, er personer, der inden for de sidste 4 år har haft bopæl her i landet, fuldt skattepligtige, medmindre de godtgør at være undergivet indkomstbeskatning til fremmed stat, Færøerne eller Grønland efter reglerne for derboende personer. Bestemmelsen indebærer således, at en person, selv om han har opgivet sin bopæl her i landet og således ikke opfylder den almindelige skattepligtsbetingelse, bliver fastholdt som skattepligtig her i de første 4 år efter en bopælsopgivelse. Det gælder dog ikke, hvis den pågældende kan godtgøre, at han efter fraflytningen er undergivet indkomstbeskatning til fremmed stat, Færøerne eller Grønland efter reglerne for derboende personer. Skattepligten fastholdes kun i de tilfælde, hvor den pågældende før fraflytning havde haft bopæl her i landet i en sammenhængende periode af 4 år.

For at beskatning i udlandet kan begrunde ophør af skattepligten efter § 1, nr. 2, har man i praksis stillet visse krav til det udenlandske skattesystem. En række landes skattesystemer er godkendt i relation til bestemmelsen, medens andre landes skattesystemer ikke accepteres, fortrinsvis fordi beskatningen ikke omfatter hele den skattepligtiges globalindkomst.

Om baggrunden for bestemmelsen i § 1, nr. 2, og den praksis, der har udviklet sig på grundlag heraf, henvises til bemærkningerne nedenfor i afsnit 3.4.

c) I § 1, nr. 3, findes bestemmelser om skattepligt for personer, der uden at have bopæl her i landet opholder sig her i et tidsrum af mindst 6 måneder, heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende. I § 8, stk. 1, er det i tilknytning hertil bestemt, at skattepligten indtræder fra begyndelsen af det ophold her i landet, der begrunder skattepligten. § 1, nr. 3, må ses i sammenhæng med reglerne om begrænset

skattepligt af løn og lignende arbejdsvederlag hidrørende fra virksomhed her i landet.

I kildeskattelovens § 8, stk. 2, er der gjort en undtagelse fra skattepligtsreglen for personer, der som turister eller i studieøjemed tager ophold her i landet, som under deres ophold ikke driver selvstændig erhvervsvirksomhed, og som vedvarende er indkomstskattepligtige til deres hjemland. Sådanne personer er fritaget for skattepligt, indtil opholdet her i landet med eller uden afbrydelse har strakt sig over mere end 365 dage inden for et samlet tidsrum af 2 år.

d) Kildeskattelovens § 1, nr. 4, bestemmer, at den fulde skattepligt til Danmark også omfatter danske statsborgere, som gør tjeneste eller har varigt ophold på skibe med hjemsted her i landet, selv om de pågældende ikke er omfattet af de almindelige skattepligtsregler om bopæl og ophold. Dette gælder dog ikke, hvis de pågældende godtgør, at de har bopæl i udlandet, eller at de aldrig har haft bopæl her i landet.

e) Efter kildeskattelovens § 1, nr. 5, er endvidere danske statsborgere, som af den danske stat er udsendt til tjeneste uden for riget, og som ikke er omfattet af bestemmelserne om bopæl og ophold her i landet, skattepligtige til Danmark. Reglen tager i første række sigte på personer (diplomater m.fl.), der i kraft af folkeretlige immunitetsregler ikke er underkastet beskatning i opholdsstaten, men omfatter efter sin ordlyd også personer, der ikke nyder skattefrihed i opholdslandet. I overenskomster om internationale organisationer kan der dog være aftalt særregler om fritagelse for national beskatning af de ansatte i disse organisationer.

3.2. Begrænset skattepligt.

I modsætning til fuldt skattepligtige personer, der beskattes af deres indkomst efter globalindkomstprincippet, beskattes begrænset skattepligtige fysiske personer kun af indkomst med kilde i Danmark. Der er her især tale om personer, der har bopæl i udlandet, og som derfor ikke er hjemmehørende i Danmark (fremover omtalt som "non-residents").

Begrænset skattepligtige beskattes yderligere kun af de indkomstarter, der udtrykkeligt er opregnet i de almindelige regler i kildeskattelovens § 2, § 10 i lov om særlig indkomstskat m.v. og den særlige regel i kulbrinteskattelovens § 21.

Beskatningen sker som hovedregel på basis af nettoindkomsten. Det er dog kun de fradragsberettigede omkostninger, der knytter sig til erhvervelsen af den begrænset skattepligtige indkomst, der tillades fradraget.

For personer er hovedkategorierne af begrænset skattepligtig indkomst: løn, ydelser af lignende karakter som løn, f.eks. arbejdsløshedsunderstøttelse og pensioner af forskellig karakter, indtægt af fast ejendom i Danmark, indtægt ved forretningsmæssig virksomhed udøvet gennem et fast driftssted i Danmark samt udbytter fra danske selskaber.

Da de indtægtsarter, der undergives begrænset skattepligt, er udtømmende opregnet i lovgivningen, vil rente- og royalty-betalinger fra Danmark (der ikke er knyttet til et fast driftssted) ikke medføre begrænset skattepligt og følgelig ikke blive beskattet hos personer, der ikke er fuldt skattepligtige til Danmark.

Foruden indkomstskat svarer begrænset skattepligtige særlig indkomstskat af visse kapitalgevinster. Dette gælder avance ved salg af fast ejendom samt avance ved salg af formuegoder, der hører til det faste driftssted i Danmark (f.eks. driftsmidler, inventar og lignende).

Ved beregningen af indkomstskatten for begrænset skattepligtige anvendtes tidligere en kommuneskattesats på 20 pct. Fra 1985 benyttes en kommuneskattesats, der opgøres som gennemsnittet af de kommunale og amtskommunale udskrivningsprocenter, nedrundet til nærmeste hele procent. Ændringen medførte en ret betydelig skattestigning, idet satsen for 1985 er opgjort til 27 pct.

Hvis en udenlandsk lønmodtager beskattes her i landet som begrænset skattepligtig, nedsættes de beregnede skatter under anvendelse af et personfradrag for ugifte og to personfradrag for gifte, såfremt ægtefællen ikke har opnået en skattenedsættelse gennem personfradrag her i landet. Der indrømmes således to personfradrag, selv om den anden ægtefælle opnår skattenedsættelse gennem personfradrag eller lignende i hjemlandet.

Begrænset skattepligtige svarer skat af den formueskattepligtige værdi af erhvervsvirksomhed og fast ejendom i Danmark.

Med hensyn til opkrævningen af skatterne må der sondres mellem de tilfælde, hvor en person får udbetalt ydelser (f.eks. løn) fra en indeholdelsespligtig, som skal trække foreløbig skat af det udbetalte, og som hæfter subsidiært for skattens betaling, og alle andre tilfælde, hvor skatten opkræves som B-skatterater.

Hvor der er en indeholdelsespligtig, er der som hovedregel sikkerhed for, at skattemyndighederne får oplysning om de indtægter, en non-resident har, samt at skatten af disse indtægter bliver betalt.

I alle andre tilfælde, hvor skatten opkræves som B-skatterater, kan det forekomme, at skattemyndighederne ikke bliver opmærksom på en non-residentskatteyder, og der kan opstå problemer med inddrivelse af skyldige skatter.

Såfremt der ikke findes aktiver at gøre udlæg i, vil skattemyndighederne rette henvendelse til den pågældendes bopælsland med anmodning om inddrivelse, såfremt dobbeltbeskatningsaftalen har en inddrivelsesbestemmelse. Erfaringen med inddrivelse efter disse regler er generelt god.

Findes der ingen inddrivelsesbestemmelse i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og den pågældendes bopælsland, vil anmodning om inddrivelse kunne fremsendes til udenrigsministeriets lokale repræsentation i det pågældende land. Hvis inddrivelsesforsøg i udlandet viser sig at være forgæves, vil der eventuelt efter anmodning fra statsskattedirektoratet kunne foretages retslige skridt i det pågældende land. En del fordringer må dog afskrives som uerholdelige.

De nærmere regler om begrænset skattepligt er i korthed følgende:

a) Personer, der ikke har bopæl i Danmark og opholder sig her i mindre end 6 måneder, er pligtige til at svare indkomstskat efter reglerne i kildeskattelovens § 2 og kulbrinteskattelovens § 21.

Ifølge kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra a, er indkomstskattepligten betinget af, at der her fra landet oppebæres indkomst af den i § 43, stk. 1, nævnte art hidrørende fra kilder her i landet.

Reglerne i kildeskatteloven om begrænset skattepligt omfatter al form for lønindkomst og lignende, som i medfør af § 43, stk. 2, henregnes til A-indkomst. Det gælder således også pensioner, arbejdsløshedsdagpenge, understøttelser og andre arter af skattepligtig indkomst, der i det væsentligste udgør en nettoindkomst for erhververen.

For så vidt angår lønindtægt, skal to betingelser være opfyldt for, at den, der oppebærer lønindtægt, kan anses for begrænset skattepligtig her i landet:

- a) lønindtægten skal hidrøre her fra landet, og
- b) lønindtægten skal hidrøre fra virksomhed udført her i landet.

En i udlandet bosiddende person, der arbejder i Danmark i mindre end 6 måneder, og som får sin løn udbetalt fra et udenlandsk firma, vil efter de almindelige regler om begrænset skattepligt alene kunne beskattes i Danmark, såfremt det lønudbetalende firma har hjemting i Danmark. Ved hjemting forstås for en person retten i den retskreds, hvor den pågældende har bopæl, og for et selskab retten i den retskreds, hvor hovedforretningslokalet er beliggende.

Løn fra et udenlandsk firma, der ikke har hjemting her i landet, medfører således ikke begrænset skattepligt, selv om arbejdet udføres her.

Et udenlandsk firmas herværende filial vil have hjemting her i landet, og lønindtægt, der optjenes for arbejde, der udføres for filialen her i landet, vil være begrænset skattepligtig. Dette gælder også, hvor lønudbetalingen sker direkte fra det udenlandske hovedkontor, når lønudgiften som en driftsudgift vil være at henhøre til den danske filials driftsregnskab.

Der vil ligeledes foreligge begrænset skattepligt, hvis udbetalingen foretages af en befuldmægtiget, der har hjemting her.

Kildeskatteloven indeholder endvidere regler om beskatning af arbejdstagere, som anses for udlejede, og som arbejder her i landet. Beskatningen udgør 30 pct. af bruttovederlaget. En arbejdstager anses for udlejet, når han af en anden person (udlejeren) stilles til rådighed for at udføre arbejde i en andens virksomhed (hvervgiveren), og udlejeren ikke er ansvarlig for eller bærer risikoen for arbejdsresultatet. Arbejdstagere, der er

fuldt skattepligtige her til landet eller begrænset skattepligtige af vederlaget efter de almindelige regler, er ikke omfattet af reglerne om arbejdsudleje. Det er ikke en betingelse for skattepligten efter arbejdsudlejereglerne, at indkomsten oppebæres her fra landet. Skatten svares i disse tilfælde med 30 pct. af bruttolønnen.

Ved kulbrinteskatteloven er der sket en udvidelse af den subjektive skattepligt med hensyn til personer, der har indtægt i forbindelse med forundersøgelse, efterforskning og indvinding af kulbrinter og dertil knyttet virksomhed. Reglerne er dog subsidiære i forhold til kildeskattelovens regler om fuld eller begrænset skattepligt, idet de nævnte bestemmelser i kildeskatteloven altid finder anvendelse, når betingelserne herfor er opfyldt. Dette betyder, at arbejdstageren, hvis kildeskattelovens regler kan finde anvendelse, kan få indrømmet fradrag efter de gældende regler - i tilfælde af begrænset skattepligt, lønmodtagerfradrag samt personfradrag. Dette gælder dog ikke, såfremt der er tale om arbejdsudleje, jfr. ovenfor.

Hvis kildeskattelovens regler ikke kan finde anvendelse, f.eks. fordi opholdsperioden er mindre end 6 måneder i sammenhæng, og lønnen udbetales af en udenlandsk arbejdsgiver, der ikke har hjemting her i landet, grunder skattepligten sig alene på kulbrinteskatteloven, og skatten beregnes med 30 pct. af bruttoindkomsten.

Skattepligten efter reglerne om arbejdsudleje eller efter kulbrinteskatteloven vil ofte ikke kunne gøres gældende, fordi beskatningsretten er afgivet i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. En del af disse overenskomster genforhandles for tiden med henblik på at opnå dansk beskatningsret.

b) Personer, der uden at være omfattet af kildeskattelovens § 1, udøver et erhverv med fast driftssted her i landet eller deltager i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her eller på anden måde er berettiget til andel i overskud af en sådan virksomhed, er begrænset skattepligtige.

En person udøver erhverv her i landet, selv om virksomheden drives i interessentskabsform. Er der derimod tale om et aktieselskab, bliver aktionæren ikke begrænset skattepligtig efter denne bestemmelse, men efter reglerne om udbytte.

Ved fastlæggelsen af, hvornår der foreligger fast driftssted, lægges der efter praksis afgørende vægt på den præcisering af begrebet, der har fundet sted i tilknytning til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne samt på hidtidig landsskatteretspraksis. OECD's modeloverenskomst indeholder i så henseende en række vejledende bemærkninger i kommentaren til Artikel 5, som også er retningsgivende for retsstillingen her i landet på området.

c) Personer, der uden at være omfattet af kildeskattelovens § 1 ejer fast ejendom her i landet eller nyder indtægter af samme eller af her i landet oprettet familiefideikommis, herunder kapital båndlagt i henhold til lensafløsningsloven, er begrænset skattepligtige, jfr. kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra e).

Bortforpagteren af en ejendom er som ejer af ejendommen skattepligtig efter denne bestemmelse. Det samme gælder en forpagter eller lejer, som nyder (skattepligtige) indtægter af ejendommen.

d) Bestemmelsen i kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra f), indeholder regler om begrænset skattepligt for personer, der oppebærer udbytteindtægter her fra landet, d.v.s. udbytte af aktier i her i landet hjemmehørende indregistrerede aktieselskaber. Bestemmelsen blev indført samtidig med kildeskatteloven. Beskatningen gennemføres på den måde, at det udbyttebetalende selskab indeholder 30 pct. af udbyttet i forbindelse med selskabets udbetaling eller godskrivning af udbyttet. Ved denne indeholdelse har den udenlandske aktionær endeligt tilsvaret dansk udbytteskat. Er der ved en dobbeltbeskatningsaftale tillagt udenlandske aktionærer ret til dansk skattegodtgørelse, er denne skattegodtgørelse også begrænset skattepligtig, jfr. kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra g).

3.3. Lempelsesregler vedrørende udenlandsk indkomst,

a. Ligningslovens § 33 indeholder regler om, at skattepligtige her til landet kan opnå fradrag (credit) i de danske indkomstskatter for skat, som er betalt til en fremmed stat, Færøerne eller Grønland af indkomst fra kilder der. Fradragsbeløbet skal ikke kunne overstige den del af den samlede danske skat, der forholdsmæssigt falder på den i Danmark beskattede del af den udenlandske indkomst. Reglen indebærer, at fuldt skattepligtige per-

soner og selskaber kan opnå lempelse for dobbeltbeskatning af indkomst, som oppebæres fra udlandet. Reglen har især betydning i forhold til de lande, som Danmark ikke har dobbeltbeskatningsoverenskomst med.

b. I ligningslovens § 33 A og § 33 B findes særlige regler om lempelse af beskatning her i landet af udenlandsk lønindkomst. Endvidere har ligningsrådet fastsat standardfradrag for udgifter i forbindelse med arbejde i udlandet. Endelig er der i finanslovens tekstanmærkninger hjemmel til at fritage vederlag for arbejde i udviklingslande for beskatning. Mens § 33 A og ordningen for arbejde i udviklingslande går ud på fritagelse for beskatning, medfører § 33 B og ordningen med standardfradrag, at der indrømmes særlige ligningsmæssige fradrag ved indkomstopgørelsen.

Lempelsesreglerne i ligningslovens § 33 A omfatter kun personer, der er fuldt skattepligtige til Danmark. Såfremt arbejdet i udlandet strækker sig over mere end 6 måneder, indrømmes der nedslag i den danske skat med den del af skatten, der forholdsmæssigt falder på den i Danmark beskattede del af den udenlandske indkomst. Det er en betingelse, at der er tale om lønindkomst ved personligt arbejde i dansk eller udenlandsk tjenesteforhold optjent ved ophold uden for riget i en periode af mindst 6 måneder. Opholdet i udlandet må kun afbrydes af ferie eller lignende af en sammenlagt varighed af højst 42 dage. Såfremt Danmark i henhold til en dobbeltbeskatningsaftale har fået tillagt beskatningsretten til lønindkomsten, kan nedslag i skatten ikke opnås. Bestemmelsen har særlig betydning i relation til dobbeltbeskatningsaftalernes 183 dages-regel.

I medfør af ligningslovens § 33 B indrømmes der fradrag til søfolk på udenlandske skibe i udenrigsfart og til personer, som har lønindkomst ved tjeneste om bord på fartøjer og installationer, der anvendes off shore i tilknytning til efterforskning og udnyttelse af kulbrinteforekomster i udlandet. Fradraget beregnes både som et fast beløbsfradrag og som et procentfradrag. Fradraget for et helt indkomstår udgør 22.000 kr. med tillæg af 15 pct. af den lønindkomst, der stammer fra indkomsten om bord. Procentfradraget kan dog højst beregnes af en lønindkomst, der omregnet til helårsindkomst udgør 200.000 kr. Det samlede årlige fradrag kan således højst udgøre 52.000 kr. Fradragets størrelse er fast-

sat således, at de pågældende søfolk skattemæssigt stilles nogenlunde, som om de var omfattet af den danske sømandsskatteordning.

Ifølge ligningsrådets vedtagelse kan der ved lønarbejde uden for Danmark og Grønland indrømmes fradrag for merudgifter ved arbejdet. Ved uafbrudt ophold i udlandet på mindst to måneder gives der uden dokumentation et standardfradrag, som ved arbejde i Vesteuropa udgør 10 pct. af lønnen for arbejdet i udlandet, og som ved arbejde uden for Vesteuropa udgør 25 pct. af lønnen. For hver udlandsperiode kan fradraget højst beregnes af en pengeløn, der svarer til en helårlig pengeløn på 200.000 kr. Fradraget kan benyttes, selv om lønnen er fritaget for skat i Danmark i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne eller ligningslovens § 33 A.

c. Ved lov nr. 74 af 31. marts 1953 har regeringen bemyndigelse til under forbehold af gensidighed at indgå overenskomster med udlandet til undgåelse af dobbeltbeskatning. Dobbeltbeskatningsoverenskomsternes formål er at lempe eller ophæve international dobbeltbeskatning, hvorimod en dobbeltbeskatningsaftale ikke kan skærpe beskatningen. Ingen af de af Danmark hidtil indgåede mere end 60 dobbeltbeskatningsaftaler er helt ens. Større eller mindre variationer findes, og selv om OECD ved udarbejdelsen af en modelkonvention i 1963 med senere ændringer i 1977 har bidraget væsentligt til ensartet affattelse af aftalerne, vil der stadig under hensyn til forskellighederne i de enkelte landes interne skatte-lovgivninger og økonomiske status være afvigelser fra aftale til aftale.

I de senere år har man fra dansk side så vidt muligt søgt at følge OECD's forslag i modelkonventionen.

Efter dansk skattelovgivning er fysiske og juridiske personer, som er fuldt skattepligtige her til landet, indkomstskattepligtige af samtlige indkomster, hvadenten de hidrører her fra landet eller ikke, (globalindkomstbeskatningsprincippet).

Såfremt en fremmed stat i henhold til dens interne skattelovgivning rejser krav om skat af de samme indtægter hos en person eller et selskab, som beskattes i Danmark, opstår der en dobbeltbeskatningskonflikt mellem de to lande. Dansk skattelovgivning tager kun i et vist omfang hensyn til, at en indtægt, der er skattepligtig her i landet, hidrører fra udlandet og kan være gjort til genstand for beskatning der, (selskabsskattelovens §

17, stk. 2, om skattenedsættelse i tilfælde af indtægter fra virksomhed i udlandet, selskabsskattelovens § 13, stk. 3, og § 17, stk. 3, om skattefritagelse og -nedsættelse ved modtagelse af datterselskabsudbytter fra udlandet samt ligningslovens § 33 om fradrag i dansk skat for i udlandet betalt indkomstskat).

Dobbeltbeskatningsaftalerne fastlægger for en række indkomster, hvilket land der har beskatningsretten. Som udgangspunkt er det det land, hvor personen er hjemmehørende. I en række tilfælde indrømmes der dog kildestaten en fuld eller delvis adgang til at beskatte indkomsten.

Erhvervsvirksomhed beskattes, hvor virksomhedens hovedsæde er beliggende eller - hvis virksomheden udøves gennem filial i det andet land - beskattes den indkomst, der kan henføres til filialen (det faste driftssted) i det pågældende land. For skibs- og luftfart gælder der typisk særlige regler, hvorefter alene det land, hvor hovedsædet er beliggende, har beskatningsretten. Der findes endvidere særlige bestemmelser for bl.a. løn og pensioner, renter, udbytter, royalties og kapitalgevinster.

Når man ved at følge bestemmelserne i overenskomsten har fordelt beskatningsretten mellem de to stater, ophæves dobbeltbeskatningen ved, at bopælsstaten, når den ikke er tillagt beskatningsretten, enten helt undlader at beskatte indkomsten (exemption) eller giver et fradrag for skat, betalt i den anden stat (credit).

Credit-metoden anvendes i almindelighed af Danmark i dobbeltbeskatningsaftalerne. Denne metode giver Danmark ret til at medregne den udenlandske indtægt fuldt ud ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Dobbeltbeskatningen ophæves herefter ved, at Danmark i de beregnede skatter giver et nedslag med det mindste af følgende 2 beløb:

- a) den udenlandske skat af den udenlandske indtægt,
- b) den del af den danske skat, der forholdsmæssigt falder på den i Danmark beskattede del af den udenlandske indtægt.

I forhold til visse udviklingslande har Danmark givet adgang til credit her i landet for skatter, selv om disse eftergives i det andet land som en investeringsfremmende foranstaltning (matching-credit).

I en række - især ældre - dobbeltbeskatningsaftaler ophæves dobbeltbeskatningen efter exemptionsmetoden. Efter denne metode medregnes den udenlandske indtægt i den danske skattepligtige indkomst. I de herefter beregnede skatter gives et nedslag med den del af den således beregnede danske skat, der forholdsmæssigt falder på den i Danmark beskattede del af den udenlandske indtægt.

Det kan forekomme, at Danmark i henhold til en dobbeltbeskatningsaf tale kun har status som "kildeland", selvom en person opfylder betingelserne for fuld skattepligt hertil. Dette gælder f.eks., hvor en person med bevarelse af bopæl og skattepligt i den anden stat ganske klart opholder sig her på et tilsigtet midlertidigt arbejdsophold. I sådanne tilfælde - der også kan forekomme i forbindelse med fraflytning - vil det være bopælslandet, der i henhold til overenskomsten har beskatningsretten til hele indkomsten og formuen, medens Danmark - selvom den pågældende opfylder betingelserne for fuld skattepligt hertil - alene kan beskatte indkomst eller formue, til hvilken Danmark som kildeland har beskatningsretten.

En person, der således er fuldt skattepligtig her, men hvor Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten kun har status som "kildeland", vil desuagtet have fradragsret i samme omfang som de "egentlige" fuldt skattepligtige personer, og således f.eks. kunne fratrække ejendomsunderskud for ejendom i udlandet efter de her gældende regler for fuldt skattepligtige personer, uanset om det samme; fradrag foretages i indkomstopgørelsen til hjemlandet.

Tilfælde af denne art ("doppeltdomicil"), der tidligere har været forholdsvis sjældent forekommende, har foreligget hyppigere i de senere år, hvilket bl.a. skyldes den atypiske bestemmelse om "skattemæssigt hjemsted" i dobbeltbeskatningsaftalen med Grønland. Ved afgørelsen af hvor en fysisk person er hjemmehørende, lægger de almindeligt anvendte regler i OECD's model til dobbeltbeskatningsaf taler i første række vægt på, hvor den pågældende har fast bolig til rådighed, og i anden række, hvor den pågældende opholder sig. I aftalen med Grønland tages der ikke hensyn til den faste bolig, men der lægges med det samme vægt på opholdsstedet. Dette medfører, at en person, som under ophold i Grønland bevarer sin faste bopæl i Danmark, fortsat vil være fuld skattepligtig her til landet samtidig med, at han efter ophold af en vis varig-

hed (6 måneder) i Grønland bliver fuldt skattepligtig til Grønland med tilbagevirkende kraft fra indrejsedatoen.

3.4. Vurdering af de gældende regler om fuld skattepligt med hensyn til imødegåelse af skatteflugt og forslag til eventuelle ændringer.

Udvalget skal overveje, hvorledes det kan sikres, at indkomster med dansk kilde beskattes her i landet, medmindre de faktisk beskattes i andre lande med tilsvarende skattesystemer. Denne målsætning indeholder således de samme elementer som den nuværende regel i kildeskattelovens § 1, nr. 2. Efter denne regel omfatter den fulde skattepligt personer, der indenfor de sidste 4 år har haft bopæl her i landet, medmindre de godtgør at være undergivet indkomstbeskatning til fremmed stat, Færøerne eller Grønland efter reglerne for derboende personer.

Begrundelsen for § 1, nr. 2.

Medens reglerne om fuld skattepligt som følge af bopæl eller ophold også kendtes før kildeskatteloven, er reglen om fortsat skattepligt efter fraflytning (§ 1, nr. 2) en nydannelse, som indførtes med kildeskatten. Der skete herved en væsentlig udvidelse af skattepligten i forhold til de hidtil gældende regler i statsskatteloven og ligningsloven. Reglen blev begrundet med, at den ville gøre det vanskeligere for herboende at etablere sig som "udlandsdanskere", dels fordi skattepligten ikke ophører, blot fordi bopælen opgives, dels fordi det den gang ikke kunne antages, at Nationalbanken ville betragte en person som valutaudlænding, så længe hans fulde skattepligt til Danmark bestod.

Statsskatteloven indeholdt før kildeskatteloven en bestemmelse i § 42, stk. 5, hvorefter personer, der som følge af bortrejse til udlandet eller af andre grunde ikke var medtaget ved skatteansættelsen her i landet for et eller flere år, efter tilbageflytning skulle ansættes til indkomst- og formueskat til staten for de pågældende skatteår, dog at denne efterbeskatning skulle gøres gældende inden 5 år.

Denne regel havde givet anledning til meget betydelige administrative vanskeligheder og blev kun meget sparsomt anvendt i tiden op til kildeskattelovens vedtagelse.

Ved indførelse af kildeskatteordningen, hvor det nøjagtige tidspunkt for skattepligtens bortfald har direkte betydning for den indkomstperiode, der skal tages i betragtning, blev det anset som vigtigt, at der blev skabt klare regler for skattepligtsophør, og statsskattelovens regel blev ophævet i forbindelse med indførelse af kildeskatteloven.

Reglen i § 1, nr. 2, kom ind i kildeskatteloven under folketingsbehandlingen. Det oprindelige lovforslag havde i princippet bibeholdt statsskattelovens ordning om, at fuld skattepligt krævede, at bopælen i Danmark opretholdtes - også under midlertidigt ophold i udlandet, dog længst for en periode af 4 år. Skattepligten kunne dog - trods bopælens opretholdelse - bortfalde tidligere end ved udløbet af 4-års perioden, såfremt det blev godtgjort, at vedkommende under udlandsopholdet var undergivet indkomstskattepligt til fremmed stat efter reglerne for derboende personer. I bemærkningerne til lovforslaget anførtes følgende (lovforslag nr. 26 1966/67):

"Efter statsskattelovens § 2, nr. 1 og 2, er en person, der er bosat her i landet, fuld skattepligtig her, selvom han opholder sig i udlandet, sålænge dette ophold ikke er af varig karakter. Af varig karakter anses et sådant ophold i udlandet ifølge praksis i reglen at være, når opholdet strækker sig over 2-3 år, og i så fald bortfalder den fulde skattepligt fra begyndelsen af udlandsopholdet at regne. Skattepligtens bortfald er uafhængig af, om skattepligt i udlandet opstår.

Spørgsmålet om hvorvidt betingelserne for skattepligtens bortfald på grund af ophold i udlandet er opfyldt, har i praksis givet anledning til mange vanskeligheder. Under en ordning med skat af den løbende indtægt, hvor det nøjagtige tidspunkt for skattepligtens bortfald får direkte indflydelse for den indkomstperiode, der skal tages i betragtning, vil det være af stor betydning, at der skabes klare regler for, hvornår skattepligten for personer, der bevarer bopæl her i landet, bortfalder på grund af ophold i udlandet. I så henseende forekommer de i Norge gældende bestemmelser hensigtsmæssige, og bestemmelserne i forslagens § 1, nr. 1, er udformet på linie hermed. Skattepligten bortfalder herefter i disse tilfælde fra det tidspunkt, fra hvilket den pågældende godtgør at være fuld skattepligtig til fremmed

stat, og under alle omstændigheder - altså hvor fuld skattepligt til fremmed stat ikke dokumenteres - fra det tidspunkt, hvor opholdet i udlandet har været 4 år. Den, der vil påberåbe sig skattefrihed i henhold til denne bestemmelse, må godtgøre, at betingelserne herfor er tilstede, og skattefriheden indtræder da fra det tidspunkt, hvor betingelserne er opfyldt."

I bemærkningerne blev videre nævnt følgende: "Selvom skattepligten er bortfaldet på grund af 4 års ophold i udlandet, vil der dog, såfremt den pågældende senere vender tilbage her til landet være mulighed for at foretage efteransættelse af ham i medfør af statsskattelovens § 42, stk. 5. En betingelse for en sådan efteransættelse er ifølge praksis, at den pågældende ikke i udlandet har været undergivet en til dansk indkomstbeskatning svarende skattepligt til fremmed stat, hvorhos lovbestemmelsen kræver, at efteransættelsen gøres gældende inden der er forløbet 5 år.

Når opholdet i udlandet er forbundet med indkomstskattepligt til fremmed stat efter reglerne for derboende personer, har man fundet det rimeligt at lade skattepligten hertil landet bortfalde samtidig med, at skattepligten til den fremmede stat opstår. Efter formuleringen af den citerede bestemmelse er det en forudsætning for skattepligtens bortfald, at der er tale om en egentlig indkomstbeskatning til fremmed stat, omfattende den pågældendes fulde indkomst. Således vil en begrænset indkomstskattepligt til den fremmede stat ikke være tilstrækkelig, og det samme må gælde en beskatning, der f.eks. blot går ud på, at alle derboende personer svarer en årlig afgift, der er uafhængig af størrelsen af den skattepligtige indkomst."

4 års-reglen var som det ses af bemærkningerne en nyskabelse og hørte oprindeligt hjemme i skattepligtsreglen om bopæl. Efter reglens udskillelse til et selvstændigt litra under folketingsbehandlingen er reglen løsgjort fra reglen om bopæl (domicil) og etablerer skattepligt, selv om der aktuelt ikke er bopæl i Danmark. Skattepligten fastholdes efter reglen in continenti af tidligere dansk bopæl. Hensigten med reglen var som nævnt at udvide skattepligtsreglerne med henblik på at gøre det vanskeligere at etablere sig som udlandsdanske af skattemæssige grunde.

Betingelserne i § 1, nr. 2.

Efter bestemmelsen i § 1, nr. 2, ophører skattepligten:

- a) når der er forløbet 4 år efter bopælsopgivelse, eller
- b) såfremt det godtgøres, at den pågældende er blevet undergivet beskatning i en fremmed stat, på Færøerne eller Grønland efter reglerne for derboende personer.

I overensstemmelse med bemærkningerne til § 1, nr. 1, er det en betingelse, at den pågældende er blevet undergivet fuld skattepligt "efter reglerne for derboende personer", ikke blot begrænset skattepligt.

Det er en forudsætning for bestemmelsens anvendelse, at den skattepligtige udtrykkelig påberåber sig, at betingelserne for ophør af skattepligt er til stede og dokumenterer dette, almindeligvis, men ikke nødvendigvis, ved indsendelse af en særlig blanket i behørigt udfyldt stand (F-54, bilag 1).

Dokumentationen for indtrædelse af skattepligt efter reglerne for bosiddende personer skal afgives af skattemyndighederne i den pågældende stat eller af en anden myndighed, som er beføjet på skattemyndighedernes vegne.

Det er endvidere antaget, at fritagelsesbestemmelsen kun er anvendelig, når vedkommende stat i almindelighed undergiver derboende personer en beskatning, hvis grundlag i hovedtræk svarer til et indkomstgrundlag, der benyttes af Danmark.

Hvis den pågældende på grund af indtægts størrelse rent faktisk ikke betaler skat, kan fritagelsesbestemmelsen alligevel anvendes, hvis de nævnte betingelser er opfyldt.

Skattepligten ophører med virkning fra

- a) det tidspunkt, hvor 4-års perioden er udløbet, eller
- b) den dato, fra hvilken den pågældende ifølge attestation er undergivet indkomstbeskatning til fremmed stat, Færøerne eller Grønland efter reglerne for derboende personer.

Når en person indenfor 4-års perioden flytter fra et land, hvor han havde godtgjort at være underkastet fuld skattepligt, til et andet land, hvor han ikke beskattes i overensstemmelse med

de opstillede betingelser, bliver han påny fuldt skattepligtig her til landet.

Det er en forudsætning, at den tidligere bopæl i Danmark umiddelbart før fraflytningen har bestået over et sammenhængende tidsrum af mindst 4 år, jfr. kildeskattelovens § 7, stk. 2. Der kan ikke ved opgørelsen af 4-års perioden ske sammenlægning af flere perioder med bopæl her.

Har en person kun haft ophold i Danmark, vil skattepligten opføre straks ved fraflytningen uanset opholdets varighed. Der skal heller ikke tages hensyn til en opholdsperiode, der er gledet over i en bopælsperiode ved udfindelsen af, om betingelsen med 4 års bopæl er opfyldt.

Reglen om opretholdelse af fuld skattepligt efter fraflytning har normalt kun teoretisk betydning overfor de lande, som Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, i den udstrækning det andet land ved aftalen har fået tillagt beskatningsretten. Efter aftalerne kan en person kun være hjemmehørende i en af staterne. Dette gælder også, hvis han efter interne regler er fuldt skattepligtig i begge stater. I det omfang skatteyder anses for at være hjemmehørende i den anden stat, vil Danmark i almindelighed kun kunne beskatte de indkomsttyper, som Danmark som kildeland har beskatningsretten til, (f.eks. udbytter, renter, royalties og pensioner). Om muligheden for i denne situation at fratrække underskud, se ovenfor afsnit 3.3.

Det kan dog tænkes, at aftalen indeholder en såkaldt "subject to tax-clause", hvorefter Danmark opnår en subsidiær beskatningsret til indkomster, som ikke beskattes i det andet land som følge af lovgivningen i dette land.

Er tilknytningsmomenterne til Danmark undtagelsesvis så store efter en fraflytning, at den pågældende i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten fortsat anses for at være hjemmehørende i Danmark, kan skattepligten efter § 1, nr. 2, håndhæves også på indkomsttyper, hvor bopælslandet efter aftalen har beskatningsretten. Er den anden stat kildestat for en indkomsttype, som kildestaten har beskatningsretten til, vil Danmark indrømme credit eller exemptionsnedslag (afhængig af bestemmelserne i aftalen).

Overfor de lande, som Danmark ikke har dobbeltbeskatningsoverenskomst med, vil reglen umiddelbart kunne praktiseres. Dette

gælder bl.a. langt hovedparten af de lande, der i almindelighed betragtes som "skattely-lande", men fraflyttere med skatteflugts-hensigt, som derfor ikke er interesseret i at være omfattet af fuld dansk skattepligt efter § 1, nr. 2, flytter typisk ikke til sådanne lande.

Skattepligtige efter § 1, nr. 2, vil i mange tilfælde kunne opnå nedslag efter ligningslovens § 33 A, jfr. herom afsnit 3.3.

På grundlag af bemærkningerne til bestemmelsen har man antaget, at et udenlandsk skattesystem for at begrunde ophør af fuld skattepligt til Danmark, skulle være baseret på globalbeskatning, og at der skulle være tale om beskatning af en vis højde. I bemærkningerne står: "Efter formuleringen af den citerede bestemmelse er det en forudsætning for skattepligtens bortfald, at der er tale om en egentlig indkomstbeskatning til fremmed stat, omfattende den pågældendes fulde indkomst."

Skattemyndighederne har ud fra disse kriterier foretaget en vurdering af skattesystemerne i en række lande. Værdien af bestemmelsen som skatteflugtværn er imidlertid blevet svækket som følge af nogle kendelser fra landsskatteretten. I en kendelse af 13. juli 1979 vedrørende beskatning i Nigeria har landsskatteretten fundet det betænkeligt, ikke at antage, at skatteyder var undergivet indkomstbeskatning efter reglerne for derboende personer, uanset skattesystemet i Nigeria ikke bygger på globalbeskatning. Der blev ikke taget hensyn til skattesystemets beskaffenhed eller til, om der faktisk blev betalt skat.

Dette standpunkt har ført til godkendelse af skattesystemer, der bygger på andre principper end globalindkomstbeskatning. Det drejer sig dels om lande, som bygger på væsentligt andre principper end det danske (f.eks. Rwanda, Marokko, Singapore og Brasilien), men også lande, med hvilke Danmark snarere kan sammenlignes, fraviger i større eller mindre omfang globalbeskatningsprincippet, uden at det fører til, at deres skattesystemer ikke anerkendes. Det gælder f.eks. Storbritannien, hvor tilflyttere i almindelighed beskattes som residents, hvilket indebærer, at de pågældende alene beskattes af indtægter i Storbritannien samt af indtægter, som føres ind i Storbritannien, men ikke af indtægter, herunder formueindtægter, som forbliver i udlandet.

Også Schweiz indtager i så henseende en særstilling, idet der her praktiseres et system, hvor der kan opnås skønsmæssig ansættelse efter forhandling med skattemyndighederne (Pauschalbeskatning). En sådan beskatning anerkendes ikke i relation til § 1, nr. 2.

Den anden betingelse (skattebyrdens vægt) har ikke været selvstændigt bærende for afgørelser, men har indgået som et element i den samlede vurdering af det udenlandske indkomstskattesystem. Det bemærkes, at der i lovordet "indkomstbeskatning" ligger et krav om, at beskatningen skal være afhængig af størrelsen af den skattepligtige indkomst. Derimod kan der ikke stilles krav om, at der skal udløses beskatning i det pågældende land. En manglende skattebetaling kan f.eks. være en følge af bundgrænser o.l. Landsskatte retten har anset skattesystemet på Kanalørerne (20 pct. proportional skat af indkomsten) for at være tilstrækkeligt til at opfylde kravet om indkomstbeskatning efter § 1, nr. 2.

Administrationen af § 1, nr. 2.

Lovbestemmelsen har i praksis givet anledning til en række vanskeligheder både lokalt og centralt.

Lokalt har vanskelighederne især været koncentreret om at lokalisere og ikke mindst følge personer, der er skattepligtige efter § 1, nr. 2. Endvidere har det også i tilfælde, hvor skattepligten fastholdes, været vanskeligt at få selvangivelse indsendt i tilfælde, hvor skatteyder er lokaliseret. Skønsmæssig ansættelse og tvangsinddrivelse kan efter omstændighederne finde sted, men er under alle forhold besværlige.

Endvidere har der været forbundet en række praktiske vanskeligheder med underretning af skatteyder om ansættelse og eventuel inddrivelse af restancer. Hvis man vælger at afvente skatteydernes eventuelle tilbagekomst, vil der kunne opstå forældelsesproblemer.

Centralt har der foreligget vanskeligheder, når der skal tages stilling til godkendelse af vedkommende udenlandske skattesystem, en stillingtagen, der forudsætter ret dybtgående undersøgelser af ofte vanskeligt tilgængelige udenlandske love, der også løbende undergives ændringer.

Herudover kan det nævnes, at kontrollerfaringer fra de senere år viser, at indkomsten i mange tilfælde, hvor der er afgivet

F-54 erklæring, rent faktisk ikke er blevet beskattet i udlandet. Dette kan skyldes flere forhold, bl.a. misforståelser hos de udenlandske myndigheder om betydningen af F-54 blanketten og mindre effektive skatteadministrationer i udlandet. Blanketten er for nylig blevet revideret bl.a. for at tydeliggøre dens betydning for udenlandske myndigheder (se bilag 1).

Skattemyndighederne har i praksis antaget, at hvis en person trods indgivelse af F-54 erklæring ikke er de udenlandske skattemyndigheder bekendt, f.eks. fordi der ikke er indgivet selvangivelse i udlandet, er betingelsen for bortfald af skattepligt i kildeskattelovens § 1, nr. 2, ikke opfyldt. Hvis personen i et sådant tilfælde i forbindelse med en dansk skattesag efterfølgende indgiver selvangivelse til udlandet, er det skattemyndighedernes opfattelse, at der kan bortses herfra ved de danske skatteansættelser, idet den efterfølgende indgivelse af selvangivelsen til udlandet alene må anses foretaget som følge af den danske skattesag. Hvis kun en mindre del af indkomsten er selvangivet til udlandet, er vedkommende de udenlandske myndigheder bekendt, og skattepligten til Dannevirke bortfalder, selv om der unddrages de udenlandske myndigheder skat.

Udover problemerne med administrationen af bestemmelsen giver samspillet mellem forskellige landes skatteregler en række skatteunddragelsesmuligheder, som § 1, nr. 2, har vist sig ikke at give et tilstrækkeligt værn imod. Som eksempel herpå kan nævnes situationen i forhold til Storbritannien og Belgien.

I Storbritannien beskattes tilflyttere som "residents". Som udgangspunkt er den samleside udenlandske indkomst skattepligtig. Er en person imidlertid ikke "domiciled", men alene "resident", undergives indkomsten i almindelighed kun britisk beskatning i det omfang, den udenlandske indkomst føres ind i Storbritannien. En sådan ordning medfører, at f.eks. renteindtægter, som bliver stående i udlandet, ikke undergives beskatning i Storbritannien. Har en person derimod status som "domiciled", beskattes han af sin globalindkomst. "Domiciled" er et specielt begreb, som ikke sigter hverken til nationalitet eller for så vidt til spørgsmålet om bopæl. Efter de engelske regler får en person det, der kaldes oprindelsesdomicil ved fødslen. Dette er normalt hans faders domicil og derfor ikke nødvendigvis det land, hvor han selv er født. Det vil sige, at indvandrere i princippet kan bo i Storbritannien

meget længe uden at blive "domiciled" i Storbritannien. Det er også muligt at få tildelt domicil (domicile of choice). Hertil kræves ikke blot, at den pågældende i adskillige år har haft bopæl i Storbritannien, men også at det godtgøres, at vedkommende er fast overbevist om at ville bo der resten af sit liv.

En dansk emigrant, der flytter til Storbritannien, vil uden videre kunne opnå status som "resident and ordinarily resident" fra tilflytningstidspunktet, hvilket efter praksis indebærer, at skattepligten til Danmark efter kildeskattelovens § 1, nr. 2, kan ophøre. En tilflytter betragtes som "resident" i Storbritannien, når han har sin bopæl dér. Han betragtes tillige som "ordinarily resident", hvis han har til hensigt at bo der i længere tid (3 år). Fastlæggelsen af de to begreber er ikke lovbundet, men sker på grundlag af praksis. Skattepligten for "ordinarily residents" fastholdes til Storbritannien også under kortvarige ophold i udlandet.

Belgien beskatter i almindelighed ikke kapitalgevinster, og der finder som følge heraf ikke beskatning sted af avancer, som opnås ved salg af aktier i Belgien eller i udlandet. Det betyder, at en dansker, der opnår status som fuldt skattepligtig i Belgien, vil kunne sælge sine danske aktier uden aktieavancebeskatning. Skattemyndighederne har i de senere år set en række tilfælde, hvor skatteydere har opretholdt en adresse i Belgien i kortere tid med henblik på aktiesalg for herefter at tage ophold i et andet udland (ofte Storbritannien).

Overvejelser om ændring af § 1, nr. 2.

Således som retsstillingen må antages at være i dag, ophører skattepligt, til Danmark som oftest, når en person dokumenterer, at han i det givne udland er beskattet efter reglerne for derboende personer (i Storbritannien som "resident"), men altså ikke i tilfælde, hvor beskatningen i udlandet sker i henhold til en særlig tilflytterskat eller lignende (f.eks. Schweiz).

Udgangspunktet for overvejelserne med hensyn til kravene til en ændret retsregel må være:

Reglen må udformes således, at skatteyderen har mulighed for at vurdere de skattemæssige konsekvenser af beslutningen om fraflytning, inden den træffes.

Skattepligt bør ophøre på det tidspunkt, hvor den begivenhed indtræffer, der bevirker skattepligtens ophør.

- Reglen skal indeholde et skatteflugtsvørn.
- Reglen skal kunne administreres enkelt og ensartet af de lokale og de centrale skattemyndigheder med henblik på en enkel procedure i alle sædvanlige fraflytningstilfælde. Det må herunder overvejes, om en eventuel fremtidig ordning skal bygge på, at de centrale myndigheder skal foretage de ofte vanskelige undersøgelser af fremmede landes skattesystemer.

Som nævnt har den nuværende regel i kildeskattelovens § 1, nr. 2, ikke levet op til intentionerne i forbindelse med indførelsen af kildeskatten om at skabe en klar og administrerbar regel. En afhjælpning af de mangler, der er ved anvendelsen af bestemmelsen, kan foretages på flere måder.

a. En revision af § 1, nr. 2, således at de krav, som praksis oprindeligt stillede til de udenlandske skattesystemer, lovfæstes.

b. En objektivisering af bestemmelsen, således at skattepligten ophører ved bopælsopgivelse, men genindtræder med tilbagevirkende kraft ved tilbageflytning indenfor f.eks. 4 år uafhængig af, hvilket land den pågældende flytter til.

c. En fastholden af skattepligten efter skatteyderens personlige forhold, herunder hans tilknytning her til landet efter at bopæl er opgivet.

ad a. Revision af 4-års reglen.

Som nævnt blev der tidligere stillet strengere krav til de udenlandske skattesystemer, for at de kunne godkendes i relation til bestemmelsen. Ønskes disse krav opretholdt, efter at de nævnte kendelser fra landsskatteretten har fastslået, at den nuværende bestemmelse ikke giver den fornødne hjemmel, kræves et ændret lovgrundlag. En nærliggende løsning vil her være at give bestemmelsen en udformning, der svarer til de nye regler i selskabsskattelovens § 13, stk. 3, om fritagelse for beskatning her i landet af udloddet udbytte fra et udenlandsk datterselskab til dansk moderselskab. Bestemmelsen kunne i en ændret affattelse have følgende ordlyd:

"2) personer, der inden for de sidste 4 år har haft bopæl her i landet, medmindre de godtgør at være undergivet indkomstbeskatning til fremmed stat, Færøerne eller Grønland, efter regler, der ikke i væsentlig grad afviger fra reglerne her i landet. Ministeren for skatter og afgifter fastsætter de nærmere regler om betingelserne for, at dette krav kan anses for opfyldt."

En løsning som den skitserede vil indebære, at skattemyndighederne skal vurdere de udenlandske beskatningssystemer, og at skattemyndighederne fortsat skal arbejde med F-54 attester. En regel af dette indhold vil kun afhjælpe visse problemer i forhold til skattely-landene. De problemer, som skattemyndighederne i dag arbejder med i relation til Storbritannien, vil f.eks. ikke umiddelbart blive løst ved den nævnte regel, hvis den nuværende praksis med godkendelse af residentbeskatningen videreføres. Det kunne derfor overvejes at supplere § 1, nr. 2, med en "værnsregel", der kunne få virkning i tilfælde, hvor kravet om globalindkomstbeskatning i det udenlandske skattesystem ikke opretholdes fuldt ud, f.eks. i relation til Storbritannien. Reglen kunne f.eks. gå ud på, at skattepligt til Danmark opretholdes i 4-års perioden for indkomst med dansk kilde i tilfælde, hvor tilflytterlandet kun beskatter en del af vedkommendes indkomst. Forudsætningen for, at en sådan regel kan udnyttes overfor lande, som Danmark har indgået dobbeltbeskatningsaftale med, er dog, at aftalen indeholder regler om en subsidiær beskatningsret i tilfælde, hvor det andet land ikke udnytter sin primært tillagte beskatningsret (en subject to tax-clause). Den dansk-engelske dobbeltbeskatningsaftale indeholder f.eks. en sådan regel.

Vanskelighederne ved administrationen af F-54 attesterne kunne eventuelt i nogen grad afhjælpes ved, at det i bestemmelsen blev pålagt skatteyderen at indsende årlig dokumentation for, at han er undergivet beskatning i en fremmed stat.

Opretholdelse af den fulde skattepligt til Danmark, efter at bopælen her i landet er opgivet, og der ikke består anden tilknytning her til landet, er set i international sammenhæng en vidtgående regel, som er vanskelig at håndhæve. Det kan vel ikke udelukkes, at reglen i en række tilfælde virker som skatteflugtsværn, men i en række tilfælde synes den at ramme mere tilfældigt og ofte fraflyttere uden skatteflugtshensigt. Hertil kommer de tidligere omtalte praktiske vanskeligheder ved administrationen

af reglen. På den anden side bør reglens præventive virkning ikke undervurderes. Opstillingen af en "positivliste" og en "negativliste" over godkendte og ikke godkendte lande har også været en betydelig hjælp og vejledning for skatteydere og praktikere, der har kunnet indrette sig under hensyn hertil.

ad b. Skattepligten genindtræder ved tilbageflytning indenfor f.eks. en 4-års periode.

En sådan regel kunne f.eks. gå ud på, at skattepligten ophører i forbindelse med opgivelse af bopæl, men genindtræder med virkning fra den tidligere skattepligts ophør, hvis den pågældende flytter tilbage til Danmark indenfor et tidsrum af 4 år efter, at skattepligt i henhold til stk. 1 ophørte. Det kan endvidere opstilles som en forudsætning, at den tidligere bopæl her i landet har strakt sig over et sammenhængende tidsrum af mindst 4 år. Reglen udstrækker efter objektive kriterier skattepligten til Danmark i en vis periode efter fraflytning, forudsat at der sker tilbageflytning indenfor denne periode. Reglen indebærer, at man ikke længere skal arbejde med F-54 attester og tage stilling til skattesystemerne i de enkelte lande. En sådan ordning indeholder imidlertid andre administrative problemer. I tilfælde af skattepligtens genindtræden skal der ske en opgørelse af mellemværendet med de danske skattemyndigheder i de 4 år under hensyntagen til indgåede dobbeltbeskatningsaftaler og creditreglen i ligningslovens § 33.

For en regel af det omhandlede indhold kan anføres, at den overflødiggør det vanskelige arbejde med at lokalisere og følge personer, der er skattepligtige efter § 1, nr. 2, og at den fritager skattemyndighederne for vanskelighederne med at få indsendt selvangivelse, hvor skatteyderen bliver lokaliseret. I de tilfælde, hvor dette arbejde skal foretages under den skitserede ordning, har den pågældende taget bopæl her i landet igen, og situationen bliver derfor for så vidt ganske sædvanlig. Til gengæld for dette skal fraflyttende personer alene markeres på mandtalslisterne med 4½ års erindring.

Fordelen ved en regel af det omhandlede indhold er, at den for så vidt er klar for borgerne på det tidspunkt, hvor de ønsker at disponere, og at den er neutral med hensyn til tilflytningsland. Under den gældende retstilstand har der fundet en betydelig

forskelsbehandling sted mellem skatteydere, der tog til lavt beskattede, godkendte lande, og skatteydere, der tog til ikke godkendte lande, eksempelvis en række arabiske lande.

Hvis Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det andet land, vil dobbeltbeskatning blive undgået under den skitserede ordning. Foreligger der ingen dobbeltbeskatningsoverenskomst, vil dobbeltbeskatning blive undgået i det omfang, det følger af ligningslovens § 33 og § 33 A.

Formålet med reglen skulle være at dæmme op for skatteflugt. Imidlertid vil en regel af denne type nok ramme noget tilfældigt. De personer, der indretter sig med skatteflugt for øje, vil typisk blive i udlandet i mere end 4 år. De personer, der kommer hjem indenfor 4-års perioden, vil ofte være skatteydere, som af arbejdsmæssige eller helbredsmæssige grunde er nødsaget hertil. Der synes derfor at være risiko for, at en regel af denne type ikke vil være tilstrækkeligt præventiv, idet den ikke rammer personer, som flytter fra Danmark med henblik på skatteflugt. Spørgsmålet er derfor nok, om en sådan løsning bør vælges alene af administrative grunde.

ad c. Fastholdelse af fuld skattepligt efter bopælsopgivelse, sålænge fraflytteren har anden tilknytning til Danmark.

Det kunne overvejes at indføre en ordning, hvorefter fuld skattepligt ikke blot omfatter fysiske personer hjemmehørende i Danmark, men også personer, som efter flytning fra Danmark til udlandet alligevel har bevaret en væsentlig tilknytning til landet, f.eks. fordi de pågældende driver virksomhed eller ejer fast ejendom i Danmark eller er hovedaktionær i et dansk selskab. En regel af dette indhold vil fastholde beskatning her til landet i tilfælde, hvor skatteyderen stadig har tilknytning til Danmark og en vis mulighed for at nyde godt af de ydelser fra det offentlige, som modsvarer skattebetalingen. Samtidig indeholder en regel af denne type et vist skatteflugtsværn. Reglen fastholder fuld skattepligt her til landet og bygger således i princippet på globalindkomstbeskatning.

Den skitserede regel vil i mange tilfælde kun få begrænset virkning, når Danmark har en dobbeltbeskatningsaftale med skatteyderens tilflytningsland.

I forhold til anvendelsen af dobbeltbeskatningsaftalen kan skatteyderen kun anses for hjemmehørende i ét af de to aftalelande. Dette gælder, uanset at den pågældende er fuldt skattepligtig begge steder.

Hvor bopælsstaten herefter har den udelukkende beskatningsret til en indkomsttype, vil kildestaten (Danmark) være afskåret fra at beskatte denne indkomst. Som eksempler på sådanne indkomsttyper kan nævnes renter, royalties og aktieavancer. Kilstaten vil normalt også være afskåret fra at beskatte disse indkomsttyper, selv om bopælsstaten ikke beskatter disse (aktieavancer - Belgien).

Den fulde skattepligt får imidlertid betydning, hvis aftalen deler beskatningsretten mellem kildestaten og bopælsstaten f.eks. ved at fastsætte en kildestatssats ved beskatning af renter og royalties, eller hvis aftalen indeholder en subsidiær beskatningsret for kildestaten i de tilfælde, hvor bopælsstaten på grund af sin interne lovgivning ikke beskatter indkomsten.

Herudover vil bestemmelsen få betydning, hvis tilknytningsmomenterne til Danmark er så væsentlige, at skatteyderen i dobbeltbeskatningsaf talens forstand fortsat må anses for hjemmehørende i Danmark.

Danmark har ikke dobbeltbeskatningsaftale med hovedparten af de klassiske skattely-lande, og overfor disse lande vil beskatningen umiddelbart kunne praktiseres. Den herved opståede eventuelle dobbeltbeskatning vil herefter normalt kunne lempes efter interne regler.

En regel af det skitserede indhold kendes fra Sverige, jfr. bilag 6, punkt 1.a. Ved administrationen af den svenske ordning har man ved bedømmelsen af spørgsmålet om tilknytning til Sverige lagt vægt på, om vedkommende har taget varig bopæl i udlandet, om han opholder sig i udlandet i studieøjemed eller af helbredsgrunde, om han har bolig eller familie i Sverige, og om han driver virksomhed eller fast ejendom i Sverige og dermed ligestillede forhold, f.eks. hovedaktionærforhold.

Den svenske ordning indeholder en særlig bevisbyrderegel. Indtil udløbet af en 3-års periode efter fraflytningen tilkommer det den skattepligtige at bevise, at han ikke har en sådan tilknytning til landet, at det kan begrunde fuld skattepligt. Efter udløbet af 3-årsperioden påhviler det skattemyndighederne at be-

vise, at en sådan tilknytning foreligger. Ved vurderingen heraf spiller det ingen rolle, om der faktisk sker en beskatning i udlandet eller ikke.

Der er fremsat lovforslag om at udvide 3 års-perioden til 5 år. Sverige har i enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomster taget højde for 3-års reglen. I aftalen med Spanien er således indsat en regel om, at såfremt en person anses skattepligtig til Sverige på grund af 3-års reglen, skal fordelingen af beskatningsretten mellem Sverige og Spanien afgøres ved aftale mellem de to lande.

Mens den svenske ordning som nævnt bygger på opretholdelse af fuld skattepligt, indeholder skattelovgivningen i Vesttyskland regler, hvorefter der etableres en udvidet begrænset skattepligt for visse fraflyttere. Kriteriet herfor er, at den pågældende indenfor 10-års perioden før fraflytningen ialt har været skattepligtig i mindst 5 år til Vesttyskland, og at han efter fraflytningen er hjemmehørende i en udenlandsk stat, hvor han er beskattet lavt eller underkastet en gunstig beskatning. I disse tilfælde vil alle indtægter, der ikke er udenlandske, blive beskattet i Vesttyskland, og ved udmålingen af skatteprocenten tages udenlandske indtægter i betragtning af hensyn til progressionen. Reglen har hidtil kun været meget sparsomt anvendt i Vesttyskland, jfr. bilag 6, punkt 1.e.

Der har under drøftelserne i udvalget været lagt betydelig vægt på, at man søger at nå frem til en ordning, som indfører fuld skattepligt vedrørende indkomster hos personer med en vis fast tilknytning her til landet. Dette resultat vil på den anden side delvis også kunne opnås ved udvidelse af den begrænsede skattepligt til at omfatte flere indkomster med kilder i Danmark end efter de nuværende regler, jfr. afsnit 3.5. Den begrænsede skattepligt har den fordel, at der ikke skal tages hensyn til fradrag, som ikke vedrører de pågældende indkomster.

Vurdering af de fremsatte forslag.

Som tidligere nævnt må overvejelserne om ændring af kilde-skatteovens § 1, nr. 2, vurderes i sammenhæng med en eventuel afsluttende ansættelse. Kombineres ordningen med den afsluttende ansættelse med visse udvidelser af den begrænsede skattepligt, vil dette indebære et vist skatteflugtsværn, der måske kan siges at overflødiggøre en regel af kildeskatteovens § 1, nr. 2's ind-

hold. Opretholdelse af fuld skattepligt efter definitiv fraflytning her fra landet er i sig selv betænkelig ikke blot af administrative grunde, men også fordi baggrunden for skattebetalingen - modtagelse af serviceydelser fra det offentlige m.v. - ikke længe er til stede. Sådanne betragtninger taler for, at man alene opretholder en fuld skattepligt her til landet efter fraflytning i tilfælde af, at den pågældende fortsat opretholder en vis tilknytning her til landet.

Både den danske 4-års regel og den svenske 3-års regel fastholder skattepligten, efter at fraflytning har fundet sted. Mens den danske regel bygger på mere objektive kriterier og afhænger af, om beskatning i udlandet finder sted, er den svenske regel udformet som en regel om en fortsat subjektiv tilknytning til fraflytningslandet. Fordelen ved den svenske ordning er, at skattemyndighederne ikke skal vurdere det udenlandske beskatningssystem med de svagheder, dette indebærer, f.eks. i forhold til Storbritannien. Til gengæld vil en bevisbyrderregel som den svenske nok indebære en vis administrativ byrde for de myndigheder, der skal tage stilling til skatteydere anbringender i de enkelte tilfælde.

Det er udvalgets opfattelse, at der af præventive grunde - ikke mindst overfor skattely-landene - fortsat bør opretholdes en regel om fuld skattepligt i en vis periode, efter at fraflytning har fundet sted.

Skattemyndighedernes erfaringer med de hidtidige regler i § 1, nr. 2, er som nævnt ikke tilfredsstillende. Der må derfor efter udvalgets opfattelse enten foretages en revision af denne bestemmelse, jfr. ovenfor ad a, eller det må overvejes i stedet for § 1, nr. 2, i den nuværende udformning at udforme reglen på samme måde som den svenske ordning, jfr. ovenfor ad c.

3.5. Udvidelse af den begrænsede skattepligt.

Ifølge kommissoriet skal udvalget i forbindelse med undersøgelser af en eventuel ændring af skattepligtsreglerne også analysere fordele og ulemper ved at indføre en kildebeskatning på renter og royalties. En undersøgelse af skattepligtsreglerne indebærer naturligt også, at det overvejes at inddrage andre indkomster med dansk kilde under den begrænsede skattepligt.

Udvidelsen af den begrænsede skattepligt burde principielt

gælde generelt, men som en mere begrænset løsning kunne det overvejes alene at lade udvidelsen omfatte personer, der tidligere i en længere periode har været fuldt skattepligtige til Danmark.

En udvidelse af de danske regler om begrænset skattepligt vil også afhjælpe de problemer, som administrationen af kildeskattelovens § 1, nr. 2, giver ved fraflytning til Storbritannien. Som omtalt i afsnit 3.4. beskatter Storbritannien typisk tilflyttere som "residents", hvilket medfører, at de alene beskattes af indkomst fra kilder uden for Storbritannien i det omfang, indkomsten føres ind i landet.

Når en person flytter fra Danmark til Storbritannien, vil den fulde skattepligt til Danmark ophøre efter § 1, nr. 2, selv om indkomstbeskatningen i Storbritannien ikke behøver at omfatte alle personens indtægter. Personen vil således have mulighed for at undgå både dansk og britisk beskatning af indtægter fra kilder i Danmark, hvis disse indtægter ikke er omfattet af de danske regler om begrænset skattepligt, f.eks. renteindtægter og forpagtningsindtægter.

I dobbeltbeskatningssaftalen med Storbritannien findes imidlertid en generel regel om subsidiær beskatningsret, hvorefter aftalens regler om fritagelse for dansk beskatning kun omfatter de indtægter, der overføres til Storbritannien (og dermed er omfattet af britisk beskatning). Anvendelsen af denne forudsætter, at der er intern hjemmel til dansk beskatning, hvilket ikke er tilfældet for en række indtægter, f.eks. renteindtægter.

Såfremt de interne danske regler om begrænset skattepligt blev udvidet, ville Danmark i flere tilfælde kunne beskatte indtægter med dansk kilde, hvilket ville mindske omfanget af problemerne med flytning fra Danmark til Storbritannien.

a. Lønindkomst.

Lønindkomst o.lign., oppebåret her fra landet, hidrørende fra virksomhed udført her i landet, er begrænset skattepligtig indkomst. Selvom lønnen ikke oppebæres her fra landet, er den alligevel begrænset skattepligtig, hvis det drejer sig om indtægt i et arbejdsudlejerforhold eller ved arbejde udført i forbindelse med kulbrintevirksomhed, jfr. afsnit 3.2. Denne udvidelse af reglerne om begrænset skattepligtig lønindkomst skete i 1982 ved lovgivningen om arbejdsudleje og kulbrinteskatteloven.

Det kan overvejes yderligere at udbygge den begrænsede skattepligt for lønindkomst på to punkter.

Løn udbetalt i udlandet for arbejde udført her i landet.

Efter de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster har Danmark som hovedregel beskatningsretten til løn, som en udenlandsk arbejdstager oppebærer fra sin udenlandske arbejdsgiver, hvis lønnen belaster arbejdsgiverens faste driftssted i Danmark, eller hvis arbejdstageren har opholdt sig mere end 183 dage i Danmark indenfor et kalenderår.

For personer, der ikke er fuldt skattepligtige, indtræder begrænset skattepligt efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra a, hvis der oppebæres lønindkomst "her fra landet" fra virksomhed "udført her i landet".

Udover at lønarbejdet skal være udført i Danmark, er det således en betingelse for den begrænsede skattepligt, at lønnen også udbetales fra Danmark. Denne betingelse er kun anset for opfyldt, når lønnen udbetales af personer, selskaber og foreninger m.v., der har hjemting her i landet, jfr. afsnit 3.2.a.

Bestemmelsen medfører bl.a., at der ikke er intern hjemmel til at beskatte løn til udenlandsk arbejdskraft for arbejde udført ved den udenlandske arbejdsgivers faste driftssted i Danmark, når arbejdsgiveren - trods det faste driftssted - ikke har hjemting her. Danmark har i sådanne tilfælde efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne beskatningsretten til lønnen fra første arbejdsdag, men kan ikke udnytte denne beskatningsret.

Situationen forekommer typisk, når udenlandske bygge- eller entreprenørvirksomheder udfører arbejder i Danmark af mere end 12 måneders varighed. Virksomheden bliver begrænset skattepligtig efter kildeskatteloven eller selskabsskatteloven som udøvende virksomhed med fast driftssted, men den vil ofte ikke få hjemting her i landet.

Da Danmark som anført har beskatningsretten til lønnen i den omhandlede situation, er det nærliggende at søge tilvejebragt hjemmel til at udnytte denne beskatningsret. I forbindelse med en udvidelse af skattepligten er det væsentligt så vidt muligt at lade denne supplere af en indeholdelsespligt for arbejdsgiveren. I modsat fald kan det i praksis vise sig endog meget vanskeligt faktisk at gennemføre skattepligten.

Det væsentligste i indeholdelsespligten er arbejdsgiverens hæftelse for skatten og i forbindelse hermed opkrævningsmyndighedernes mulighed for ved dansk ret at gennemføre krav mod arbejdsgiveren.

Indeholdelsespligten har efter kildeskattelovens § 44 b) hidtil været begrænset til personer, selskaber m.v. med hjemting her i landet. Ved hjemting forstås for en person retten i den retskreds, hvor den pågældende har bopæl, og for et selskab retten i den retskreds, hvor hovedforretningslokalet er beliggende, jfr. retsplejelovens §§ 235 og 238. For at et selskab eller en filial har hjemting i Danmark, kræves registrering i Aktieselskabsregisteret eller Handelsregisteret.

I denne forbindelse skal det nævnes, at der ikke udøves kontrol med, om der faktisk sker registrering i Aktieselskabsregisteret og Handelsregisteret af udenlandske virksomheder, som er pligtige hertil, samt at spørgsmålet om, hvorvidt en person eller et selskab har hjemting her i landet, henhører under domstolene.

Endvidere skal det nævnes, at et udenlandsk selskabs drift af virksomhed her i landet, der alene har karakter af tjenesteydelser, jfr. EØF-traktatens Artikel 60, eller som sker gennem et dansk selskab m.v., i hvilket den udenlandske virksomhed er selskabsdeltager, kan udøves uden etablering af en filial her i landet, jfr. EØF-traktatens Artikel 52, stk. 2, og 59, stk. 1.

Når henses til, at en udenlandsk virksomhed med fast driftssted her i landet betinger en sådan tilknytning til Danmark, at virksomheden selv bliver begrænset skattepligtig hertil, kan der næppe herske tvivl om, at indeholdelsespligten kan udvides til at omfatte udenlandske arbejdsgivere med fast driftssted her. Eventuelle sagsanlæg skal formentlig ske på grundlag af bestemmelsen i retsplejelovens § 248, stk. 2, om sagsanlæg mod udlændinge, der kan finde sted i den retskreds, hvor han ved stævningens forkyndelse opholder sig eller har sit gods (godsværneting).

En udvidelse af den begrænsede skattepligt for lønindkomst hidrørende fra virksomhed udført for udenlandsk arbejdsgivers herværende faste driftssted kunne eventuelt opbygges på samme måde som de gældende bestemmelser om arbejdsudleje, jfr. afsnit 3.2.a. Det vil sige, at kun indkomst, for hvilken der foreligger indeholdelsespligt, gøres skattepligtig.

Dette vil medføre, at der i kildeskattelovens § 2, stk. 1, skulle indsættes et nyt litra, om at begrænset skattepligt også omfatter indkomst hidrørende fra virksomhed udført her i landet, der i medfør af § 44, litra b), 2. pkt., skal henregnes til A-indkomst. Samtidig skulle der i § 44, litra b), indsættes et nyt 2. pkt. som en undtagelse til hovedreglen i 1. pkt., hvorefter indkomst ikke anses for A-indkomst, når udbetalingen foretages af personer, selskaber m.fl., der ikke har hjemting her i landet. Undtagelsen skulle medføre, at indkomsten dog alligevel anses for A-indkomst, hvis indkomsten hidrører fra virksomhed drevet af personer, selskaber m.fl., som selv er skattepligtige her til landet af indtægt fra den pågældende virksomhed. Dette skulle dog kun gælde i det omfang, beløbet kan medregnes som en udgift ved opgørelsen af virksomhedens skattepligtige indkomst.

En udvidelse af den begrænsede skattepligt som nævnt vil dog næppe fuldt ud løse de problemer, der opstår, når udenlandske virksomheder sender medarbejdere til faste driftssteder her i landet til udførelse af konkrete opgaver.

Det ses således undertiden, at udenlandske koncerner, der gennem et koncernselskab driver virksomhed i Danmark, er organiseret således, at den udenlandske arbejdskraft, der arbejder her, er ansat i et andet af koncernens selskaber således, at det - i alle tilfælde formelt - er sidstnævnte selskab, der er de ansattes arbejdsgiver. Kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra a), vil i denne situation sædvanligvis ikke føre til begrænset skattepligt (fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1, nr. 3, forudsættes udelukket). En udvidelse af den begrænsede skattepligt som nævnt foran vil føre til samme resultat. Spørgsmålet har selvfølgelig primært interesse i de tilfælde, hvor 183-dages reglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne ikke udelukker Danmark fra beskatningsretten.

De omhandlede tilfælde vil ofte kunne henføres som omfattet af reglerne om arbejdsudleje. Skattemyndighederne bliver dog også i disse tilfælde ofte mødt med en påstand om, at betingelserne for skattepligt ikke er opfyldt. Der henvises således til, at de udsendte medarbejdere er selvstændigt virkende (konsulenter) over for arbejdspladsen her i landet, eller at deres arbejde må ses som led i den udenlandske arbejdsgivers entreprisevirksomhed her i landet, der uden fornøden varighed ikke skaber fast driftssted.

Grundlaget for beskatning i disse tilfælde vil ikke blive ændret ved den ovenfor nævnte udvidelse af den begrænsede skattepligt.

Alternativt kunne man i stedet ændre kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra a), således at betingelsen om, at lønnen skal oppebæres her fra landet, udgik. En sådan ændring ville medføre, at al løn, der var indtjent ved arbejde i Danmark, i princippet var begrænset skattepligtig. Dette ville også gælde tilfælde, hvor Danmark efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten skulle afgive beskatningsretten, og tilfælde, hvor det som følge af manglende indeholdelsespligt for (den udenlandske) arbejdsgiver reelt er vanskeligt at gennemføre skattepligten. Administrative grunde taler mod en sådan ordning, idet man skulle arbejde med en lang række sager, hvor der var tale om kortvarig skattepligtsperiode, og hvor inddrivelsesmulighederne ville være tvivlsomme,

183-dages reglen.

Den nuværende bestemmelse i kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra a), medfører, at der ikke er intern hjemmel til at beskatte løn til udenlandsk arbejdskraft, der for sin udenlandske arbejdsgiver opholder sig i Danmark i flere perioder på hver under 6 måneder (d.v.s. at fuld skattepligt ikke indtræder), selvom disse perioder tilsammen overstiger 183 dage indenfor et kalenderår. 183-dages reglen er i sig selv svær at administrere, idet det påhviler skattemyndighederne at bevise, at betingelserne er opfyldt.

Disse tilfælde, hvor Danmark efter overenskomsterne har beskatningsretten til lønindkomsten, forekommer eksempelvis ved bygge- og entreprenørarbejder af mindre end 12 måneders varighed, men kan også forekomme i andre tilfælde, hvor arbejdsgiverens aktivitet i Danmark ikke anses for et fast driftssted.

Man kunne forestille sig - på samme måde som i det ovenfor nævnte tilfælde - at tilvejebringe hjemmel for begrænset skattepligt for de her omhandlede situationer. Dette kunne eksempelvis ske ved at foretage en tilføjelse til det foran foreslåede 2. pkt. i kildeskattelovens § 44, litra b), om, at indkomst også anses som A-indkomst, hvis Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst er tillagt beskatningsretten til den pågældende indkomst.

Skattepligten efter en sådan bestemmelse vil for i øvrigt identiske tilfælde afhænge af, om der er indgået dobbeltbeskat-

ningsoverenskomst med det pågældende udland. En sådan løsning vil eliminere samspilsproblemerne mellem lovgivningen og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne på dette felt. Det kan dog anføres, at ordningen kan være betænkelig ud fra retssikkerhedshensyn, idet de skattepligtige ikke direkte af loven kan udrede retsstillingen, men tillige skal have kendskab til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

I relation til indeholdelsespligten er den skitserede bestemmelse også mindre heldig, da skattepligten afhænger af fremtidige begivenheder (183 dages ophold). Man vil derfor - også når der bortses fra spørgsmålet om mulighederne for at pålægge den udenlandske arbejdsgiver indeholdelsespligt - næppe kunne forvente, at den skitserede bestemmelse kan virke efter hensigten.

En anden mulighed var at ændre kildeskattelovens § 1, nr. 3, således at fuld skattepligt indtræder ved samlet ophold her i landet på mere end 183 dage indenfor en 12-måneders periode. En sådan løsning indebærer, at yderligere en række personer vil blive inddraget under fuld skattepligt, og at globalindkomsten for disse ofte vil være vanskelig at opgøre, da deres tilknytning her til landet er meget ringe. Denne løsning vil også stride mod princippet om, at der skal være en vis fast tilknytning til det land, hvortil den fulde skattepligt er knyttet.

Endelig kan det overvejes at indføre begrænset skattepligt for løn m.v. hidrørende fra virksomhed udført i Danmark, uanset om udbetalingen foretages af de i kildeskattelovens § 44 omhandlede institutioner m.v. Der måtte nok yderligere opstilles et krav om, at virksomheden strækker sig over en vis periode (f.eks. sammenlagt en periode på 90 dage). Lønnen vil i disse tilfælde være B-indkomst og beskatningen derfor vanskelig at håndhæve overfor udlændinge, idet danske regler om indeholdelsespligt naturligvis ikke gælder for virksomheder beliggende i udlandet.

Der kunne i disse tilfælde overvejes en ordning, hvor den danske hvervgiver gøres ansvarlig for skattebetalingen, også hvis hvervgiver ikke er indeholdelsespligtig. Dette vil være tilfældet, hvor arbejdsgiver er udlænding og hovedentreprenøren dansk. Det er dog forbundet med en række betænkeligheder at pålægge hovedentreprenøren et så vidtgående objektivt ansvar, der ikke er betinget af en ansvarspådragende handling fra hans side. Der vil dog i sådanne tilfælde ikke være tale om et strafferetligt

ansvar, men alene om en hæftelse for skattebetalingen. Sådanne ansvarsregler kendes bl.a. i Norge, Sverige og Holland (kædeansvar). En mulig løsning kunne være, at hvervgiveren var pligtig til at indsende oplysning om arbejdstagerne, selv om disse var ansat hos f.eks. underentreprenører, uden at gøre hvervgiver indeholdelsespligtig eller ansvarlig for skattebetalingen, således som det praktiseres efter lov om ansættelse og opkrævning m.v. af skat ved kulbrinteindvinding. Erfaringerne herfra er gode, for så vidt angår danske hvervgivere og de fleste udenlandske, mens erfaringerne er særdeles dårlige, når der er tale om hvervgivere hjemmehørende i et skattely-land.

Beskatningens størrelse.

Reglerne om begrænset skattepligtig lønindkomst omfatter dels de almindelige regler om begrænset skattepligt i kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra a), dels de særlige regler om arbejdsudleje og om skattepligt i henhold til kulbrinteskatteloven.

Den almindelige begrænsede skattepligt svares med statsskat og en gennemsnitlig kommuneskat svarende til den gennemsnitlige årlige kommunale og amtskommunale beskatningsprocent (for 1985 27 pct.). Der indrømmes fradrag for udgifter, der er medgået til indkomstens erhvervelse.

Skat efter reglerne om arbejdsudleje og kulbrinteskatteloven svares med 30 pct. bruttoskat.

Denne forskel i beskatningen af begrænset skattepligtig lønindkomst kan efter omstændighederne være ret betydelig. Det kunne derfor overvejes at indføre en ensartet beskatning på dette område. Det vil være nærliggende at overveje at udstrække den administrativt enkle 30 pct. bruttoskat til at gælde for al begrænset skattepligtig lønindtægt. Udvalget vil pege på de administrative fordele, der vil være forbundet med en sådan løsning. 30 pct. skatten skal fungere som en bruttoskat, som skal deles i en statslig og en kommunal andel. Ved fastsættelsen af beskatningsprocenten må man være opmærksom på, at der er grænser for, hvor stor skattebetalingen af begrænset skattepligtig indkomst bør være, da de skattepligtige som regel kun i ret begrænset omfang opnår del i de serviceydelser m.v. fra det offentlige, som modsvarer skattebetalingen. Den endelige beskatningsprocent måtte i givet fald

også fastsættes under hensyn til, at der ikke gives fradrag. En bruttoskat for lønindkomst vil betyde, at skatteydere med andre indkomsttyper, f.eks. indkomst af fast ejendom, som de er begrænset skattepligtig af, afskæres fra at blive beskattet af samtlige indtægtstyper under ét. F.eks. vil et underskud på eget hus ikke kunne overføres til fradrag i lønindkomsten. Bliver den begrænset skattepligtige senere fuldt skattepligtig, f.eks. fordi han opholder sig her i landet i mindst 6 måneder, vil bruttoskatten for det pågældende indkomstår blive anset som en foreløbig skat.

b. Konsulenthonorarer.

Det ses stadig oftere, at personer, der er fraflyttet Danmark, lader sig udbetale store beløb i såkaldte konsulenthonorarer fra deres herværende selskaber. Tilsvarende udbetalinger kan også forekomme fra tidligere dominerede virksomheder, som er afstået i tilknytning til fraflytningen.

Om baggrunden for udbetalingerne angives ofte, at der er tale om vederlag (løn) for arbejde, som personen på konsulentbasis udfører for selskabet, og at arbejdet helt overvejende udføres i skatteyderens domicil i udlandet. Som eksempler på angivne arbejdsopgaver kan nævnes: Kreering og planlægning af virksomhedens fremtidige idégrundlag og udvikling, redigering af salgskataloger, faglig konsulent i særlige spørgsmål og besøg på internationale udstillinger og messer.

I et tilfælde, hvor en hovedaktionær og administrerende direktør inden fraflytningen afhændede hele aktiekapitalen i selskabet, har Højesteret (UFR 1982.152H) statueret, at afståelsesvederlaget skulle forhøjes med en kapitaliseret værdi af en konsulentaftale. Højesteret lagde til grund, at det ved oprettelsen af konsulentaftalen havde stået parterne klart, at der ikke ville blive tale om en konsulentbistand i et omfang som svarende til de aftalte ydelser.

For lønindkomst er det efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra a), bl.a. en betingelse for begrænset skattepligt, at lønnen hidrører fra arbejde udført i Danmark. Hvis grundlaget for udbetalingen af konsulenthonorarerne er et egentligt ansættelsesforhold, kan Danmark derfor alene beskatte den - som oftest meget begrænsede del - som kan henføres til arbejde udført her.

Der foreligger dog også den mulighed, at vederlaget - helt eller delvis - rettelig må anses for godtgørelse af medlemsskab af eller medhjælp for selskabets bestyrelse. I så fald er honoraret begrænset skattepligtigt efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra b), jfr. § 43, stk. 2, litra a).

Endelig foreligger den mulighed, at honoraret må anses for "maskeret udbytte", jfr. herom nedenfor.

Begrundelsen for udbetalingen af konsulenthonorarerne - der frembyder en nærliggende mulighed for at "tørrune" selskabet - er som oftest uklar. Afgrænsningen af hvilken del af honoraret, der er skattepligtigt til Danmark, er vanskelig, ligesom bevisvanskeligheder som følge af personens og selskabets sammenfaldende interesser ofte hindrer beskatningens gennemførelse.

Dette taler for, at konsulenthonorarerne gøres skattepligtige efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra b), jfr. § 43, stk. 2, litra a), ved, at disse udtrykkeligt anføres i § 43, stk. 2, litra a). De indgåede dobbeltbeskatningsaftaler vil dog efter en sådan ændring kunne være til hinder for beskatningens gennemførelse, hvis udlandet anser vederlagene for at være løn. Anses de derimod som bestyrelseshonorarer, tilkommer beskatningsretten i henhold til aftalerne typisk det land, hvor virksomheden er beliggende.

Gennemførelsen af en udtrykkelig intern dansk skattepligtsregel vil imidlertid sikre, at det udbetalte honorar beskattes, idet Danmark kan beskatte, hvis der ikke er dobbeltbeskatningsaftale med modtagerens domicilland (f.eks. et skattelyland). Hvis der er en dobbeltbeskatningsaftale, vil der dog være en formodning for, at reglen sikrer, at Danmark kun afgiver beskatningsretten, hvis der sker en beskatning i domicillandet. Dette vil dog medføre krav om dokumentation for beskatningen i domicillandet.

c. Udbytter.

Personer, der ikke er fuldt skattepligtige, er efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra f), begrænset skattepligtige af udbytteindtægter, i hvilke der i henhold til kildeskattelovens § 65 skal indeholdes udbytteskat. Den udenlandske udbyttemodtager kan dog få skatten helt eller delvis refunderet i henhold til en

eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst med det land, hvori han er hjemmehørende.

Efter § 65 er danske aktieselskaber, anpartsselskaber o.lign. forpligtet til at indeholde udbytteskat af det udbytte, som dekklarerer af generalforsamlingen. Det samme gælder ved nedskrivning af aktionærforskrivninger, ved udbetalinger i forbindelse med nedsættelse af kapitalen i selskaber, der ikke er under likvidation, samt ved udlodninger foretaget i år forud for det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses.

Den begrænsede skattepligt omfatter kun de tilfælde, hvor det udbyttegivende danske selskab er forpligtet til at indeholde udbytteskat. Den begrænsede skattepligt bortfalder derfor, såfremt der i henhold til ligningslovens § 16 A, stk. 2, (udlodninger i forbindelse med nedsættelse af aktiekapitalen) eller lov om særlig indkomstskat m.v. § 17, stk. 3, (likvidationsudlodninger forud for det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses) er givet tilladelse til, at en af de nævnte udbetalinger i skattemæssig henseende behandles på samme måde som aktiesalg til tredjemand.

Efter praksis gives en tilladelse efter § 16 A, stk. 2, kun, hvis nedsættelsen er begrundet i selskabets forhold. Der gives ikke dispensation, hvis det må antages, at nedskrivningen skal kompensere for, at der ikke er udbetalt udbytte. Der lægges derimod ikke vægt på, om aktionæren er bosat her i landet eller ikke. Det indgår dog i vurderingen, om der efter en helhedsbedømmelse må anses at foreligge en omgåelse af udbyttebeskatningen. Hvis dette er tilfældet, gives der ikke dispensation. Tilladelse efter § 17, stk. 3, kan normalt gives i tilfælde, hvor den afsluttende generalforsamling ikke har kunnet afholdes på grund af beghenheder, som ikke har kunnet forudses ved udlodningens foretagelse, og som aktionærerne har været uden indflydelse på. Ligeledes kan tilladelse gives i tilfælde, hvor anmeldelse til registeret om opløsning forsinkes hos likvidator af ham utilregnelige årsager.

Maskeret udbytte er almindeligvis ikke omfattet af den begrænsede skattepligt, da dette ikke er anset for omfattet af udbyttedefinitionen i kildeskattelovens § 65, idet der ifølge sagens natur ikke kan foretages indeholdelse heri. I Østre Landsrets dom af 27. maj 1983 er det dog antaget, at en hovedanparts-

haver var begrænset skattepligtig efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra f), af ydelser, som han opnåede fra det danske anpartsselskab og tilførte en af ham behersket Anstalt i Lichtenstein ved at lade det danske anpartsselskab købe varer af Anstalten til overpris.

I henhold til kommentaren til OECD's modelkonvention omfattes også "maskeret udbytte" af aftalernes udbyttedefinition. Det betyder, at den kildeskat, som indrømmes Danmark i henhold til aftalerne, også kan tages af maskeret udbytte.

Der er behov for en udvidelse af den begrænsede skattepligt, således at denne tillige omfatter maskeret udbytte, idet udenlandske (hoved)aktionærer herefter ikke kan frigøre sig for skattepligten ved, at selskabet undlader at deklarere udbytte, og hovedaktionøren i stedet tilgodeses ved maskeret udbytte.

Om der foreligger maskeret udbytte, afgøres ved den efterfølgende ligningsmæssige vurdering, hvorfor en udvidelse af skattepligten i administrativ henseende næppe kan gennemføres ved en udvidelse af indeholdelsespligten efter kildeskattelovens § 65. I stedet bør der ske en separat udvidelse af den begrænsede skattepligt til at omfatte maskeret udbytte. Med henblik på sikring af skattekravet bør indføres en subsidiær hæftelse for selskabet. En sådan subsidiær hæftelse er ubetænkelig i disse tilfælde, hvor hovedaktionøren lader sig udbetale maskeret udbytte.

Salgssummer ved salg af aktier til det udstedende selskab medregnes efter ligningslovens § 16 B til den skattepligtige almindelige indkomst. Sådanne salgssummer betragtes i nogle relationer som udbytte, f.eks. knyttes der skattegodtgørelse hertil. Der skal dog ikke indeholdes udbytteskat af salgssummer omfattet af § 16 B, og disse er derfor ikke omfattet af den begrænsede skattepligt. Der har imidlertid i praksis vist sig et betydeligt behov for at udstrække den begrænsede skattepligt til også at omfatte situationer, hvor aktier af en hovedaktionær tilbagesælges til det udstedende selskab.

Som eksempel herpå kan nævnes et tilfælde, hvor en udenlandsk aktionær systematisk havde ladet det danske selskab afkøbe sig aktier til dagskurs, hvorefter aktierne kort efter blev udlodnet til aktionøren som fondsaktier. Ved dette arrangement opnåede aktionøren i realiteten en udlodning af de i selskabet opsamlede reserver. Det var nærliggende at lade den systematiske

anvendelse af salg og tilbagekøb medføre, at selskabets betaling for aktierne betragtedes som et egentligt vedtaget udbytte, hvori der skulle kunne foretages skatteutræk i medfør af § 65, således at vederlaget blev begrænset skattepligtigt efter § 2, stk. 1, litra f). Skattemyndighederne fandt imidlertid, at der på det eksisterende lovgrundlag ikke kunne pålægges selskabet pligt til at indeholde udbytteskat af de omhandlede afståelsesvederlag.

Med henblik på at undgå skattefrihed i sådanne situationer kan det overvejes at ændre kildeskatteovens § 2, stk. 1, litra f), således at begrænset skattepligt ikke alene omfatter udbytteindtægter, i hvilke der efter § 65 skal foretages indeholdelse af udbytteskat, men også afståelsesvederlag omfattet af ligningslovens § 16 B.

Sammenfattende er det udvalgets opfattelse, at der bør ske en udvidelse af den begrænsede skattepligt, således at denne - udover udbytteindtægter, hvori der skal foretages indeholdelse af udbytteskat - kommer til at omfatte andet udbytte og afståelssummer, der efter bestemmelserne i ligningslovens §§ 16 A og 16 B skal medregnes til den skattepligtige almindelige indkomst.

Administrative grunde taler for denne løsning fremfor at udvide selskabernes pligt til efter kildeskatteovens § 65 at indeholde udbytteskat. Udvalget finder, at en sådan udvidelse af indeholdelsespligten kan undlades, hvis der i stedet indføres en subsidiær hæftelse for selskabet vedrørende skattekravet.

I forbindelse med udvidelsen af den begrænsede skattepligt bør det overvejes at ændre den praksis, der følges ved ansøgninger om dispensation efter ligningslovens § 16 A, stk. 2, ligningslovens § 16 B, stk. 6, og lov om særlig indkomstskat m.v. § 17, stk. 3, således at det tillægges vægt, om en dispensation vil medføre, at beskatning undgås. Evt. kunne der stilles særlige vilkår desangående for dispensationen.

Selv med den foreslåede udvidelse af den begrænsede skattepligt vil det være muligt for hovedaktionærer, der er bosat i udlandet, at undgå beskatning i Danmark i videre udstrækning, end det er forudsat i de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster. Dette kan ske ved, at udbetalinger fra selskaber modtages som likvidationsudlodninger i det år, hvori selskabet endeligt opløses, eller ved salg af aktier til det udstedende selskab i op-

løsningsåret. Udvalget finder, at det bør overvejes at udvide den begrænsede skattepligt til også at omfatte disse tilfælde.

Misbrug af nedsættelsesreglerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

Der henvises til omtalen af "treaty-shopping"-arrangementer i afsnit 6.6.

Skattegodtgørelse.

Udenlandske aktionærer, som i henhold til en med fremmed stat, Færøerne eller Grønland indgået overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning oppebærer skattegodtgørelse som anført i selskabsskattelovens § 17 A, og som er knyttet til udbytte, der er begrænset skattepligtigt, er begrænset skattepligtige af skattegodtgørelsen. Udenlandske aktionærer har ret til hel eller nedsat skattegodtgørelse i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomst med Storbritannien, Australien og New Zealand. Det samme er aftalt i enkelte endnu ikke ratificerede overenskomster (bl.a. med USA). I henhold til kildeskattelovens § 65 A svares der en skat på 30% af godtgørelsen. Skattegodtgørelsen anses som en integreret del af udbyttet. Der kan således henvises til det ovenfor under "udbytteindtægt" anførte vedrørende de former for udbytte, der ikke er omfattet af den begrænsede skattepligt.

Skatten på 30% eller den i dobbeltbeskatningsoverenskomsten anførte maksimale procentsats er en endelig skat, og godtgørelsen medregnes som ovenfor anført ikke til anden indkomst, som modtageren måtte være begrænset skattepligtig af.

d. Renter.

Der har tidligere været foretaget en række undersøgelser af, i hvilket omfang der kunne indføres kuponskat eller en "renteskatteordning" på rentebetalinger. Spørgsmålet blev bl.a. behandlet af indkomstskatteudvalget, jfr. betænkning nr. 805 fra 1977, side 58-59. I disse overvejelser har det været et hovedelement, at rentebetalinger til udlandet skulle friholdes fra kildebeskatningen.

Den skattemæssige interesse i at indføre kildeskat på renter til udlandet knytter sig særlig til det skatteflugtsværn, der ligger i en sådan ordning, især i relation til de lande, som Dan-

mark ikke har dobbeltbeskatningsaftale med, d.v.s. i første række skattely-landene. Dobbeltbeskatningsaftalernes bestemmelser om nedsættelse af kildeskatten for renter til udlandet vil formentlig begrænse en kildeskatteordnings forventede negative betydning for låneoptagelsen i udlandet. I OECD-modeloverenskomsten anbefales en nedsættelse af kildeskatten på renter til 10 pct. Derimod vil en kildeskatteordning have en vis betydning for at begrænse fraflytteres mulighed for at unddrage sig dansk beskatning.

Danmarks Nationalbank har i en udtalelse til udvalget understreget vigtigheden af, at Danmark som debitorland ikke fordyrer låntagningen i udlandet ved at indføre en kildeskat på rentebetalinger. Bl.a. kan det anføres, at en sådan beskatning vil have tendens til at medføre en rentestigning. Endvidere vil den tilskynde til kapitaleksport og til fordyring af omkostningerne på kapitalmarkedet. Der kan også være risiko for, at en kildeskat på rentebetalinger kan påvirke valutakursens stabilitet. Nationalbanken har fremhævet, at det årlige antal renteudbetalinger til udlandet er meget stort, mindst 200.000, hvoraf hovedparten angår privat låntagning. De samlede rentebetalinger til udlandet udgjorde i 1983 ca. 25 mia. kr.

Nationalbanken har udtalt, at det må forekomme helt udelukket at beskatte renter af den officielle udlandslåntagning. Endvidere er det efter Nationalbankens opfattelse fortsat væsentligt, at den nødvendige private kapitalimport (kommercielle lån og finansielle lån) ikke lægges hindringer i vejen, ligesom Danmarks kreditværdighed i udlandet må anses for at kunne lide skade ved indførelse af en kildebeskatning på renter.

Nationalbanken har endvidere anført, at det internationalt set relativt høje afkast af danske kroneobligationer i den senere tid har bevirket betydelige salg af især statsobligationer til udlandet, hvilket for så vidt kunne give anledning til overvejelser om kildebeskatning ("kupon-skat") af renter på børsnoterede danske kroneobligationer tilhørende valutaudlændinge. Foruden at tjene fiskale interesser i begrænset omfang ville en sådan kupon-skat svække udlandets efterspørgsel efter kroneobligationer og dermed dæmpe en form for kapitalimport, som forekommer mindre ønskelig end erhvervslivets udlandslåntagning. Imidlertid kunne det belaste Danmarks internationale kreditværdighed at indføre en

kuponskat omfattende også kroneobligationer, der allerede er solgt til udlandet, og det ville være administrativt særdeles problematisk at sondre mellem "nye" og "gamle" kroneobligationer i udlandet. Hertil kommer problemer om periodisering af kuponskat ved salg til eller tilbagekøb fra udlandet.

Nationalbanken har på denne baggrund frarådet en kildebeskatning af renter til udlandet.

Industriministeriet har anført, at en rentebeskatning på erhvervslivets lån i udlandet vil indebære en risiko for, at de udenlandske långivere vil fordyre prisen på lånene med henblik på at opnå dækning for de indtjeningsmæssige forringelser, en sådan beskatning medfører.

Som valutareguleringsmyndighed har industriministeriet understreget det store behov, der er for kapitalimport af såvel privat som offentlig karakter til dækning af underskuddet på betalingsbalancens løbende poster. Ud fra dette synspunkt lægger industriministeriet vægt på, at der ikke skabes hindringer for erhvervslivets låntagning i udlandet. Den umiddelbare virkning af en kildeskat vil være en tilsvarende begrænsning af valutaudlændinges disponible renteindtægt. Imidlertid indebærer de mellem Danmark og en lang række lande indgåede dobbeltbeskatningsaftaler, at skatteprovenuet formentlig helt eller delvis vil skulle refunderes, i givet fald med en vis forsinkelse. Behovet for en refusionsordning vil afhænge af den benyttede administrative fremgangsmåde ved en eventuel kildeskat.

Industriministeriet anfører, at indførelse af en kildeskat i et vist omfang på mere permanent basis vil kunne medvirke til at begrænse udlændinges interesse for danske obligationer dels gennem den forsinkede refusion, dels ved at mange valutaudlændinge formentlig vil ønske at undgå den skattemæssige registrering, som kildeskatten indebærer.

Endvidere må det efter industriministeriets opfattelse anses for væsentligt, at der ikke i skattemæssig henseende gøres forskel mellem privat og offentlig låntagning i udlandet. Det kan her nævnes, at finansministeriet har forpligtet sig til, at renter på danske statsobligationer, denomineret i udenlandske valutaer, og som ejes af valutaudlændinge, ikke bliver beskattet her i landet.

En kildebeskatning af renteindtægter til valutaudlændinge forekommer efter industriministeriets opfattelse ud fra et samlet industripolitisk og valutareguleringsmæssigt synspunkt betænkelig, idet en sådan beskatning ikke harmonerer med behovet for en billig, stabil og gnidningsfri kapitalimport i den private sektor.

Det økonomiske sekretariat har anført, at en kildeskat på rentebetalinger til udlandet vil kunne medføre et betragteligt dokumentationsproblem omkring valutaudlændinges skattepligtige status, og at der tillige opstår problemer omkring debitors forpligtelser i denne forbindelse. Lånedokumenter for danske statslån (og typisk også lån optaget af kommuner, koncessionerede selskaber og af private i form af finansielle lån) indeholder en klausul om, at såfremt der eventuelt kræves dansk kildeskat af rentebetalinger, skal kreditor holdes skadesløs af debitor. Til gengæld indeholder lånedokumenterne parallelt en adgang for debitor til i denne situation at opsiges lånet.

For statens vedkommende vil en eventuel kildebeskatning derfor ikke betyde ændring i statens balancestilling, idet kildeskatten vil blive modsvaret af større rentebetalinger. Et betydeligt administrativt besvær vil alene blive resultatet.

For de ikke statslige låneoptagelsers vedkommende vil konsekvenserne heraf sandsynligvis blive, at der i de tilfælde, hvor der - efter kontrol af debitor selv - bliver tale om kildebeskatning, vil blive foretaget refinansiering enten med anden udenlandsk kreditor eller ved omlægning til dansk låneoptagelse. Systemet vil derfor efter alt at dømme alene give anledning til betydelig administration og irritation for kreditorer og debitorer, hvilket i lyset af interessen i at undgå omlægning af den betydelige danske nettogæld til udlandet efter økonomiministeriets opfattelse stærkt må frarådes.

Det fremgår af vedlagte oversigt (bilag 2), at kildeskat på rentebetalinger findes i en række vestlige lande. Imidlertid skete der i 1984 en ophævelse af kildeskatten på rentebetalinger til udlandet for bestemte værdipapirers vedkommende i visse større industrilande. Det drejer sig om Vesttyskland, Frankrig og USA. Lignende ændringer overvejes i Storbritannien og Japan.

Vesttyskland har om baggrunden for begrænsningen af kildebeskatningen oplyst, at der er tale om en afvejning af valutamæs-

sige og skattemæssige hensyn. Kuponskatten blev indført på et tidspunkt, hvor der var en uønsket høj kapitalimport med henblik på at reducere rentebetalingerne på tyske obligationer i udlandet. Mens skatten i starten havde en betydelig bremsende effekt, førte den også til forvriddninger på kapitalmarkedet i Tyskland og betragtes nu som en hindring for lavere rentesatser. Det anføres, at disse overvejelser måtte gå forud for rent skattemæssige grunde for en opretholdelse af kildeskatteordningen på renter til udlandet.

Den amerikanske ophævelse af kildeskatten hvilede på lignende betragtninger og påvirkede stærkt udviklingen i de øvrige nævnte lande, der ønskede at opretholde valutakursernes indbyrdes stabilitet.

Som omtalt i indledningen til afsnit 3.5.. vil en udvidelse af den begrænsede skattepligt til også at omfatte renteindtægter med kilde i Danmark, kunne formindske tilskyndelsen til af skattemæssige grunde at flytte fra Danmark til f.eks. Storbritannien, idet der efter en sådan ændring ikke længere vil være mulighed for, at renteindtægter med kilde i Danmark, som ikke overføres til långiveren i Storbritannien, hverken beskattes her i landet eller i Storbritannien.

Alt i alt finder udvalget ikke at kunne anbefale en generel kildestatsbeskatning af renter. Udvalget er særligt af den opfattelse, at der ikke bør indføres kildeskat på renter af rene erhvervslån og offentlig låntagning. Derimod mener udvalget, at det kunne overvejes at indføre begrænset skattepligt for rentebetalinger fra Danmark til udlandet i de situationer, hvor renten betales til personer, som tidligere har været skattepligtige til Danmark i et vist antal år. Udvalget lægger vægt på, at en sådan regel i et vist omfang vil begrænse fraflytteres mulighed for at unddrage sig dansk beskatning. Reglen vil dog være svær at udforme og vanskelig at administrere.

Når udvalget foreslår begrænset skattepligt og ikke kuponskat, skyldes det, at en kuponskatte-ordning ville være endnu sværere at begrænse og administrere.

e. Royalties.

I de fleste lande - både udviklingslande og vestlige industrilande - er der indført kildeskat på licensbetalinger og andre royalties. Danmark er sammen med Sverige og Norge blandt de få lande, der ikke har en sådan ordning. Dette betyder, at Danmark ikke pålægger royalty-betalinger fra Danmark kildeskat på samme måde, som det sker i de fleste andre industrilande, i den udstrækning dobbeltbeskatningsoverenskomsterne giver mulighed derfor. Det kunne overvejes at indføre kildeskat på royalties. De samlede royaltybetalinger til udlandet udgjorde i 1983 ca. 1 1/4 mia. kr. fordelt på skønsmæssigt ca. 10.000 betalingsoverførsler. Den fiscale værdi af en beskatning vil dog i første omgang være forholdsvis ringe på grund af dobbeltbeskatningsaftalerne, der hjemler afkald eller nedsættelse af kildeskat på royalties, men en regel vil medføre beskatning af royalty-betalinger til skattelande.

En af årsagerne til, at royalties ikke kildebeskattes i Danmark er, at en sådan beskatning er blevet anset for at være et fordyrende led på samme måde, som en kildeskat på renter må antages at være. Denne betænkelighed ved at indføre kildeskat på royalties deles af Norge og Sverige. På den anden side giver et kilde-landsafkald som nedenfor nævnt mulighed for betydelig skattetænkning.

Nationalbanken har overfor udvalget udtalt, at banken ikke har indvendinger mod kildebeskatning af royalties til udlandet. Ifølge valutabestemmelserne anses licensbetalinger samt royalties o.lign. for omfattet af bestemmelserne om løbende transaktioner, der kan foretages uden tilladelse fra Nationalbanken.

Industriministeriet har om de industripolitiske aspekter anført, at indehavere af patenter og særlige know-how vil få en lavere royalty-indkomst ved indførelsen af en kildeskat, medmindre den sædvanlige royalty-sats forhøjes. En særlig beskatning må derfor formodes at indebære en fordyrelse af teknologiimporten til brug for danske virksomheders produktion. Det er industriministeriets erfaring, at de hidtidige regler uden kildeskat på royalty udgør et af de elementer, der er med til at fremme udenlandske direkte investeringer i dansk erhvervsliv.

En dansk kildeskat på royalties vil også kunne kritiseres ud fra erhvervslivets synspunkter. Fra denne side vil det kunne anføres, at dansk royalty-beskatning kan medføre højere priser ved

køb af udenlandske patenter og know-how, idet de udenlandske indehavere af disse rettigheder vil forlange samme nettobeløb af royalty-indtægterne efter fradrag af den ny, danske kildeskat. Selv om de danske købere af udenlandske rettigheder vil få fradrag for de forøgede omkostninger og således i et vist omfang få kompensation for de forøgede omkostninger gennem mindre skattebetaling, vil kildeskat på royalty kunne medføre en prisforhøjelse for danske varer og dermed en svækkelse af dansk erhvervslivs konkurrencevilkår. Dette vil være særligt uheldigt for nyetablerede virksomheder, som er afhængige af udenlandsk teknologi, idet disse virksomheder på grund af små overskud i etableringsperioden ikke kan udnytte fradragene for de forøgede omkostninger. Erhvervslivets synspunkter taler også for, at en eventuel kildeskatning af royalties først gennemføres efter en overgangsordning, som tager hensyn til, at royalty-satsen for løbende kontrakter er aftalt ud fra den forudsætning, at Danmark ikke har denne beskatningsform.

Udvalget føler sig ikke overbevist om, at kildeskat på royalty vil medføre en tilsvarende fordyrelse af teknologiimporten. For det første vil mange af vore dobbeltbeskatningsaftaler give den udelukkende beskatningsret til royalty-sælgers bopælsstat, dvs. den danske kildeskat reduceres til 0. For det andet vil den skat, som Danmark i henhold til visse andre dobbeltbeskatningsaftaler kan tage som kildeskat, typisk være beskeden (5-10 pct.) og denne skat, der betales i Danmark, vil normalt blive krediteret i udlandet. For den udenlandske indehaver af rettighederne vil den samlede skattebyrde derfor normalt ikke forøges af en sådan tilpasning af dansk beskatning til et system, der følges i de fleste andre industrilande.

Det forhold, at Danmark ikke har kildeskat på licensbetalinger og andre royalties, har medført, at en række royaltybetalinger kanaliseres gennem Danmark (og videre til et land med lav beskatning, som Danmark har en dobbeltbeskatningsaftale med) for at undgå beskatning. Danmark har en vis fiscal fordel af de arrangementer, hvor Danmark bruges som "stepping-stone" for royaltybetalinger til tredielande, idet betalingerne passerer et dansk selskab, som opnår en vis fortjeneste, der er skattepligtig. Såfremt Danmark indfører kildeskat på royalties, vil der

ikke længere være interesse for at kanalisere royalty-betalinger gennem Danmark, og den fiscale fordel vil derfor bortfalde. Disse stepping-stone-arrangementer er nærmere omtalt i afsnit 6.6.

Efter udvalgets opfattelse kan sådanne betragtninger imidlertid ikke tillægges betydning ved bedømmelsen af stepping-stone-arrangementerne og ved vurderingen af, om Danmark skal indføre kildeskat på royalties.

Det kan overvejes, hvor bredt et spektrum af royalty-betalinger en eventuel kildeskatteregel skal omfatte. OECD-modellens definition af royalties er i så henseende meget vid og omfatter både industrielle royalty-betalinger og forfatter- og kunstnerrettigheder samt visse leasingindkomster.

UNESCO har i 1979 vedtaget et udkast til den internationale konvention om beskatning af copyrightroyalties. Hovedprincippet i denne konvention er, at kunstnere og forfattere skulle betale kildeskat i det land, hvori indtægterne var indtjent, og ikke i deres bopælsland. I modsætning hertil står OECD-modellens artikel 12, som giver bopælslandet beskatningsretten til royalty-indtægter. Baggrunden herfor er bl.a., at de omkostninger, en rettighedshaver har haft i forbindelse med frembringelsen af sine rettigheder, oftest falder i hans bopælsland. I de tilfælde, hvor den oprindelige rettighedshaver har solgt sine rettigheder til en anden, vil udgifterne ved erhvervelsen af rettighederne reducere erhververens skattepligtige indkomst.

Medens OECD-modellen som nævnt giver bopælslandet beskatningsretten, har den af FN udarbejdede modelkonvention for dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem industrilande og udviklingslande delt beskatningsretten mellem kildelandet og bopælslandet. I flere dobbeltbeskatningsaftaler er det aftalt, at Danmark har adgang til at tage kildeskat. Indførelsen af en kildeskat på royalties vil give Danmark mulighed for at udnytte en sådan beskatningsret.

Beskatningen af royalties har voldt betydelig vanskelighed i den internationale skatteret. Dette skyldes bl.a. interessemodsatningerne i forbindelse med fordelingen af beskatningsretten mellem i-lande og u-lande, når domicillandet er i i-landet og kildelandet u-landet. Også vanskelighederne ved at afgøre hvilket land, der er kildeland, samt usikkerhed omkring, hvad der defi-

nitionsmæssigt skal forstås ved royalties, gør spørgsmålet problemfyldt.

Uanset disse vanskeligheder foreslår udvalget dog, at der gennemføres en kildeskat svarende til den nuværende udbytteskat (30 pct.) på royalty-betalinger til udlandet.

f. Bortforpagtning.

Ved bortforpagtning af en virksomhed mod en fast forpagtningsafgift indtræder der ikke skattepligt efter reglerne om begrænset skattepligt ved fast driftssted. Hvis en fraflyttet person bibeholder sin erhvervsvirksomhed i Danmark, vil begrænset skattepligt således kunne undgås, hvis virksomheden bortforpagtes (f.eks. til et familiemedlem eller til et kontrolleret selskab). Dette følger af, at bortforpagteren, når han modtager et fast beløb, ikke deltager i erhvervsrisikoen og derfor ikke "deltager i erhvervsvirksomhed" eller modtager "andel i overskud", jfr. kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra d). Er afgiften variabel efter omsætningen, kan det med større ret hævdes, at bortforpagteren deltager i erhvervsrisikoen. En sådan omsætningsbestemt forpagtningsafgift er dog ikke anset for at medføre begrænset skattepligt. Det er udvalgets opfattelse, at den manglende skattepligt for bortforpagteren indebærer en række muligheder for at undgå dansk beskatning, som bør ophæves gennem indførelse af regler om begrænset skattepligt for bortforpagteren. Dette gælder både, hvor afgiften er et fast beløb, og hvor afgiften er variabel efter omsætningens størrelse.

Efter § 10 i lov om særlig indkomstskat m.v. bliver personer, der ikke er fuldt skattepligtige, kun beskattet af særlig indkomst, hvis denne indkomst hidrører fra afståelse af formuegoder, knyttet til virksomhed, der medfører begrænset skattepligt. Når bortforpagteren ikke er begrænset skattepligtig af indtægten ved bortforpagtning, er han heller ikke begrænset skattepligtig af fortjeneste ved afståelse af den bortforpagtede virksomhed.

Dette betyder, at en ejer af en virksomhed gennem en forpagtningskonstruktion og fraflytning her fra landet kan afhænde virksomheden uden beskatning af fortjeneste og genvundne afskrivninger.

Hvis bortforpagteren derimod gøres begrænset skattepligtig ved en ændring af reglerne om skattepligt ved fast driftssted, vil også salgsavance m.v. blive begrænset skattepligtig til Danmark.

Efter reglerne i dobbeltbeskatningsaftalerne er det typisk bopælsstaten, der har beskatningsretten til indtægter ved udleje. Da der her er tale om bortforpagtning af en virksomhed, er det imidlertid typisk kildestaten, som har beskatningsretten.

Udvalget foreslår herefter, at der indføres intern hjemmel til at beskatte indtægter ved bortforpagtning af virksomhed i Danmark i tilfælde, hvor bortforpagteren ikke er fuldt skattepligtig i Danmark, og herved udnytte den beskatningsret, Danmark som kildestat typisk har efter dobbeltbeskatningsaftalerne.

g. Aktieavancer,

I Sverige er der med virkning fra 8. april 1983 gennemført en begrænset skattepligt for avance ved ikke-erhvervsmæssig aktieafståelse. Reglen går ud på, at fysiske personer skal være begrænset skattepligtige til Sverige af avancer ved ikke-erhvervsmæssige aktieafståelser, hvis afhænderen inden for de nærmeste 10 år før afståelsen har haft bopæl eller varigt ophold i Sverige. Lignende regler kendes fra flere andre lande som f.eks. Frankrig, Finland og USA. Baggrunden for indførelse af sådanne regler er den, at man har fundet det rimeligt, at aktieavancer på samme måde som aktieudbytte undergives kildebeskatning i den stat, hvor værditilvæksten og indtjeningen har fundet sted. I Finland og USA er reglerne begrænset til aktier eller selskabsandele, der berettiger til brugen af fast ejendom beliggende i kildelandet.

Tendensen til kildebeskatning i de nævnte tilfælde synes i de senere år at være stigende, og flere lande ønsker i forbindelse med forhandlinger om dobbeltbeskatningsoverenskomster adgang til at kunne udnytte en sådan beskatning. Bestemmelsen i Artikel 13 i modeloverenskomsten fastlægger beskatningsretten til kapitalgevinster af såvel fast ejendom som af andre aktiver. Bestemmelsen fastlægger imidlertid ikke særlige regler for fortjeneste ved salg af aktier, der som hovedregel vil være omfattet af stk. 4 i Artikel 13, hvori det bestemmes, at fortjeneste ved overdragelse af andre aktiver end de i stk. 1-3 omhandlede (fast ejendom, rørlig formue som en del af erhvervsformuen i fast drifts-

sted og skibe eller luftfartøjer) kun kan beskattes i skatteyderens bopælsstat. Flere lande (bl.a. Frankrig, Finland, Italien og Canada) har imidlertid taget forbehold til bestemmelsen og forbeholdt sig ret til kildebeskatning af aktieavancer, d.v.s. beskatningsret for den stat, hvor selskabet er beliggende.

På denne baggrund kunne det overvejes at indføre en sådan begrænset skattepligt af aktieavancer også her i landet. Det vil give Danmark mulighed for at udnytte en sådan beskatningsret i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som indgås med lande, der ønsker en kildebeskatning. I de fleste tilfælde vil Danmark imidlertid som nævnt været afskåret fra at udnytte en sådan regel på grund af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Som på andre områder vil en begrænset skattepligt dog være virksom overfor de mange klassiske skattely-lande, som Danmark ikke har og ikke agter at indgå en dobbeltbeskatningsoverenskomst med.

Overvejelserne om indførelse af en sådan skattepligtsregel må vurderes i sammenhæng med forslaget om en afsluttende ansættelse, som i givet fald vil dæmme op for skatteflugt på dette område, og som muligvis vil være et tilstrækkeligt skatteflugtsvæn i denne relation.

h. Udøvende kunstnere m.fl.

Efter de gældende bestemmelser i kildeskatteloven er vederlag for virksomhed som udøvende kunstner, musiker, artist eller professionel sportsudøver A-indkomst, hvis vederlaget efter kildeskattelovens § 43, stk. 1, er ydet for personligt arbejde i tjensteforhold, og ellers B-indkomst.

For kunstnere, der er fuldt skattepligtige her til landet efter kildeskattelovens § 1, har sontringen mellem A-indkomst og B-indkomst alene betydning i relation til, om der skal trækkes foreløbig skat ved udbetalingen af vederlagene.

For kunstnere, der ikke er fuldt skattepligtige her til landet, har sontringen derimod betydning for, om der skal svares skat eller ej, idet vederlaget kun kan beskattes, hvis det er A-indkomst som omhandlet i kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra a), som løn i ansættelsesforhold.

Vederlag for virksomhed som udøvende kunstner m.v. blev i de første år efter kildeskattelovens ikrafttræden betragtet som A-indkomst efter kildeskattelovens § 43, stk. 1.

Denne praksis har imidlertid ikke fundet tilslutning ved domstolene, og skattemyndighederne har derfor ikke længere mulighed for at opretholde den. Der skal herefter i almindelighed ikke indeholdes A-skat i vederlag til udøvende kunstnere, og udenlandske kunstnere uden bopæl i Danmark bliver i almindelighed ikke skattepligtige af honorarer oppebåret i Danmark, medmindre deres ophold strækker sig over mindst 6 måneder, jfr. kildeskattelovens § 1, nr. 3.

En række lande savner ligesom Danmark hjemmel til at beskatte udenlandske kunstnere som begrænset skattepligtige.

OECD's modeloverenskomst, Artikel 17, tillægger den stat, hvor virksomheden udøves, beskatningsretten til sådanne indkomster. Det gælder også, hvor indkomsten skal udbetales til en anden person end kunstneren selv, f.eks. et såkaldt artistselskab, som kunstneren kontrollerer. Da en række lande ikke har hjemmel til at udnytte denne beskatningsret, bliver disse indkomster ofte ikke beskattet i hverken bopælsstaten eller arbejdsstaten. Stadig flere lande har fundet dette utilfredsstillende, og både i OECD og i de enkelte lande arbejdes der i øjeblikket med at sikre en beskatning af indkomsterne. Også en nordisk embedsmandsgruppe med deltagere fra Sverige, Norge og Finland har i september 1984 afgivet en redegørelse om spørgsmålet.

Den forrige regering fremsatte i 1982 et lovforslag om beskatningen af udenlandske kunstnere m.v. med henblik på at sikre den beskatning her i landet, som Danmark har opnået som følge af dobbeltbeskatningssaftalerne. Forslaget blev ikke gennemført.

Lovforslaget (L 130-1981/82) blev fremsat af daværende minister for skatter og afgifter Mogens Lykketoft den 24. februar 1982. Lovforslaget indeholdt 3 elementer: indeholdelse af A-skat for kunstnere m.v., indeholdelse af A-skat ved arbejdsudleje og beskatning af skattegodtgørelse til udenlandske aktionærer.

I lovforslagets bemærkninger anførte ministeren, at den ovenfor omtalte retstilstand, hvorefter vederlag for virksomhed som udøvende kunstner m.v. ikke kunne betragtes som A-indkomst efter kildeskattelovens § 43, stk. 1, ikke kunne anses for rimelig. De provenumæssige virkninger af lovforslaget ville derimod blive meget begrænsede.

For indenlandske kunstnere ville forslaget alene have den

betydning, at den foreløbige skat skulle opkræves som A-skat i stedet for B-skat.

For udenlandske kunstnere ville forslaget betyde, at de blev skattepligtige her til landet af vederlagene, men da de i de fleste tilfælde ville kunne få skatten i deres hjemland nedsat med den skat, der var betalt her i landet, ville deres samlede skattebyrde i almindelighed ikke blive forøget. Virkningen ville derfor navnlig være, at det var Danmark og ikke kunstnerens hjemland, der fik skatten af den indtægt, der var indvundet ved optræden her i landet.

Skatten skulle efter forslaget fastsættes til 20 pct. af bruttoindtægten, herunder godtgørelse til dækning af udgifter til rejse og ophold m.v.

Den samme beskatning skulle efter forslaget ske, hvad enten den pågældende kunstner drev sin virksomhed personligt eller i selskabsform.

Allerede inden lovforslaget kom til 1. behandling, blev der fra mange sider af dansk kulturliv givet udtryk for betænkeligheder ved tanken om, at der skulle indeholdes A-skat i især udenlandske kunstners vederlag for optræden i Danmark.

Ved folketingets 1. behandling af lovforslaget den 11. marts 1985 blev der ligeledes givet udtryk for betænkeligheder fra mange sider.

Efter 1. behandlingen stillede ministeren for skatter og afgifter ændringsforslag, hvorefter lovforslaget deltes i to lovforslag med henblik på at fremskynde behandlingen af de foreslåede regler om indeholdelse af A-skat ved arbejdsudleje og om beskatning af skattegodtgørelse til udenlandske aktionærer. Disse dele af det oprindelige lovforslag blev vedtaget, hvorimod forslaget om indeholdelse af A-skat for kunstnere m.v. aldrig blev vedtaget.

Forslaget var i overensstemmelse med OECD's modelkonvention, hvorefter beskatningsretten tillægges det land, hvor den pågældendes optræden finder sted. Denne beskatningsret var allerede i forskelligt omfang udnyttet af de øvrige nordiske lande.

Som støtte for forslaget blev det fra forskellige organisationers side anført, at den hidtidige praksis havde været belastende og konkurrenceforvridende for danske kunstnere.

Forslaget blev imidlertid ikke gennemført, da det mødte udbredt modstand i politiske kredse og inden for det danske kulturliv.

Det blev bl.a. anført, at arrangørerne ville komme til at betale skatten, da kunstnernes honorarkrav ikke ville ændres. Endvidere blev det anført, at forslaget ville være til skade for kulturlivet i de egne af Danmark, der ligger fjernt fra København, da udenlandske kunstnere næppe ville komme til disse landsdele efter en eventuel lovssndring.

Når OECD's redegørelse foreligger, bør spørgsmålet efter udvalgets opfattelse på ny tages op her i landet med henblik på en rimelig hensigtsmæssig løsning af udenlandske kunstneres og sportsudøveres beskatningsforhold ved kortvarige engagementer. Det skal i denne forbindelse nævnes, at der under ministeriet for skatter og afgifter er nedsat et særligt udvalg, der i øjeblikket undersøger den skattemæssige behandling af kunstneres indkomster.

De gældende regler medfører, at en række internationale kunstnere og sportsfolk kan undgå beskatning af deres honorarer, og der er efter udvalgets opfattelse ingen grund til at antage, at disse kunstnere m.fl. forlanger mindre honorar for optræden i Danmark, fordi Danmark ikke har nogen artistskat.

Udvalget ønsker her at pege på, at gennemførelsen af en begrænset skattepligt for udøvelse af kunstnerisk virksomhed (artistskat) ikke medfører yderligere beskatning af de kunstnere, der er skattepligtige i et land, som Danmark har en dobbeltbeskatningsaftale med, idet skatten i bopælslandet herefter bliver tilsvarende nedsat. Derimod vil en artistskat medføre sikkerhed for, at udbetalte kunstnerhonorarer og lign. kommer til beskatning, selv om honoraret ikke selvangives i bopælslandet, eller kunstneren bor i et skattelys-land. Det samme er tilfældet for professionelle sportsudøvere og lign., idet de også vil blive omfattet af en sådan regel.

4. Skattepligtsreglerne for selskaber.

Selskabers skattepligt til Danmark kan - på samme måde som for personer - foreligge enten som fuld eller begrænset skattepligt. Fuldt skattepligtige selskaber svarer skat af deres samlede indkomst, hvadenten den hidrører her fra landet eller fra udlandet (globalindkomstprincippet). Begrænset skattepligtige selskaber svarer kun skat til Danmark af visse indkomstarter med kilde her i landet. Selskaber svarer ikke formueskat.

4.1. Fuld skattepligt.

Selskaber, foreninger m.fl. er fuldt skattepligtige til Danmark, såfremt de er hjemmehørende her, jfr. selskabsskattelovens § 1. Bestemmelsen omfatter følgende ni grupper af sammenslutninger og må anses for udtømmende at angive hvilke sammenslutninger, der er omfattet af fuld skattepligt:

- indregistrerede aktie- og anpartsselskaber,
- andre selskaber, som uden at kunne indregistreres som aktie- eller anpartsselskaber har det til fælles med dem, at ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og at overskuddet - herunder et eventuelt likvidationsprovenu - fordeles i forhold til deltagerens indskudte kapital,
- sparekasser,
- brugsforeninger,
- indkøbsforeninger,
- produktions- og salgsforeninger,
- gensidige forsikringsforeninger,
- akkumulerende investeringsforeninger,
- andre foreninger, korporationer, stiftelser, legater og selvejende institutioner, for så vidt angår indtægt ved erhvervs-mæssig virksomhed.

For indregistrerede aktie- og anpartsselskaber kan fortolkningen af udtrykket hjemmehørende næppe give vanskeligheder, da det er en betingelse for indregistrering i aktieselskabsregisteret, at selskabet angiver sit hjemsted her i Danmark. I lov om aktieselskaber og lov om anpartsselskaber er fastsat hvilke betingel-

ser, der skal være opfyldt, for at et selskab kan indregistreres her i landet. Selskabsskatteloven omfatter ikke selskaber m.fl. hjemmehørende i Grønland eller på Færøerne, og sådanne sammenslutninger vil derfor alene kunne beskattes i henhold til selskabsskattelovens § 2 som begrænset skattepligtige.

For de andre sammenslutninger, som er nævnt i selskabsskattelovens § 1, er der ikke givet nogen definition af udtrykket hjemmehørende. Ifølge praksis er det afgørende, at både virksomhedens bestyrelse - i al fald flertallet af bestyrelsen - og hovedkontoret befinder sig her i landet. Hvis kun et af disse krav er opfyldt, kan der altså højst ske beskatning efter § 2 om begrænset skattepligt.

Selskaber m.fl. er skattepligtige af indtjeningen fra stiftelsen til den endelige opløsning, jfr. selskabsskattelovens §§ 4 og 5. Efter reglerne i § 5 foretages der i forbindelse med opløsningen en endelig opgørelse af avancer på selskabets aktiver, ligesom nedskrivning på varelager, genvundne afskrivninger m.v. kommer til beskatning. Denne bestemmelse medfører også, at der foretages en skattemæssig afsluttende ansættelse for selskaber, der "fraflytter" til udlandet.

4.2. Begrænset skattepligt.

Efter selskabsskattelovens § 2 er selskaber og foreninger m.fl., som har hjemsted i udlandet, skattepligtige af visse indtægter her fra landet. Udtrykket udlandet omfatter også Grønland og Færøerne.

De udenlandske selskaber og foreninger m.fl., der er omfattet af denne bestemmelse, er sammenslutninger af samme art som de i lovens § 1 nævnte danske selskaber og foreninger m.fl.

Skattepligten omfatter efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a)-e):

- indtægt ved udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her,
- indtægt i form af andel i overskud af en sådan virksomhed,
- indtægt af fast ejendom her i landet, som det udenlandske selskab m.v. modtager i sin egenskab af ejer, medejjer, brugs- eller indtægtsnyder,

- indtægt i form af udbytte af aktier eller anparter fra her i landet hjemmehørende selskaber,
- skattegodtgørelse, som oppebæres i henhold til en dobbeltbeskatningsaftale med en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, og som er knyttet til udbytte, der er omfattet af begrænset skattepligt,
- indkomst her fra landet, der efter kildeskattelovens § 43, stk. 2, litra h), skulle henregnes til A-indkomst, hvis den udbetales til en person.

Herudover findes der dog særlige regler i kulbrinteskatteloven om begrænset skattepligt for selskaber.

I det følgende gives der en nærmere redegørelse for de seks grupper af indtægter, som medfører, at modtageren bliver begrænset skattepligtig:

Indtægt af erhverv med fast driftssted her i landet.

Ved fastlæggelse af definitionen af fast driftssted lægges der vægt på den tilsvarende definition på fast driftssted i OECD's modelkonvention til undgåelse af dobbeltbeskatning.

Blandt de eksempler, OECD's modelkonvention nævner på fast driftssted er: Ledelsens sæde, en filial, et kontor, en fabrik, et værksted, et bygnings- og monteringsarbejde, hvis varighed overstiger 12 måneder. Man undtager bl.a. lokaler, der udelukkende anvendes til oplagring, udstilling eller udlevering af varer til bearbejdelse af eller forædling af varer, lokaler, hvorfra der udelukkende foretages vareindkøb, eller som tjener til fremskaffelse af oplysninger til virksomheden eller til meddelelser om virksomheden, reklame- og serviceprægede opgaver.

Til Danmark henregnes tillige kontinentalsoklen, idet udenrigsministeriet har udtalt, at "virksomhed på dansk kontinentalsokkel, iværksat efter ikrafttræden af kgl. anordning nr. 259 af 7. juni 1963, er omfattet af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster, uanset om dobbeltbeskatningsoverenskomsten udtrykkelig nævner kontinentalsoklen. Tilsvarende gælder det efter udenrigsministeriets opfattelse for dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvor definitionen af den anden kontraherende stat ikke udtrykkeligt omfatter denne stats kontinentalsokkel, at overenskomsten også må antages at finde anvendelse ved virksomhed på den-

ne stats kontinentalsokkel". Danmark har anmodet aftaleparterne om at tage stilling til denne fortolkning.

Et udenlandsk selskab, der er kommanditist eller partreder i et i Danmark hjemmehørende K/S eller P/R, vil falde ind under betegnelsen "deltager i en erhvervsvirksomhed". Hvis en deltager i en erhvervsvirksomhed dels får sin indestående kapital forrentet, dels får andel i virksomhedens øvrige overskud, betragtes forrentningen af kapitalen som en del af den pågældende deltagers overskudsandel.

Det udenlandske selskab m.v. bliver principielt begrænset skattepligtig af andel af overskud af en erhvervsvirksomhed på samme måde, som en forening m.v. bliver det. I et konkret tilfælde har landsskatteretten afgjort, at et udenlandsk selskab, som deltog som interessent i en dansk erhvervsvirksomhed, skulle anses for begrænset skattepligtig efter selskabsskattelovens § 2. Selskabet måtte medregne renter af den for virksomheden nødvendige driftskapital. Renter, som hidrørte fra kapital her i landet, men som ikke var nødvendige for virksomheden og derfor var anbragt i et pengeinstitut, ansås kun for skattefri, hvis det klart fremgik af anbringelsesmåden, at midlerne ikke var nødvendige for driften. Renter af bankkonto for en investeringsfond ansås for skattepligtige.

Et engelsk selskab, der uden at have kontor i Danmark ydede dykkerservice, som bestod i at foretage kontrol og eftersyn under vandet af platforme og andet produktionsudstyr til brug ved olieindvinding i Nordsøen, blev efter skattemyndighedernes praksis anset for at have fast driftssted her i landet og derfor omfattet af selskabsskattelovens § 2.

Et norsk aktieselskab forestod driften af 2 mobile boreriggene, som udgjorde en virksomhed. Selskabet påbegyndte arbejdet med den ene borerig i december 1980 og den anden i februar 1983. Arbejdet udførtes på skiftende geografiske steder, idet boreriggene flyttedes fra sted til sted. De anvendte boreriggene blev af skattemyndighederne anset for at udgøre selskabets forretningssted og selskabets virksomhed for udøvet gennem dette forretningssted. Betingelsen om, at forretningsstedet skal være "fast", ansås for opfyldt, når virksomheden havde været i mere end 12 måneder. Selskabet var derfor skattepligtigt her til landet i henhold til selskabsskattelovens § 2.

En investeringsforening oprettet med hjemsted på Grønland blev anset for reelt at have hjemsted her i landet, idet foreningen kun havde en postboks-adresse i Godthåb, og alle egentlige funktioner foregik fra Danmark, ligesom foreningens formue og regnskab fandtes her, og indskuddene stort set kun var foretaget fra Danmark. Kriteriet for tilhørsforholdet blev bedømt ud fra, hvor foreningens hovedkontor fandtes, eller hvorfra bestyrelsen foregik, jfr. selskabsskattelovens § 24, stk. 1, om hjemstedskommune for foreninger m.v. Herefter bestemmes hjemstedet efter, hvor de dispositioner træffes, der er af væsentlig betydning for foreningens virke. Til disse dispositioner henføres beslutninger om køb og salg af værdipapirer. Disse beslutninger blev truffet i Syddanmark, og som følge heraf anså skattemyndighederne foreningen for at have hjemsted her uanset postboks-adressen i Grønland.

Et internationalt boreselskab, der deltog i olieefterforskning ved Grønland, blev ikke anset for skattepligtig her i landet af den virksomhed, som udøvedes af et kontorhold placeret i København. På kontoret førte man bøger, udarbejdede rapporter og foretog indkøb af udrustning m.v. vedrørende driften.

Sammenfattende kan det siges, at den i Danmark værende gren af den udenlandske virksomhed må have en vis varig karakter og have adgang til i et vist omfang at kunne disponere på den udenlandske virksomheds vegne, altså kunne binde den, men på den anden side må erhvervsudøvelsen her ikke ske for den herværende repræsentants regning og risiko og i dennes navn, i så fald kan kun repræsentanten beskattes.

Ved andel i overskud skal i relation til den begrænsede skattepligt forstås "andel i nettooverskud". Beskatning efter denne bestemmelse kan finde sted uden hensyntagen til engagementets varighed. Selv andel i nettooverskud på et enkeltstående projekt eller ameta-forretning (aftale mellem to eller nogle få personer om for fælles regning at foretage en enkelt eller enkelte handelsforretninger) vil medføre begrænset skattepligt for et udenlandsk selskab m.v.

Indtægt af fast ejendom her i landet forstås på samme måde som indtægt ved drift, udlejning og bortforpagtning af fast ejendom ifølge selskabsskattelovens § 1, stk. 3. Efter ligningsrådets

vedtagelse kan renter af gæld fratrækkes ved indkomstopgørelsen, i det omfang renterne vedrører almindelig prioritetsgæld eller anden gæld mod sikkerhed i ejerpantebrev i ejendommen indtil en samlet behæftelse på 80% af handelsværdien ved indkomstårets udløb.

Renteindtægter af lån med sikkerhed i fast ejendom medfører ikke i sig selv skattepligt for et udenlandsk selskab m.v.

Udbytteindtægt og skattegodtgørelse.

Selskabsskattelovens regler om begrænset skattepligt for udbytteindtægter (og dertil knyttet skattegodtgørelse) svarer til kildeskattelovens regler, jfr. afsnit 3.5.c, og der er derfor her kun givet en kort omtale.

Danske selskaber, som udbetaler udbytte, er pligtige at tilbageholde 30% i udbytteskat, også når udbyttedokumentationen er et udenlandsk selskab, forening eller fond. Skatten er i princippet endelig, men modtageren kan dog i vidt omfang få skatten refundert helt eller delvis i henhold til en eventuelt indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst med det land, hvori modtageren er hjemmehørende.

Den begrænsede skattepligt omfatter kun de tilfælde, hvor det udbyttegivende danske selskab i henhold til kildeskattelovens § 65 er forpligtet til at indeholde udbytteskat. Der skal ikke alene indeholdes udbytteskat af det udbytte, som deklareres af generalforsamlingen, men også ved nedskrivning af aktionærforskrivninger, ved udbetalinger i forbindelse med nedsættelse af kapitalen i selskaber, der ikke er under likvidation, samt ved udlodninger foretaget i år forud for det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses.

Såfremt der i henhold til ligningslovens § 16 A, stk. 2, eller lov om særlig indkomstskat m.v. § 17, stk. 3, er givet tilladelse til, at en af de nævnte udbetalinger i skattemæssig henseende behandles på samme måde som aktiesalg til tredjemand, bortfalder den begrænsede skattepligt.

Der skal ikke indeholdes udbytteskat af salgssummer ved salg af aktier til det udstedende selskab omfattet af ligningslovens § 16 B. Sådanne beløb er således ikke omfattet af den i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c), omtalte begrænsede skattepligt.

Udbytteskat er hidtil ikke blevet indeholdt i udlodning i

form af "maskeret udbytte", men Østre Landsret har ved en dom af 27. maj 1983 anset en i udlandet boende hovedaktionær for begrænset skattepligtig af den udbyttedmæssige fordel, han opnåede ved vareleverancer til overpris til det af ham her i landet beherskede selskab.

Udbytteskatten på 30% eller på den i en dobbeltbeskatningsoverenskomst anførte procentsats anses for at være en endelig skat, og udbyttet skal ikke medregnes til anden indkomst her i landet, som det selskab, der modtager udbyttet, måtte være begrænset skattepligtig af.

Udenlandske selskaber, foreninger eller fonde, som i henhold til en med fremmed stat, Færøerne eller Grønland indgået overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning oppebærer skattegodtgørelse som anført i selskabsskattelovens § 17 A, og som er knyttet til udbytte, der er begrænset skattepligtigt, er begrænset skattepligtige af skattegodtgørelsen. Efter dobbeltbeskatningsaftalen med Storbritannien indrømmer Danmark skattegodtgørelse til britiske selskaber, som modtager udbytte fra Danmark (dog ikke til britiske moderselskaber, som direkte ejer 25 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab). Efter den endnu ikke ratificerede aftale med USA skal Danmark også indrømme skattegodtgørelse til udbyttedragende selskaber i USA. I henhold til kildeskattelovens § 65 A svares der en skat på 30% af godtgørelsen. Skattegodtgørelsen anses som en integreret del af udbyttet. Der kan således henvises til det ovenfor anførte vedrørende de former for udbytte, der ikke er omfattet af den begrænsede skattepligt.

Skatten på 30% eller den i dobbeltbeskatningsoverenskomsten anførte maksimale procentsats er en endelig skat, og godtgørelsen medregnes ikke til anden indkomst, som modtageren måtte være begrænset skattepligtig af.

Arbejdsindkomst.

Udenlandske selskaber og foreninger m.v. er begrænset skattepligtige af eventuel indkomst her fra landet, der i medfør af kildeskattelovens § 43, stk. 2, litra h), skulle henregnes til A-indkomst, hvis den blev udbetalt til en person.

Bestemmelsen omfatter vederlag i penge samt i forbindelse hermed ydet fri kost og logi til personer, der for selskabets regning stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet.

Ifølge kildeskattelovens § 65 B udgør skatten 30% af bruttoindtægten incl. eventuel godtgørelse til dækning af udgifter til rejse og ophold m.v. og beregnes af indkomster fra og med 1. juli 1982. Skatten er endelig.

Der findes endvidere særlige regler herom i kulbrinteskatteloven.

4.3. Udvalgets vurdering og forslag.

Udvalget har ingen særlige bemærkninger til de gældende regler om skattepligten. Det er erfaringen, at der er mindre problemer vedrørende selskabers skattepligt end personers. Dette skyldes naturligvis selskabsretten, der medfører national registrering af selskaber, og regnskabsregler, der medfører mindre mulighed for opdeling af selskabers virksomhed end hos en person.

For udenlandske filialer i Danmark kan der dog opstå problemer vedrørende rentefradrag og kurstab. Dette problem, der ofte er identisk med problemerne hos udenlandske datterselskaber, behandles i afsnit 10.3 om tynd kapitalisering, hvortil der henvises.

I afsnittet om brug af skattely-lande afsnit 11 omtales etableringen og brugen af passive kapitalplacerende selskaber.

Det er udvalgets opfattelse, at der bør skabes mere konkret hjemmel i selskabsskattelovens § 2 til at kunne gøre sådanne udenlandske passive kapitalplacerende og kapitalforvaltende selskaber begrænset skattepligtige til Danmark i de tilfælde, hvor styrelsen af selskabet (ejerskabet, beslutningstagen om kapitaldispositioner m.v.) foregår i Danmark, uanset om der formelt er en lokal "administrator" af selskabet. Det vil sige, hvor den faktiske ledelse er dansk, og hvor kapitalgrundlaget for selskabets indtjening er kapitalindskud fra danske aktionærer.

Dette bør ikke kun gælde for rene kapitalforvaltende selskaber, men også for selskaber, hvis eneste aktivitet er forvaltning af rettigheder o.lign., f.eks. patenter og udgiverrettigheder.

Allerede i dag gennemføres i en række tilfælde en sådan beskatning, f.eks. af postkasseselskaber, ud fra bestemmelsen i selskabsskattelovens § 2, nr. 1, men det anses for hensigtsmæssigt at have en særlig bestemmelse om den pågældende type virksomhed. En sådan bestemmelse vil give intern dansk hjemmel for beskatning. I en række dobbeltbeskatningsaftaler vil der være bestemmelser,

der afgiver beskatningsretten til det formelle domicilland. De pågældende selskaber findes imidlertid ofte i skattely-lande, som Danmark ikke har dobbeltbeskatningsaftaler med.

Desuden vil en sådan klar intern hjemmel skabe bedre basis for dansk beskatning i relation til dobbeltbeskatningsaftalerne, hvor der er tale om åbenlys udnyttelse af gunstige beskatningsregler i det land, hvor selskabet er registreret.

Som nævnt foran kan et selskab m.v., som hidtil er blevet beskattet som fuldt skattepligtig i Danmark, ikke "fraflytte" til udlandet. Selskabet skal opløses, og efter selskabsskattelovens § 5 ophører den fulde skattepligt, og der foretages en afsluttende ansættelse med beskatning af selskabets indtægter indtil tidspunktet for skattepligtens ophør, herunder en beskatning af urealiserede kapitalgevinster og genvundne afskrivninger.

Der er således ikke samme behov for at ændre selskabsskattelovens regler om skattepligtsophør, som der er for ændring af reglerne om skattepligtsophør for personer, jfr. afsnit 3.

Det kan derimod overvejes at foretage enkelte ændringer i investeringsfondsloven og varelagerloven som nærmere omtalt i afsnit 5.

Bestemmelsen i selskabsskattelovens § 5 om afsluttende skatteansættelse ved et selskabs opløsning omfatter imidlertid ikke selskaber m.v., der "fraflytter" til Grønland eller Færøerne. I disse tilfælde er der således ikke hjemmel til at foretage en afsluttende ansættelse.

Udvalget foreslår derfor, at der indføres en særlig regel om de skattemæssige virkninger i de tilfælde, hvor et selskab m.v. flytter sit skattemæssige hjemsted til Grønland og Færøerne.

I afsnit 3.5, er det nævnt, at det kan overvejes at udvide reglerne om begrænset skattepligt for personer, således at flere ydelser med kilde her i landet medfører, at modtagere i udlandet bliver begrænset skattepligtige. Der er nævnt ydelser som konsulenthonorarer, renter, royalties, forpagtningsafgifter, udbytte og aktieavancer samt vederlag til udøvende kunstnere m.fl. En udvidelse af den begrænsede skattepligt bør naturligvis i givet fald også gælde i tilfælde, hvor modtagerne ikke er personer, men selskaber.

5. De skattemæssige virkninger af flytning fra Danmark.

I afsnit 3 og 4 er der redegjort for de gældende regler om skattepligt for personer og selskaber samt for overvejelserne om eventuelt at ændre disse regler, således at personer, der flytter fra Danmark, i højere grad end nu kan fastholdes som fuldt skattepligtige til Danmark i en periode efter fraflytningen, og således at personer og selskaber, hjemmehørende i udlandet, der modtager forskellige ydelser fra Danmark, i videre omfang kan beskattes som begrænset skattepligtige af disse ydelser.

Uanset en eventuel gennemførelse af de foreslåede ændringer vil princippet stadig være:, at den fulde skattepligt til Danmark kun består, sålænge en person har bopæl i Danmark, eller et selskab er hjemmehørende her.

Det må derfor overvejes, om de gældende regler om de skattemæssige virkninger af flytning fra Danmark til udlandet udgør et tilstrækkeligt skatteflugtsværn, eller om der er utilsigtede skattemæssige fordele ved fraflytning.

I det følgende er der (i afsnit 5.1.) foretaget en gennemgang af de gældende regler om ophør af en persons fulde skattepligt i forbindelse med fraflytning til udlandet, d.v.s. (a) beskattning i fraflytningsåret, (b) skattepligt efter fraflytningen, (c) indtægter, der ikke er omfattet af begrænset skattepligt, og (d) periodisering ved fraflytning. Derefter er der redegjort for udvalgets vurdering af de gældende regler (5.2.) og udvalgets overvejelser og forslag til ændringer (5.3.). Endeligt er der (i 5.4.) foretaget en gennemgang af etableringskontoloven, investeringsfondsloven, varelagerloven og pensionsbeskatningsloven.

5.1. Gældende regler ved ophør af fuld skattepligt i forbindelse med fraflytning.

Efter de gældende regler i kildeskattelovens § 1, stk. 1, består den fulde skattepligt, sålænge en person har bopæl i Danmark. Opgives bopælen her i landet, består den fulde skattepligt dog under visse omstændigheder i indtil 4 år efter fraflytningen, jfr. kildeskattelovens § 1, nr. 2 (som omtalt i afsnit 3.1.).

a. Beskatning i fraflytningsåret.

Efter kildeskattelovens § 6 består skattepligten i den periode, i hvilken skattepligtsbetingelserne er opfyldt. Ved fraflytning består den fulde skattepligt altså indtil fraflytningstidspunktet, når der bortses fra tilfælde omfattet af kildeskattelovens § 1, nr. 2.

For fraflytningsåret opgøres den skattepligtige almindelige indkomst derfor som indkomsten fra indkomstårets begyndelse til fraflytningstidspunktet. Som hovedregel skal der medregnes indtægter, der er erhvervet endelig ret til inden fraflytningen, og der kan fratrækkes udgifter, der i samme tidsrum er opstået retlig forpligtelse til at afholde. Fra disse hovedregler gælder en række undtagelser som omtalt nedenfor i afsnit d.

I forbindelse med fraflytning vil indkomstansættelsen typisk omfatte en periode, der er kortere end et år, og den skattepligtige indkomst vil som følge heraf normalt være mindre end et helt års indkomst. I kildeskattelovens § 35, stk. 3, er der fastsat særlige regler for skatteberegningen for at bevare progressionen i disse tilfælde.

Uanset hvornår fraflytningen sker i årets løb, skal fraflytteren først indgive selvangivelse for almindelig indkomst for fraflytningsåret efter de almindelige frister for indgivelse af selvangivelse, d.v.s. som regel den 15. februar i året efter, og ligningen af denne indkomst sker efter de almindelige regler. I ligningslovens § 32 D, stk. 2, findes der ganske vist en bemyndigelse for ministeren for skatter og afgifter til at fastsætte særlige regler om indgivelse af selvangivelse, om skatteligning og om betaling, inddrivelse og forrentning m.v. af skat i de tilfælde, hvor der i årets løb sker ændring i skattepligtsforholdene. Denne bemyndigelse er imidlertid ikke udnyttet. Der er således heller ikke fastsat særlige regler om sikring af de skattekrav, som vedrører tiden inden fraflytningen.

Derimod er der fastsat særlige regler om selvangivelse vedrørende særlig indkomst og indbetaling af skat heraf i tilfælde, hvor den fulde skattepligt ophører på grund af fraflytning. Efter bekendtgørelse nr. 76 af 8. marts 1982 skal den skattepligtige snarest muligt og senest inden udløbet af den kalendermåned, som følger efter ophøret af skattepligten, indgive selvangivelse vedrørende særlig indkomst. Den skattepligtige skal endvidere inden for

samme frist indbetale tidligere pålignet særlig indkomstskat samt beregne og indbetale særlig indkomstskat for tiden indtil fraflytningen. For de tilfælde, hvor der alligevel ikke indgives selvangivelse og indbetales særlig indkomstskat, bestemmer § 14, stk. 3, i lov om særlig indkomstskat m.v., at der ikke indtræder forældelse af skattekrav, så længe skattemyndighederne på grund af den skattepligtiges ophold i udlandet har været ude af stand til at gøre kravet gældende ved dansk domstol.

Den skattepligtige særlige indkomst for fraflytningsåret omfatter fortjenester eller tab, der er erhvervet henholdsvis konstateret ved afhændelse eller afståelse inden fraflytningen.

b. Skattepligt efter fraflytningen (begrænset skattepligt).

Kildeskattelovens § 2 indeholder regler om begrænset skattepligt for bl.a. personer, der ikke er fuldt skattepligtige. Personer, der fraflytter til udlandet, vil efter fraflytningen være skattepligtige efter denne bestemmelse, hvis de modtager indtægter af de arter, som er omfattet af bestemmelsen.

Den begrænsede indkomstskattepligt omfatter:

- Løn og anden A-indkomst. (For løn er det en betingelse, at arbejdet udføres i Danmark for en dansk arbejdsgiver. For de øvrige A-indkomster er det en betingelse, at de udbetales fra Danmark.)
- Over-/underskud fra erhvervsvirksomhed med fast driftssted i Danmark.
- Over-/underskud af fast ejendom i Danmark.
- udbytte (og eventuelt dertil hørende skattegodtgørelse) fra danske aktie- og anpartsselskaber. (Indkomstskattepligten, der er endeligt opfyldt ved den indeholdte udbytteskat på 30%, omfatter kun deklareret udbytte. Andre udlodninger omfattet af ligningslovens §§ 16 A og 16 B, herunder maskeret udlodning, er almindeligvis ikke omfattet af begrænset skattepligt.)

For begrænset skattepligtige personer omfatter formueskattepligten alene formuegoder og gæld, som er knyttet til erhvervsvirksomhed med fast driftssted eller til fast ejendom her i landet. Tilsvarende er det kun afståelse af disse formuegoder, der beskattes med særlig indkomstskat for begrænset skattepligtige, jfr. § 10 i lov om særlig indkomstskat m.v.

Efter § 5 A, stk. 1, i denne lov anses virksomhed her i landet først for opgivet, når der har fundet afståelse sted af virksomhedens varelager, maskiner, driftsmidler o.s.v. Overførsel af disse formuegoder til udlandet sidestillet med salg.

Denne bestemmelse har til formål at hindre omgåelse af de gældende regler om skattepligt og tager først og fremmest sigte på begrænset skattepligtig virksomhed her i landet. Bestemmelsen har dog også betydning for fuldt skattepligtige personer, der flytter til udlandet og i forbindelse hermed opgiver virksomheden her i landet. I sådanne tilfælde medfører § 5 A, stk. 1, at den begrænsede skattepligt består, indtil virksomhedens aktiver er afhændet, således at fortjenester og genvundne afskrivninger kan beskattes, selv om virksomhedens drift er ophørt, og ejerens bopæl er opgivet forinden.

I praksis har § 5 A, stk. 1, imidlertid ikke haft den tilsigtede virkning. For det første omfatter bestemmelsen ikke skibe. For det andet kan bestemmelsen - således som den er blevet fortolket - forholdsvis let omgås. Dette kan som nævnt i afsnit 3.5. ske ved, at virksomhedsindehaveren, der ønsker at fraflytte, bortforpagter virksomheden i stedet for at sælge den i forbindelse med fraflytningen. Sker bortforpagtningen mod et fast beløb, eller er forpagtningsafgiften f.eks. fastsat som en procentdel af omsætningen, medfører denne ikke begrænset skattepligt efter kildeskattelovens § 2. Efter § 10 i lov om særlig indkomstskat m.v. bliver personer, der ikke er fuldt skattepligtige, kun beskattet af særlig indkomst fra afståelse af formuegoder, der er omfattet af reglerne i kildeskattelovens § 2 om fast ejendom eller erhvervsvirksomhed med fast driftssted i Danmark. Dette betyder, at der ikke er hjemmel til at gennemføre en beskatning af fortjeneste og genvundne afskrivninger ved afståelse af en bortforpagtet virksomhed, når ejeren som bosat i udlandet ikke er fuldt skattepligtig til Danmark.

Som et andet eksempel på, at de gældende regler ikke er tilstrækkelige, kan nævnes usikkerheden omkring tilbageføring af forskudsafskrivninger. Dette gælder i tilfælde, hvor en fuldt skattepligtig har foretaget forskudsafskrivning på f.eks. en skibsbygningskontrakt og efter fraflytning til udlandet ophæver kontrakten.

Efter de gældende regler kan der foretages forskudsafskrivning på henholdsvis skibe og på driftsmidler og bygninger. Ved indgåelse af kontrakt om bygning af et skib, kan der foretages forskudsafskrivning på den aftalte byggesum, hvis denne andrager mindst 200.000 kr. Forskudsafskrivning på maskiner, inventar og lignende driftsmidler samt på bygninger kan foretages, når den skattepligtige enten har truffet aftale om levering af driftsmidlerne eller om opførelse af bygningerne og installationerne eller har planlagt at fremstille dem i egen virksomhed.

Ved salg eller ophævelse af en kontrakt om bygning af et skib, skal et beløb lig med de foretagne forskudsafskrivninger medregnes ved opgørelsen af den skattepligtiges indkomst for det indkomstår, hvor kontrakten sælges eller ophæves. Såfremt driftsmidler ikke leveres eller bygninger ikke fuldføres, skal der foretages en forhøjelse af den skattepligtiges indkomst med de forskudsafskrivninger, der er foretaget i de enkelte indkomstår.

Såfremt den fulde skattepligt for en skatteyder er ophørt på tidspunktet for salget eller ophævelsen af kontrakterne, kan der umiddelbart foretages en tilbageregulering af de foretagne forskudsafskrivninger, for så vidt angår kontrakter om levering af driftsmidler eller opførelse af bygninger, mens den skattemæssige behandling af forskudsafskrivninger i forbindelse med salg eller ophævelse af skibsbygningskontrakter må ske på grundlag af reglerne om begrænset skattepligt.

Spørgsmålet om de skattemæssige virkninger af ophævelse af skibsbygningskontrakt for en person, som ikke længere var fuldt skattepligtig, blev berørt i Østre Landsrets dom af 3. december 1982. Deltagelse som kommanditist i flere rederikommanditselskaber blev anset som en samlet virksomhed, og den begrænsede skattepligt ophørte derfor først ved afhændelse af den sidste anpart. Beskatning af et beløb, lig de foretagne forskudsafskrivninger, ved ophævelse af en skibsbygningskontrakt inden dette tidspunkt kunne derfor medregnes i den begrænset skattepligtige indkomst efter reglen i kildeskattelovens § 2 om erhvervsvirksomhed i Danmark. Landsretten anvendte følgende formulering i tilknytning til præmisserne: "allerede som følge heraf vil ministeriet være at frifinde".

Der blev således ikke taget stilling til, om der kunne have været foretaget beskatning af de foretagne forskudsafskrivninger,

hvis skatteyderen alene havde indgået den kontrakt, som blev op-
hævet.

c. Indtægter, der ikke medfører begrænset skattepligt.

Den begrænsede skattepligt i kildeskattelovens § 2 omfatter ikke en række indtægtsarter her fra landet, som typisk modtages af personer, hvis fulde skattepligt er ophørt ved fraflytning. Dette gælder bl.a.

- Licens- og royalty-indtægter samt indtægter i form af løbende ydelser.
- Indtægter ved bortforpagtning og leasing (bortset fra indtægter ved bortforpagtning af fast ejendom, der er omfattet af § 2, stk. 1, litra e).
- Renteindtægter og lignende finansielle afkast, herunder skattepligtige kursgevinster.
- Fortjeneste ved afståelse af aktier.

Disse indtægter vil dog være omfattet af den begrænsede skattepligt, hvis de er knyttet til en skattepligtig virksomhed her i landet.

Der henvises iøvrigt til afsnit 3.5. om de nævnte arter af indtægter.

d. Periodiseringsreglerne ved fraflytning.

I almindelighed anvendes de normale periodiseringsregler ved fraflytning. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal der altså medregnes indtægter, der er erhvervet endelig ret til inden skattepligtens ophør, mens der gives fradrag for udgifter, der er opstået en retlig forpligtelse til at afholde inden skattepligtens ophør. Dette betyder, at indkomst, der er opgjort for tiden indtil skattepligtens ophør, undergives beskatning.

For skattepligtige fortjenester og tab er beskatningstidspunktet normalt knyttet til aktivernes afståelse, således at fortjenester og tab, der er konstateret ved afståelse inden skattepligtens ophør, undergives beskatning. Værdistigninger beskattes ikke, medmindre de bliver konstateret ved realisation, mens skattepligten til Danmark består.

Fra disse hovedregler gælder en række undtagelser, som skyldes, at der i tilknytning til lovændringer i de senere år er fastsat særlige regler om beskatning ved skattepligtsophør. Ændringerne er gennemført for at hindre særligt oplagte eksempler på udnyttelse af de tidligere gældende regler.

I ligningslovens § 5, stk. 6, og § 5 B, der er gennemført i 1984, er der fastsat regler om periodisering af renteindtægter og -udgifter, når skattepligten efter kildeskattelovens § 1 ophører ved fraflytning. Forudforfaldne renteudgifter, der betales inden skattepligtsophøret, men som også vedrører en periode efter skattepligtsophøret, skal periodiseres, således at der kun gives fradrag for den del af renteudgiften, som vedrører perioden inden skattepligtsophøret, jfr. § 5, stk. 6. Tilsvarende skal bagudforfaldne renteindtægter, der forfalder til betaling efter ophør af skattepligten, alligevel medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for den periode, renteindtægterne vedrører.

De nuværende regler omfatter i fraflytningstilfældet alene forudforfaldne renteudgifter og bagudforfaldne renteindtægter. Hvis en fraflytter eksempelvis både har bagudforfaldne renteudgifter og -indtægter, som han henholdsvis skal betale og modtager efter skattepligtsophøret, skal renteindtægterne medregnes ved indkomstopgørelsen i det omfang, de vedrører perioden inden fraflytningen, hvorimod der ikke gives fradrag for de modsvarende renteudgifter. For prioritetsrenter har praksis dog også før indførelsen af de nye regler i ligningsloven anvendt periodiseringsprincippet, fordi en ejendom betragtes som en økonomisk enhed. Tilsvarende gælder for de regnskabs- og bogføringspligtige, der har anvendt periodiseringsprincippet for renter.

Ved tilflytning kan lignende forvridninger optræde, og i nogle tilfælde medfører de gældende regler, at der opnås fradrag for de samme renteudgifter to gange.

De nuværende regler og den fulgte praksis har udelukket mulighederne for at foretage skattemæssigt betingede transaktioner med hensyn til renter i forbindelse med fraflytning, men for at tilvejebringe ensartede regler for beskatning af renteindtægter og -udgifter både i forbindelse med skattepligtens ophør og indtræden, bør det overvejes at gennemføre regler, hvorefter rente-

udgifter og -indtægter altid skal periodiseres ved fra- og tilflytning.

Som et andet eksempel på undtagelser fra de almindelige periodiseringsregler kan nævnes ligningslovens § 27 B, hvorefter beskattningen af forskellige tilskud (danske tilskud og EF-tilskud til egnsudvikling, fiskeri, landbrug m.v.) kan fordeles over en periode på 10 år efter erhvervelsen af tilskuddet. I bestemmelsens stk. 9 er det fastsat, at endnu ikke beskattede tilskudsbeløb skal medregnes ved indkomstopgørelsen for det indkomstår, hvor den fulde skattepligt ophører ved fraflytning.

Hertil kommer undtagelser som følge af, at nogle skattepligtige løbende beskattes af fortjenester eller tab, selv om disse ikke er konstateret ved afståelser. Disse skattepligtige vil derfor blive beskattet af urealiserede gevinster og tab i perioden indtil skattepligtens ophør. Dette gælder for skattepligtige, der beskattes af kursgevinster og -tab på fordringer og valuta, og som anvender "lagerprincippet".

5.2. Udvalgets vurdering af de gældende regler.

a. Problemerne i forbindelse med skattepligtens ophør ved fraflytning.

Den fulde skattepligt til Danmark er som anført i afsnit 5.1. betinget af, at personen ved sine handlinger har tilkendegivet, at han har bopæl her i landet. Sådanne tilkendegivelser kan f. eks. bestå i, at personen har bolig i landet, opholder sig her med sin familie eller udøver sin indtægtsgivende virksomhed her.

Normalt er det ikke vanskeligt at fastslå, om en person har opgivet sin bopæl her i landet. I de senere år er der dog i flere tilfælde end tidligere opstået problemer med at afgøre, om en person, der hævdede at være fraflyttet, faktisk havde opgivet sin bopæl. Disse tilfælde, som typisk er fremdraget som følge af en stramning af kontrollen, er ofte karakteriseret ved, at den angivne fraflytning hovedsagelig må anses at være en følge af det danske skattetryk. Skatteyderen har normalt også efter fraflytningen omfattende økonomiske interesser i og anden form for tilknytning til Danmark. I disse tilfælde har bopælsbegrebet i kildeskatte-lovens § 1, stk. 1, vist sig særligt vanskeligt at administrere.

Dette er også en følge af samfundsudviklingen med dens stadigt større internationale samkvem (og herunder manglende registrering af ind- og udrejse af landet), som gør det vanskeligt at fastslå et bestemt "hjemsted" for personen.

Hertil kommer som nævnt i afsnit 3.1., at bestemmelsen i kildebeskatningslovens § 1, nr. 2, ikke har haft den tilsigtede virkning som værn mod skatteflugt.

b. Manglende beskatning ved fraflytning.

De skattemæssige fordele, som kan være forbundet med en fraflytning til udlandet, er ofte en følge af, at der ikke sker en beskatning i Danmark af urealiserede kapitalgevinster og "genvundne afskrivninger" i forbindelse med fraflytningen, og at tilflytningslandet enten ikke beskatter de pågældende fortjenester ved et efterfølgende salg eller kun foretager en delvis beskatning. Dette kan skyldes manglende overensstemmelse mellem landenes skattesystemer, men sådanne "huller" kan også forekomme mellem 2 lande med identiske skattesystemer. Denne mangel på overensstemmelse reguleres ikke af de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster, men ved indførelse af subject to tax-klausuler i overenskomsterne kan mange problemer af denne art løses. Sådanne subject to tax-klausuler, hvorefter Danmark kan beskatte, hvis tilflytningslandet ikke beskatter, har dog kun virkning, hvis Danmark efter sin interne lovgivning har hjemmel til at beskatte, det vil sige, hvis personen fortsat er fuldt skattepligtig eller begrænset skattepligtig af den pågældende indkomst.

Som eksempler på manglende beskatning ved fraflytning kan nævnes:

- At aktieavancer kun beskattes hos fuldt skattepligtige personer. En hovedaktionær, der står over for at skulle afhænde aktierne i selskabet, kan derfor undgå avancebeskatning, hvis hans fulde skattepligt ophører inden afhændelsen. Flytter den pågældende til et land, hvor aktieavancer ikke beskattes, eller hvis interne regler alene giver hjemmel for at beskatte den del af avancen, der vedrører tiden efter tilflytningen, kan de pågældende aktier afhændes uden beskatning af den værdistigning, der har fundet sted inden fraflytningen.

- At genbeskatning af tidligere foretagne skattemæssige afskrivninger kan undgås, hvis den virksomhed, hvori afskriv-

ningerne er foretaget, i forbindelse med fraflytningen bortforpagtes på en sådan måde, at den ikke omfattes af den begrænsede skattepligt. Ved et efterfølgende salg vil de genvundne afskrivninger ikke blive beskattet i Danmark, og i tilflytningslandet er der ingen genvundne afskrivninger at beskatte.

- At beskatning af løbende udbetalinger fra pensions- og forsikringsordninger omfattes af pensionsbeskatningslovens kap. 1 ofte kan undgås ved fraflytning, selv om indbetalingerne har været fuldt fradragsberettigede. Udbetalingerne fra disse ordninger er begrænset skattepligtige, men hvis der flyttes til et land, med hvilket der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, har dette land normalt beskatningsretten til de løbende pensionsudbetalinger (medmindre der er tale om en offentlig pension). I nogle tilfælde beskatter tilflytningslandet som følge af sine interne regler ikke sådanne pensionsudbetalinger, og i andre lande sker der rent faktisk ingen beskatning som følge af tilflytningslandets manglende kendskab til udbetalingerne. Ved ophævelse af pensionsordninger i utide betales reelt kun op til 40 pct. i afgift.

c. Kontrolmæssige problemer.

En forespørgsel til kommuner med relativt mange fraflyttere viser, at de specielle regler i bekendtgørelse nr. 76 af 8. marts 1982 om selvangivelse og indbetaling af særlig indkomst vedrørende fraflytningsår tit i realiteten kun sjældent anvendes. Årsagerne hertil kan være flere:

- planlægning af omstændighederne ved fraflytningen, således at transaktioner, der umiddelbart vil udløse særlig indkomstskat, først gennemføres efter udrejsen,
- ukendskab til reglerne hos skatteyderne, rådgivere og skattemyndighederne, herunder at skatteyderne er af den opfattelse, at gennemførte transaktioner inden udrejsen ikke medfører særlig indkomstskat,
- manglende muligheder for at inddrive skatterne.

5.3. Udvalgets overvejelser og forslag.

a. Afsluttende ansættelse.

I forbindelse med ophør af skattepligt til Danmark bør der efter udvalgets opfattelse så vidt muligt ske en endelig opgørelse af skattetilsvaret for perioden før fraflytningen. Dette gælder tilfælde med ophør af den fulde skattepligt efter kildeskattelovens § 1 samt ved den begrænsede skattepligt vedrørende erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet og fast ejendom her i landet, jfr. § 2, stk. 1, litra d) og e). For disse tilfælde

bør der fastsættes regler, hvorefter der i umiddelbar forbindelse med skattepligtsophøret skal indgives selvangivelse og foretages ligning for tiden indtil skattepligtens ophør. Sådanne bestemmelser kan tage udgangspunkt i de regler, der er fastsat i bekendtgørelse nr. 76 af 8. marts 1982 om opkrævning af særlig indkomstskat, således:

- At selvangivelse skal indgives snarest muligt og senest inden udløbet af den kalendermåned, der følger efter skattepligtsophøret.

Selvangivelsespligten skal omfatte almindelig indkomst, særlig indkomst (samt de fortjenester og tab, der omfattes af en eventuel fraflytningsskat, jfr. nedenfor afsnit b.) for det indkomstår, der løber fra udgangen af det seneste indkomstår og indtil ophøret af skattepligten. Den her foreslåede selvangivelsesfrist bør også gælde selvangivelse vedrørende almindelig og særlig indkomst for det indkomstår, der ligger før fraflytningsåret, hvis denne ligger tidligere end den frist, der følger af de almindelige regler i statsskattelovens § 22 (hvorefter selvangivelse som hovedregel skal indgives den 15. februar i året efter indkomståret) og ligningslovens § 32 A (hvorefter ligningsrådet fastsætter en længere frist for regnskabs- og bogføringspligtige).

- At de pågældende personer senest inden udløbet af fristen for indgivelse af selvangivelse, jfr. ovenfor, indbetaler de for tidligere indkomstår pålignede skattebeløb vedrørende almindelig indkomst og særlig indkomst samt foretager beregning og indbetaling af skattebeløb vedrørende almindelig og særlig indkomst der endnu ikke er pålignet. Beregningen af skattebeløbene kan foretages af skattemyndighederne for skatteyderen.

- At ligning og ansættelse af indkomst og formue for fraflytningsåret og eventuelt tidligere indkomstår, for hvilke ansættelse ikke er sket, skal foretages snarest muligt efter fristen for indgivelse af selvangivelse.

- At forældelse af eventuelt skattekrav ikke indtræder, så længe skattemyndighederne på grund af personens ophold i udlandet har været ude af stand til at gøre kravet gældende ved dansk domstol.

Som anført foran i afsnit 5.2.c. sker der kun meget sjældent anvendelse af reglerne i bekendtgørelse nr. 76 af 8. marts 1982 om selvangivelse af særlig indkomst og indbetaling af skat heraf ved skattepligtsophør som følge af fraflytning. Udvalget finder derfor, at nye generelle regler om afsluttende ansættelse bør udbygges med regler om betaling og inddrivelse af skatter.

Det kunne overvejes at sikre betalingen af skat ved at lade her hjemmehørende "hovedaktionærselskaber" hæfte for hovedaktionærernes restancer.

Efter de gældende regler i kildeskatteloven kan indeholdelse i løn m.v. højst udgøre 15% af lønudbetalingen efter visse fradrag. Udvalget foreslår, at denne begrænsning ophæves for personer, der ikke er fuldt skattepligtige. Dette ville give mulighed for at foretage en rimelig udpantning i udbetalinger fra selskab til hovedaktionær.

Endelig kan det overvejes, om der bør indgås flere aftaler om inddrivelse af skattekrav, primært med de vigtigste tilflytningslande Spanien og Storbritannien. I denne forbindelse bør det dog nævnes, at Storbritannien og flere andre lande ikke vil optage regler i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne om inddrivelse af skattekrav fra andre lande. I dag må det anses for umuligt for de danske skattemyndigheder at opnå bistand fra britiske domstole ved inddrivelse af danske skatter eller gennemtvungelse af en dom for danske skatter afsagt af en dansk domstol, jfr. et af udenrigsministeriet gennem den danske ambassade i London indhentet resopsum.

En afsluttende ansættelse vil bedre end de nuværende regler sikre, at der i forbindelse med skattepligtens ophør bliver taget stilling til udestående problemer. Den vil således tjene som kontrolforanstaltning for skattemyndighederne. Også for skatteyderne er det af værdi at vide, at der med den afsluttende ansættelse er gjort op med mellemværendet med det offentlige.

b. Udvidet beskatning ved skattepligtsophør.

Som nævnt ovenfor i pkt. 5.1.d. er beskatningstidspunktet for skattepligtige fortjeneste eller tab normalt knyttet til formuegodernes afståelse, således at fortjeneste eller tab, der er konstateret ved afståelse inden skattepligtens ophør, undergives dansk beskatning. Derimod sker der ikke dansk beskatning af værdistigning m.v., der ikke er konstateret ved afståelse, selv om formuegoderne ved fraflytningen udgår af det danske beskatningsgrundlag.

Med henblik på at tjene som et skatteflugtsværn kunne den afsluttende ansættelse derfor suppleres med en udvidet beskatning,

som kunne sikre dansk beskatning af fortjeneste, som var opnået inden skattepligtsophøret, men som på dette tidspunkt ikke var realiseret gennem afståelse, samt sikre dansk genbeskatning af afskrivninger og varelager nedskrivninger, som er foretaget med virkning for opgørelse af dansk skattepligtig indkomst inden skattepligtsophøret.

Princippet i en sådan udvidet beskatning ved skattepligtsophør kunne være at betragte skattepligtsophøret som salg af den skattepligtiges formuegoder til handelsværdi, således at samtlige skattemæssige fortjenester eller tab kunne indgå i den afsluttende ansættelse på samme måde, som hvis de var realiseret gennem afståelse.

I nogle situationer vil formuegoder i princippet fortsat være omfattet af den danske skattepligt, selv om de reelt udgår af det danske beskatningsgrundlag i forbindelse med en fraflytning. Dette gælder, hvis bopæl her i landet bevares uanset fraflytningen, eller hvis skatteyderen efter de nuværende regler undlader at påberåbe sig, at skattepligten er ophørt (undlader at indgive F-54 erklæring), men hvor den pågældendes forhold er således, at han efter Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomst med tilflytningslandet må anses for hjemmehørende dér. Hvis tilflytningslandet efter overenskomsten har beskatningsretten til fortjeneste på formuegoderne, vil disse reelt udgå af det danske beskatningsgrundlag. Lignende tilfælde kan forekomme i forbindelse med formuegoder, der i princippet er omfattet af den begrænsede skattepligt, når udlandet efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst har beskatningsretten til fortjeneste på formuegoderne. En beskatning af urealiserede værdistigninger bør i givet fald også omfatte formuegoder, som reelt udgår af det danske beskatningsgrundlag, selv om skattepligten til Danmark ikke ophører.

En sådan beskatning minder meget om den nuværende § 5 A i lov om særlig indkomstskat m.v. Beskatningen efter denne bestemmelse er knyttet til formuegodernes afståelse eller overførsel til udlandet. Denne bestemmelse omfatter imidlertid kun varelager, maskiner, driftsmidler og inventar m.v., det vil sige fortjeneste og tab omfattet af § 2, nr. 1, i lov om særlig indkomstskat m.v., når der bortses fra skibe.

Beskatningen ved skattepligtsophør kunne gøres generel, således at den omfattede alle de formuegoder, der ved fraflytning udgår af det danske beskatningsgrundlag. En anden mulighed var, at beskatningen kun omfattede bestemte formuegoder, hvor der synes at være et særligt behov for avancebeskatning.

En generel beskatning af urealiserede værdistigninger m.v. i forbindelse med fraflytning ville herefter omfatte bl.a. følgende:

- Lov om særlig indkomstskat m.v.:

- § 2, nr. 1, om fortjeneste eller tab ved afhændelse eller opgivelse af maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt, eller skibe, når afhændelsen m.v. sker i forbindelse med afhændelsen m.v. af den pågældende virksomhed, og fortjenesten eller tabet omfattes af bestemmelserne i §§ 6 og 13 i lov om skattemæssige afskrivninger m.v.

- § 2, nr. 2, om fortjeneste, opgjort efter § 29 i lov om skattemæssige afskrivninger m.v. ved afståelse af bygninger og installationer samt dræningsanlæg, på hvilke der har været foretaget skattemæssige afskrivninger (genvundne afskrivninger).

- § 2, nr. 4, om fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af tidsbegrænsede rettigheder, såsom patentret, forfatter- og kunstnerret og ret til mønster eller varemærke.

- § 2, nr. 5, om fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af retten ifølge en udbytte-, forpagtnings- eller lejekontrakt.

- § 2, nr. 6, om fortjeneste eller tab, der skal medregnes ved opgørelsen af særlig indkomst efter § 4 i lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af aktier m.v.

- § 2, nr. 13, om fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, der efter lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom skal beskattes som særlig indkomst.

- Aktieavancebeskatningsloven:

- Fortjeneste eller tab, der efter aktieavancebeskatningsloven skal medregnes ved opgørelsen af den almindelige eller særlige indkomst. For hovedaktionæraktier kunne der eventuelt indføres en bestemmelse om, at selskabet hæftede for betaling af skatten.

- Afskrivningsloven:

- Forskudsafskrivninger på skibe, afskrivningslovens §§ 14-17 A, der ikke modsvares af fradrag i afskrivningsgrundlaget.

- Forskudsafskrivninger på bygninger og driftsmidler, afskrivningslovens afsnit IV A, der ikke modsvares af fradrag i afskrivningsgrundlaget.
 - Negative saldoeverdier, afskrivningslovens §§ 5 og 6.
 - Ejendomsavancebeskatningsloven:
 - Fortjeneste, der efter ejendomsavancebeskatningsloven er særlig indkomst, jfr. lov om særlig indkomstskat m.v. § 2, nr. 13.
 - Spekulationsgevinster og -tab efter statsskattelovens § 5 på f.eks. guld, mønter o.lign.
 - Fortjeneste eller tab vedrørende omsætningsaktiver, herunder skattemæssige nedskrivninger på varelager, husdyrbesætninger og debitorer, samt ikke indtægtsførte igangværende arbejder og honorarer i liberale erhverv.
- Ubenyttede indskud på etableringskonti og investeringsfondshenlæggelser.
- Kursavancer:
 - Urealiseret kursavance på finansielle fordringer, når kursavancen er skattepligtig ved realisation.
 - Urealiseret kursavance/tab på fordringer og gæld i udenlandsk valuta, når realiseret avance/tab vil være skattepligtig.

En generel beskatning af urealiserede værdistigninger m.v. i forbindelse med skattepligtsophør kan imidlertid være betænkelig ud fra flere grunde.

Beskatningen vil bryde med princippet om, at der først sker beskatning af værdistigninger (eller først gives fradrag for tab), når de er endeligt konstateret gennem afståelse. En sådan beskatning vil medføre, at en fraflytter kan blive beskattet af en fortjeneste, som han slet ikke opnår, nemlig i tilfælde, hvor der efter fraflytningen til udlandet og afståelsen af de beskattede formuegoder sker et værdifald, således at fraflytteren ved afståelsen kan konstatere en mindre fortjeneste end den, der blev beskattet ved fraflytningen, eller måske ligefrem et tab.

Beskatningen kan medføre risiko for dobbeltbeskatning, såfremt tilflytningslandet ved afståelse af de overførte formuegoder beskatter en fortjeneste, der er opgjort på grundlag af formuegodernes anskaffelsessum og ikke på grundlag af handelsværdien ved tilflytningen.

Beskatningen af urealiserede fortjenester må formentlig modsvares af fradragsret for urealiserede tab i de tilfælde, hvor tab ved afståelse af de pågældende formuegoder kan fradrages efter dansk skattelovgivning. En sådan fradragsret kan medføre risiko for utilsigtede muligheder for udnyttelse, idet fraflytteren kan opnå fradrag for urealiserede tab på formuegoder, som han beholder efter flytningen til et land, der måske enten slet ikke eller kun i ringe omfang beskatter værdistigninger på de pågældende formuegoder.

Endvidere vil en generel beskatning af urealiserede værdistigninger ved fraflytning - som ovenfor nævnt - omfatte mange forskellige former for formuegoder, og en generel ordning vil derfor medføre betydelige administrative virkninger. Beskatningen forekommer imidlertid ikke påkrævet for alle de nævnte formuegoder. Det ville f.eks. kunne kritiseres, såfremt Danmark indførte avancebeskatning på forfatterrettigheder, som en forfatter ved fraflytning fra Danmark medbringer til udlandet.

Dertil kommer, at det må overvejes, om en beskatning af urealiserede værdistigninger m.v. skal suppleres med særregler for de tilfælde, hvor tilflytningslandet beskatter samme fortjeneste, som Danmark beskattede ved fraflytningen.

Udvalget har derfor i stedet overvejet, om der ved fraflytning er udtalt behov for beskatning af urealiserede fortjenester for nogle særlige grupper af formuegoder. Udvalget er opmærksom på, at de ovenfor anførte betænkeligheder mod en generel ordning også gælder for en særlig beskatning, der kun omfatter urealiserede værdistigninger på specielle formuegoder, men disse betænkeligheder kan ved en særlig beskatning lettere imødegås gennem særregler. Som et resultat af disse overvejelser vil udvalget nævne muligheder for ved fraflytning at beskatte urealiserede værdistigninger på visse former for aktiver m.v.

Efter de gældende regler beskattes aktionærer kun af aktieavancer, hvis de ved afståelsen af aktierne var fuldt skattepligtige til Danmark. Aktionærer, som inden afståelsen er fraflyttet Danmark, beskattes således ikke af fortjenesten til Danmark, heller ikke af den del af værdistigningen, som var indtrådt, mens aktionæren var skattepligtig til Danmark.

Det kan forekomme urimeligt, at aktionærer kan undgå beskatning af aktieavancer ved at flytte fra Danmark til lande, som ikke beskatter beskatter fortjeneste på aktier i udenlandske selskaber, og her afstå aktierne uden beskatning hverken i Danmark eller i tilflytningslandet. Der kan derfor være et behov for at fastholde dansk beskatning af værdistigningen på aktierne under skattepligtsperioden til Danmark.

På den anden side er avancebeskatningen for aktier i vidt omfang afhængig af den periode, hvori aktionæren har ejet de afståede aktier. For almindelige aktier (eller mindretalsaktier) er fortjenesten skattefri ved afståelse efter mindst 3 års ejertid. For hovedaktionærer (d.v.s. personer, som alene eller eventuelt sammen med visse pårørende eller kontrollerede selskaber har ejet mindst 25 pct. af aktiekapitalen eller rådet over mere end 50 pct. af stemmевærdien i selskabet) aftrappes beskatningen af fortjeneste ved aktieafståelse efter mindst 3 års ejertid, således at kun halvdelen af fortjenesten beskattes ved afståelse i det 8. besiddelsesår eller senere. Fortjeneste på næringsaktier beskattes derimod uanset ejertidens længde.

En regel om, at fraflytning fra Danmark medfører beskatning af urealiseret fortjeneste på grundlag af ejertidens længde på dette tidspunkt, kan siges at være urimelig i tilfælde, hvor fraflytteren beholder aktierne efter fraflytningen og først afstår dem på et tidspunkt, hvor der enten slet ikke eller kun i mindre omfang ville ske avancebeskatning efter de almindelige regler om dansk beskatning ved aktieafståelse.

Udvalget foreslår derfor på den ene side, at der ved fraflytning fra Danmark ikke skal foretages beskatning af urealiseret værdistigning på almindelige aktier, idet aktionæren efter en periode på højst 3 år alligevel ville kunne afstå aktierne uden avancebeskatning.

Udvalget foreslår på den anden side, at der ved fraflytning fra Danmark skal ske beskatning af urealiseret fortjeneste på næringsaktier for de næringsaktionærer, som har valgt at opgøre fortjeneste eller tab efter et realisationsprincip. Herved vil disse næringsaktionærer ved fraflytning blive ligestillet med de næringsaktionærer, som har valgt at opgøre fortjeneste eller tab efter et lagerprincip. Dette synspunkt taler for, at der ved fra-

flytning også gives fradrag for urealiseret værdifald på næringsaktier.

For så vidt angår hovedaktionæraktier kan det overvejes at gennemføre regler om beskatning af urealiseret fortjeneste ved fraflytning fra Danmark. I så fald må det ved særregler sikres, at denne beskatning ikke stiller hovedaktionæren ringere, end hvis han var skattepligtig her til landet indtil afståelse af aktierne. Det må sikres, at hovedaktionæren ikke beskattes både her i Danmark og i tilflytningslandet af den samme fortjeneste.

Ordningen kan udformes efter følgende retningslinier:

Ved ophør af fuld skattepligt til Danmark anses hovedaktionæraktier i danske selskaber for afstået til handelsværdien på fraflytningstidspunktet.

Eventuel fortjeneste, beregnet på grundlag af denne "afståelse", skal medregnes i den foreslåede afsluttende ansættelse (jfr. afsnit 5.3.a.). Det må nærmere overvejes, om eller i hvilket omfang der skal gives fradrag for urealiseret tab. Beskatningen af den urealiserede fortjeneste påhviler hovedaktionæren, men det kan overvejes at lade hovedaktionærskabet hæfte subsidiært for betalingen. Efter begæring fra hovedaktionæren kan der ydes henstand med skatten af den urealiserede fortjeneste mod betryggende sikkerhed (f.eks. i aktierne). Henstand skal højst gives, indtil aktierne afstås, og henstandsbeløbet skal forrentes.

Såfremt hovedaktionæren senere - inden for en vis tidsfrist - flytter tilbage til Danmark inden afståelsen af aktierne, ophæves beskatningen ved fraflytningen, og skatten tilbagebetales.

Hvis der derimod ved senere afståelse af aktierne fremkommer yderligere fortjeneste, fordi aktiernes værdi er steget i perioden mellem fraflytningen og afståelsen, skal denne fortjeneste være omfattet af den udvidelse af begrænset skattepligt, som er foreslået i afsnit 3.5.g. Reglen modificeres dog ved, at beskatningsretten til aktieavancer efter dobbeltbeskatningsaftalerne typisk tilkommer bopælsstaten.

Såfremt tilflytningslandet ved afståelse af aktierne beskatter den samme fortjeneste, som er beskattet i Danmark ved

fraflytningen kan der gives credit for den udenlandske skat i den danske skat, der er pålignet ved fraflytningen. Administrative hensyn taler for en tidsmæssig begrænsning for en sådan credit.

Udvalget lægger vægt på, at en sådan ordning vil sikre dansk beskatning af værdistigning på hovedaktionæraktier, som er indtrådt, mens hovedaktionæren var skattepligtig til Danmark. Ordningen vil mindske omfanget af fraflytning af skattemæssige grunde til lande, hvor der enten slet ikke eller kun i ringe omfang sker beskatning af aktier i udenlandske selskaber.

Udvalget er opmærksom på, at ordningen vil medføre et vist administrativt besvær. Ved bedømmelsen af de administrative virkninger må det dog tages i betragtning, at en beskatning ved fraflytning vil reducere antallet af fraflytninger med det formål at undgå aktieavancebeskatning.

Udvalget er af den opfattelse, at en sådan ordning også er påkrævet for aktier, modtaget ved skattefri virksomhedsomdannelse.

Efter lov om skattefri virksomhedsomdannelse kan indehaveren af en erhvervsvirksomhed omdanne virksomheden til et aktie- eller anpartsselskab, uden at de skattemæssige reserver kommer til beskatning. Dette gennemføres ved, dels at selskabet succederer i indehaverens skattemæssige stilling, dels at den udskudte skat overføres til ejeren, idet reserverne reducerer den skattemæssige anskaffelsessum for de aktier (eller anparter), som den hidtidige ejer modtager ved omdannelsen. Sælger indehaveren herefter aktierne, vil dette udløse avancebeskatning af de overførte reserver, uanset om aktierne afhændes til pari. Selv om det er en betingelse for brug af lov om skattefri virksomhedsomdannelse, at indehaveren ved omdannelsen er fuldt skattepligtig, kan indehaveren efter omdannelsen fraflytte Danmark og herefter frit afhænde aktierne uden beskatning. Dette medfører, at en virksomhedsejer ved fraflytning kan afhænde virksomheden skattefrit, idet virksomheden omdannes til selskab inden fraflytningen.

Under forberedelsen af virksomhedsomdannelsesloven blev det overvejet at fastsætte særlige regler om beskatning af fraflyttere, der har sådanne aktier.

Under hensyn til, at det ønskelige er, at beskatte de skattemæssige fortjenester, der er skabt, mens fraflytteren boede i Danmark, vil det være naturligt at beskatte virksomhedsomdannelses-aktier ved fraflytningen. Det vil endvidere være naturligt, at selskabet hæfter subsidiært, idet det har overtaget fraflytterens virksomhed ved succession.

I forbindelse med overvejelserne om beskatning af værdistigning på aktier, som overføres til udlandet, gør udvalget opmærksom på virkningerne af de nuværende dødsboregler om udlæg af aktier med succession. Efter de gældende regler kan der også til udlændinge (d.v.s. arvinger, som ikke er skattepligtige til Danmark) ske udlæg af hovedaktionæraktier med succession og afsættes passivpost i boet, selv om udlægsmodtageren ikke er skattepligtig og således ikke bliver beskattet af eventuel avance ved afhændelse. Dødsbokeskatningsreglerne bør efter udvalgets opfattelse ændres, således at der ikke kan ske udlæg med succession til arvinger, som ikke er skattepligtige, idet successionssystemet kan siges at være uden mening i disse tilfælde.

I afsnit 11.4. er det foreslået at skærpe beskatningen af beviser i udenlandske investeringsselskaber m.v., som ikke beskattes efter regler, som svarer til de danske regler om beskatning af tilsvarende selskaber m.v. Formålet med forslaget er at modvirke de fordele, som danske skattepligtige kan opnå ved investering i investeringsselskaber i bestemte lande. Den foreslåede ændring går ud på, at ved afståelse af disse investeringsbeviser skal hele fortjenesten beskattes som almindelig indkomst (uanset ejertidens længde).

For at undgå spekulation ved fraflytning må der ved skattepligts ophør foretages en beskatning af urealiserede værdistigninger på disse investeringsbeviser.

Der er typisk tale om investeringsselskaber som har placeret kapitalen i sådanne værdipapirer, at det på forhånd er klart, at investeringsbeviserne hele tiden vil stige i værdi. Der er derfor ikke behov for særregler for tilfælde, hvor fraflytteren ved afståelse af beviserne ikke kan opnå den fortjeneste, som blev beskattet ved fraflytningen fra Danmark.

I oktober 1985 er der fremsat lovforslag om beskatning af gevinst ved afståelse eller hel eller delvis indfrielse af obligationer, pantebreve, gældsbreve og andre pengefordringer. Forslaget har bl.a. til formål at modvirke, at de forskellige former for pengefordringer udstedes med kursgevinster, dvs. med rente under markedsrenten, således at en del af långivers afkast fremkommer ved, at der tilbagebetales et større beløb end det oprindelige lån.

For at undgå spekulation ved fraflytning finder udvalget det ønskeligt, at de foreslåede regler suppleres med bestemmelser om beskatning af urealiserede værdistigninger på de nævnte pengefordringer i tilfælde, hvor långiver fraflytter til udlandet og dermed ikke længere er omfattet af dansk skattepligt.

5.4. Eventuelle ændringer af forskellige skattelove med regler om virkningen af skattepligtsophør ved fraflytning til udlandet.

Udvalget har i dette afsnit af tidsmæssige grunde kun foretaget en gennemgang af visse udvalgte skattelove for at undersøge, om der ved fraflytning bør ændres i beskatningsreglerne.

Imidlertid finder udvalget, at der bør foretages en gennemgang af alle skattelove med henblik på at undersøge, om der er behov for i de enkelte love at indføre særlige regler om beskatning i tilfælde af skattepligtsophør. Dette kan navnlig være tilfældet, såfremt de enkelte love i deres nuværende affattelse åbner mulighed for, at skatteyderen kan disponere således, at han opnår store skattebesparelser i forbindelse med en allerede planlagt fraflytning. Som et eksempel på en sådan beskatning ved fraflytning kan nævnes den i ligningslovens § 27 B indeholdte regel om beskatning af danske tilskud og EF-tilskud, der er tilladt taget til indtægt over 10 år, men hvor fraflytning sker før udløbet af denne tidsfrist.

Udvalget har alene foretaget en gennemgang af reglerne i etableringskontoloven, investeringsfondsloven, varelagerloven og pensionsbeskatningsloven samt reglerne om beskatning ved overførsel af aktiver til udlandet. Disse love indeholder regler om, at skattepligtige ved indkomstopgørelsen kan foretage fradrag for visse indskud m.v. eller nedskrivninger. Fradragene vil typisk senere blive opvejet af, at de senere skal tages til indtægt eller vil formindske andre fradrag, som den skattepligtige måtte opnå. Ved gennemgangen er der lagt vægt på at undersøge, om skattepligtsophør ved fraflytning medfører utilsigtede fordele vedrørende disse love.

a. Etableringskontoloven.

Gældende regler i hovedtræk.

Indskud på etableringskonto kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Efter etableringskontolovens § 2 kan indskud kun foretages af fuldt skattepligtige personer, som i det pågældende indkomstår har oppebåret lønindtægt, og som ved udgangen af indkomståret ikke er fyldt 40 år. Efter lovens § 1 kan indskud kun foretages med henblik på etablering af selvstændig virksomhed her i landet.

Indskuddene frigives til forlods afskrivning på afskrivningsberettigede aktiver i forbindelse med etablering af selvstændig erhvervsvirksomhed her i landet. Etablering af selvstændig erhvervsvirksomhed anses at have fundet sted, når den samlede anskaffelsessum for de til brug for virksomheden anskaffede formuegoder overstiger 100.000 kr. (pristalsreguleret). Det er endvidere en betingelse, at der er tale om en virksomhed, hvor antallet af ejere er højst 10, og hvor kontohaveren eller dennes ægtefælle deltager med personlig arbejdsindsats i ikke uvæsentligt omfang.

Kontohaverne skal selv påse, at betingelserne for frigivelse af etableringskontomidler er opfyldt.

Kontrollen med, om betingelserne er opfyldt, vil ske i forbindelse med den efterfølgende ligning for det pågældende indkomstår.

Gældende regler ved fraflytning.

Efter etableringskontolovens § 11, stk. 2, skal der ske efterbeskatning af ubenyttede indskud på etableringskonto, såfremt kontohaverens skattepligt efter kildeskattelovens § 1 ophører. Efterbeskatningen sker ved, at den skattepligtige indkomst for de indkomstår, hvori indskuddene er bragt til fradrag, forhøjes med de ubenyttede indskud med tillæg af 5 pct. pr. år fra indskudsårets udløb til fraflytningsåret.

Ophører den fulde skattepligt på et tidspunkt, hvor etablering har fundet sted, skal der dog ikke foretages efterbeskatning af ubenyttede indskud på etableringskonto, så længe kontohaveren er (begrænset) skattepligtig her i landet efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra d), af indkomst fra virksomheden. Det vil sige, så længe kontohaveren udøver et erhverv med fast driftssted her i

landet eller deltager i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her eller på anden måde er berettiget til andel i overskuddet af en sådan virksomhed.

Såfremt den fulde skattepligt kun er ophørt midlertidigt, inden etablering har fundet sted, kan der indrømmes udsættelse med efterbeskatningen for en periode på indtil 3 år, således at efterbeskatning undlades, hvis kontohaveren inden udløbet af de 3 år på ny bliver skattepligtig her i landet efter kildeskattelovens § 1.

Udvalgets overvejelser og forslag.

De nuværende bestemmelser i etableringskontoloven indeholder regler, der må anses for tilstrækkelige til at sikre, at ubenyttede indskud, som tidligere er fratrasket ved indkomstopgørelsen, efterbeskattes i forbindelse med en eventuel fraflytning. Der er således ikke behov for at foreslå isolerede ændringer i disse regler.

Proceduren ved frigivelse af etableringskontomidler giver dog i en vis udstrækning risiko for, at skatteydere i forbindelse med fraflytning uberettiget hæver de på kontiene indskudte midler og udrejser, inden efterbeskatningen kan gennemføres. De kontrol- og inddrivelsesmæssige problemer, der kan opstå i denne sammenhæng, adskiller sig ikke i princippet fra en lang række andre tilfælde, hvor skatteyderen kan søge at "rejse" fra skattekrav opstået i nær tilknytning til fraflytningen. Der er derfor ikke grund til at foreslå ændringer i etableringskontoloven på dette punkt.

Gennemføres forslaget om en afsluttende ansættelse bør reglerne i etableringskontoloven tilpasses.

b. Investeringsfondsloven.

Gældende regler i hovedtræk.

Henlæggelser til investeringsfond kan fradrages i den skattepligtige indkomst for det indkomstår, for hvilket henlæggelsen foretages.

Efter investeringsfondslovens § 2, stk. 1, kan skattepligtige personer, selskaber, foreninger, institutioner m.v., der driver selvstændig erhvervsvirksomhed (dog bortset fra pengeinstitutter og lignende samt forsikringsselskaber), foretage henlæggelser til investeringsfond. Henlæggelsen kan højst udgøre 25 pct. af

overskuddet (efter regulering for renteindtægter og renteudgifter og lignende) ved selvstændig virksomhed.

Både fuldt og begrænset skattepligtige kan foretage henlæggelser. Fuldt skattepligtige kan også foretage henlæggelser på grundlag af overskud fra virksomhed i udlandet, hvis udlandsvirksomheden drives i form af en filial (men henlæggelse kan ikke foretages på grundlag af overskud i sambeskattet datterselskab). Dette er en følge af, at sådant overskud medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Skal der ved skatteberegningen gives lempelse for den skat, der falder på overskuddet fra virksomheden i udlandet efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, efter ligningslovens § 33 eller efter selskabsskattelovens § 17, stk. 2, henføres investeringsfondshenlæggelsen (i den udstrækning den ikke kan foretages på grundlag af overskud af virksomhed i Danmark) til den udenlandske indkomst, således at den indkomst, der gives lempelse for ved skatteberegningen, reduceres.

Henlæggelser til investeringsfond kan anvendes til forlods afskrivning på anskaffelsesudgifter vedrørende visse i investeringsfondslovens § 3 nærmere angivne aktiver (maskiner, inventar og lignende driftsmidler, skibe, bygninger og særlige installationer i bygningerne samt dræningsanlæg). For skattepligtige personer er det en betingelse, at antallet af ejere af virksomheden højst er 10. Endvidere skal personen deltage i ikke uvæsentligt omfang i driften af virksomheden.

I modsætning til indskud på etableringskonti kan investeringsfondshenlæggelser også anvendes til anskaffelser vedrørende virksomhed i udlandet, hvis afkast indgår i den danske skatteansættelse.

De skattepligtige skal selv påse, at betingelserne for frigivelse er opfyldt, og kontrollen hermed vil ske ved den efterfølgende ligning for det pågældende indkomstår.

Gældende regler ved fraflytning.

Investeringsfondsloven indeholder i modsætning til etableringskontoloven ingen bestemmelser om efterbeskatning af ubenyttede henlæggelser ved fraflytning.

Lovens bestemmelser om efterbeskatning er knyttet til ophør af virksomheden. Sådant efterbeskatning skal efter lovens § 10, stk. 1, ske, såfremt den skattepligtige dør eller går konkurs, såfremt

erhvervsvirksomheden ophører eller afhændes, eller et selskab eller en forening m.v. likvideres uden konkursbehandling. Efterbeskatning sker ved, at den skattepligtige indkomst for de indkomstår, hvori henlæggelserne er bragt til fradrag, forhøjes med de ubenyttede henlæggelser med tillæg af 5 pct. pr. år fra henlæggelsesårets udløb til ophørsåret.

Afhændes eller ophører erhvervsvirksomheden, kan det dog tilledes, at henlæggelserne opretholdes på de oprindelige vilkår, såfremt indehaveren inden 1 år efter afhændelsen eller ophøret overtager en anden virksomhed.

Ophører den fulde skattepligt ved fraflytning, efterbeskattes de ubenyttede investeringsfondshenlæggelser ikke, så længe den skattepligtige fortsat driver selvstændig virksomhed, der er begrænset skattepligtig efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra d) og e).

Hvis virksomheden i forbindelse med en fraflytning bortforpagtes på en sådan måde, at indkomsten ikke er begrænset skattepligtig efter kildeskattelovens § 2 (forpagtningsafgiften fast eller omsætningsbestemt), må virksomheden i relation til investeringsfondsloven anses for ophørt med efterbeskatning til følge, jfr. LSR.1985 nr. 48.

udvalget finder det mest hensigtsmæssigt at få denne praksis lovfæstet.

Udvalgets overvejelser og forslag om anvendelse af investeringsfondshenlæggelser i forbindelse med virksomhed i udlandet.

Etableringskontoloven stiller som betingelse for at frigive etableringskontoindskud, at de aktiver, hvortil indskuddene anvendes, har forbindelse med etablering af selvstændig virksomhed her i landet.

En tilsvarende bestemmelse findes ikke i investeringsfondsloven, og fuldt skattepligtige kan som anført ovenfor anvende investeringsfondshenlæggelser i forbindelse med anskaffelse af erhvervsaktiver, der skal benyttes i en virksomhed i udlandet.

Er virksomheden beliggende i et land, med hvilket Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, har det pågældende udland efter overenskomsten normalt beskatningsretten ved efterfølgende salg af aktiver. Når sælgeren er fuldt skattepligtig her

i landet, og dobbeltbeskatningsoverenskomsten bygger på exemptionsprincippet, skal avancen ved afhændelsen medregnes til den skattepligtige indkomst, men Danmark skal give nedslag i de beregnede skatter med den del af disse skatter, der falder på avancen, jfr. afsnit 6.2. om genvundne afskrivninger.

Generelt løses problemet omkring beskatningen af de genvundne afskrivninger i forbindelse med dobbeltbeskatningsoverenskomster, der bygger på exemptionsprincippet, bedst i forbindelse med en generel ændring af lempelsesmetoden ved den danske skatteberegning, jfr. afsnit 6 om samspilsproblemer.

Specielt for investeringsfondshenlæggelser gælder, at fradraget normalt får skattemæssig virkning på et tidspunkt, der ligger forud for investeringen i udlandet. Endvidere foretages henlæggelsen som hovedregel på grundlag af dansk indkomst. En generel ændring af lempelsesmetoden vil derfor ikke umiddelbart få virkning for investeringsfondshenlæggelser, der anvendes til forlods afskrivning på aktiver knyttet til en virksomhed i udlandet.

Udvalget har overvejet, om det ikke ville være hensigtsmæssigt at ændre investeringsfondsloven således, at henlæggelserne kun kan anvendes - i lighed med hvad der gælder for indskud på etableringskonti - i forbindelse med virksomhed i Danmark.

Udvalget finder dog, at en sådan regel vil være for rigoristisk. Til gengæld finder udvalget det vigtigt, at der i alle tilfælde skabes hjemmel for genbeskatning af de afskrivninger, herunder forlods afskrivninger, som fraflytteren har foretaget med virkning for den danske skattepligtige indkomst, når aktiverne udgår af det danske beskatningsgrundlag, jfr. side 104.

Udvalgets overvejelser om efterbeskatning ved fraflytning.

Investeringsfondsloven indeholder som anført ingen bestemmelser om efterbeskatning af ubenyttede henlæggelser i forbindelse med fraflytning, idet efterbeskatningen er knyttet til virksomhedens ophør.

Udvalget finder det hensigtsmæssigt, at der fastsættes bestemmelser svarende til dem, der gælder for indskud på etableringskonti, jfr. etableringskontolovens § 11, stk. 2. Dette gælder ikke mindst, hvis den bestående adgang til at anvende inve-

steringsfondshenlæggelser til virksomhed i udlandet bevarer, således som udvalget foreslår.

Proceduren ved frigivelse af investeringsfondsmidler giver i en vis udstrækning risiko for, at skattepligtige i forbindelse med fraflytning uberettiget hæver de på kontiene indsatte midler og udrejser, inden efterbeskatningen kan gennemføres.

På samme måde som anført i afsnit a. giver herved opståede kontrol- og inddrivelsesmæssige problemer ikke grundlag for at foreslå ændringer i investeringsfondsloven på dette punkt.

c. Varelagerloven.

Gældende regler i hovedtræk.

Efter varelagerlovens § 1 kan næringsdrivende personer, dødsboer samt selskaber og foreninger ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst og formue foretage et nedslag på indtil 30 pct. af deres varelagers værdi. Varelageret kan optages på grundlag af dagspris, indkøbspris eller fremstillingspris, jfr. § 1, stk. 1, i varelagerloven. Den værdiansættelse af varelageret, der er anvendt ved slutningen af et regnskabsår, skal efter lovens § 2, stk. 2, benyttes ved værdiansættelsen af det samme varelager ved begyndelsen af det efterfølgende regnskabsår.

Varelagerreglerne giver de næringsdrivende mulighed for at udskyde og udjævne beskatningen.

Både fuldt og begrænset skattepligtige er berettigede til at foretage varelagernedskrivning.

Nedskrivning kan både foretages på varelager her i landet og i udlandet.

For udenlandske varelagre er der dog i varelagerlovens § 5 a fastsat bestemmelser, som begrænser adgangen til nedskrivning. Begrænsningen gælder kun for varelagre i lande, hvormed Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst efter exemptionsprincippet. Begrænsningen gælder, når der efter nedskrivning på den udenlandske virksomheds varelager vil være et underskud, som den skattepligtige kan fradrage i indtægter, hvoraf han skal beskattes her i landet. Nedskrivningerne nedsættes derfor med et beløb svarende til underskuddet, dog højst med det beløb, hvormed nedskrivningerne overstiger virksomhedens tilsvarende nedskrivninger ved udgangen af det foregående indkomstår.

Reglen gælder også, hvor et dansk moderselskab er sambeskattet med et udenlandsk datterselskab.

Gældende regler ved fraflytning.

Varelagerloven indeholder ingen bestemmelser om beskatning ved fraflytning, men da nedskrivninger på varelagre kun betyder en udskydelse af beskatningen, sålænge den næringsdrivende fortsætter med at foretage nedskrivning af varelageret ved udgangen af hvert indkomstår, vil der ske beskatning af tidligere nedskrivninger, hvis varelagret afhændes ved virksomhedens ophør. Der sker endvidere beskatning, såfremt varelagret overføres til udlandet, idet dette sidestilles med salg efter § 5 A i lov om særlig indkomstskat m.v.

Der sker derimod ikke beskatning af tidligere foretagne nedskrivninger, hvis varelagret ikke afhændes, men bliver omfattet af en virksomhed, der ikke medfører skattepligt til Danmark (f. eks. en virksomhed, som fraflytteren har bortforpagtet), eller hvis der er tale om et varelager tilknyttet en udenlandsk virksomhed.

Udvalgets overvejelser og forslag.

Varelagerlovens § 5a blev indsat for at forhindre, at skatteyderen i forbindelse med virksomhed i udlandet gennem skiftende store og små nedskrivninger skulle kunne drage urimelige fordele i forbindelse med dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvor lempelse blev givet efter exemptionsmetoden.

Princippet i denne såkaldte "elevatorteknik" var, at skatteyderen i det ene år foretog skattemæssig nedskrivning efter varelagerloven på det udenlandske varelager, hvorved den samlede udenlandske indkomst blev negativ. Denne negative indkomst fratrak skatteyderen i sin øvrige positive indkomst. I det følgende år tilbageførte skatteyderen varelagernedskrivningen, således at den udenlandske indkomst efter danske regler blev positiv. Denne positive indkomst blev medregnet til den skattepligtige indkomst, men der skulle gives nedslag med den del af den danske skat, som faldt på den udenlandske indkomst.

I tilfælde, hvor lempelsen for udenlandsk skat skal foretages efter creditmetoden, kan der ved varierende store og små nedskrivninger også opnås fordele i forbindelse med lempelsen for

den udenlandske skat. Dette kan eksempelvis forekomme, hvor den udenlandske skatteprocent overstiger den danske. Her kan skatteyderen med "passende" nedskrivninger i de enkelte år f.eks. omgå begrænsningen i maksimalcreditreglen, hvorefter nedslaget højst kan udgøre den del af den samlede danske skat, der falder på den udenlandske indkomst.

Udvalget finder derfor, at varelagerlovens § 5 a også bør finde anvendelse, når lempelse på udenlandsk indkomst sker efter creditmetoden.

Udvalget er endvidere af den opfattelse, at skattepligtsophør altid skal medføre, at tidligere foretagne varelager nedskrivninger indtægtsføres i forbindelse med den foreslåede afsluttende ansættelse, således at der sikres en dansk genbeskatning af varelager nedskrivninger, som inden skattepligtsophøret er foretaget med virkning for opgørelsen af dansk skattepligtig indkomst.

Som nævnt i afsnit 9.2. foreslår udvalget endvidere, at ophør af sambeskatning med et udenlandsk datterselskab skal medføre en "afsluttende ansættelse" med bl.a. beskatning af tidligere foretagne nedskrivninger på varelagre.

d. Pensionsbeskatningsloven.

Gældende regler i hovedtræk.

Pensionsbeskatningsloven skelner mellem to hovedtyper af pensionsordninger - ordninger med løbende udbetalinger og ordninger med kapitaludbetalinger.

Kapitalpensionsordninger kan alene tegnes i forbindelse med et ansættelsesforhold, medens ordninger med løbende udbetalinger kan oprettes både som "private ordninger" og i forbindelse med et ansættelsesforhold. For fuldt skattepligtige er indbetalinger til begge ordninger generelt fuldt fradragsberettigede. Fradrag i henhold til "privat-tegnede" ordninger med løbende udbetalinger skal dog i visse tilfælde fordeles over 10 år (f.eks. ved éngangsindskud), ligesom bortseelsesretten i forbindelse med en arbejdsgivers indbetalinger til en kapitalpensionsordning er begrænset til årligt fastsatte maksimumsbeløb.

Reglerne om, at der ved opgørelsen af en arbejdstagers skattepligtige indkomst ikke skal medregnes de bidrag, som arbejdsgiveren indbetaler til ordninger med løbende udbetalinger og ordnin-

ger med kapitaludbetalinger, gælder både for fuldt og begrænset skattepligtige.

Fradrag i henhold til privat-tegnede ordninger med løbende udbetalinger kan alene opnås af fuldt skattepligtige.

Der er eksempler på, at skatteydere har opnået betydelige fradrag ved indkomstansættelsen over en kortere årrække ved indbetalinger til pensionsordninger, f.eks. ved etablering af store pensionsordninger i ansættelsesforhold eller ved oprettelse af privat-tegnede pensionsordninger.

Udbetalinger fra en pensionsordning med løbende udbetalinger i forbindelse med opnåelse af pensionsalder beskattes som almindelig indkomst, mens udbetalinger fra en kapitalpensionsordning i samme situation belægges med en afgift på maksimalt 40%.

Disse regler gælder både for fuldt og begrænset skattepligtige. Danmark vil imidlertid ofte i henhold til de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster være afskåret fra at beskatte udbetalinger fra pensionsordninger med løbende udbetalinger, når skatteyderen fraflytter Danmark, ligesom der ofte ikke sker nogen beskatning i tilflytningslandet. Danmark søger dog ved forhandlinger om dobbeltbeskatningsoverenskomster at opnå beskatningsretten til alle pensioner efter fraflytningen. Derimod forhindrer overenskomsterne ikke Danmark i at opkræve nævnte afgift i forbindelse med udbetaling fra kapitalpensionsordninger.

Ved ophævelse af pensionsordninger med løbende udbetalinger og kapitalpensionsordninger inden opnåelse af pensionsalder, dvs. "i utide", skal der svares en afgift samt beregnes tillægsskat. Tillægsskatten kan kun beregnes for fuldt skattepligtige personer. En fraflytter opnår således ved at handle i strid med den forudsatte pensions hensigt, at udbetalingerne fra pensionsordningerne alene beskattes med en afgift på maksimalt 40%.

Sammenfattende vil fraflyttere således kunne spekulere mod pensionsbeskatningssystemet ved at foretage store præmieindbetalinger til ordninger med løbende udbetalinger under skattepligtsperioden her i landet for dernæst at blive beskattet af de løbende udbetalinger i tilflytningslandet ved opnåelse af pensionsalder med en ofte væsentligt lavere procent, idet Danmark ofte har givet afkald på beskatningsretten. I denne forbindelse får reglerne om skattefri overførsel fra kapitalpensionsordninger til pensionsordninger med løbende udbetalinger betydning, idet denne

overførelsesmulighed kan anvendes af fraflyttere til at undgå afgiftspligten på 40%. Endvidere kan skattespekulationen bestå i, at beskattningen begrænses til en afgift på maksimalt 40% ved, at skatteyderne umiddelbart efter fraflytningen ophæver pensionsordningerne. Det bemærkes dog, at enkelte lande også opkræver en afgift af udbetalte pensionsordninger.

Udvalgets overvejelser og forslag til ændringer af de gældende regler.

Udvalget er opmærksom på, at en begrænsning af fradraget for pensionsindbetalinger indgår i den i juni 1985 aftalte skattereform, men dette vil ikke udelukke problemerne ved fraflytning.

En ændring af pensionsbeskatningsloven kan gå ud på, at der indsættes en regel om 5 års efterbeskatning af fraflyttere, der har oprettet pensionsordninger under skattepligtsperioden her i landet. Skatten kunne f.eks. beregnes således, at den udgør skattefordelen af de seneste 5 års fradrag for præmier og indskud til den pågældende ordning før fraflytningen. Af administrative grunde kan beregningen ske på grundlag af den skattepligtige indkomst for året forud for ophævelsesåret. Herved ville der være skabt mulighed for, at det udbetalende forsikringsselskab m.v. kan tilbageholde skatten. For ikke at åbne mulighed for, at efterbeskatningen kan undgås, bør der endvidere indføres en regel om, at den skattepligtige indkomst for året forud for ophævelsesåret, der anvendes ved nævnte beregning, aldrig kan ansættes til et lavere beløb end 0.

Regler med det foreslåede indhold må antages generelt at vilde dække op for de misbrugsmuligheder, der ligger i pensionsbeskatningssystemet og i dettes samspil med dobbeltbeskatningsoverenskomster. De af tianmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster vil ikke være til hinder for efterbeskatningen.

En modificeret løsning kunne gå ud på, at tillægsskat også påhviler personer, der ikke er fuldt skattepligtige, når disse ophæver pensionsordninger "i utide". En sådan regel vil indebære, at begrænset skattepligtige personer skal have beregnet tillægsskatten på grundlag af den begrænset skattepligtige indkomst, der i denne forbindelse ikke kan sættes til et mindre beløb end 0.

Personer, der ikke er skattepligtige, skal have beregnet tillægsskatten på grundlag af en ansat skattepligtig indkomst på

0. Ordningen bør søges gennemført således, at pensionsordningens tilbagekøbsværdi ikke kan komme til udbetaling, forinden forsikringsselskabet m.v. har tilbageholdt afgift samt en foreløbig tillægsskat. Den foreløbige tillægsskat kan passende ansættes til f.eks. 35% med adgang for skatteyderen til efterfølgende at søge den for meget erlagte tillægsskat tilbage. Eventuelt kan skattemyndigheden udstede en attest, hvor størrelsen af afgift og tillægsskat oplyses.

I tilknytning til denne løsning kan det overvejes at genforhandle dobbeltbeskatningsoverenskomster med henblik på indsættelse af subject to tax-klausuler, hvorefter beskatningsretten tilfalder kildestaten, når bopælsstaten ikke i henhold til interne regler kan udnytte den tildelte beskatningsret.

Som den enkleste løsning kan peges på en ordning, hvorefter tilbagekøbsværdien af forsikringsordninger m.v., hvor præmier og indskud har været fradragsberettigede under skattepligtsperioder her i landet, skal belægges med en afgift ved fraflytning, uanset at ordningen videreføres. Udbetalinger fra forsikringsordningerne m.v. skal herefter være afgifts- og skattefri.

e. Beskatning, når anlægsaktiver flyttes til udlandet.

§ 5 A, stk. 2, i lov om særlig indkomstskat m.v. lyder således:

"Stk. 2. Overfører en skattepligtig varelager, maskiner, driftsmidler og inventar m.v., der har været anvendt i skattepligtig virksomhed her i landet, til benyttelse i udlandet, sidestilles sådan overførelse med salg. Som salgssum betragtes værdien i handel og vandel på overførelsestidspunktet."

Selv om stk. 2 er generelt formuleret, anvendes den i praksis kun, når de pågældende aktiver overføres til udlandet samtidig med, at den skattepligtige opgiver sin danske skattepligt.

Denne praksis baserer sig på, at da bestemmelsen blev indført i 1964, var den netop rettet mod overførsel af aktiver til udlandet uden afhændelse i forbindelse med skatteydernes emigration. Dette fremgår da også af cirkulære nr. 134 af 8. juli 1964:

"Bestemmelserne har til formål at hindre omgåelse og tager først og fremmest sigte på begrænset skattepligtig virksomhed, og altså virksomhed her i landet, der udøves af personer, dødsboer eller selskaber, som er bosatte eller hjemmehørende i udlandet. I

særlige tilfælde vil bestemmelserne imidlertid også kunne få betydning for fuldt skattepligtige personer, der flytter til udlandet og i forbindelse hermed opgiver virksomheden her i landet."

Det er imidlertid udvalgets opfattelse, at der er brug for en bestemmelse, der omfatter overflytning af aktiver til udlandet, når skatteyder bevarer sin bopæl i Danmark. Overflytningen til udlandet medfører normalt, at aktivet indgår i et der beliggende fast driftssted (virksomhed). Selv om indkomsten fra driftsstedet indgår i den danske skatteydere skattemæssige resultat som følge af globalindkomstprincippet, vil indkomsten nu blive anset for udlandsindkomst, der eventuelt lempes efter dobbeltbeskatningsaftalerne med det land, hvor aktivet nu er placeret.

6. Problemer i samspillet mellem interne danske skatteregler, reglerne i dobbeltbeskatningsaftaler med andre lande og interne skatteregler i disse andre lande.

Det danske skattesystem er baseret på et globalindkomstbegreb, således at skattepligten til Danmark for fuldt skattepligtige personer og selskaber omfatter al indkomst, hvad enten den er skabt i Danmark eller i udlandet. For at imødegå dobbeltbeskatning er der ved lov nr. 74 af 31. marts 1953 givet regeringen bemyndigelse til at indgå overenskomster med fremmede lande til undgåelse af dobbeltbeskatning. Der er indgået overenskomster med en række lande, ligesom aftaler er indgået med Færøerne og Grønland, alt i alt knap 70 aftaler.

I de senere år har man tilstræbt en vis ensartethed i de indgåede overenskomster, idet man har søgt overenskomsterne opbygget i overensstemmelse med principperne i den af OECD udarbejdede modelkonvention.

Det må understreges, at dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er aftaler, der har til formål at forhindre dobbeltbeskatning og give lempelse i den beskatning, der uden sådanne overenskomster ville opstå. Derimod kan der ikke gennem aftalerne pålægges en skærpet beskatning i forhold til interne danske regler, ligesom der ikke indgås aftaler vedrørende underskudsfradrag o.lign.

Der opstår derfor et vigtigt samspil mellem de interne danske skatteregler, dobbeltbeskatningsaftalens regler og de interne skatteregler i den anden kontraherende stat.

I dette afsnit vil blive behandlet en række af disse samspilsproblemer. Opmærksomheden henledes på, at der i afsnit 9 særskilt behandles problemer vedrørende sambeskatning med udenlandske datterselskaber samt de særskilte regler i selskabsskatteoven om udlandslempelse for selskabers udenlandske indkomst.

Hvor intet andet er anført, gælder det følgende for såvel personlige skatteydere som for selskaber. Det vil normalt vedrøre indkomst i en udenlandsk filial, indkomst fra deltagelse i en udenlandsk, ikke efter danske regler selvstændigt beskattet virksomhed (selskab) eller fra et sambeskattet datterselskab.

6.1. Metoder til undgåelse af dobbeltbeskatning.

I de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster bruges forskellige metoder til at gennemføre den ønskede ophævelse af dobbeltbeskatningen.

Disse er i hovedprincipper følgende:

Creditmetoden.

Denne metode giver Danmark ret til at medregne den udenlandske indtægt fuldt ud ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, hvilket sikrer progressionen i beskatningen. Dobbeltbeskatningen ophæves herefter ved, at Danmark i de beregnede skatter giver et nedslag med det mindste af følgende to beløb:

- a) Den udenlandske skat af den udenlandske indtægt.
- b) Den del af den danske skat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indtægt.

Beløbet under a) benævnes "fuld credit", mens beløbet under b) benævnes "maksimal credit". Det vil ses, at dette system medfører, at der indrømmes fuld credit, når den udenlandske skat er mindre end den danske beregnet som anført under b), men kun maksimal credit, når den udenlandske skat er højere. Normalt må den skattepligtige fremlægge dokumentation i form af skattebilletter el.lign. for størrelsen af den i udlandet betalte skat.

Matching credit.

Nogle lande, typisk udviklingslande, som har en særlig interesse i udenlandske kapitalinvesteringer, har bestemmelser i deres interne lovgivning, hvorefter skatten i udenlandsk ejede virksomheder helt eller delvis kan bortfalde. Overenskomsten vil i sådanne tilfælde ofte indholde bestemmelse om, at creditlempelsen skal beregnes med hensyntagen til den skat, som den udenlandske stat kunne have opkrævet, hvis de pågældende lempelsesregler ikke havde eksisteret. Det er dog en forudsætning, at der foreligger attestation fra det pågældende land for den der opgjorte indkomst og den skat, der kunne være opkrævet.

Exemption med progressionsforbehold (gammel metode).

Den udenlandske indkomst medtages ikke i den skattepligtige

indkomst, men medtages alene ved skatteberegningen. I de herefter beregnede skatter gives et nedslag med den del af den således beregnede danske skat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indtægt.

Exemption med progressionsforbehold (ny metode).

Den udenlandske indkomst medregnes i den skattepligtige indkomst, men der indrømmes et nedslag i de pålignede skatter svarende til den del af den samlede danske skat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst.

Fuld exemption.

Den udenlandske indkomst medtages hverken ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst eller ved skatteberegningen, der altså alene sker på grundlag af beregningen af indkomst og formue i Danmark.

Selv om de enkelte overenskomster normalt bygger på en enkelt af disse metoder, kan der for særlige områder gælde en af de andre metoder. I en række creditoverenskomster er der aftale om exemption for nogle indkomstarter, f.eks. ofte for skibsfart og luftfart.

Danmark tilstræber ved forhandling om nye dobbeltbeskatningsoverenskomster at gennemføre ophævelsen af dobbeltbeskatningen efter creditmetoden. Ligeledes tilstræber Danmark ved genforhandling af eksisterende aftaler at få afløst eventuel exemption med creditlempelse.

Der er dog stadig en række af Danmarks væsentlige handelspartnere, med hvem Danmark har exemptionsaftaler.

Den gældende dobbeltbeskatningsaftale med Færøerne er en exemptionsaftale, men aftalen er netop ved genforhandling blevet ændret til en creditaftale. På samme måde vil den gældende exemptionsaftale med Vesttyskland også blive søgt ændret til en creditaftale.

6.2. Problemer vedrørende indkomst, som den udenlandske stat har beskatningsretten til i kraft af at være kildeland.

I nærværende afsnit behandles kun indkomster fra udlandet, hvor den udenlandske stat har beskatningsretten som kildeland, og

hvor dobbeltbeskatningsoverenskomsten har til formål at ophæve den dobbeltbeskatning, der følger af den danske beskatning som følge af globalindkomstprincippet.

Der vil ikke i dette afsnit blive behandlet eventuelle problemer omkring placeringen af skatteindtægten mellem de to muligheder (kildelandet og domicillandet), hverken i relation til landenes fiscale interesser eller i relation til skatteydernes interesser.

Der vil blive behandlet følgende væsentlige problemer:

- a. Underskudsfradrag og underskudsoverførsel.
- b. Forskellige interne skattepligtsregler og opgørelsesmetoder i de to kontraherende stater.
- c. Valgmulighederne i opgørelsesprincipperne i de to lande, således at resultatet skattemæssigt kan opgøres forskelligt i kildelandet og domicillandet.
- d. Endeligt behandles nogle enkelte specielle problemer.

Generelt gælder, at de anførte problemer oftest er af størst betydning ved exemptionsaftaler, idet exemptionsaftalernes hovedprincip netop er, at der ikke skal ske beskatning af den udenlandske indkomst med undtagelse af det eventuelle progressionsforbeholds særlige effekt. Dette gælder uanset, om der faktisk foretages en beskatning i det land, der har beskatningsretten.

En del af de anførte muligheder for skattetænkning kan dog også opnås ved credit aftaler, specielt når den danske skattepligtige er et selskab, der kan få udlandslempelse for den udenlandske indkomst. Der henvises iøvrigt til afsnit 9.1. om udlandslempelse.

a. Underskudsfradrag og underskudsoverførsel.

Som anført ovenfor er formålet med dobbeltbeskatningsoverenskomsterne at ophæve dobbeltbeskatning af indkomst, mens der ikke i overenskomsterne er taget stilling til, hvorledes eventuelt underskud behandles. Problemerne omkring underskud må derfor løses ved hjælp af de interne regler.

Bortset fra varelagerlovens § 5 a har Danmark ingen særlige regler om underskud fra udlandet. Globalindkomstprincippet medfører, at der generelt er adgang til at fratrække underskud fra virksomhed og kilder i udlandet i den danske indkomst. Dette medfører en række skattemæssige problemer, idet underskudsfradraget i den skattepligtiges øvrige (danske) indkomst ikke har betydning for opgørelsen af indkomsten til kildelandet.

Ofte vil der i kildelandet være adgang til fremførsel af underskuddet til fradrag i kommende års indtægt, svarende til de danske regler i ligningslovens § 15. Der opstår derved en konflikt i forhold til den danske beskatning. Dette kan lettest illustreres ved et meget forenklet og simpelt eksempel.

Skatteyder har i år 1 en dansk indkomst på 100.000 kr. og en udenlandsk indkomst på minus 100.000 kr. I år 2 er den danske indkomst ligeledes 100.000 kr. og den udenlandske indkomst 100.000 kr. Skatteydere beskattes i udlandet (kildelandet) vil typisk være således:

år 1: Underskud 100.000 kr.
 Skattepligtig indkomst T 100.000 kr.
 Ingen udenlandsk skat.

år 2: Årets overskud 100.000 kr.
 - underskud år 1 100.000 kr.
 Skattepligtig indkomst _____ 0 kr.
 Ingen udenlandsk skat.

Den skattepligtige indkomst i Danmark bliver herefter ved en exemptionsaftale, idet der ses væk fra progressionsforbeholdet:

år 1: Dansk indkomst 100.000 kr.
 Udenlandsk indkomst r 100.000 kr.
 Skattepligtig indkomst _____ 0 kr.

år 2:	Dansk indkomst	100.000 kr.
	Udenlandsk indkomst	<u>100.000</u> kr.
	Skattepligtig indkomst	200.000 kr.
	- exemption for uden-	
	landsk indkomst	<u>100.000</u> kr.
	Indkomst til beskatning	<u>100.000</u> kr.

Det ses, at underskuddet i år 1 bringes til fradrag i den danske indkomst i år 1 og til fradrag i den udenlandske indkomst i år 2. Underskuddet i den udenlandske indkomst bruges så at sige to gange.

Problemet kendes i alle lande, der har indgået exemptionsaftaler, og er forsøgt løst på forskellig vis.

I den efterfølgende omtale af reglerne i Norge og Sverige vil dette blive belyst nærmere. Omtalen har til formål at beskrive reglerne for underskudsfradrag ved virksomhed i udlandet i norsk og svensk skatteret med henblik på at diskutere disse metoders eventuelle relevans i dansk sammenhæng. Der er lagt vægt på beskrivelsen af reglernes formelle udformning og indhold, mens der ikke er foretaget studier af reglernes samspil med andre relevante regler (utilsigtede virkninger, omgåelse etc.) eller reglernes realøkonomiske betydning. Da reglerne på det sidste er ændret, tages forbehold for deres fuldstændige aktualitet, hvilket imidlertid er af mindre betydning, når de bruges som baggrund for diskussion af mulige danske regler.

Norge.

Norge havde indtil 1981 bestemmelser om, at der ikke betales formueskat af resultat af virksomhed i udlandet ("fast eiendommer eller anlegge med tilbehør, som ligger i utlandet"), og kun halvdelen af indtægten blev undergivet beskatning, hvis dobbeltbeskatning ikke var forebygget ved dobbeltbeskatningsoverenskomst (skattelovens § 22, 1. led). Ved lov af 29. maj 1981 blev denne såkaldte halveringsregel ophævet, og hele indtægten skal nu medregnes, idet der dog er indført bestemmelse om creditfradrag for betalt udenlandsk skat, hvis der ikke er dobbeltbeskatningsaftale. Tilsvarende findes i skattelovens § 45, 2. led, bestemmelse om underskudsfradrag. Svarende til halveringsregien for indtægter

kunne halvdelen af underskuddet fratrækkes, hvis der ikke var dobbeltbeskatningsaftale. Ved lovændringen 29. maj 1981 blev halveringsreglen også afskaffet her. § 45, 2. led, henviser i sit omfang direkte til § 22, 1. led, således at underskud fuldt ud fratrækkes.

For underskud fra lande, hvormed der er dobbeltbeskatningsaftale, er der derimod følgende regel (§ 45, 2. led, sidste punktum):

"Når overskud (gevinst) gennem overenskomst med det land, der eiendommen eller anlegget ligger, er forbeholdt dette land til beskatning, kommer underskud (tap) som nevnt ikke for nogen del i betragtning ved ligning af indtækt her i landet."

Ved lovændringen 29. maj 1981 faldt denne bestemmelse ud ved en redaktionel fejl, men blev genindført ved lovtillægget af 4. december 1981.

Denne regel om begrænsning af muligheden for underskudsfradrag synes kun at have givet problemer i relation til rentefradrag, idet det bliver af afgørende betydning, hvilke renteudgifter der skal henføres til den udenlandske indkomst. Dette problem beror såvel på den interne norske ret som på dobbeltbeskatningsaftalens konkrete udformning. Skal renten efter begge henføres til den udenlandske virksomhed, vedrører renteudgiften den udenlandske indkomst og dermed eventuelt underskud fra udlandet, der ikke kan fratrækkes i den norske indkomst. F. eks. i "gartnerdommen" (utv. 1972.229), hvor en person, der drev gartneri i Norge, etablerede et gartneri i Italien i kommanditselskabsform. Indskudskapitalen 500.000 kr. blev lånt i Norge med pant i den norske ejendom. Renteudgiften blev henført til den italienske indkomst.

Det samme problem kendes i Danmark, specielt ved exemptionsaftaler, og hvor der er overskud i den udenlandske indkomst.

Sverige.

I de svenske regler er der en væsentlig forskel i reglerne efter arten af indkomst i udlandet. Er der tale om en indkomst fra en virksomhed i udlandet, der har selvstændig karakter, eller

fra en ejendom i udlandet, anses denne indkomst at hidrøre fra indkomstkilden kapital, jfr. § 38,2. mom. i kommunalskattelagen:

"2. mom. Till intækt av kapital räknas även intækt av fastighet i utlandet samt av utomlands självständigt bedrives rörelse."

Virksomhed omfattet af denne regel anses for at udgøre en særskilt indkomstkilde, jfr. KL § 18, f-2:

"§ 18. Såsom särskild förvärvskälla anses i fråga om:

f) Kapital:

1. _____

2.all fastighed och rörelse, som skattskyldig haft i utlandet."

Eventuelt underskud fra denne indkomstkilde kan ikke fratrækkes i anden indkomst, men fremføres (indtil 6 år) til fradrag i overskud fra samme indkomstkilde, jfr. KL § 39,2. mom.:

"Avdrag för underskott som uppkommit på fastighet eller rörelse i utlandet må dock göras endast från annan intækt av fastighet eller rörelse i utlandet."

Det bemærkes endvidere, at andele i et udenlandsk kommanditselskab, interessentskab o.lign., der efter svensk selskabsret er et selskab, beskattes som kapital ved udlodningen, jfr. KL § 38, 1. mom. Der sker altså ingen beskatning i Sverige af resultatandelen i det ikke selvstændige skattesubjekt, men kun af udlodningen. Det følger heraf, at underskud ikke kan fratrækkes i anden indkomst.

Er virksomheden i udlandet ikke en selvstændig virksomhed, men f.eks. en filial (i økonomisk betydning) betragtes denne virksomhed som et led i den svenske erhvervsvirksomhed og dermed som en del af indkomstkilden (svensk) "rörelse". Eventuelt underskud kan herefter fratrækkes i anden indkomst.

For at den svenske og den udenlandske virksomhed (filial) skal anses for at udgøre en förvärvskälla, kræves fælles ledelse, samt at der er tale om "likartad eller integrerad verksamhet".

I en dom fra 1978 (Rå 1978 Aa 218) om et joint venture i Danmark mellem et svensk og norsk selskab blev det som følge af joint venture karakteren fastsat, at der var tale om en selvstændig virksomhed i Danmark og resultatet dermed indtægt fra kapital.

Der blev i 1981 fremlagt et forslag til tydeliggørelse af reglerne og forbud mod fradrag for underskud i lande med exemptionsaftale (Ds B 1981: 10), men da forslaget ved remisbehandlingen fik en blandet modtagelse, blev det i 1982 overgivet til de skatteavrækningssakkunniga (B 1981: 06).

De skatteavrækningssakkunniga har afgivet betænkning (Ds Fi 1984:25) i november 1984.

b. Forskellige interne skatteregler i kildeland og domicilland.

Som det fremgår foran, bestemmer dobbeltbeskatningsoverenskomsterne hvilken af de to kontraherende stater, der har beskatningsretten til indkomsten. Derimod indeholder overenskomsterne normalt intet krav om, at denne beskatningsret faktisk benyttes. Dette afhænger af det pågældende lands interne skatteregler.

Dette betyder, at på trods af det danske skattesystems globalindkomstprincip kan der være indtægter, der rent faktisk ikke beskattes på grund af, at kildelandet er tillagt beskatningsretten, men dette lands interne skatteregler medfører, at den pågældende indtægt ikke undergives beskatning eller beskattes meget lavt.

Er der tale om en exemptionsoverenskomst, vil der - eventuelt bortset fra virkningen af progressionsforbeholdet - ikke ske beskatning af den pågældende indkomst i Danmark.

Som eksempler på sådanne poster skal specielt fremhæves en række kapitalgevinster, f.eks. ved salg af fast ejendom, ved afståelse af driftsmidler m.v. og salg af immaterielle rettigheder.

Den vigtigste konsekvens er dog normalt problemerne omkring afståelse af aktiver, hvorpå der er foretaget skattemæssige afskrivninger eller nedskrivninger på varelagre efter danske regler. Dette problem omtales nærmere nedenfor.

Der kan også i de to lande være forskelle i skattereglerne vedrørende fradrag og afskrivninger. Mange lande har således forskellige "taxincentives", dvs. skatteregler, der skal gøre det tiltrækkende at placere virksomheden i det pågældende land, f.eks.

gennem investeringsfradrag, afskrivninger ud over kostprisen, afskrivning på genanskaffelsesprisen etc.

c. Muligheder for at opgøre indkomsten forskelligt til kildelandet og domicillandet.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne fastsætter hvilket land, der har beskatningsretten til en bestemt indkomst, men ikke hvorledes denne indkomst skal opgøres.

Dette betyder, at indkomsten opgøres efter skattereglerne henholdsvis i kildelandet og domicillandet. Foruden forskelle i hvilke indkomster, der beskattes, jfr. ovenfor, er der normalt forskelle i periodiseringsprincipper. Desuden har de to landes skattesystemer normalt regler, der indebærer en vis valgfrihed for periodiseringen af indkomsten, f.eks. ved hjælp af nedskrivninger, der kan foretages valgfrit inden for et bestemt maksimum, eller afskrivningsregler, hvor skatteyderne selv kan bestemme afskrivningsprocenten og/eller afskrivningshastigheden inden for visse rammer.

Forskelle i periodiseringsreglerne kan medføre problemer for skatteyderne under creditoverenskomster. Hvis indkomsten i kildelandet beskattes på et andet tidspunkt (andet indkomstår) end i domicillandet, Danmark, kan det i visse situationer medføre, at den udenlandske skat falder i år, hvor der efter danske skatteregler ikke fremkommer nogen udenlandsk indkomst, således at der ikke gives credit for den i udlandet betalte skat, da ingen del af den danske skat kan henføres til en udenlandsk indkomst. Dette gælder, selv om det pågældende beløb rent faktisk senere bliver beskattet i Danmark. Som eksempel herpå kan nævnes, at nogle lande beskatter aktionærer af udbytte, uanset at der ikke er sket udlodning fra selskabet. Når udbytte senere udloddes, gives der ikke credit for den tidligere erlagte udenlandske udbytteskat. De indbyggede muligheder for skatteyder til selv at periodisere indkomsterne i de to lande vil dog ofte kunne sikre, at indkomsten i udlandet efter de lokale skatteregler opstår samtidig med den danske indkomst, eller rettere, at sikre, at den skat, der skal betales i udlandet, svarer til den maksimale credit, der kan gives på grundlag af indkomsten, der er medregnet i den danske indkomst.

Ved exemptionsaftaler opstår der ikke dette problem. Derimod kan der ske udnyttelse af svingninger i indkomsten opgjort efter

danske regler. Da underskud kan fratrækkes, og overskud er undergivet exemption, vil det for en skatteyder, der har indkomst fra udlandet, hvor kildelandet har beskatningsretten efter en exemptionsaftale, være en fordel at få indkomsten til at svinge så meget som muligt, således at der nogle år opstår skattemæssigt underskud i den udenlandske indkomst, da underskuddet jo fratrækkes i den øvrige indkomst, herunder den danske. Dette kan lade sig gøre ved brug af de valgmuligheder, de skattemæssige regler for afskrivning indeholder.

Efter de gældende regler for investeringsfondshenlæggelse kan frigivelse af henlæggelsen også ske til aktiver, der befinder sig i udlandet, og som indgår i et udenlandsk driftssted. Frigivelsen af investeringsfond til forlods afskrivning på de udenlandske aktiver medfører, at de efterfølgende års bygnings- eller saldoafskrivinger tilsvarende nedsættes.

Hvis der er tale om en exemptionsaftale, vil en frigivelse medføre, at den udenlandske indkomst de følgende år bliver større, men samtidigt fritages for beskatning. I indkomstopgørelsen i kildelandet kan der stadig foretages skattemæssige afskrivninger efter det pågældende lands regler.

I realiteten virker brug af investeringsfondshenlæggelser til forlodsafskrivning på aktiver, der er del af et fast driftssted i et land, som Danmark har exemptionsaftale med, som en forlods underskudsoverførsel, idet henlæggelsen medfører fradrag i den danske indkomst.

Begrænsninger i varelager nedskrivninger under exemptionsaftale.

Der er i den danske interne skattelovgivning kun foretaget en enkelt begrænsning i udnyttelsen af mulighederne for at fratrække underskud og lade indkomsten svinge, således at der blev henholdsvis positiv og negativ indkomst i de enkelte år.

Dette blev tidligere - specielt ved exemptionsaftaler - udnyttet ved hjælp af varelager nedskrivning. I udenlandsk virksomhed, der som følge af globalindkomstprincippet var undergivet danske beskatning (kommanditselskab, filial eller sambeskattet datterselskab), lod man varelager nedskrivningen svinge.

Ved lov nr. 202 af 12. april 1973 blev der indføjet en ny § 5 a i varelagerloven:

"Når overskud af virksomhed i et andet land er fritaget for beskatning her i landet, fordi Danmark og det andet land har indgået overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, begrænses den adgang til nedskrivning, der er nævnt i § 1, stk. 4, og kapitel II. Begrænsningen gælder, når der efter sådan nedskrivning på den udenlandske virksomheds varelagre og bindende kontrakter vil være et underskud, som den skattepligtige kan fradrage i indtægter, hvoraf han skal beskattes her i landet. I så fald skal de nævnte nedskrivninger nedsættes med et beløb svarende til underskuddet, dog højst med det beløb, hvormed nedskrivningen overstiger virksomhedens tilsvarende nedskrivninger ved udgangen af det foregående indkomstår. Den skattepligtige bestemmer selv, hvorledes nedsættelsen skal fordeles på lager- og kontrakt nedskrivningerne."

Det bemærkes, at kontrakt nedskrivning er afskaffet fra og med 1976, og varelagernedskrivningen er efter skatteydernes frie valg max. 30 pct. af varelagerets skattemæssige værdi før nedskrivningen. Forslaget begrundedes direkte med den konstaterede udnyttelse af samspillet mellem exemptionsaftalerne og varelagerloven, og i lovforslagets bemærkninger anførtes bl.a.:

"Fremgangsmåden er den, at skatteyderen i de opgørelser, der foretages efter danske regler, skiftevis skriver det udenlandske varelager op og ned efter varelagerloven. Nedskrivninger, der giver udslag i underskud, kommer til fradrag i Danmark; men når der senere bliver overskud, fordi lageret skrives op, bliver overskuddet ikke beskattet i Danmark - og heller ikke i det andet land, hvis skatteyderen blot lader være med at skrive ned og op efter det andet lands regler, som gælder dér. Overskuddet skal ganske vist tages i betragtning ved den danske skatteberegning (progressionsforbeholdet); men den ulempe kan skatteyderen også undgå, hvis han sørger for, at den danske skattepligtige indkomst er 0 i det år, hvor han skriver varelageret op. Det kan han sørge for ved at gøre underskuddet i nedskrivningsåret så stort, at der bliver et underskud at føre frem efter ligningslovens § 15." (Forslag til lov om ændring af lov om skattemæssig opgørelse af varelagre m.v., lovforslag L 84 fremsat den 9. november 1972. Bemærkningerne side 5).

Lovforslaget fremkom efter nogle konkrete eksempler på, hvorledes reglerne var blevet udnyttet.

Et eksempel herpå var deltagelse i et tysk kommanditselskab. (Eksemplet er refereret fra Thøger Nielsen: Skatteafgørelser til studiebrug s. 85).

En dansk skatteyder ejede 80 pct. i det tyske Polyfix KG. For skatteåret 1966/67 selvangav danskeren i Danmark følgende resultatandel:

Overskud i KG efter danske regler	3.496 DM
+ 30 4 varelager nedskrivning	<u>17 6.701 DM</u>
Skattemæssigt underskud	<u>173.204 DM</u>
80 % heraf	<u>138.563 DM</u>

Omregnet efter statusdagens valutakurs gav dette et fradrag i den øvrige indkomst på 238.330 kr. Desuden opstod et negativt kapitalindestående på 239.154 kr., der fragik i den skattepligtige formue.

For skatteåret 1967/68 selvangav danskeren følgende resultat fra kommanditselskabet:

Overskud efter danske regler	4.932 DM
+ varelager nedskrivning 1/1	<u>176.701 DM</u>
Skattemæssigt overskud i alt	<u>181.633 DM</u>
80 % heraf	<u>145.306 DM</u>

Det skattemæssige overskud svarede til 249.928 kr. Kapitalindeståendet blev opgjort til 10.774 kr.

Da Tyskland havde beskatningsretten til dette overskud og formuen, bortså danskeren fra resultatet i sin indkomst- og formueopgørelse.

Da indkomsten uden den tyske indkomst blev negativ (på grund af overført underskud fra året før), ville lempelsen efter exemption med progressionsforbehold betyde lempelse af den fulde skat.

Det bemærkes, at fordelingen efter nuværende regler ville være mindre, idet der som følge af kommanditselskabskonstruktionen er fradragsbegrænsning, og hæftelsen formentlig kun har været indskuddet (her 22.500 DM).

Under creditaftaler kan variation i varelager nedskrivning ikke udnyttes på samme måde, men dog udnyttes. Dette gælder f.eks., hvor kildelandet har højere beskatningsprocenter eller rent faktisk - p.g.a. de interne skatteregler - foretager en strengere beskatning end den danske beskatning af den pågældende indkomst. Ved at variere varelager nedskrivningen ved opgørelsen af den danske indkomst kan det sikres, at der fås credit for hele

den udenlandske skat, for derefter at foretage store varelager-nedskrivninger i år, hvor den udenlandske indkomst er lille, således at der opstår et underskud i opgørelsen af den udenlandske indkomst efter danske regler.

Herved bliver det i realiteten Danmark - og ikke skatteyderen - der bærer den hårdere beskatning i udlandet.

Beskatning af genvundne afskrivninger.

Valgmuligheden for afskrivninger og muligheden for frigivelse af investeringsfonds medførere, at der i den danske indkomst kan foretages betydelige afskrivninger, mens der i opgørelsen af den skattepligtige indkomst i kildelandet kan foretages beskedne afskrivninger, således at der i den udenlandske indkomst opgjort til den danske beskatning opstår skattemæssigt underskud, mens indkomsten opgjort til kildelandet selvangives til 0.

Ved afhændelsen af det pågældende aktiv vil der ofte opstå såkaldte genvundne afskrivninger. Selv om aktivet afhændes til et beløb, der er lavere end købsprisen, vil afhændelsesprisen være større end den skattemæssigt nedskrevne værdi (anskaffelsesprisen $\pm$ fratrukne afskrivninger, saldo-værdi el.lign.). Den herved konstaterede avance består af for "meget" fratrukne afskrivninger i forhold til aktivets værdiforringelse, d.v.s. der genvindes en del af de beløb, der er fratrukket som skattemæssige afskrivninger.

Ofte vil de genvundne afskrivninger være betydelige ved opgørelsen af den danske indkomst efter danske regler, mens de er mere beskedne ved opgørelsen af indkomsten til kildelandet.

Det er derfor af afgørende betydning, hvilket land der har beskatningsretten til de genvundne afskrivninger. I dobbeltbeskatningsaftalerne vil det normalt være kildelandet - det faste driftssteds hjemsted -, der har beskatningsretten til avancen på aktiver, der indgår i det faste driftssted. Er der tale om en exemptionsaftale, skal de genvundne afskrivninger og en eventuel yderligere skattepligtig avance medregnes i den skattepligtige indkomst, men Danmark skal give nedslag i de beregnede skatter på den del af disse skatter, der falder på avancen.

Da avance ofte vil være særlig indkomst, og da særlig indkomst er en proportional skat, virker denne lempelse reelt, som

om de genvundne afskrivninger ikke kommer til beskatning i Danmark.

Efter kommentarerne til OECD's modelkonvention er dobbeltbeskatningsoverenskomsterne ikke til hinder for, at Danmark i sådanne tilfælde beskatter regnskabsmæssige fortjenester, der skyldes de skattemæssige afskrivninger, som den skattepligtige tidligere har foretaget i Danmark, og som har reduceret den skattepligtige indkomst i Danmark.

Den hidtidige praksis om dansk beskatning af genvundne afskrivninger på udenlandske formuegoder har været usikker. I en sag vedrørende salg af ejendom i et land, med hvilket Danmark har kreditaftale, tiltrådte landsskatteretten, at Danmark kunne beskatte genvundne afskrivninger og kun skulle give credit for den del af skatten i kildelandet, der kunne henføres til de genvundne afskrivninger, mens der ikke skulle gives credit for den skat i kildelandet, der opstod ved kildelandets beskatning af ejendomsavancen som sådan, idet ejendomsavancen p.g.a. de interne danske skatteregler var skattefri ved opgørelsen af indkomsten til Danmark. (Da der var tale om fast ejendom, var det forholdsvis let at adskille de genvundne afskrivninger og den egentlige ejendomsavance). Kendelsen fremgår af SKAT 1985.9 side 259.

Udvalget finder det begrundet, at Danmark foretager en beskatning ved afhændelse af formuegoder i udlandet, når der inden afhændelsen er foretaget afskrivninger på disse formuegoder med virkning for opgørelsen af dansk skattepligtig indkomst.

Udvalget mener ikke, at den hidtidige praksis, der som nævnt har været noget usikker, skulle udelukke, at Danmark i overensstemmelse med kommentarerne til OECD's modelkonvention som bopælsland beskatter de omhandlede genvundne afskrivninger.

Administrative grunde - både for den skattepligtige og for skattemyndighederne - taler imidlertid for, at problemet søges løst på andre måder end angivet i kommentarerne til OECD's modelkonvention, som heller ikke er bindende for Danmark. Dette skyldes, at de genvundne afskrivninger, som Danmark som bopælsland beskatter, eventuelt også beskattes - helt eller delvis - i kildelandet. I så fald taler princippet i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og rimelighedsbetragtninger for, at bopælslandets beskatning må vige, i den udstrækning kildelandet beskatter. Opgørelsen heraf vil volde store praktiske vanskeligheder bl.a. som

følge af forskelle i beregningsgrundlaget i de to lande og som følge af forskelle i de af den skattepligtige foretagne afskrivninger i de to lande. Hertil kommer, at de genvundne afskrivninger næppe bør beskattes i Danmark, i den udstrækning de oprindeligt foretagne afskrivninger har reduceret et overskud fra den udenlandske virksomhed, således at afskrivninger - selv om de har reduceret den skattepligtige indkomst - alene har haft en indirekte fradragsvirkning via skatteprocenten (dette vil typisk gælde "ordinære" afskrivninger). Opgørelsen heraf forudsætter, at der på afhændelsestidspunktet foretages en gennemgang af indkomstansættelserne for alle de år, der er foretaget afskrivninger i forbindelse med virksomheden i udlandet. Endelig kompliceres disse spørgsmål yderligere af den nugældende pristalsregulering af afskrivningsgrundlaget.

Som nævnt i afsnit 6.3. om udvalgets overvejelser og forslag foreslår udvalget i stedet, at i det omfang afskrivning på udenlandske formuegoder har medført et underskud, som er fratrukket ved den danske indkomstopgørelse, skal der ske genbeskatning af dette fradrag, når den udenlandske virksomhed senere giver overskud.

d. Andre specielle problemer.

Ligningslovens § 28.

Efter de gældende regler i ligningslovens § 28 begrænses mulighederne for skattemæssige af- og nedskrivninger, når den skattepligtiges skattepligtige indkomst på grund af af- og nedskrivninger bliver lavere end privatforbruget.

Efter gældende regler og praksis medregnes også udenlandsk indkomst i den skattepligtige indkomst, der skal sammenlignes med den skattepligtiges privatforbrug.

Dette betyder, at der ved opgørelsen efter ligningslovens § 28 vil ske reduktion af afskrivnings-begrænsningen, hvis der er en større udenlandsk indkomst, selv om den større indkomst er opstået ved, at der ikke foretages skattemæssige afskrivninger ved opgørelsen af det danske beskatningsgrundlag af indkomst fra et land, hvor kildelandet har beskatningsretten, og der er tale om exemptionsaftale.

Renteudgifter og placeringen af rentefradraget.

Ved indkomst fra udenlandsk kilde er det - specielt under exemptionslempelse - af afgørende betydning, hvilke indtægter og udgifter der skal henføres til indkomsten for den udenlandske kilde.

For de fleste indtægter og udgifter lader det sig let afgøre, hvorvidt de skal henføres til den udenlandske eller den danske indkomst, men for specielle poster kan der opstå problemer.

Her skal specielt nævnes renteudgifter.

En del renteudgifter kan ud fra det til renten hørende gældsforhold let henføres til indkomstkilder, medens andre renteudgifter sværere lader sig placere.

Det er således praksis, at ikke blot renteudgifter i det land, hvor den udenlandske virksomhed foregår, kan henføres til denne, men også renteudgifter vedrørende lån, der har dannet basis for finansieringen af den udenlandske virksomhed eller anskaffelsen af enkelte aktiver, der indgår i det udenlandske driftssted.

Imidlertid vil skatteyder i en række situationer - specielt ved exemptionslempelse - være interesseret i, at så stor en del af renteudgiften henføres til den danske indkomst, at den udenlandske indkomst bliver så stor som muligt.

Dette kan ske ved, at der forsøges etableret en meget stor egenkapital i den udenlandske virksomhed, idet det for skatteyder er mest fordelagtigt at få rentefradraget placeret i den danske indkomst.

Det kan ofte være vanskeligt for skattemyndighederne at påvise, at et bestemt gældsforhold og den dertil svarende renteudgift skal henføres til den udenlandske indkomst.

Hertil kommer, at det kan forekomme, at en skatteyder ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst i kildelandet og domicillandet får placeret sin renteudgift forskelligt, således at renteudgiften i kildelandet bliver anerkendt at være fradragsberettiget, mens den i domicillandet bliver fratrukket, som om den ikke vedrører den udenlandske indkomst. Dette kan skyldes forskellig praksis i de to lande vedrørende, hvorledes renten kan placeres, men det kan også skyldes bevidst vildledning fra skatteydere side.

Det er ikke normalt, at de danske skattemyndigheder kender detaljerne i indkomstopgørelsen i kildelandet og kender skatteyderens selvangivne indkomst og skatteregnskab i kildelandet.

Eksempler på udnyttelse af reglerne.

Det anførte om samspillet mellem de danske regler og dobbeltbeskatningsaftalernes regler kan lettest illustreres ved et autentisk eksempel, der blot af hensyn til anonymiteten er forenklet en smule:

En skatteyder deltog som partreder med en betydelig andel i et udenlandsk partrederi i et land, med hvilket Danmark har en exemptionsoverenskomst.

Partrederiet blev anset for at have fast driftssted i det pågældende land, og den danske skatteyder blev dér skatteansat efter regler, der svarer til de danske regler for begrænset skattepligt.

Til kildelandet indsendte skatteyderen indkomstopgørelse, der gennem årene viste 0, idet de skattemæssige afskrivninger blev tilpasset således, at der ikke blev selvangivet positive indkomster. I enkelte år var der driftsmæssigt underskud, og dette blev fremført til fradrag i de efterfølgende år.

Ved partrederiets afhændelse af skibet opstod der en mindre regnskabsmæssig avance i forhold til anskaffelsessummen. Skatteyderen blev beskattet af de genvundne afskrivninger i kildelandet, idet dette ikke beskattede den egentlige avance. De genvundne afskrivninger blev meget beskedne, idet der kun var foretaget få afskrivninger i opgørelsen til kildelandet.

I den danske indkomst medregnede skatteyderen driftsresultatet fra partrederiet og foretog afskrivninger efter danske regler.

I år, hvor der var betydelige driftsoverskud i partrederiet, blev der ikke foretaget skattemæssige afskrivninger, idet overskudet herefter blev beskattet, men skatten blev lempet ved exemption. Eventuelle afskrivninger ville blot have nedsat den danske skat meget beskedent (på grund af progressionsforbeholdet). Til gengæld ville disse afskrivninger have nedsat de efterfølgende års afskrivninger.

Enkelte år blev skatteyderen ramt af reglen i ligningslovens § 28. Men skatteyderen havde også dansk virksomhed og foretog

derfor afskrivningsbegrænsningen i den danske virksomhed, idet dette ville nedsætte fremtidig beskatning af genvundne afskrivninger.

Ved partrederiets salg af skibet konstaterede skatteyderen en skattepligtig avance på 1,2 mio. kr, idet salgssummen var 1,6 mio. kr. og saldværdien 0,4 mio. kr.

Avancen blev opgjort til særlig indkomst, men partrederiets hjemland blev anset for at have beskatningsretten til avancen (jfr. diskussionen ovenfor).

Samlet fik skatteyderen en avance på ca. 150.000 kr. ved deltagelse i partrederiet, en udenlandsk skat på kun 20.000 kr. (idet visse beløb blev anset for skattefrie i kildelandet), og i den danske indkomst et samlet fradrag på 1,1 mio. kr. og en meget beskeden beskatning nogle år som følge af progressionsforbeholdets indvirkning på skatteberegningen (ca. 30.000 kr.).

6.3. Udvalgets overvejelser og forslag.

Udvalget finder, at de gældende regler indeholder en række helt utilsigtede begunstigelser, specielt i relation til exemptionsaftalerne.

I de senere år har Danmark arbejdet for, at de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster bliver credit-aftaler, og dette er da også lykkedes i stort omfang ved nye aftaler.

Det er derimod ofte vanskeligt at ændre de bestående aftaler, selv om den fællesnordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst for Danmarks vedkommende bygger på creditprincippet og således bl.a. afløser overenskomsten med Norge, der var en exemptionsaftale.

Det er udvalgets opfattelse, at det er vigtigt, at denne linie fastholdes, og der bør tages skridt til, at eksisterende exemptionsaftaler ændres til creditaftaler, i hvert fald for Danmarks vedkommende.

Det må imidlertid erkendes, at der vil gå en betydelig tid, før alle exemptionsaftaler er ændret, og der bør derfor ændres i de interne danske skatteregler, så der i højere grad tages højde for de problemer, der opstår ved exemptionsoverenskomsterne, således at spekulation i reglerne udelukkes.

Udvalget har overvejet regler svarende til de norske og svenske regler. Begge regelsæt ville sætte en effektiv stopper

for udnyttelse af reglerne. Da Danmark kun i begrænset grad har kildeartsbeskatning - modsat Sverige - vil det være naturligt at overveje de norske regler. De norske regler er logiske og forholdsvis lette at administrere. Da de behandler overskud og underskud på samme måde, vil de medføre, at der ikke kan spekuleres i at få de skattepligtige indtægter fra udlandet til at svinge, så de bliver skiftevis positive og negative.

Ulempen ved de norske regler er dog helt åbenbare i forhold til skatteyderne. Et eventuelt underskud i udlandet, f.eks. i relation til forsøg på etablering af ny produktion eller handelsafdeling, kan ikke fratrækkes i den danske indkomst, selv om der rent faktisk konstateres et underskud.

Dette kan dog løses ved, at der bliver givet fradrag i den danske indkomst efter en koncernbidrags-metode, d.v.s. at der i den danske indkomst skal kunne fratrækkes bidrag til den udenlandske filial o.lign. En sådan regel vil dog være relativt vanskelig at administrere, idet der må fastsættes nærmere betingelser for fradraget, herunder om det kan bruges til dækning af regnskabsmæssige eller skattemæssige underskud i filialen.

Udvalget har herefter overvejet, om der kan skabes regler, der specielt griber ind mod udnyttelse af den forskellige skattemæssige behandling af underskud og overskud fra udlandet.

Udvalget vil pege på muligheden af, at der skabes specielle regler for underskudsfradraget. Reglen kunne udformes nogenlunde således ved exemptionsaftaler:

Underskud kan fortsat fratrækkes i den danske indkomst. I det omfang der senere opstår overskud fra den samme indkomstkilde, og overskuddet, der opgøres efter danske regler, bliver fritaget for beskatning p.g.a. dobbeltbeskatningsaftalens ophævelse af dobbeltbeskatning efter exemptionsmetoden, skal en tilsvarende del af det tidligere fratrukne underskud genbeskattes.

Dette kan lettest vises ved et eksempel, hvor der af hensyn til enkeltheden forudsættes en dansk proportionalskat på 40 pct. :

Skatteyderen har en ejendom i et exemption-land.

Det skattepligtige resultat i Danmark, der stammer fra den udenlandske ejendom, udgør opgjort efter danske regler:

Ar 1	÷ 100.000 kr.
Ar 2	0 kr.
Ar 3	120.000 kr.

Den øvrige danske indkomst i år 1, 2 og 3 sættes til 100.000 kr.

Efter de gældende regler opgøres den skattepligtige indkomst således:

	Udenlandsk indk. kr.	"dansk" indk. kr.	sk.pl.indk. kr.
Ar 1	f 100.000	100.000	0
Ar 2	0	100.000	100.000
Ar 3	120.000	100.000	220.000
Exemptionslempelse i år 3:			
Dansk skat 40 pct. af 220.000 kr.=			88.000 kr.
Lempelse $\frac{120.000}{220.000} \times 88.000$ kr. =			<u>48.000 kr.</u>

Dansk skat efter lempelse 40.000 kr.

Efter forslaget skal der i år 3 medregnes 100.000 kr. i den danske indkomst svarende til de 100.000 kr., der blev fratrullet i år 1.

Efter forslaget vil eksemplet derfor se ud som følger:

	Udenlandsk indk. kr.	"dansk" indk. kr.	sk.pl.indk. kr.
Ar 1	÷ 100.000	100.000	0
Ar 2	0	100.000	100.000
Ar 3	120.000 + 100.000	100.000	320.000
Exemptionslempelse i år 3:			
Dansk skat 40 pct. af 320.000 kr. =			128.000 kr.
Lempelse $\frac{120.000}{320.000} \times 128.000$ kr. =			<u>48.000 kr.</u>

Dansk skat efter lempelse 80.000 kr.

Som det kan ses, gives der nøjagtigt den samme lempelse for den udenlandske indkomst efter gældende regler og den foreslåede regel. Derimod stiger den danske skat efter forslaget svarende til, at den danske indkomst stiger.

Genbeskatningen af underskuddet kan ske, når den almindelige indkomst eller en eventuel særlig indkomst lempes efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

En sådan regel vil kun være velegnet ved exemptionsaftaler. Ved creditaftaler vil den give urimelige resultater, idet der kan ske beskatning af et overskud uden hensyn til, at tidligere års underskud i kildelandet er fremført til fradrag i senere års po-

sitive indkomst med en deraf formindsket creditforpligtelse for Danmark.

I tilfælde af creditaftale vil der dog heller ikke være nær så megen brug for en sådan regel.

Den foreslåede regel vil samtidig løse problemerne vedrørende de genvundne afskrivninger. Enten er afskrivningerne fratrullet i den øvrige udenlandske indkomst, og det vil så være urimeligt at foretage en beskatning af de genvundne afskrivninger, eller afskrivningerne har medført negativ udenlandsk indkomst, der er fratrullet i den danske indkomst. Ved afhændelsen vil der opstå en positiv almindelig eller særlig indkomst, der bliver lempet, men efter forslaget vil der her ske beskatning af et beløb svarende til de tidligere fratrulne underskud.

Den foreslåede regel vil desuden gøre problemerne vedrørende placeringen af renteudgifterne betydeligt mindre, idet de nu kun vil være gældende, når der er konstateret overskud før renter.

Forslaget vil efter udvalgets opfattelse løse en lang række af de nuværende problemer og stoppe de åbenlyse spekulationsmuligheder.

Forslaget løser ikke problemerne ved brug af investeringsfonds, idet henlæggelsen er kommet til fradrag i den danske indkomst inden anskaffelsen af det udenlandske aktiv.

I afsnit 5.4.b. har udvalget imidlertid nævnt den mulighed, at der for investeringsfonds indføres begrænsninger i muligheden for at anskaffe aktiver, der indgår i et udenlandsk driftssted på linie med de nuværende regler i etableringskontoloven. En sådan begrænsning ville medføre, at problemet blev løst. Udvalget har imidlertid ikke kunnet anbefale en sådan ændring.

6.4. Danmark som kildeland.

Også i de tilfælde hvor Danmark er kildelandet, kan opstå en række problemer i samspillet mellem den interne ret og dobbeltbeskatningsaftalerne.

Det vil oftest dreje sig om, at Danmark som kildeland har afgivet beskatningsretten til domicillandet, men at domicillandet rent faktisk ikke udnytter denne beskatningsret.

Som det imidlertid fremgår af afsnittene om skattepligt, herunder begrænset skattepligt, er det normalt sådan, at Danmark samtidigt savner den interne hjemmel til beskatningen.

Da den interne hjemmel er forudsætningen for en beskatningsret, må denne først etableres. På den anden side vil en sådan intern dansk skatteregel være uden betydning, hvis Danmark samtidigt helt har afgivet beskatningsretten til de pågældende indkomster i dobbeltbeskatningsaftalerne. Forholdet er imidlertid det, at beskatningsretten ofte er delt mellem kildelandet og domicillandet. Dette gælder i alt overvejende grad for betalinger som udbytter, renter og royalties. Intern begrænset skattepligt for royalties og evt. renter vil betyde, at Danmark som kildeland kan udnytte den tillagte delvise beskatningsret, hvilket ikke er tilfældet efter de gældende regler.

På enkelte områder, hvor Danmark vel kunne have beskatningsretten, er denne afgivet også i tilfælde, hvor domicillandet rent faktisk ikke beskatter den pågældende indkomst. Det kan være i visse former for pensioner, og det er f.eks. udbytter til Hollandske Antiller, hvor der ikke sker kildebeskatning i Danmark - udbytteskatten refunderes - mens Hollandske Antiller ikke beskatter udbyttet, hvis der er tale om et selskab, der ikke driver virksomhed på Antillerne (offshore-selskab).

Det samme problem er gældende, når Danmark i dobbeltbeskatningsaftalen har delt beskatningsretten f.eks. til udbytte.

Underskudsfradrag, når Danmark er kildeland.

Som oftest, når Danmark efter en dobbeltbeskatningsaftale er kildeland, vil skatteyderen kun være begrænset skattepligtig her til efter de interne danske skattebestemmelser. Den anden stat, hvortil skatteyderen er fuldt skattepligtig, kan efter dobbeltbeskatningsaftalen beskatte skatteyderens globalindkomst, dog således at der gives lempelse for de indtægter, hvortil Danmark har beskatningsretten.

Den skattepligtige indkomst til Danmark vil omfatte de indtægter, som Danmark efter dobbeltbeskatningsaftalen har beskatningsretten til, forudsat at de pågældende indtægter er omfattet af de interne danske regler om begrænset skattepligt. Kun udgifter, der vedrører de pågældende indtægter, kan fratrækkes ved den danske indkomstopgørelse. Bliver den danske indkomst negativ, kan dette underskud fremføres til fradrag i eventuel positiv indkomst i de følgende 5 år efter ligningslovens § 15.

Hvis underskuddet kan fratrækkes ved opgørelsen af indkomsten i en anden stat (bopælsstaten), bliver dette underskud udnyttet to gange, hvis der inden for den nævnte 5-års periode fremkommer en positiv dansk indkomst enten som begrænset eller som fuldt skattepligtig. Sådanne tilfælde med dobbeltfradrag forekommer eksempelvis for ejendomsunderskud, når skatteyderens fulde skattepligt til Danmark i en kortere årrække er ophørt på grund af arbejdsophold i udlandet, f.eks. for personer, der i en periode på op til 5 år arbejder i Grønland.

Som nævnt i afsnit 3.3. forekommer det stadig hyppigere, at Danmark efter en dobbeltbeskatningsaftale kun er kildeland, selv om skatteyderen er fuldt skattepligtig hertil. Årsagen er bl.a., at der - ud over mulighederne for udnyttelse af et underskud to gange - kan være betydelige skattemæssige fordele forbundet med at opretholde den fulde skattepligt i disse tilfælde. Opretholdelsen af den fulde skattepligt til Danmark kan skyldes, at skatteyderen fortsat har bopæl her, men også efter opgivelsen af bopælen kan skatteyderen efter eget valg fastholde den fulde skattepligt i indtil 4 år efter bopælsopgivelsen, jfr. afsnit 3.1. og 3.4. om kildeskattelovens § 1, nr. 2.

Den fuldt skattepligtige er efter de interne danske bestemmelser skattepligtig af sin globalindkomst. Når Danmark efter dobbeltbeskatningsaftalen kun er kildeland (fordi tilknytningen til den anden stat er stærkere), er dobbeltbeskatningsaftalerne blevet anset for at medføre, at Danmark skal lempe dobbeltbeskatning ved, at der til den skattepligtige indkomst kun medregnes indtægter, hvortil kildelandet har beskatningsretten. Øvrige indtægter indgår ikke i den danske indkomst.

Da en dobbeltbeskatningsaftale ikke må virke skærpende i forholdet til de interne regler, har skatteyderen i disse tilfælde - ud over at medregne indtægter og udgifter, hvortil Danmark som kildeland har beskatningsretten - i den til Danmark opgjorte indkomst kunnet fratrække underskud hidrørende fra kilder, hvis overskud skal beskattes i den anden stat. Eksempelvis har underskud vedrørende en ejendom i den anden stat kunnet fratrækkes i den danske indkomst. Endvidere har skatteyderen ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst til Danmark haft fradragsret for sådanne udgifter, som efter almindelige regler kan fradrages af fuldt skattepligtige personer, f.eks. underholdsbidrag, løbende ydel-

ser, forsikringspræmier og renter af studielån, almindelige forbrugslån m.v.

Det må påpeges, at de anførte forhold gør sig gældende både ved creditaftaler og exemptionsaftaler. Desuden er muligheden for at udnytte et underskud flere gange også til stede, selv om der ikke er indgået en dobbeltbeskatningsaftale med den anden stat.

Udvalget har overvejet forskellige regler, som kunne modvirke muligheden for at udnytte et underskud flere gange. Der kunne f.eks. være tale om at ophæve adgangen til underskudsfræmførsel efter ligningslovens § 15 i disse tilfælde eller at ophæve adgangen til at fratrække underskud fra én indkomstkilde i positiv indkomst fra andre kilder. Sådanne regler ville ikke i alle tilfælde udelukke, at dobbelt underskudsfradrag kunne forekomme, og de ville i mange tilfælde betyde, at et underskud hverken kunne udnyttes i Danmark eller den anden stat. Da dobbelt underskudsfradrag endvidere som oftest søges imødegået ved fastsættelse af særlige regler herom i bopælslandet, jfr. afsnit 6.2., finder udvalget ikke at kunne anbefale særlige regler for de tilfælde, hvor Danmark er kildeland.

I de tilfælde hvor Danmark efter en dobbeltbeskatningsaftale kun er kildeland, selv om skatteyderen er fuldt skattepligtig hertil, finder udvalget, at de gældende regler giver en række utilsigtede begunstigelser, som ligger ud over, hvad Danmark efter aftalerne er forpligtet til.

For at imødegå dette vil udvalget pege på muligheden for at skabe regler, hvorefter den skattepligtige indkomst i disse tilfælde opgøres som skatteyderens globalindkomst på samme måde som for andre fuldt skattepligtige.

I den indkomst, der herefter skal danne grundlag for skatteberegningen, kan bortses fra indtægter, hvortil bopælslandet har beskatningsretten efter dobbeltbeskatningsaftalen. Herved tilgodeses både aftalernes bestemmelse om, at kildelandet kun kan beskattede de indtægter, som dette har beskatningsretten til, og kravet om, at aftalerne ikke må virke skærpende i forhold til de interne regler.

Skatteyderen har efter forslaget de samme fradragsrettigheder som andre fuldt skattepligtige, men muligheden for at fremføre et underskud til fradrag i fremtidig positiv indkomst vil normalt være udelukket.

6.5. Subsidiær beskatningsret i dobbeltbeskatningssaftalerne.

I nogle tilfælde kan dobbeltbeskatningsoverenskomsterne medføre, at der ikke sker nogen beskatning af indtægter, som en person i den ene stat modtager fra kilder i den anden stat, fordi overenskomsten giver beskatningsretten til den ene af staterne, som imidlertid ikke har intern hjemmel til at udnytte denne beskatningsret. Disse problemer kan afhjælpes ved, at der i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne indføres en subsidiær beskatningsret.

I overenskomsten med Storbritannien findes således en generelt formuleret regel om subsidiær beskatningsret. Baggrunden er de britiske skattepligtsregler som nævnt i afsnit 3.4. (om administrationen af kildeskattelovens § 1, nr. 2), hvorefter en person med status som resident alene beskattes af udenlandsk indtægt, i det omfang indtægten føres ind i Storbritannien. I overenskomstens Artikel 28 er der derfor aftalt en særregel for tilfælde, hvor en fysisk person i henhold til de britiske skatteregler kun er skattepligtig af denne indkomst, for så vidt angår det beløb, som er overført til eller modtaget i Storbritannien, og ikke for så vidt angår hele beløbet. Denne særregel går ud på, at overenskomstens regler om fritagelse for dansk beskatning af indkomster kun omfatter den del af indkomsten, der er overført til eller modtaget i Storbritannien (og dermed omfattet af britisk beskatning).

I den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst findes også en specielt formuleret regel om subsidiær beskatningsret, for så vidt angår pension, livrente og udbetaling i henhold til sociallovgivningen (Artikel 18) samt vederlag for offentligt hverv (Artikel 19). Disse beløb kan som hovedregel kun beskattes i den stat, hvorfra de udbetales. I nogle tilfælde kan Norge imidlertid ikke beskatte beløbene, idet beløbene ikke er skattepligtige efter den interne lovgivning. I en protokol til overenskomsten er det derfor aftalt, at i sådanne tilfælde kan indkomsten kun beskattes i den stat, hvori modtageren er hjemmehørende.

6.6. Danmark som skattely-land. Treaty-shopping og stepping-stone.

Udnyttelse af forskelle mellem dobbeltbeskatningsoverenskomster kaldes internationalt for treaty-shopping. Dette sker specielt ved betaling af udbytte, renter og royalty.

Hvis der efter normale forretningsmæssige principper skal betales renter eller royalty fra et firma i et land til et firma i et andet land, og medfører dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de to lande, at der skal indeholdes kildeskat i udbetalingslandet, kan der etableres et arrangement, således at betalingerne går gennem lande, hvor dobbeltbeskatningsoverenskomsten er udformet således, at der ikke indeholdes kildeskat, eller kun indeholdes kildeskat med en meget beskeden sats. Tilsvarende gælder, hvis kildelandet generelt har en kildebeskatning, og hvor beskatningsretten efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst er afgivet helt eller delvis til domicillandet.

Specielt hvis det ønskes at få placeret udbytte, rente eller royalty i et skattely-land, vil det kunne betale sig at bruge treaty-shopping, således at udbetalingerne formelt sker fra et land, der ikke har kildebeskatning eller har afgivet beskatningsretten til skattely-landet.

Danmark er meget benyttet til sådanne transaktioner. Danmark udnyttes som en såkaldt stepping-stone, ofte ved at der etableres et selskab i Danmark (stepping stone selskabet), der bruges til transit af rente, udbytte og royalty til skattely-lande.

Danmark er specielt velegnet, fordi Danmark ikke har nogen form for kildeskat på rente og royalty, heller ikke ved betalinger til skattely-lande. I mange af Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster er det aftalt, at kildelandet afgiver sin ret til kildebeskatningen; bestemmelser der netop har sin baggrund i, at Danmark ikke foretager tilsvarende kildebeskatning.

Dermed kan Danmark bruges til stepping stone, idet det danske selskab kan modtage rente og royalty uden kildeskat i kildelandet og videre udbetale dem til et skattely-land uden kildebeskatning.

Foruden fritagelsen for kildebeskatning spiller det uden tvivl ind, at Danmark ellers ikke er kendt som et skattely-land eller lavskatte-land. Ønsker en koncern uretmæssigt at overføre beløb til nogle af koncernen kontrollerede selskaber i skattely-lande, ville en direkte overførsel formentlig påkalde sig skattemyndighedernes interesse i udbetalingslandet. Ved at lade betalingen fremstå til Danmark får den et mere respektabelt ydre.

Tilsvarende gælder for udbytter til visse lande, specielt

Schweiz og Hollandske Antiller, hvor Danmark har afgivet beskatningsretten og fuldt ud refunderer kildebeskatningen.

Som eksempler på kendte situationer, hvor Danmark er stepping-stone, kan nævnes:

Ved betaling af royalties o.lign. til et selskab i et skattely-land, f.eks. Liechtenstein, indskydes Danmark. Fra kildelandet udbetales royalties til et selskab i Danmark. Har kildelandet og Danmark i dobbeltbeskatningsaftalen tillagt domicillandet beskatningsretten til royalty fuldt ud, er der ingen kildebeskatning i kildelandet.

Fra Danmark viderebetales hovedparten af den modtagne royalty til selskabet (Stiftung o.lign.) i Liechtenstein ligeledes uden kildebeskatning, da Danmark ikke har intern hjemmel til at foretage kildebeskatning. I Danmark foretages kun beskatning af "mellemløbsindkomsten" typisk 3-5 pct. af bruttobeløbene. Da der ikke foregår indtægtsskabende virksomhed i Danmark, kan dette ikke kritiseres som et for lavt beskatningsgrundlag i Danmark.

Brugen af Danmark som stepping-stone for royalty kendes i 3 varianter. For det første hvor det danske selskab indgår i samme koncern eller beherskes af samme personkreds, som behersker selskabet, der udbetaler royalty, og selskabet, der modtager royalty i skattelyet. For det andet hvor selskabet i Danmark beherskes af de virkelige rettighedshavere, der også behersker selskabet i skattely-landet, men hvor opkrævningen af royalty sker hos uafhængige selskaber, typisk producenter i Vesteuropa, der udnytter udenlandske opfindelser, teknologi etc. For det tredje i form af selskaber oprettet af personer, der traditionelt beskæftiger sig med skattely-transaktioner. De personer og deres selskab i Danmark formidler royaltien mellem dem, der udnytter rettigheden, og dem, der ejer rettigheden, således at det sikres, at betalingen af royalty ikke undervejs belastes med kildebeskatning. Mellemløbsindkomsten beskattes i Danmark, men hjemtages som udbytte f.eks. til et land, hvor Danmark har afgivet beskatningsretten til udbyttet i dobbeltbeskatningsaftalen.

Det sidstnævnte tilfælde omfatter altså selskaber, der for så vidt fungerer som transit-selskaber for flere - af hinanden helt uafhængige - royalty-arrangementer.

Danmark bruges også i en række tilfælde til at kanalisere udbytter til lande, hvormed Danmark i en dobbeltbeskatningsaftale har afgivet beskatningsretten til udbytter, når Danmark er kildeland. Dette gælder specielt Schweiz og Hollandske Antiller.

Herved kan der etableres et holdingselskab i Danmark, som kan modtage udbytter fra udenlandske datterselskaber, dels uden kildeskat til datterselskabets domicilland, dels uden dansk beskatning, idet udbyttet er skattefrit efter selskabsskattelovens § 13, stk. 3. Herefter kan det modtagne udbytte videreudloddes til moderselskabet i udlandet, såvel i et andet normalskatte-land, som i et af de lavskatte-lande, som Danmark har dobbeltbeskatningsaftale med.

I nogle tilfælde virker det danske selskab som transitselskab for udlån fra koncernselskaber i skattely-lande til koncernselskaber i lande, hvor der ville være tilbageholdt kildeskat af rentebetalingen, hvis udlånet blev foretaget direkte fra selskaberne i skattely-landet. Dette skyldes, at Danmark ikke tilbageholder kildeskat for renter, og at de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået, medfører refusion af kildeskat på renter i kildelandet ved udbetaling til kreditor i Danmark. Det er normalt, at der placeres $\frac{1}{2}$ pct. point i rentemarginal i Danmark. Det må antages, at denne form for treaty-shopping med Danmark som stepping-stone er stærkt stigende.

Det må understreges, at de nævnte transaktioner ikke medfører provenutab for Danmark, idet der tværtimod placeres en begrænset "melleghandleravance" i Danmark, ofte 3-5 pct. af bruttoudbetalingerne.

Udvalget er alligevel af den opfattelse, at det må tilstræbes, at Danmark ikke benyttes som skattely og stepping-stone for de omtalte transaktioner.

Når Danmark internationalt kræver støtte til at bekæmpe international skatteflugt, må Danmark også "feje for egen dør". Dette vil også i længden være en betingelse for, at Danmark til visse nationale sager kan få den internationale bistand, der ofte er nødvendig.

Udvalget vil her pege på følgende foranstaltninger:

a) Gennemførelse af en udvidet kildebeskatning som omtalt i afsnit 3.5. vil nedsætte mulighederne for at bruge Danmark som stepping-stone.

b) Enkelte dobbeltbeskatningsaftaler med lavskatte-lande bør søges ændret, således at Danmark beholder beskatningsretten helt eller delvis.

c) Der bør så vidt muligt indføres en klausul i dobbeltbeskatningsaftalerne, som har til formål at hindre misbrug, både for så vidt angår udbytte-, rente- og royaltybestemmelserne. En sådan klausul kan f.eks. gå ud på, at aftalebestemmelser om nedsat kildebeskatning på udbytter, renter og royalties ikke finder anvendelse i tilfælde, hvor indkomsten oppebæres af et selskab i den ene stat, som kontrolleres af personer eller selskaber, som ikke er hjemmehørende i nogen af de to stater, eller som er hjemmehørende i en stat, med hvilken kildestaten for den pågældende indkomst ikke har nogen dobbeltbeskatningsoverenskomst.

d) udveksling af oplysninger med kildelandet. De danske skattemyndigheder vil oftest ret let ved en revision eller gennemgang af stepping-stone selskabets regnskaber og bogføring kunne afdække hele transaktionen, herunder kunne konstatere, hvorledes transaktionen er opstillet og pengestrømmen placeret. Ved at gøre kildelandets skattemyndigheder opmærksomme på problemerne og fremsende materiale til dem om udbetalingerne og modtagerselskabet i skattely-landet samt om, hvortil betalingerne til selskabet i skattely-landet faktisk erlægges, kan kildelandet foretage videre undersøgelser.

I en række tilfælde vil der være tale om transaktioner mellem selskaber, der kontrolleres af samme koncern. I andre tilfælde vil der være tale om transaktioner med trediemænd, men hvor långiver eller licensgiveren ønsker betalingen gennem skattely-land. Imidlertid vil udbetaleren - bla. for at dokumentere sit fradrag - normalt let kunne angive den reelle modtager.

Det er udvalgets opfattelse, at de danske skattemyndigheder bør afse de fornødne ressourcer til undersøgelse af stepping-stone selskaberne og viderebringelse af oplysninger til de lande, som Danmark har bistandsaftale eller udvekslingsaftale med.

I sidste ende vil det også komme Danmark til gode, hvis dette kan dæmme op for den hastigt omsiggribende brug af treaty-shopping og stepping-stone selskaber.

7• Dokumentation og kontrol.

I mange tilfælde er de nuværende muligheder for at undgå beskatning en følge af, at de skattepligtige kan udnytte skatteregler på en måde, som ikke var tilsigtet af lovgiverne. Der kan f. eks. være tale om, at de skattepligtige kan udnytte forskelle i de enkelte landes skattelovgivning, herunder samspillet mellem national lovgivning og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, som nærmere omtalt i afsnit 6. Som et eksempel herpå kan nævnes, at det er muligt at afhænde en virksomhed uden beskatning af fortjeneste m.v., såfremt ejeren først bortforpagter virksomheden og flytter til udlandet, jfr. afsnit 3.5. I andre tilfælde skulle skattelovgivningen egentlig være et tilstrækkeligt værn mod skatteflugt, men problemer med dokumentation og kontrol medfører, at de skattepligtige alligevel kan undgå beskatning.

Sådanne problemer vil ofte forekomme i tilfælde med relationer til udlandet, hvor de danske skattemyndigheder typisk slet ikke har kendskab til transaktionerne med udlandet eller har vanskeligt ved at få tilstrækkelige oplysninger.

Danmark har indgået bistandsaftaler med en række lande om udveksling af oplysninger, således at det ene lands skattemyndigheder på anmodning kan sende bestemte oplysninger til skattemyndighederne i det andet land, og myndighederne i det ene land på eget initiativ kan sende oplysninger, der kan være af interesse for myndighederne i det andet land.

På grundlag af kontroloplysninger fra udlandet har de danske skattemyndigheder været i stand til at rejse betydelige skattekrav, og ofte giver blot en enkelt kontroloplysning vedrørende et indkomstår mulighed for at optrælle andre unddragelser.

Der arbejdes internationalt (EF, OECD, Europarådet og i Norden) på at fremme udvekslingen af kontroloplysninger.

I det følgende omtales en række situationer, der ofte forekommer i praksis, hvor skatteunddragelse fremmes af den omstændighed, at skattemyndighederne ikke har mulighed for at få tilstrækkelige oplysninger om f.eks. indtægter fra udlandet. Udvalget fremsætter forslag til ændrede regler om dokumentation og kontrol, f. eks. gennem ændrede beviskrav. I nogle tilfælde, hvor det er svært at få tilstrækkeligt sikre oplysninger, kan hensynet til at undgå

skatteflugt tale for at ændre også materielle bestemmelser i skattelovgivningen.

I afsnit 7.1.-7.3. er nævnt tilfælde, hvor skatteunddragelsen angår fuldt skattepligtige personer, begrænset skattepligtige personer, og andre, der trods væsentlig tilknytning til Danmark alligevel ikke er skatteansat her. I afsnit 7.4. omtales skatteunddragelse med relation til selskaber i udlandet. Endeligt har udvalget i afsnit 7.5. fremsat en række forslag om øget oplysningspligt og øget information.

7.1. Fysiske personer, der er fuldt skattepligtige hertil, kildeskattelovens § 1.

a. Udeholdelse af indtægter.

I hovedparten af de tilfælde, hvor danske skattepligtige modtager indtægter fra udlandet, vil de danske skattemyndigheder ikke modtage kontroloplysninger om disse indtægter. Dette giver kontrolmæssig usikkerhed med, om de skattepligtige nu også selvangiver disse oplysninger.

Som nævnt arbejdes der internationalt på at forbedre de nuværende ordninger med udveksling af oplysninger. Statsskattedirektoratet har etableret et EDB-system for de tilfælde, hvor der udbetales beløb til modtagere i udlandet. Oplysningerne fra den almindelige lønseddel (S 74) transformeres til en engelsksproget formular, som sendes til skattemyndighederne i beløbsmodtagerens hjemland.

Siden 1983 har der været fri adgang for valutaindlændinge til at erhverve udenlandske børsnoterede aktier og obligationer. Det må frygtes, at der fremover vil være øget risiko for, at midler, skjult for skattemyndighederne, placeres i disse værdipapirer. Afkastet af værdipapirerne er i visse tilfælde pålagt udenlandsk kildeskat, men en kyndig investeringsrådgiver vil være i stand til at anvise papirer uden indeholdelse af kildeskat. Uanset at det pågældende udland (kildestaten) indeholder f.eks. 30 pct. kildeskat på aktieudbytter, er der et betydeligt incitament for den skattepligtige til ikke at selvangive aktieudbyttet i Danmark og i forbindelse hermed at lade den udenlandske kildeskat være en endelig skat, der ikke søges refunderet, fordi den udenlandske kildeskat er mindre end den danske indkomstskat af udbyttet.

Det kan i denne forbindelse nævnes om den modsvarende situation, at mange udenlandske aktionærer, der modtager aktieudbytte fra selskaber hjemmehørende i Danmark, ikke søger at få den danske udbytteskat refunderet. Grunden til, at de pågældende ikke ønsker tilbagebetaling af den danske udbytteskat, er formentlig i mange tilfælde, at den danske skat er mindre end indkomstskatten af udbyttet i bopælsstaten, og at de pågældende ikke har oplyst udbytteindtægten til skattemyndighederne i bopælsstaten, hvilket er en betingelse for tilbagebetaling af den danske skat.

Der er tilsvarende problemer ved kontrollen med beskattningen af fortjenester ved handel med udenlandske værdipapirer.

Det kunne også overvejes i begrænsede tilfælde at pålægge pengeinstitutterne m.v. en særlig oplysningspligt om handel med udenlandske værdipapirer. Ordningens tilrettelæggelse bør i givet fald ske efter forhandling med institutternes brancheorganisationer.

På samme måde har de danske skattemyndigheder ofte betydelige vanskeligheder med at blive bekendt med personers (og selskabers) erhvervsvirksomhed, udøvet i udlandet. Endvidere er kontrollen med driftsresultatet af sådan virksomhed behæftet med stor usikkerhed, idet skattekontrollovens dokumentations- og oplysningsbestemmelser kun kan anvendes i begrænset omfang.

Danske skattepligtige ejer ofte feriehuse, ferielejligheder, andele i timeshare-projekter eller lystbåde i udlandet, der kan lejes ud, når ejeren ikke benytter dem. Disse forventede lejeindtægter er ofte anført i salgsprospekterne, når sådanne aktiver udbydes til salg. Det er uklart, i hvilket omfang lejeindtægter af denne art selvangives i Danmark, men under hensyn til de ringe kontrolmuligheder kan det antages, at der sker unddragelse her.

Disse unddragelsesmuligheder vil i fremtiden foreligge i flere tilfælde, idet danskeres adgang til at erhverve ejendom i udlandet på det seneste er liberaliseret væsentligt.

For så vidt angår fast ejendom i stater med hvilke Danmark har indgået en exemptionsoverenskomst (f.eks. Frankrig eller Spanien), vil skattemæssige fordele kunne opnås på en mere indirekte måde, selv om den faktiske lejeindtægt og/eller den skattemæssige lejeværdi måtte være selvangivet korrekt.

Exemptionsmetoden går ud på, at kildestaten har den udelukkende beskatningsret til indtægter fra den pågældende stat, således at bopælsstaten nok må medregne indtægter fra kildestaten ved opgørelsen af beregningsgrundlaget, men herefter skal give et nedslag med den del af den således beregnede danske skat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indtægt, uanset størrelsen af de skatter der er betalt i det pågældende udland.

Der er typisk tale om, at beskatningen i udlandet er mindre end den tilsvarende danske beskatning, og danske skattepligtige med indtægter fra exemptionslande vil derfor have fordel af, at så stor en del af den samlede indkomst henføres til udlandet som muligt.

Ved opgørelsen af det ejendomsoverskud, for hvilket der efter de pågældende overenskomster skal indrømmes lempelse (exemption) ved skatteberegningen her i landet, skal der tages hensyn til bl.a. renter af prioritetsgæld eller anden gæld, der vedrører anskaffelse, forbedring m.v. af ejendommen i udlandet. Som nævnt vil de pågældende skattepligtige have fordel af at henføre så stor en del som muligt af renteudgiften til den danske del af indkomsten, ligesom de ved formueopgørelsen vil være interesserede i at henføre en så stor del af den tilsvarende gæld til den danske del af formuen som muligt.

I praksis vil de danske skattemyndigheder have betydelige vanskeligheder ved at kontrollere, om opgørelsen af henholdsvis den udenlandske (lempelsesberettigede) og den danske (ikke-lempelsesberettigede) del af indkomsten, respektive formue, er foretaget korrekt.

Tilsvarende kontrolmæssige problemer forekommer ofte også med hensyn til fordelingen af såvel renter som driftsudgifter m.v. i de ovenfor nævnte tilfælde, hvor danske skattepligtige udøver erhvervsvirksomhed i udlandet.

De omhandlede problemer kan vel i princippet også forekomme i de tilfælde, hvor der skal indrømmes lempelse efter credit-princippet, det være sig i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomst eller efter ligningslovens § 33. I praksis er mulighederne for at opnå skattemæssige fordele af den her omhandlede art dog væsentligt mindre end i de ovenfor omhandlede tilfælde, hvor lempelse skal indrømmes efter exemptionsprincippet, idet lempelse i form af ordinær credit ikke kan overstige det skattebeløb, som

faktisk er betalt til den stat, hvor ejendommen (virksomheden) er beliggende.

b. Fradrag i indkomst, selvangivet i Danmark.

Der er ligeledes kontrolmæssige vanskeligheder med fradragsberettigede tab, hvis opståen og eksistens skyldes forhold i udlandet.

Som eksempel herpå kan nævnes et konkret tilfælde, hvor en person har investeret ca. 1,5 mill.kr. i en fiskekutter, der herefter angives at være afhændet for ca. 100.000 kr. til et selskab, hjemmehørende på Jersey, og det herved konstaterede tab fradrages i den danske skattepligtige indkomst.

Såfremt der er fradragsret i denne situation, må det undersøges, om kutteren er afhændet på normale handelsvilkår, d.v.s. om der er tvivl om størrelsen af det opgjorte tab.

Det må også undersøges, om den pågældende skattepligtige i virkeligheden behersker selskabet på Jersey. Hvis dette er tilfældet, vil den skattepligtige opnå den fordel, at de danske skattemyndigheder - som nævnt ovenfor om danske skattepligtiges erhvervsvirksomhed i udlandet - vanskeligt eller umuligt kan kontrollere størrelsen af den fremtidige indtjening på kutteren.

I det nævnte tilfælde vil der være kontrolmæssige problemer både med hensyn til opgørelsen af tabet og med hensyn til opgørelsen af over- eller underskud på virksomheden i udlandet.

Ved opgørelsen af skattepligtig indkomst foretager en del skattepligtige fradrag for underholdsbidrag eller ydelser i henhold til forpligtelseserklæringer, hvor beløbsmodtageren er hjemmehørende i udlandet.

Sådanne fradrag medfører også kontrolmæssige problemer. Det er således konstateret, at danske skattepligtige modtager ydelserne retur (f.eks. som lån) eller at danske skattepligtige i virkeligheden investerer ydelserne i udlandet (f.eks. som bankindsat).

Begrænsningen på 10.000 kr. for fradrag på forpligtelseserklæringer (med virkning for 1982) har formindsket omfanget af de kontrolmæssige problemer, men har ikke afskaffet dem.

Skattemyndighederne kan kontrollere fradragene ved at indfordre detaljeret dokumentation om betalingsmåde m.v., ligesom de

kan rette henvendelse om indhentning af oplysninger fra myndighederne i beløbsmodtagerens hjemland.

Det kan overvejes at indføre omvendt bevisbyrde for ydelser, der betales til beløbsmodtagere i lande, som Danmark ikke har bistandsaftale med, eller for ydelser, som betales til bankkonti i lande med særlige regler om bankhemmelighed (f.eks. Schweiz).

c. Benyttelse af selskaber i udlandet til unddragelse af personers skat.

Det er i flere tilfælde konstateret, at danske skattepligtige etablerer selskaber i udlandet (f.eks. Schweiz), som herefter indgår kontrakter om udlejning af dansk arbejdskraft, såvel her i landet som i udlandet.

Aflønningen af arbejdstagerne sker gennem det udenlandske selskab, og de danske skattemyndigheder modtager ikke kontroloplysninger.

Såvel arbejdsgiver som arbejdstager kan have betydelig interesse i sådanne arrangementer, som endvidere virker klart konkurrenceforvridende, idet virksomheder i Danmark vanskeligt kan konkurrere på disse vilkår.

De danske skattemyndigheder har konstateret, at en række danske erhvervsdrivende stifter datterselskaber i Vesttyskland, typisk lige syd for grænsen. En sådan etablering kan være begrundet i ønsket om at benytte selskabet til "traditionel" omfaktureringsvirksomhed. En anden mulighed for skattemæssig benyttelse af et sådant datterselskab er, at den erhvervsdrivende modtager betydelige direktørhonorarer fra det tyske selskab, hvorefter disse honorarer selvangives i Danmark som udenlandsk indkomst med exemption ved skatteberegningen. Tysk skat på personlige indkomster er væsentligt lavere end tilsvarende dansk skat, og der kan derfor på denne måde spares betydelig skat herhjemme.

De eksisterende regler om selvangivelse af aktiebesiddelse m.v. anses i praksis ikke for tilstrækkelige til at henlede skattemyndighedernes opmærksomhed på sådanne konstruktioner.

Det kan derfor overvejes (som nævnt i 7.5.a.) at indføre særlig oplysningspligt for tilfælde, hvor en skattepligtig er aktionær eller deltager i virksomhed i udlandet.

Erhvervsdrivende, der har et selskab i udlandet, kan ved samhandel med dette selskab fastsætte de forskellige vilkår, herunder finansieringsvilkår, royalty- og licensbetalinger m.v. på en måde, der nedbringer det skattepligtige overskud af virksomheden i Danmark.

Statsskattedirektoratets Revisionsmeddelelse 1983-3 "Transfer pricing og armslængde-princippet" indeholder retningslinier for, hvorledes skattemyndighederne skattemæssigt kan korrigere, således at resultatet kommer til at svare til det, som samhandel m.v. med uafhængig tredjemand ville have afkastet. Som omtalt i afsnit 10.1. er området vanskeligt at administrere.

Skatteunddragelse kan endvidere ske på den måde, at der i et skattely-land stiftes et selskab, hvis eneste formål er forvaltning af værdipapirer.

Skattemyndighederne har konstateret tilfælde, hvor personer, som en tid ikke er skattepligtige til Danmark og har status som valutaudlændinge, under opholdet i udlandet overdrager deres beholdning af værdipapirer (danske og/eller udenlandske) til et selskab, som de etablerer i f.eks. Luxembourg, Liechtenstein eller Schweiz. Værdipapirerne ligger som regel i depot enten her i landet eller i en dansk banks afdeling i udlandet.

Selskabet modtager herefter afkastet af værdipapirerne (f. eks. pantebrevsydelser eller aktieudbytte), og disse indkomster beskattes - lavt - i selskabet. Selv om personen herefter flytter tilbage til Danmark, sker der ikke dansk beskatning af indkomsterne på selskabets beholdning af værdipapirer. Dette skyldes, at personen i Danmark modtager ydelser fra selskabet i form af skattefri afdrag på det gældsforhold, som typisk blev etableret ved overdragelsen af værdipapirerne til selskabet.

Denne fremgangsmåde er i nogle tilfælde også anvendt af danske under ophold på Grønland.

Skattemyndighederne kan i sådanne relationer anse det udenlandske selskab for skattepligtigt til Danmark i henhold til selskabsskatteloven (fuld eller begrænset), hvis såvel regnskabsføring som formueadministration m.v. sker hos danske advokater, revisorer og danske pengeinstitutter.

De fleste af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster indeholder en bestemmelse om, at ikke-fysiske personer

(selskaber m.v.), der er fuldt skattepligtige i begge kontraherende stater, skal anses for - i overenskomstens forstand - at være hjemmehørende i den stat, i hvilken den virkelige ledelse ("the place of effective management") har sit sæde. Det er herefter denne stat, der som "bopælsstat" har beskatningsretten til den ikke-fysiske persons globalindkomst, medens den anden stat kun kan udøve den beskatningsret, som i overenskomsten er tillagt "kildestaten", for så vidt angår disse indkomstarter.

Er der f.eks. tale om et aktieselskab, som er indregistreret som hjemmehørende i en stat, Danmark har dobbeltbeskatningsoverenskomst med, men hvis "virkelige ledelse" har sit sæde i Danmark, kan Danmark gøre krav på status som "bopælsstat", jfr. ovenfor, under forudsætning af, at der i selskabsskattelovens § 1 er hjemmel til at statuere fuld skattepligt for dét pågældende "udenlandske" selskab. I givet fald må en sådan hjemmel formentlig søges i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2 (ikke nr. 1, der alene omhandler her i landet i henhold til dansk lovgivning indregistrerede selskaber). Spørgsmålet er omtvistet i litteraturen og er for tiden under prøvelse for landsskatteretten.

Såfremt der kan statueres fuld skattepligt i de omhandlede tilfælde, vil det indebære, at også selskaber, der er registreret som hjemmehørende i lande, Danmark ikke har overenskomst med - herunder "skattely-lande" - vil kunne beskattes her af deres globalindkomst. I praksis vil det dog være forbundet med betydelige problemer at opgøre denne indkomst.

Det kan nævnes, at en dansk skatteyder gennem et selskab i et skattely-land foretager indbringende spekulationsforretning med fast ejendom i udlandet, og at de danske skattemyndigheder kun fik kendskab til dette på grund af en kontroloplysning fra udlandet.

Som et sidste eksempel på skatteunddragelse gennem et selskab skal nævnes et tilfælde med benyttelse af et selskab i et skattely-land eller lavskatte-land til skattefrit generationsskifte.

En hovedaktionær i det danske selskab NN A/S udrejser til Frankrig. Ved udrejsen ejede han ca. 90 pct. af aktiekapitalen.

Efter udrejsen overdrages aktierne til et schweizisk Holding AG v/ en repræsentant i Schweiz.

Overdragelsessummen for aktierne er fastsat til 3 gange pålydende og berigtiges ved, at Holding AG udsteder et gælds-brev til den tidligere hovedaktionær. Gælds-brevet forrentes ikke, men afdrages ved, at den tidligere hovedaktionær hvert år modtager et beløb, som er identisk med det udbytte, det schweiziske Holding AG modtager på aktierne i NN A/S.

Af overtagelseskontrakten fremgår endvidere, at aktierne er lagt til sikkerhed for betalingerne, og at den tidligere hovedaktionær og hans hustru uøver stemmeretten på enhver generalforsamling i NN A/S i henhold til aktierne, "så længe begge eller en af dem lever." Aktierne i NN A/S ligger i depot, oprettet i Holding AG's navn, i en dansk bank.

Denne konstruktion kan indebære følgende skattemæssige fordele:

- udbytte fra NN A/S kan skattefrit kanaliseres til Holding AG, Schweiz, idet udbytteskatten på 30% ansøges refunderet i medfør af den dansk-schweiziske dobbeltbeskatningsaftale

- Holding AG beskattes ikke af løbende indtægter

- udbytte fra NN A/S kan - via Holding AG - kanaliseres til den tidligere hovedaktionær som afdrag, hvorved indkomstbeskatning i det nye bopælsland, Frankrig, formentlig undgås.

Senere kan den tidligere hovedaktionær gennemføre generati-onsskiftet ved at give børnene aktierne i Holding AG som gave.

Bl.a. på baggrund af sådanne tilfælde søger Danmark nu at få indført klausuler i dobbeltbeskatningsaftalerne, der har til formål at undgå udnyttelse af udbyttebestemmelser m.v. som nævnt i afsnit 6.6.

d. Rentefradrag til kreditorer med hjemsted i udlandet.

Det er i stigende grad konstateret, at skatteydere fratrækker renter på gældsposter, hvis oprindelse, eksistens, vilkår m.v. vanskeligt lader sig kontrollere, idet kreditor har hjemsted i udlandet.

Der kan således være usikkerhed om gældens eksistens (der findes muligvis slet intet skriftligt grundlag), idet rentebetalingen i mange tilfælde alene sker ved tilskrivning på gældens

hovedstol, således at der ikke sker en faktisk rentebetaling og i andre tilfælde sker betalingen af renter på atypisk måde, d.v.s. uden benyttelse af bankoverførsel men ved kontant betaling under kreditors besøg her i landet, ved modregning m.v. Uanset at Danmark har bistandsbestemmelser med mange lande, vil en anmodning herfra om kontroloplysninger om gældsforholdets eksistens og afvikling være langvarig og besværlig, og i visse tilfælde tillige umulig at gennemføre på grund af karakteren af det pågældende lands skatteforvaltning m.v.

Det kan derfor overvejes - på samme måde som nævnt ved omtalen af forpligtelseserklæringer - at indføre regler om omvendt bevisbyrde i disse tilfælde.

e. Grænsegængere.

Grænsegængere er personer, der har bopæl i en stat, men arbejder i en anden stat.

Efter den tidligere dansk-svensk dobbeltbeskatningsoverenskomst har grænsegængere en særlig skattemæssig status, således at indkomst for personlige tjenesteydelser kun kan beskattes i bopælsstaten. Denne særlige grænsegængerregel skal ophæves pr. 1. januar 1987 efter den ny fællesnordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

En særlig skattemæssig stilling for grænsegængere kan medføre muligheder for skatteunddragelse. Ved en kontrolundersøgelse af et antal grænsegængeres forhold, gennemført i samarbejde med de svenske skattemyndigheder, er der konstateret betydelige undragelser.

Grænsegængeres muligheder for skatteunddragelse kan begrænses gennem bedre samarbejde mellem skattemyndighederne i de berørte lande. Der er i 1985 etableret en fælles dansk-svensk kontrolgruppe i Øresundsregionen, som bl.a. skal øge kontrollen på dette område.

For grænsegængere ved den dansk vesttyske grænse er der ikke truffet aftale om en særlig skattemæssig status. EF-kommissionen har imidlertid fremsat forslag om et grænsegængerdirektiv, hvorefter grænsegængeres arbejdsindkomst udelukkende skal beskattes i bopælsstaten.

7.2. Fysiske personer, der er begrænset skattepligtige hertil,
kildeskattelovens § 2.

a. "Udsultning" af virksomhed m.v. i Danmark.

I tilfælde, hvor personer efter fraflytning stadig bevarer aktiver i Danmark, hvoraf afkastet er begrænset skattepligt (f.eks. fast ejendom, landbrugs- eller anden erhvervsvirksomhed), ses det ofte, at der i forbindelse med fraflytningen gennemføres transaktioner, der fremover nedbringer det skattepligtige overskud i Danmark.

Der kan f.eks. etableres et gældsforhold ved overdragelse af aktiverne til et helejet selskab her i landet, således at rentebetalingerne på gælden formindsker det skattepligtige overskud her i landet. Kreditor er ofte et selskab i et skattely-land, f. eks. på Kanaløerne eller i Storbritannien (et non-resident selskab), og den begrænset skattepligtige nedbringer beskatningen af overskuddet her i landet og undgår samtidig beskatning i bopælsstaten, som mangler kendskab til forholdet.

På den baggrund kan det overvejes at indføre regler om omvendt bevisbyrde. Da der i disse tilfælde ofte vil være tale om tynd kapitalisering, henvises der til omtalen heraf i afsnit 10.3.

Med virkning fra 1980 har ligningsrådet vedtaget, at begrænset skattepligtige, som ejer fast ejendom her i landet, kun kan fradrage renteudgifter vedrørende gæld i den pågældende ejendom i det omfang, gælden ikke overstiger 80% af ejendommens handelsværdi ved indkomstårets udløb. Denne regel kan imidlertid ikke anses for at være et tilstrækkeligt værn.

Den samme fremgangsmåde - formindskelse af skattegrundlaget i Danmark gennem fradragsberettigede rentebetalinger til udlandet - kan også anvendes mellem hovedaktionærer og deres selskaber. Typisk overdrager hovedaktionøren efter fraflytningen sin aktiepost til enten et søsterselskab eller et nyetableret holdingselskab i Danmark, hvis overskud vil blive formindsket gennem rentebetalinger. Sambeskatning indgår også ofte i den samlede skatteplanlægning, f. eks. i tilfælde hvor rentebetalingerne bevirker underskud i holdingselskabet, som kan fradrages i det sambeskattede datterselskabs overskud.

Endelig kan hovedaktionærer med bopæl i udlandet opnå skattemæssige fordele ved at lade sig udbetale store beløb i form af fradragsberettigede konsulenthonorarer fra deres selskab i Danmark, uagtet at begrundelsen for fradraget synes uklar.

I nogle tilfælde har skattemyndighederne nægtet selskabet fradragsret efter synspunktet "maskeret udbytte".

Afgrænsningen af hvilken del af honoraret - om overhovedet nogen - der er omfattet af begrænset skattepligt til Danmark, er vanskelig, og vanskeligheder med dokumentation og kontrol kommer også her ofte de skattepligtige til gode. Disse vanskeligheder hænger sammen med, at det er en betingelse for begrænset skattepligt, at det arbejde, som honoraret er vederlag for, helt eller delvis er udført her i landet, jfr. kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra a, sammenholdt med § 43, stk. 1.

Der kan dog efter omstændighederne blive tale om skønsmæssigt at anse en del af honoraret som godtgørelse for medlemskab af eller medhjælp for selskabets bestyrelse, jfr. kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra b, sammenholdt med § 43, stk. 2, litra a. I så tilfælde er det uden betydning for den begrænsede skattepligt, om arbejdet er udført her i landet eller i udlandet, jfr. afsnit 3.5.b.

b. Udenlandske, begrænset skattepligtige lønmodtagere.

Udenlandske lønmodtagere, der arbejder i Danmark for en udenlandsk arbejdsgiver, er kun begrænset skattepligtige hertil, såfremt arbejdsgiveren (f.eks. via en filial) har hjemting her i landet, eller lønnen udbetales af en befuldmægtiget med hjemting her. For ansatte ved kulbrinteefterforskning og udvinding gælder der dog særlige regler om udvidet begrænset skattepligt i henhold til kulbrintebeskatningsloven.

De udenlandske lønmodtagere er ofte højt specialiserede personer, der f.eks. arbejder indenfor databranchen eller indenfor olie- og gasområdet. Sådanne eksperter oppebærer betydelige indkomster, der i praksis næppe beskattes, idet de udbetalende selskaber ofte har hjemsted i skattelylande. Dette medfører, at der ikke sendes kontroloplysninger om optjent løn m.v. til skattemyndighederne i eksperternes reelle domicillande.

En række praktiske og kontrolmæssige grunde gør, at de danske skattemyndigheder i realiteten har vanskeligt ved at fastsæt-

te eller inddrive skattekrav.

Der henvises til afsnit 3.5. om en udvidelse af den begrænsede skattepligt af lønindtægt.

7.3. Fysiske personer, som trods væsentlig tilknytning til Danmark ikke er skatteansat her.

a. Personer, der efter boligmæssig tilknytning eller længde af ophold i Danmark er skattepligtige hertil.

De "klassiske" tilfælde vedrører personer, hvis tilknytning hertil er ukendt for skattemyndighederne, f.eks. gennem bopæl i sommerhuse, i ensomtbeliggende ejendomme på landet, i ikke selvstændige registrerede beboelseslejligheder, i tofamilieshuse eller i beboelseslokaliteter, der er indrettet i forbindelse med fabriksejendomme.

Hyppigt besidder fraflyttere sommerhuse, der har en sådan størrelse og bygningsmæssig kvalitet, at de er velegnede til ophold på alle tider af året. Særlige vanskeligheder frembyder bl.a. velhavende skatteydere, der anmelder fraflytning uden iøvrigt at afhænde deres ejendom. Grundet disse ejendommers størrelse kan udlejning sjældent ske, og bopælsmulighed kan ikke effektivt beskrives.

Anvendelsen af den fundamentale regel i kildeskattelovens § 1, nr. 1, har i praksis været behæftet med problemer. Som eksempler herpå kan anføres:

- Der er misforståelser omkring bevisværdien af blanket F54, idet denne også tillægges værdi ved afklaringen af skattepligt i henhold til § 1, nr. 1. Der er nu sket stramning i ligningsvejledningen på dette punkt, ligesom ny blanket F54 er udsendt.

- Der er misforståelser omkring betydningen af besiddelse og benyttelse af sommerhuse her. Her er ligningsvejledningen ligeledes opstrammet.

- Endelig kan det konstateres, at myndighederne undertiden afstår fra at fastholde skattepligt til Danmark, uagtet skatteyderen opfylder en eller flere af vore skattepligtsbestemmelser og iøvrigt har "centrum for livsinteresser" her. Der foreligger her misforståelser omkring sammenhængen mellem kildeskattelovens § 1, nr. 1, og § 1, nr. 2. Misforståelserne har tillige baggrund i, at skatteyder "frivilligt" har etableret skattepligt og skattebetaling til et andet land (der så angives som domicilland).

En del af de personer, der har anmeldt fraflytning siden 1977, har været omfattet af en særlig intensiv undersøgelse.

Efter reglen i kildeskattelovens § 1, nr. 3, indtræder skattepligt for personer ved ophold her i over 6 måneder. Bestemmelsen er svær at administrere, men har ikke den store selvstændige betydning ved siden af kildeskattelovens § 1, nr. 1.

Efter reglen i kildeskattelovens § 1, nr. 2, fortsætter skattepligt til Danmark i 4 år efter fraflytning, medmindre det godtgøres, at den pågældende skatteyder er undergivet indkomstbeskatning i et andet land efter reglerne for derboende personer.

I de senere år er der i en række tilfælde ved henvendelser til de pågældende fraflytningslande indhentet oplysninger omkring fraflyttede personers skatteforhold i udlandet. Det er herved konstateret, at der ofte ikke oplyses om de fulde indkomster og formuer, ligesåvel som det ofte er konstateret, at de pågældende personer i realiteten ikke er kendt og ikke beskattes i det pågældende land. Årsagerne hertil er givetvis flere, bl.a. at udenlandske skatteadministrationer ofte arbejder på en anden måde end her, men det må også antages, at der i et betydeligt omfang sker en bevidst unddragelse. Dette kan f.eks. ske ved, at fraflytteren ikke giver sig tilkende overfor tilflytningslandet, uanset en tidligere fremlagt F54 erklæring, eller at fraflytteren giver udtryk for, at han i realiteten opholder sig i et andet land (f.eks. Danmark).

Erfaringen viser således, at F54-erklæringen langt fra altid kan tages som dokumentation for, at en fraflytter er underlagt skattepligt og skattebetaling i tilflytningslandet.

Dertil kommer som anført ovenfor, at reglen i § 1, nr. 2, i høj grad har medført misforståelser om anvendelsen af den fundamentale bestemmelse i § 1, nr. 1.

b. Proforma flytning til andet land.

Skattemyndighederne har i en række tilfælde konstateret, at personer, der har anmeldt fraflytning fra Danmark, ikke bliver underkastet skattepligt i tilflytningslandet. Dette kan skyldes, at den bopælsmæssige tilknytning til det angivne tilflytningsland er svag eller ren proforma, hvilket ofte foreligger f.eks. ved anmeldte fraflytninger til ganske bestemte lande. Fraflytteren kan

f.eks. proforma indgå lejemål vedrørende møblerede værelser eller mindre lejligheder, for herved at kunne begrunde en bopælsmæssig og dermed skattemæssig tilknytning til tilflytningslandet. Disse lokaliteter står ofte i misforhold til boligforholdene i Danmark inden fraflytningen eller til boligmulighederne her efter fraflytningen (f.eks. sommerhus).

Personer fraflytter i flere tilfælde Danmark for at gennemføre salg af betydelige aktieposter, eventuelt til det udstedende selskab, for at gennemføre nedskrivning af selskabskapitalen eller likvidation af selskabet. Herved kan fraflytterne undgå beskatning efter bl.a. lov om særlig indkomstskat m.v. § 10 og ligningslovens §§ 16 A og 16 B. I disse situationer etableres ofte bopælsadresse i bestemte lande, hvor det er let at få status som skattepligtig for en tilflytter, uagtet den bopælsmæssige tilknytning m.v. er ren proforma. Ved afståelse af aktier benyttes ofte tilflytning til Belgien, idet fortjenester ved afståelser af aktier i aktieselskaber, hjemmehørende udenfor Belgien, ikke er skattepligtige.

I disse sager kan det ofte være relevant for skattemyndighederne at anfægte, at skattepligten til Danmark er ophørt. Dette medfører dobbeltbeskatning, der efter anmodning kan afhjælpes efter bestemmelserne herom i dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Som et andet eksempel på proforma tilflytning til et andet land kan nævnes et konkret tilfælde, hvor en række fiskere fra samme by meldte flytning til Grønland, uanset at de stadig havde såvel bopælsmæssig som familiemæssig stærk tilknytning her til landet.

På tilsvarende måde anmeldte en gruppe boreplatformsarbejdere flytning til samme lejlighed i Sverige, uanset at deres reelle arbejdsplads var en boreplatform på havet ud for Italien. Motivet til dette arrangement var utvivlsomt lov nr. 245 af 9. juni 1982, der ændrede ligningslovens § 33 A, således at denne skattefrihedsbestemmelse ikke længere omfatter lønindkomst ved tjeneste uden for riget om bord på fartøjer og installationer, der anvendes offshore i tilknytning til efterforskning og udnyttelse af kulbrin-

teforekomster. Det må antages, at de pågældende opnåede nedsættelse af den svenske beskatning af den udenlandske indkomst.

Det var i begge tilfælde givet, at der forelå helt fiktive fraflytninger.

De danske skattemyndigheder har også konstateret tilfælde, hvor skattepligtige flytter proforma til et tredjeland på grund af interne regler i det endelige tilflytningsland.

I nogle lande kan en tilflytter kun blive skattepligtig, hvis han har opholdt sig der i en vis mindste periode. Såfremt fraflytningen fra Danmark sker så sent i det konkrete år, at fraflytteren ikke kan nå at blive skattepligtig efter reglerne i tilflytningslandet, kan han først flytte til et tredjeland, som ikke har sådanne regler, og efter det første årsskifte videre til tilflytningslandet, hvor den pågældende nu bliver omfattet af skattepligten. Den reelle tilflytning til tilflytningslandet - herunder køb eller leje af bolig - sker allerede på tidspunktet for den oplyste flytning til tredjelandet.

Såfremt de danske skattemyndigheder iværksætter efterfølgende undersøgelse hos skattemyndighederne i tredjelandet, konstateres det i de fleste tilfælde, at fraflytterne ikke har indgivet selvangivelse for den oplyste transitperiode.

Skattemyndighederne har desuden ofte særlige problemer i tilfælde, hvor personer melder fraflytning til Sverige eller Vesttyskland (som regel Flensborg området). Mange af disse fraflyttere har utvivlsomt så stærke bopælsmæssige forbindelser til Danmark, at fuld skattepligt kan fastholdes.

I en række tilfælde sløres flytning til skattely-land o.lign., ved at der fra Danmark anmeldes flytning til et naboland, f.eks. Sverige. Her tilmelder den skattepligtige sig folkeregisteret og får udstedt F 54 attest, hvorefter den skattepligtige framelder sig folkeregisteret og melder udvandring til skattely-landet.

I Danmark tror skattemyndigheden, at pågældende er flyttet til Sverige. I Sverige foretages ikke videre undersøgelse af flytningen, idet den pågældende ingen tilknytning eller økonomisk interesse har i Sverige.

Den øgede information fra udenlandske skattemyndigheder samt

mulighederne for at indhente kontroloplysninger i udlandet har medvirket til skærpet kontrol på dette område.

c. Erhvervsmæssig tilknytning hertil og indtjening her i landet, uanset anmeldt fraflytning til udlandet.

I nogle tilfælde har skattemyndighederne konstateret, at personer, der har meldt fraflytning fra Danmark, fortsætter deres erhvervsmæssige aktiviteter her i landet eller her fra landet, f.eks. som agenter. I selvangivelser, indhentet fra tilflytningslandet, angiver skatteyderen at være pensionist uden erhvervsmæssige indtægter. På denne måde er en række personer sikret skattefri indtjening i det erhverv, som de allerede bestred inden fraflytningen herfra.

Denne indtjening vil i højere grad blive omfattet af dansk skattepligt ved en udvidelse af reglerne om begrænset skattepligt, som nævnt i afsnit 3.5.

d. Arve- og skitemæssige årsager til flytning.

Skattemyndighederne har i stigende grad konstateret, at velstående danskere fraflytter til udlandet for at undgå danske arveafgifter ved behandlingen af deres fremtidige dødsbo.

Fuld arveafgiftspligt til Danmark er betinget af, at afdøde havde hjemsted her i landet. Denne betingelse fortolkes i praksis på samme måde som det processuelle hjemtingsbegreb. Dette hænger sammen med, at danske skifteretter og danske eksekutorer kun er kompetente, når afdøde havde hjemting her.

Reglerne går i korthed ud på, at afdøde anses for at have hjemting, hvor han havde bopæl. Hvis han havde bopæl i udlandet, men opholdt sig her i landet, har han ikke haft hjemting her i landet. Hvis han hverken havde bopæl her i landet eller i udlandet, men opholdt sig her i landet, har han haft hjemting her i landet. Danskere i udlandet, der ikke er undergivet udenlandsk domsmyndighed, anses for at have hjemting her i landet.

Reglerne om den territoriale tilknytning i forbindelse med arveafgiftspligten er snævrere end reglerne for fuld skattepligt.

Udvalget kan tilslutte sig konklusionerne herom i Betænkning nr. 1014 om Arve- og Gaveafgift (fra juni 1984). Det foreslås her, at den begrænsede arveafgiftspligt af arv efter personer, der dør i udlandet, udvides, således at den ikke alene som nu omfatter

fast ejendom her i landet, men også omfatter tilbehør til sådan fast ejendom samt erhvervsformue i fast driftssted her i landet. Endvidere synes en bedre koordinering mellem skattemyndighedernes stillingtagen med henblik på skattepligt og skifteretternes med henblik på skiftekompetence for påkrævet.

e. Særlige problemer med personer, hvis erhverv udøves i udlandet.

Personer, hvis hovederhverv udøves i udlandet, og som ikke har bopæl i og anden fast tilknytning til andet land, f.eks. sømænd, piloter, agenter, opholder sig ofte i Danmark i det omfang, den erhvervsmæssige beskæftigelse levner praktisk mulighed herfor.

Disse personer vil ofte være fuldt skattepligtige hertil, særligt hvis deres familie m.v. har helårsbeboelse her. Skattemyndighedernes erfaring tyder på, at der er væsentlige kontrolmæssige vanskeligheder med denne type skatteydere.

Også for denne gruppe skattepligtige må de kontrolmæssige problemer imødegås ved øget udveksling af oplysninger med udlandet.

7.4. Skatteunddragelse med relation til selskaber i udlandet (udlandstransaktioner).

a. Kontrolaktioner.

Ved kontrolaktioner i de senere år har statsskattedirektoratet i samarbejde med lokale skatteforvaltninger og politi- og anklagemyndigheden konstateret store skatteunddragelser i forbindelse med påstået virksomhed i skattely-lande.

I 1980 iværksatte statsskattedirektoratet en kontrolaktion omfattende 300 sager, udtaget til revision på grundlag af indhentede oplysninger i Nationalbanken om danske skatteyderes investeringer i Schweiz og Liechtenstein fra 1960 til 1980, og efter genlæsning af en schweizisk handelskalender.

Endelig har skattemyndighederne ved at gennemgå selvangivelsesmateriale m.m. fundet frem til danske skatteydere, som ejer selskaber i skattely-lande.

Retshandler, som en herværende skatteyder gennemfører med et af ham ejet selskab i udlandet, er som udgangspunkt lovlige, såvel i civilretlig og skattemæssig forstand.

Men de danske skattemyndigheder kan undersøge de skattemæssige virkninger og herunder især undersøge, om der skal ske dansk

beskatning af indtægter, som den skattepligtige har henført til det udenlandske selskab. Hjemmel til at rejse skattekrav findes i statsskattelovens §§ 4 (indkomstbegrebet) og 6 (driftsomkostninger) og selskabsskattelovens § 2 (fast driftssted).

Er det udenlandske retssubjekt ikke anset for rette indkomstmottager af f.eks. et afkast hidrørende fra et formueaktiv eller af indkomst hidrørende fra en erhvervsmæssig aktivitet, kan afkastet og indkomsten efterbeskattes hos den, der retligt ejer aktivet, eller hos den, der har udført den erhvervsmæssige aktivitet.

Ud fra synspunktet rette indkomstmottager er der foretaget indkomstkorrektioner i tilfælde, hvor indkomst gennem over- eller underfakturerings uretmæssigt placeres i udlandet.

Hvis en skattepligtig anses som rette indkomstmottager, er det anset for underordnet, om det udenlandske retssubjekt har fast driftssted eller ej.

De virksomheder, der er involveret i udlandstransaktioner, findes oftest indenfor im- og eksportvirksomheder, og det har derfor ikke umiddelbart virket påfaldende med samhandel med f.eks. et selskab i udlandet eller overførsel af provisioner m.m. til udlandet. Et selskab i udlandet, hvori der ophobes indkomst, der unddrages beskatning her, kan ofte være en blandt mange forbindelser til udlandet.

Skattemyndighedernes undersøgelse viser ofte, at uanset egenkapitalens størrelse i det udenlandske selskab, har skatteyderne her kun optaget aktierne til anskaffelsesprisen, eventuelt alene korrigeret for valutakurssvingninger.

Ved mange undersøgelser konstateres det, at aktier i et skatelselskab angives solgt eller sælges til udenlandske selskaber eller personer, der må antages at optræde som stråmænd for de reelle, danske ejere. Vederlaget for aktierne er ofte helt uden relation til selskabets egenkapital.

Det kan tilføjes, at der ofte samtidig er sket overtrædelse af valutaloggivningen.

b. Eksempler på skatteunddragelse.

Nedenfor er kort refereret nogle eksempler på skatteunddragelse, hvor indkomst indtjent her i landet med urette placeres i udlandet.

Med henblik på over- eller underfakturering etablerer herværende skatteydere et udenlandsk foretagende - beliggende i et skattely-land og administreret af f.eks. en advokat på stedet - som mellemlid ved køb eller salg af omsætnings- og anlægsaktiver.

Arrangementer af denne karakter har skattemyndighederne og domstolene underkendt under henvisning til, at rette indkomstmodtager er hjemmehørende her, at der mangler fast driftssted i udlandet, og at der mangler forretningsmæssig begrundelse for de stedfundne transaktioner.

Synspunktet rette indkomstmodtager har også medført dansk beskatning af driftsresultatet i udenlandske foretagender i tilfælde, hvor det vel må anerkendes, at der er en forretningsmæssig begrundelse for etablering i udlandet, men hvor der ikke er tale om fast driftssted i udlandet, og hvor foretagendet ledes fra Danmark.

I andre tilfælde faktureres køb og salg udenfor Danmark gennem et udenlandsk selskab, men ledes fra Danmark. Varer, tjenesteydelser m.m. passerer ikke den danske grænse. Den skattemæssige behandling er som beskrevet i det ovenfor nævnte eksempel.

I tilfælde, hvor immaterielle rettigheder m.v. (f.eks. patenter, varemærker, mønstre, ophavsrettigheder) er solgt eller overført til et udenlandsk selskab, undersøger skattemyndighederne, om rettighederne er overdraget til handelsværdien. I tilfælde, hvor overdragelsen har fundet sted helt eller delvis uden vederlag eller uden at afståelsen er oplyst overfor skattemyndighederne, er der rejst krav om efterbetaling.

Det kan også undersøges, hvorvidt selskabet i skattely-landet har ydet nogen påviselig modydelse, der berettiger selskabet til at oppebære licensafgifter. Det kan komme på tale at betragte licensbetalingerne som maskeret udbytte.

I flere tilfælde har skattemyndighederne konstateret, at vilkårligt overførte beløb til et selskab i udlandet er lånt ud mod renter til den herværende skatteyder, der direkte eller indirekte ejer selskabet. Gennem rentebetalinger sker der en yderligere forøgelse af formuen i det udenlandske selskab (og en minimering af beskatningsgrundlag her).

Provisioner indtjent i udlandet overføres til skattely-lande i stedet for til rette indkomstmodtager her i Danmark. Provisions-giveren assisterer ved at anvise beløb til udbetaling, f.eks. i lande, der er kendt som lavskatte-lande og med en streng håndhævelse af bankhemmelighed.

På tilsvarende måde ses det, at danske virksomheder anviser provision til medkontrahents selskab eller bankkonto i skattely-lande.

Skattemyndighederne har konstateret, at midler, som en dansk skatteyder med urette har ophobet i et udenlandsk skattelyselskab, anvendes til anskaffelse af driftsmidler, som udleases til den danske skatteyder.

I disse tilfælde betragtes den danske skatteyder som ejer af driftsmidlet, og der nægtes derfor fradrag for leasingudgifter. Til gengæld har skatteyderen ret til afskrivning efter afskrivningslovens regler.

Endeligt kan det nævnes, at danske skatteydere ved indkomst-opgørelsen her i landet påstår, at en del af deres skattepligtige indkomst er oppebåret ved virksomhed i udlandet. Skatteyderne anmoder derfor om lempelse ved skatteberegningen.

c. Danmark som skattely-land.

Det er internationalt kendt (bl.a. gennem konferencer for advokater og revisorer), at Danmark i visse forbindelser anvendes som skattely-land, dels hvor et dansk selskab anvendes til f.eks. at afløfte udenlandske kuponskatter på royalty, licenser m.m., dels som mellemlidende før overførsel til skattely-lande.

Internationale skatteplanlæggere er i stigende omfang opmærksomme herpå, hvorfor det kan forventes, at der i fremtiden vil blive stiftet et stigende antal af disse "stepping-stoneselskaber". Anvendelsen af "stepping-stoneselskaber" behandles nu i OECD-regi.

Anvendelsen af Danmark som skattely-land er nærmere omtalt i afsnit 6.6.

d. Skattemyndighedernes bevisbyrde m.m.

I tilfælde, hvor unddragelsen har kunnet konstateres ved en revision her i landet, og hvor en dansk skatteyder er rette ind-

kornstmodtagere, har skattemyndighederne gennemført ansættelseskorrektioner.

I andre tilfælde mødes skattemyndighederne med den påstand, at de ikke efter skattekontrolloven kan indfordre regnskaber og bilag m.m. for et udenlandske selskab, selvom selskabet er ejet af en herboende skatteyder.

I den forbindelse bliver det også ofte fremført, at det pågældende lands lovgivning forbyder udlevering af materialet til andre landes myndigheder.

Det er iøvrigt iagttaget, at skatteydere bevidst anvender skattely-lande, hvor det ved lov er forbudt at oplyse om regnskabsforhold m.m. Dette medfører, at der ved en revisionsmæssig undersøgelse ikke kan fremlægges beviser for et eller flere led i transaktionskæden.

Der er nærmere redegjort for skattemyndighedernes adgang til at kræve regnskaber m.v. i statsskattedirektoratets Revisionsmeddelelse nr. 1985-1 af 25. juli 1985 vedrørende: "Fremlæggelse af dokumentation i form af regnskaber, bilag m.v. for virksomhed i udlandet til brug ved ligning og skatteberegning".

Østre Landsret har ved dom af 28. juni 1984 taget stilling til, hvornår skattemyndighederne må anses at være vidende om muligheden for, at der sker transaktioner med et selskab i udlandet, når det af skatteyderens selvangivelser fremgår, at der ejes aktier i selskaber i udlandet. Retten fandt i denne sag, hvor skatteyderen i en årrække i selvangivelsen havde opført aktierne nom. 60.000 Sfr. til pari, at skattemyndighederne først ved en forhandling i 1978 havde modtaget sådanne oplysninger, at forældelse efter 1908-loven begyndte at løbe fra 1978. (Dommen er indbragt for Højesteret).

7.5. Udvalgets forslag.

Udvalget stiller følgende forslag, hvis gennemførelse vil bidrage til at reducere mulighederne for skatteundragelse ved transaktioner med udlandet.

a. Øget oplysningspligt.

Det fremgår af det foregående, at der er behov for en præcisering og udvidelse af oplysningspligten vedrørende tilknytning til udlandet.

Udvalget foreslår, at dette sker ved, at oplysningspligten i skattekontrolloven og mindstekravsbekendtgørelsen udvides.

Udvalget foreslår dels nogle regler om, hvilke oplysninger der uopfordret skal gives til skattemyndighederne ved indsendelse af selvangivelse og regnskab, dels hvilke oplysninger skatteyder skal fremsende på begæring.

Det bemærkes, at det for en række områder kan overvejes, hvorledes opdelingen mellem de to kategorier af oplysningspligt skal foretages. Der må her foretages en afvejning af kontrolhensyn og hensynet til ikke urimeligt at pålægge de skattepligtige uforholdsmæssigt omfattende oplysningsbestemmelser. I en række tilfælde kan de to metoder kombineres, således at skatteyder skal oplyse, om der er forskellige nærmere definerede transaktioner, der herefter kun skal specificeres eller dokumenteres på begæring.

Af oplysninger, som den skattepligtige bør give uopfordret i selvangivelsen eller regnskabet, kan nævnes:

1. Oplysning om besiddelse (f.eks. over 10 pct) - direkte eller indirekte - af aktier m.v. i udenlandske selskaber, eller medejerskab af udenlandske virksomheder.
Oplysning om afståelse af udenlandske aktier eller af udenlandske virksomheder.
2. Oplysninger om betalinger til/fra udlandet:
 - a) af renter og udbytter
 - b) for tjenesteydelser (honorarer, management fee osv.)
 - c) patentrettigheder, varemærker, royalty
 - d) provisioner
 - e) betaling for forsknings- og udviklingsprojekter.

Det skal herunder oplyses, om betalingen sker til selskaber o.lign., som kontrolleres af den danske skattepligtige eller af aktionærkredsen i det danske selskab.

3. Oplysninger om forretningsmæssige forbindelser.

Af oplysninger, som den skattepligtige på opfordring skal fremsende, kan nævnes:

1. Regnskab o.lign. for selskaber i udlandet, hvor den skattepligtige er aktionær.
2. Indkomstopgørelser til kildelandet, når indkomsten indgår i det danske beskatningsgrundlag.

Desuden bør der skabes hjemmel til i særlige tilfælde, at skattemyndighederne hos den danske skatteyder kan indkræve bilag m.v. til det ovenfor nævnte regnskab for det udenlandske selskab.

b. Oplysninger fra pengeinstitutterne m.v.

Det er fast praksis, at Danmarks Nationalbank besvarer anmodninger fra skattemyndighederne om foreliggende oplysninger på navngivne, herunder om investeringstilladelser og pengeoverførsler (skattekontrollovens § 8 D).

Udvalget er af den opfattelse, at det bør overvejes at indføre oplysningspligt for pengeinstitutter m.v. om visse nærmere definerede transaktioner med udlandet, f.eks. overførsel af midler til direkte investeringer, handel med nærmere specificerede udenlandske værdipapirer o.lign.

Ordningen kan i så fald fungere efter samme princip som den nuværende rentekontrolordning, og den bør kun gennemføres efter forhandling med pengeinstitutternes organisationer.

Der bør desuden kunne indkaldes stikprøveoplysninger om specielle transaktioner vedrørende betalinger til og fra udlandet. Også her bør fremgangsmåden aftales med pengeinstitutterne,, således at ordningen belaster dem mindst mulig.

c. Øget information.

I de senere år er statsskattedirektoratets informationsvirksomhed øget betydeligt. Den øgede information sker hovedsagelig ved aktiviteter målrettet for amtsskatteinspektoraternes ansatte, som så kan viderebringe information og viden til de kommunale myndigheder. Statsskattedirektoratet afholder kurser, udsender meddelelser og afholder møder, hvilke især bygges op om konkrete sager, med henblik på at uddrage generelle betragtninger til brug for kommende sager.

Det er udvalgets opfattelse, at den øgede informationsvirksomhed skal fastholdes, idet den er af betydelig værdi, dels på grund af sagernes sværhedsgrad, dels fordi de skattepligtige ofte

er repræsenteret af højt specialiserede eksperter fra internationale revisionsfirmaers afdelinger i Danmark eller af kyndige skatteadvokater.

d. Omvendt bevisbyrde.

En række lande (f.eks. Belgien, U.K., Norge, Finland, Frankrig) har ved lovgivning indført omvendt bevisbyrde, hvorefter det påhviler skatteyderen at godtgøre, at dispositioner foretaget med f.eks. koncernselskaber i udlandet, er i overensstemmelse med arms længde-princippet (selskabsskattelovens § 12).

Indførelsen af en tilsvarende regel i Danmark kunne medføre øgede oplysninger om prisfastsættelser m.v., hvilket igen vil øge kvaliteten af skattemyndighedernes beslutningsgrundlag. Som nævnt i afsnit 10.2 kunne det derfor overvejes at indføre en regel om omvendt bevisbyrde vedrørende dispositioner med koncernforbundne virksomheder i udlandet.

e. Ændrede forældelsesfrister.

Det er udvalgets opfattelse, at de gældende forældelsesfrister, herunder navnlig 1908-loven (5 år) og skattestyrelsesloven (3 år, for skønsmæssige afgørelser) i visse tilfælde er for restriktive.

Fristerne, der er fastsat for at sikre retssikkerheden, iagttages nøje af professionelle skatteplanlæggere.

Erfaringen viser, at fristerne er for korte til, at skattemyndighederne kan få tilstrækkelige oplysninger til belysning af de specielle sager, hvori der indgår udlandstransaktioner, ofte med mange lande. Dette gælder ikke mindst i multinationale koncernforhold, f.eks. indenfor olieselskaberne.

Udvalget finder derfor, at det bør overvejes, om man for en specifik gruppe af sager, hvori udlandstransaktioner indgår, bør udvide de gældende tidsfrister. Eventuelt kunne en sådan udvidelse begrænses til sager, som medfører skattekrav over en eller anden betydelig beløbsgrænse.

7.6. Sanktioner.

Udvalget har ikke ment det som en del af kommissoriet at undersøge spørgsmålet om sanktioner nærmere.

Udvalget finder det ikke givet, at de af domstolene i de senere år fastsatte skærpede bøde-, hæfte- og fængselsstraffe alene har tilstrækkelig præventiv virkning.

Udvalget peger på, at der ikke er hjemmel til i efterbetalingssager at kræve renter af for lidt betalt skat. Udvalget finder det derfor hensigtsmæssigt, at den skattecredit (rentefordel), som skatteyderen har opnået, opvejes ved et rentetillæg.

Et medlem af udvalget peger på det hensigtsmæssige i tillige at indføre en regel om påligning af et skattetillæg og henviser til lovgivningen herom i nordiske og andre europæiske lande.

8. Omgåelse af skattelovgivningen - generel omgåelsesklausul.

8.1. Indledning.

Udnyttelse af skatteregler er ikke et fænomen, der alene har tilknytning til forskelle mellem danske skatteregler på den ene side og udenlandske på den anden.

Såvel i Danmark som i andre lande kender man til udnyttelse af samspillet mellem to eller flere nationale skatteregler, og i lande, hvor der er indført generelle omgåelsesklausuler i skattelovgivningen, er disse klausuler ikke specielt, rettet mod en uønsket udnyttelse af forskelle mellem indenlandske og udenlandske skatteregler. Klausulerne kan anvendes i relation til udnyttelse af såvel forskelle mellem nationale og udenlandske skatteregler som samspillet mellem to eller flere nationale skatteregler.

Udvalget har med den efterfølgende gennemgang i 8.2. og 8.3. kunnet fastslå, at en generel omgåelsesklausul vil række langt videre end skattespørgsmål, der vedrører udlandet. Uanset dette finder udvalget, at det er hensigtsmæssigt i redegørelsen at medtage den samlede fremstilling for at belyse problemstillingerne i forbindelse med en generel omgåelsesklausul.

Udvalget konkluderer i 8.5., at en generel omgåelsesklausul ikke er et hensigtsmæssigt middel til at imødegå omgåelser af skattelovgivningen, hverken i forbindelse med indlandstransaktioner eller udlandstransaktioner.

8.2. Generelle omgåelsesklausuler i nordisk skattelovgivning.

Indtil 1981 var Finland det eneste af de nordiske lande, der i sin skattelovgivning havde en generel omgåelsesklausul. En generel omgåelsesklausul blev første gang lovfæstet i 1923, og der er siden i 1943, 1958 og 1975 foretaget ændringer i og tilføjelser til den generelle omgåelsesklausul.

Sverige indførte i 1981 en særlig lov om en generel omgåelsesklausul (lag mot skatteflykt). Den svenske omgåelsesklausul blev allerede ændret i 1983, hvor betingelserne for dens anvendelse blev lempet, d.v.s. anvendelsesområdet blev udvidet.

Hverken Norge eller Danmark har indført generelle omgåelsesklausuler i deres skattelovgivning.

a. Den svenske omgåelsesklausul.

I den første svenske lov (lag mot skatteflykt, nr. 865 af 1980), havde de centrale lovbestemmelser følgende ordlyd:

§ 2, stk. 1: Ved skatteansættelsen skal der ikke tages hensyn til en retshandel, som er foretaget af den skattepligtige eller af en juridisk person, hvis indkomst helt eller delvis beskattes hos den skattepligtige, hvis retshandlen er et led i en fremgangsmåde, som indebærer, at skattebestemmelser omgås.

§ 2, stk. 2: En fremgangsmåde anses at indebære, at skattebestemmelser omgås, hvis

1. fremgangsmåden, med hensyn til det økonomiske resultat som - bortset fra beskatningen - er opnået gennem handlingen, fremstår som en omvej i forhold til den nærmest liggende fremgangsmåde,
2. fremgangsmåden medfører en ikke uvæsentlig skattefordel, som med hensyn til omstændighederne kan antages at have udgjort det afgørende motiv for fremgangsmåden, og
3. en skatteansættelse på grund af fremgangsmåden klart ville stride mod baggrunden og formålet med den omhandlede bestemmelse eller de bestemmelser, som skulle anvendes, hvis fremgangsmåden lagdes til grund ved skatteansættelsen.

§ 3: Hvis § 2 anvendes, skal skatteansættelsen ske som om den skattepligtige havde valgt den lige for liggende fremgangsmåde som nævnt i § 2, stk. 2, nr. 1. Såfremt et sådant princip for skatteansættelsen skulle lede til et urimeligt resultat, skal skatteansættelsen fastsættes til et rimeligt beløb.

Allerede i 1983 blev §§ 2 og 3 ændret, således at klausulens anvendelsesbetingelser blev lempet. "Omvejs-betingelsen" i lovens § 2, stk. 2, nr. 1, blev ved lovændringen ophævet.

Herefter har de centrale lovbestemmelser følgende ordlyd:

§ 2: Ved skatteansættelsen skal der ikke tages hensyn til en retshandel, som er foretaget af den skattepligtige eller af en juridisk person, hvis indkomst helt eller delvis beskattes hos den skattepligtige, såfremt

1. retshandlen, alene eller sammen med andre retshandler, i hvilke den skattepligtige eller den juridiske person direkte eller indirekte har medvirket, indgår i en fremgangsmåde, som medfører en ikke uvæsentlig skattefordel for den skattepligtige,

2. skattefordelen, med hensyn til omstændighederne, kan antages at have udgjort den væsentligste årsag til fremgangsmåden, og
3. en skatteansættelse på grundlag af fremgangsmåden strider mod lovgivningens motiver.

§ 3: Hvis § 2 anvendes, skal skatteansættelsen foretages, som om retshandlen ikke var foretaget. Fremstår fremgangsmåden med hensyn til det økonomiske resultat - bortset fra skattefordelen - som en omvej i forhold til den nærmest for liggende fremgangsmåde, skal skatteansættelsen i stedet ske, som om den skattepligtige havde valgt denne fremgangsmåde. Såfremt de her angivne regler for skatteansættelsen ikke kan anvendes eller skulle lede til urimeligt resultat, skal skatteansættelsen fastsættes til et rimeligt beløb.

I øvrigt bemærkes, at selve begrebet "omgåelse" er udgået i forbindelse med en lovændring.

Baggrunden for indførelsen af omgåelsesklausulen var, at det ikke havde været muligt at forhindre omgåelse gennem indførelse af specielle regler, der var rettet mod bestemte former for uønsket udnyttelse af skatteregler. I Sverige har man igennem en lang årrække forsøgt at stoppe omgåelse ("skatteflykt" eller "kringgående av skattelag") gennem en sådanne specialregler. Årsagen til, at det ikke er lykkedes på tilfredsstillende måde at stoppe udnyttelsen ved hjælp af disse regler, er, at der i Sverige hersker en formalistisk fortolkningstradition. Det antages, at denne formalistiske fortolkningsstil snævert hænger sammen med, at det ikke er de almindelige og uafhængige domstole, der som sidste instans fastlægger skattereglernes forståelse i konkrete skattesager. Skattesager kan derimod kun forelægges for de almindelige forvaltningsdomstole, Kammerrätten og Regeringsrätten, der ikke som de almindelige domstole har en overfor lovgivningsmagten og regeringsmagten uafhængig status. Forvaltningsdomstolene anser sig ikke i stand til gennem en uformalistisk fortolkning at korrigere på skattereglernes anvendelighed i konkrete sager. Dette udtrykkes ofte med, at forvaltningsdomstolene hverken kan eller vil optræde som lovgivere.

Det blev derfor anset for nødvendigt at indføre en generel omgåelsesklausul for at opløse denne formalistiske fortolkningsmåde, der anvendes på skatterettens område.

I forbindelse med gennemførelsen af omgåelsesklausulen blev spørgsmålet om dennes indvirkning på retssikkerhedsproblematikken grundigt drøftet. Netop som følge af, at det ikke havde været muligt at stoppe omgåelsesmulighederne gennem konkrete lovregler, blev det som nævnt anset for nødvendigt at forsøge sig med en generel omgåelsesklausul, og fordelene hermed blev anset for større end de ulemper, som en omgåelsesklausul vil have i retning af svækelse af de skattepligtiges muligheder for at forudse de skattemæssige konsekvenser af deres dispositioner.

Ved behandlingen af lovforslaget blev det fremhævet, at kravet om forudseelighed med hensyn til dispositioners retsvirkning ikke er noget særligt krav inden for skatteområdet, idet dette også gælder inden for andre retsområder, f.eks. inden for civilretten, og at borgerne ikke inden for noget retsområde med sikkerhed kan forudse de retlige konsekvenser af hver enkelt retshandling. Endvidere blev det fremhævet, at inden for f.eks. civilretten findes der også generalklausuler, der giver mulighed for at gribe ind over for visse typer af dispositioner, som findes urimelige, og som derfor ikke skal godtages.

Som grundliggende betragtning om klausulens anvendelsesområde anførtes, at den skatteyder, som foretager helt normale og sædvanlige transaktioner, ikke skal behøve at være ængstelig for at blive berørt af klausulen, idet der stadig må stilles det krav til skattelovgivningen, at de materielle skatteregler udformes således, at de i disse tilfælde giver klare anvisninger om, hvorledes beskattningen skal ske. Omgåelsesklausulens anvendelsesområde er derfor begrænset til de tilfælde, hvor den skattepligtige har foretaget mere eller mindre indviklede transaktioner for helt eller delvis at undgå beskattning. Det blev særligt fremhævet, at i disse tilfælde må de skattepligtige imidlertid være vidende om, at skattemyndighederne kan sætte spørgsmålstejn ved transaktionens skattemæssige gyldighed, og at det derfor ikke med rimelighed kan påstås, at det mindsker retssikkerheden, når skattedomstolene får mulighed for i sådanne tilfælde at underkende dispositioner med støtte i en almen skatteomgåelsesklausul.

Samtidig med omgåelsesklausulens gennemførelse blev der givet mulighed for at opnå bindende forhåndsbesked, om hvorvidt klausulen ville blive anvendt i konkrete tilfælde.

Omgåelsesklausulen blev gjort midlertidig, idet loven kun har virkning til udgangen af 1985, hvorefter lovgiverne på grundlag af erfaringerne skal vurdere, om loven skal gøres permanent. De hidtidige erfaringer med loven er ret sparsomme, men det forventes, at man vil forlænge ordningen i Sverige.

Et generelt træk ved de udtalelser, der er fremkommet fra skattekyndig side med hensyn til klausulens egnethed som instrument til at bekæmpe skatteomgåelse, er, at der synes at være en udbredt tvivl om, hvorvidt skattedomstolene med støtte i klausulen vil anlægge friere overvejelser ved bedømmelsen af skattesager. Den første afgørelse, der blev truffet efter den ændrede omgåelsesklausul, synes at vise, at selv omgåelsesloven undergives en meget formalistisk fortolkning.

Problemet i Sverige er således i meget høj grad, at der er en stærk juridisk tradition for en formalistisk fortolkning af regler, hvor formelle forhold tillægges afgørende betydning uden hensyn til de realiteter, som disse formelle forhold udtrykker eller dækker over. Muligheden for at kunne hindre omgåelse ligger derfor i at ændre fortolkningsmetoden i retning af en realistisk og resultatorienteret fortolkning i stil med den, der kendes i Norge og Danmark.

b. Anfægtelse af omgåelsesdispositioner i Norge uden omgåelsesklausul.

I Norge er der ingen generel omgåelsesklausul i skattelovgivningen, og der findes således ikke som i Sverige en autoritativt fastsat karakteristik af begrebet "omgåelse".

Retspraksis i Norge viser, at domstolene i visse tilfælde tillægger skatteyderens dispositioner nogle skattemæssige konsekvenser, som ikke er i overensstemmelse med dem, skatteyderen havde forestillet sig eller tilsigtet med sin disposition. Afgørende for de norske domstole er realiteten i arrangementet, og det er herudfra de skattemæssige konsekvenser fastlægges.

I den skatteretlige debat i Norge er der enighed om, at domstolene og forvaltningen er berettiget til at "se igennem" de formelle retlige konstruktioner og nærmere eksaminere de bagvedliggende økonomiske realiteter, når der skal tages stilling til de skattemæssige konsekvenser, der skal knyttes til konstruktionen.

Blandt skatteteoretikerne er der imidlertid uenighed om, hvordan grundlaget for afgørelserne skal karakteriseres, d.v.s. hvilken retlig hjemmel domstolene anvender i disse tilfælde.

En opfattelse går ud på, at der i norsk ret gælder en omgåelsesnorm, der legitimerer, at en disposition kan undergives en afvigende skattemæssig behandling. Hovedindholdet i en sådan omgåelsesnorm er, at anvendelse af en given skatteregel på en given disposition vil medføre en skattefordel for skatteyderen, og at noget sådant vil være udtryk for en illoyal udnyttelse af skattereglerne.

Andre er tilhængere af den opfattelse, at der ikke eksisterer en omgåelsesnorm, og at det i øvrigt er meget vanskeligt at opstille generelle retningslinier for, hvornår der foreligger omgåelse. Blandt skatteteoretikere er der visse, der mener, at vægten skal lægges på transaktionens egenverdi, d.v.s. om transaktionen i sig selv (bortset fra de skattemæssige konsekvenser) har en økonomisk realitet, eller om den kun i skattemæssig sammenhæng giver mening. Har transaktionen ikke en sådan egenverdi, vil den være i farezonen for at blive tilsidesat som omgåelse. Det skal særligt bemærkes, at betragtningen om transaktioners egenverdi i vid udstrækning er accepteret af domstolene, der ofte anvender den i begrundelserne for afgørelser om omgåelse.

En tredje opfattelse anskuer omgåelsesproblematikken som et spørgsmål om lovfortolkning. Tilsidesættes en transaktion som omgåelse, er dette alene udtryk for, at forvaltningen/domstolene foretager en meget fri - men acceptabel - lovfortolkning.

8.3. Anfægtelse af omgåelsesdispositioner i Danmark uden brug af omgåelsesklausul.

a. Begrebet omgåelse af skatteregler.

Begrebet "omgåelse af skatteregler" kan ikke defineres entydigt og er i øvrigt ikke almindeligt anerkendt i den skatteretlige teori i Danmark. Dette hænger sammen med, at nogle skatteteoretikere ikke mener, at der eksisterer et omgåelsesproblem.

Der er dog gjort visse forsøg på at indplacere og nærmere afgrænse omgåelsesbegrebet. Som overordnet begreb anvendes ofte "skatteudnyttelse", hvormed menes dispositioner, der er foretaget

udelukkende eller i det væsentligste med henblik på at udnytte skatteregler, således at skattebetalingen nedbringes.

Skatteudnyttelse kan principielt inddeles i 3 kategorier: Lovlig skatteplanlægning ("skattetækning"), Ulovlig skatteunddragelse, og Skatteomgåelse i bred forstand.

Med skatteplanlægning ("skattetækning") menes en skatteretlig (og strafferetlig) lovlig udnyttelse af af de legale valgmuligheder, skattelovgivningen indeholder. Er der således tale om skatteudnyttelse, som ikke giver anledning til skatteretlig eller strafferetlig indgriben, er dette udtryk for skatteplanlægning.

Giver den disposition, der er foretaget for at spare i skat, anledning til strafferetlige konsekvenser (bøde, hæfte eller fængsel) er der tale om skatteunddragelse. Den strafbare skatteunddragelse er kendetegnet ved, at skatteyderen ved afgivelse af urigtige eller vildlende oplysninger skjuler forhold af betydningen for skatteansættelsen og dermed søger at opnå en skattebesparelse. De straffebestemmelser, der regulerer dette, findes i skattekontrollovens § 13 (om skattesvig) og straffelovens § 289 (om grov skattesvig).

Den form for skatteudnyttelse, der hverken kan indplaceres som lovlig skatteplanlægning ("skattetækning") eller ulovlig skatteunddragelse, betegnes som skatteomgåelse i bred forstand.

Det er muligt - i hvert fald teoretisk - at underinddele begrebet skatteomgåelse i bred forstand i Proforma-dispositioner, Dispositioner med urigtig eller misvisende betegnelse (forkert "etikette"), og Egentlige omgåelsesdispositioner.

Kendetegnende for proforma-dispositionen er, at den foretages på skrømt, således at den foregiver at skabe en bestemt retsvirkning mellem dispositionens parter, som parterne imidlertid på forhånd har givet afkald på. Proforma-dispositionen er opbygget af en "indre" og en "ydre" disposition, hvor den "ydre" angiver udadtil (over for trediemand), at der er disponeret, medens den "indre" går ud på, at de eksisterende tilstande skal opretholdes. Et eksempel på en proforma-disposition er overdragelse til stråmand. I et sådant tilfælde foregives udadtil, at stråmanden opnår

ejendomsret til det overdragne aktiv samtidig med, at "overdrageren" indadtil bevarer sin ejendomsret.

I skattemæssige sammenhæng kan proforma-dispositioner benyttes som led i skatteudnyttelse. Således kan skattemæssige fradrag søges skabt gennem foretagelse af proforma-dispositioner, f.eks. rentefradrag ved proforma-lån, afskrivninger ved proforma-køb o. s. v.

Det er anerkendt, at proforma-dispositioner ikke skattemæssigt skal godkendes. Ved skatteansættelsen er det den reelle disposition, d.v.s. den "indre" disposition, der er afgørende.

Beslægtet med proforma-dispositioner er dispositioner, der bærer en urigtig eller misvisende betegnelse (forkert "etikette"). Afgørende er her, at dispositionen, når samtlige forhold tages i betragtning, burde have haft en anden betegnelse. I skattemæssig sammenhæng kan det have stor betydning, hvordan dispositionen og de nærmere forhold omkring denne betegnes, da de skattemæssige virkninger, således som disse beskrives i skattereglerne, knyttes til bestemte betegnelser for dispositioner. Det kan således tænkes, at en disposition, der bør benævnes anderledes, derved vil skulle have helt andre skattemæssige følger. Som eksempler herpå kan nævnes, at ikke fradragsberettigede private udgifter benævnes som fradragsberettigede driftudgifter, skattepligtige renteindtægter som skattefrie kursgevinster, ikke fradragsberettigede udbyttebetalinger som fradragsberettigede lønudgifter, samt at ikke afskrivningsberettigede genstande gives en betegnelse, så de fremstår som omfattet af afskrivningsreglerne, o. s. v.

Kendetegnende for proforma-dispositioner og dispositioner med forkert "etikette" er, at den måde, hvorpå dispositionen fremstår, er en fiktion, idet der er uoverensstemmelse mellem dispositionens realitet og formalitet. Dispositionens formelle udtryk afspejler ikke de realiteter, der normalt må forventes at være til stede ved dispositioner, der har netop dette formelle udtryk. En købsaftale afspejler således ikke med hensyn til parternes ydelser m. v. de kendetegn, der er karakteristisk for netop en købsaftale.

Det, der adskiller proforma-dispositioner fra dispositioner med forkert "etikette", er, at der ved proforma-dispositioner ikke er nogen reel disposition overhovedet, medens der ved dispo-

sitionen med forkert "etikette" faktisk er tale om en reel disposition, som imidlertid har et andet udtryk.

Det antages, at såvel proforma-dispositioner som dispositioner med forkert "etikette" ikke ved skatteansættelsen skal lægges til grund, som de umiddelbart fremstår. Har dispositionen en forkert "etikette", må skattemyndighederne/domstolene give den en korrekt betegnelse, og herefter fastsætte de skattemæssige konsekvenser i overensstemmelse hermed.

Tilbage står det, der her betegnes som egentlig skatteomgåelse, d.v.s. den form for skatteudnyttelse, der kan betegnes som skatteomgåelse i bred forstand, men som hverken kan indplaceres under proforma-dispositioner eller dispositioner med forkert "etikette".

Kendetegnende for de forsøg på nærmere at fastlægge indholdet i begrebet "egentlig skatteomgåelse" (i det følgende benævnt omgåelse), der er gjort i såvel dansk som udenlandsk retslitteratur, er, at der i selve begrebsfastlæggelsen indgår et væsentligt subjektivt element.

Omgåelse anvendes som betegnelse for, at man (d.v.s. bedømmeren) ud fra en umiddelbar bedømmelse af sammenhængen mellem dispositionen og skattereglen finder det urimeligt at lade skattereglen blive bragt i anvendelse på dispositionen. Konflikten skyldes, at skattereglen, således som denne er formuleret i loven, uden videre fremstår som anvendelig på dispositionen, hvilket da også er skatteyderens mening, men at bedømmeren ud fra en samlet vurdering af reglen, dens formål, hidtidige anvendelse o.lign. momenter, finder, at det ikke kan have været tilsigtet, at reglen skulle kunne anvendes på en disposition, som den, der foreligger til bedømmelse, og dermed medføre en skattebesparelse for skatteyderen.

Det må i denne forbindelse særligt bemærkes, at de her nævnte dispositioner forudsættes at være civilretligt gyldige og have et reelt indhold og en korrekt "etikette". Netop disse forhold gør, at skattemyndighederne umiddelbart vil skulle anvende den skatteregel, der svarer til dispositionen. Skal omgåelsesdispositioner derfor kunne udskilles fra lovlige skatteplanlægningsdispositioner, er det nødvendigt nærmere at udfinde de forhold, der er kendetegnende ved omgåelsesdispositioner.

b. Kendetegn ved omgåelsesdispositioner.

Som nævnt oven for er egentlig skatteomgåelse en form for skatteudnyttelse, hvilket betyder, at en disposition er foretaget udelukkende - eller i det væsentligste - for at nedbringe skattebetalingen. Skattebesparelseshensigten er en nødvendig, men ikke tilstrækkelig forudsætning for at anse en disposition som egentlig omgåelse, idet denne hensigt er kendetegnende for enhver skatteudnyttelse.

Der synes i såvel teori, som praksis at være enighed om, at anvendelse af en skattebesparende regel ikke kan nægtes blot under henvisning til, at dispositionen netop er foretaget med henblik på opnåelse af denne skattebesparelse. Dette udtrykkes ofte således, at en konstateret "omgåelseshensigt" ikke i sig selv giver et tilstrækkeligt retsgrundlag for at nægte en skattebesparende regel i at blive bragt i anvendelse på en disposition.

Af betydning er derimod, om der mellem dispositionens parter ikke råder modsatrettede økonomiske interesser, således at dispositionen ikke er udtryk for, at der sket en afbøjning af parternes interesser med henblik på opnåelse af et for parterne acceptabelt resultat. Det må antages, at skatteregler, der hjemler fradrag eller skattefritagelse (d.v.s. giver mulighed for skattebesparelse), typisk er tænkt anvendt på dispositioner, som er tilblevet mellem parter med modstående økonomiske interesser, og at netop disse modstående økonomiske interesser af lovgiverne er anvendt som kriterium ved fastlæggelsen af skattereglerne, således at det, der skattemæssigt er en fordel for den ene part, ikke samtidig giver den anden en fordel. Eksempelvis vil den, der mod betaling låner penge, være interesseret i, at betalingen anses som renter, således at disse kan fradrages, medens udlåner hellere vil have betalingen i form af en kursgevinst, da denne er skattefri, medens renteindtægten er skattepligtig.

Manglende modsatrettede økonomiske interesser kan skyldes, at dispositionen er egenhændig, eller at dispositionen sker mellem parter, hvoraf den ene har afgørende indflydelse på den andens handlemåde, eller at dispositionen sker mellem uafhængige parter, som har et interessefællesskab, der er ideelt (personligt) og/eller økonomisk (evt. skattemæssigt) betinget.

Konstatering af, at dispositionen ikke er udtryk for modsatrettede økonomiske interesser parterne imellem, kan ikke alene danne grundlag for, at de af skatteyderen tiltænkte gunstige skattemæssige virkninger af dispositionen kan nægtes indrømmet. Interessesfællesskab kan lige så lidt som skattebesparelseshensigten alene begrunde, at dispositionen underkastes en anden - og for skatteyderen ugunstig - skattemæssig behandling. Det må dog antages, at forudsætningen for at kunne karakterisere en disposition som (egentlig) omgåelse er, at der ikke foreligger modsatrettede økonomiske interesser.

c. Dispositioner, der kan tages som udtryk for omgåelse i bred forstand.

Netop fordi omgåelse ikke i retspraksis anerkendes som juridisk begreb, er det vanskeligt at indplacere forskellige retsafgørelser som indeholdende en stillingtagen til omgåelsesdispositioner. Det kan dog være tjenligt at forsøge at systematisere nogle af de seneste afgørelser som udtryk for omgåelse, selv om disse afgørelser ikke kan indplaceres under proforma-dispositioner, dispositioner med forkert "etikette" eller/og egentlige omgåelsesdispositioner.

I skematisk form kan man inddele omgåelsesdispositioner i dispositioner, der sigter på indkomstoverførsel/-deling, dispositioner, der sigter på indkomst- eller fradragsforvridning, og dispositioner, der sigter på en ændret geografisk og/eller tidsmæssig placering af indkomsten.

c1) Indkomstoverførsel/indkomstdeling ("rette indkomstmodtager").

Når indtægter helt eller delvis søges overført fra ét skattesubjekt til et andet uden at den, fra hvem indkomsten overføres, har været beskattet heraf, tales der ofte om, at der foreligger indkomstoverførsel eller indkomstdeling. Dispositioner, der sigter herpå, kan være begrundet i f.eks. ønsket om at sprede indkomsten på flere skattesubjekter, således at progressionen afbødes, eller et ikke udnyttet personfradrag udnyttes. Motivationen kan også være, at skattepligtige ønsker at udnytte visse skattesubjekters lavere beskatningsprocent. I disse tilfælde drejer

spørgsmålet sig ikke om indkomstens rette karakter, men derimod om indkomstens rette modtager (besidder).

Indkomstoverførsel.

Indkomstoverførsel benyttes som betegnelse for de tilfælde, hvor en enkeltstående indtægt eller hele indtægtskilden helt eller delvis søges overført til et andet skattesubjekt. Indkomstoverførsel kan foreligge ved dispositioner, der statuerer f.eks. vederlagsfrie udlån af aktiver til andre med ret for låneren til at oppebære det afkast, aktivet giver (f.eks. forældres rentefrie udlån af obligationsbeholdninger til deres børn med ret for disse til at tilegne og forbruge det løbende renteafkast) eller afkald på indtægt til fordel for andre.

Indkomstoverførsel foreligger også ved flytning af en økonomisk aktivitet eller en samling økonomiske værdier til et selskab i forbindelse med omdannelse af personlig erhvervsvirksomhed, eller i øvrigt ved overdragelse til fond, forening eller lign.

Om sådanne indkomstoverførelser skattemæssigt kan godkendes i tilfælde, hvor der mellem parterne foreligger et økonomisk eller personligt interessefællesskab, må afgøres ud fra grundsætningen om, at beskatning sker hos den, der må anses som rette indkomstmodtager. Som udgangspunkt anses den, der efter de almindelige formueretlige regler har ejendomsretten til indkomsten, som rette indkomstmodtager. Da ejendomsretten til et aktiv i de allerfleste tilfælde overdrages ved aftale, er det således aftalens indhold, der bestemmer, hvem der er rette indkomstmodtager.

At det er den, der har den formelle ejendomsret til et aktiv, der er rette indkomstmodtager, anerkendes dog ikke undtagelsesfrit af domstolene. Netop interessefællesskab mellem to parter gør det muligt at udforme en aftale eller et andet formelt retsgrundlag i overensstemmelse med, hvad der tjener disse fælles interesser i f.eks. skattemæssige sammenhæng, og derfor kan et formelt retsgrundlag afvige så meget fra de reelle forhold, der gør sig gældende parterne imellem, at man ved skatteansættelsen må bortse fra det, der af det formelle retsgrundlag kan udledes med hensyn til hvem, der er rette indkomstmodtager.

To højesteretsdomme - Havnemølle-dommen (UfR 1960.535) og Bohartdommen (UfR 1983.699) - illustrerer, at skattemyndighederne

kan bortse fra det formelle ejerforhold til en indkomst, når det skal afgøres hvem, der er rette indkomstmodtager.

I Havnemølle-dommen var spørgsmålet, om et korntørreri-interessentskabs overskudsbetalinger skulle anses som indkomst hos interessenterne eller hos et aktieselskab, der havde interessenterne som aktionærer, og som havde bortforpagtet korntørreriet til interessentskabet. Da betalingerne formelt var overskudsandele fra interessentskabets drift, havde interessenterne indtægtsført disse i deres selvangivelse. Højesteret kommer imidlertid frem til, at den rette indkomstmodtager måtte være aktieselskabet, og selskabets indkomstansættelse skulle følgelig forhøjes med overskudsandelene, samt at de beløb, som aktionærerne havde selvangivet som overskud fra interessentskabet var skattepligtigt udbytte fra aktieselskabet. Uanset om beløbene for interessenterne var overskudsandele fra interessentskabet eller aktieudbytte fra aktieselskabet, var der tale om skattepligtige beløb og interessenternes/aktionærernes indkomstansættelse skulle således ikke nedsættes som følge af den ændrede karakteristisk af betalingerne.

Karakteristisk var det, at der ingen modstående økonomiske interesser bestod mellem aktieselskabet, interessentskabet og aktionærerne /interessenterne, idet aktieselskabet og interessentskabet havde samme ejerkreds.

Bohart-dommen drejede sig om, hvorvidt et aktieselskabs (A/S 1) betalinger for konsulenttydelser, som var udført af Bohart på vegne af et andet aktieselskab (A/S 2), skulle anses som indkomst for Bohart personligt eller for aktieselskabet, som han var ansat i (d.v.s. A/S 2). Det formelle forhold var det, at der mellem A/S 1 og A/S 2 var indgået en aftale om, at A/S 2 skulle yde nogle konsulenttjenester for A/S 1, mod at A/S 1 til A/S 2 betalte et vederlag herfor. I overensstemmelse med disse formelle forhold havde Bohart ikke anset A/S 1's betalinger som indkomst for ham. Højesteret kom imidlertid frem til, at Bohart skulle indtægtsføre betalingerne fra A/S 1, idet han måtte anses som rette indkomstmodtager. Forholdet var det, at A/S 2 ejede hovedparten af aktierne i A/S 1, og at Bohart dominerede A/S 1 gennem sin besiddelse af de "stemme-tunge" aktier i A/S 1.

På tilsvarende måde, som i Havnemølle-dommen, var der i Bohartdommen ikke modstående økonomiske interesser mellem A/S 1, A/S 2 og Bohart.

En indkomstoverførsel, hvor der overføres en økonomisk aktivitet fra et skattesubjekt til et andet, synes således at kunne anfægtes, hvis

1. der mellem parterne forligger et økonomisk interessefællesskab, og
2. indkomstoverførselen synes vilkårlig og savner en driftmæssig begrundelse.

Indkomstdeling.

Er der derimod tale om, at løbende indtægt deles mellem flere skattesubjekter, benævnes dette indkomstdeling.

Ligesom ved indkomstoverførsel er der ved indkomstdeling tale om, at de skattepligtige ønsker at undgå "kædebeskatningen", d.v.s. den beskatning, der er kendetegnet ved, at hver modtager af en indkomst skal beskattes heraf fuldt ud inden næste "led i kæden" erhverver indkomsten. De skattepligtige ønsker med andre ord at springe et eller flere "led i kæden" over for derved at undgå, at indkomsten beskæres ved beskatning inden indkomsten kommer frem til den, der endeligt skal oppebære denne.

Deling af løbende indkomst mellem flere skattesubjekter med skattebesparende virkning tillades kun undtagelsesvis. Indkomstdeling i den her omtalte sammenhæng fordrer udtrykkelig lovhjemmel. En sådan findes i f.eks. ligningslovens § 14, stk. 2, om fradrag for løbende forsørgelsesudgifter, § 10 om fradrag for underholdsydelser og selskabsskattelovens § 17 A om skattegodtgørelse vedrørende udbytte fra selskab.

Også i relation til indkomstdeling er det grundsætningen om, at beskatning skal ske hos rette indkomstmodtager, der afgør, om et "led i kæden" skal beskattes af en indtægt, inden denne videregives til det næste "led i kæden".

Højesteret har også i indkomstdelingstilfælde tilsidesat det formelle grundlag ved en disposition og henset til de reelle forhold, når rette indkomstmodtager skal udfindes. I Japananda-dommen (Ufr 1984.499) tilsidesatte Højesteret den forpligtelseserklæring, som et ægtepar havde påtaget sig over for en religiøs sekt, som ægteparret var medlemmer af, og som bekostede parrets underhold. Retten fandt således ikke, at bestemmelsen om fradrag for forsørgelsesforpligtelser i ligningslovens § 14 kunne anvendes, selv om erklæringen opfyldte kravene i bestemmelsen. Retten

betragede forholdet således, at parret gennem fradrag for forpligtelsesydelse reelt fik fradrag for ikke fradragsberettigede underholdsudgifter, og at den indtægt, som parret havde fra deres job, derved ubeskattet kunne videregives til sekten.

c.2) Indkomst- og fradragsforvridning ("den rette opgørelse af den skattepligtige indkomst").

I mange tilfælde sker skatteomgåelsen ved fordrejninger og manipuleringer i den enkelte skatteydere beregningsgrundlag, således at problemet ikke er, hos hvilket skattesubjekt en given indkomst skal placeres, men hvordan eller med hvilket beløb indtægten m.v. skal medregnes. En udskillelse af denne gruppe kan systematisk og principielt foretages, men i praksis vil der være overlapninger i forhold til indkomstoverførsels- og indkomstdelingstilfælde.

Indkomstforvridning.

Hensigten med indkomstforvridning er, at de skattepligtige ved at give indkomsten en ændret fremtrædelsesform derved kan opnå en ændret (og gunstigere) skattemæssig behandling af indkomsten.

Mulighederne for indkomstforvridning kan f.eks. finde sted ved fordelingen af salgssummen eller kurstabet på forskellige aktiver, der overdrages samlet. Netop den forskelligartede skattemæssige behandling af de enkelte aktiver tilskynder til en fordeling af salgssummen m.v., der ikke modsvares af de enkelte aktivers værdi m.v.

Betalingen for et aktiv kan vise sig at være hel eller delvis betaling for et (indirekte) medfølgende aktiv/gode. Dette kan f.eks. ske ved overdragelse af aktiver med latente indkomstmuligheder, hvor det formelt er godet, der er betalt for, men hvor det reelt er disse latente indkomstmuligheder, der har interesse. Se f.eks. Tørvemose-dommen (UfR 1954.511), hvor Højesteret kom frem til, at vederlaget for en moseparcel med tørveforekomster ikke delvis kunne beskattes som almindelig indkomst, selv om vederlaget var højere end det, der sædvanligt blev givet for mosejord.

En særlig form for forvridning af indkomsten kendes under betegnelsen "skattearbitrage". Herved forstås dispositioner, der målt i nominelle tal giver underskud, men hvor indregningen af de

skattemæssige konsekvenser ved dispositionen betyder, at denne giver overskud. Det, der ved skattearbitrage spekuleres i, er typisk værdipapirer, og det er fradragsretten for renter på et pengelån, som anvendes til at købe værdipapirer med kursgevinster, kombineret med skattefriheden for disse kursgevinster, der giver overskuddet. Det skattemæssigt afgørende er fradragsretten for renteudgifterne, og det må kræves, at lånet har reel karakter og i øvrigt de kendetegn, som er almindelige for forretningslån eller private lån. Endvidere må køberen af værdipapirerne (låneren) være i besiddelse af de normale ejerbeføjelser herover, og rådighedsindskrænkninger må i givet fald være foretaget af ejeren (låneren).

Fradragsforvridning ("fradragsmanipulering").

Når skatteyderen skaffer sig fradrag ved en uforudset udnyttelse af almindelige regler om rentefradrag, afskrivninger, nedskrivninger, tabsfradrag o.lign., tales der om fradragsforvridning ("fradragsmanipulering"). Afgørende er, om fradragene er udtryk for reelle dispositioner, som har en vis driftmæssig eller privatøkonomisk begrundelse.

Disse krav fandtes ikke opfyldt i Helgstrand-dommen (UFR 1982.738), hvor landsretten ikke kunne godkende Helgstrands afskrivningsfradrag på et fly, som Helgstrand og en interessent havde købt sammen og lejet ud til Sterling Airways A/S, hvor Helgstrand var direktør. Det formelle grundlag for afskrivningsretten var i orden, idet der forelå en interessentskabskontrakt, samt en kontrakt mellem interessentskabet og en fransk flyfabrik om køb af et fly, og endelig en kontrakt mellem interessentskabet og Sterling Airways A/S om leje af flyet.

Mulighederne for at udnytte reglerne om fradrag for tab ved afståelse af visse aktiver, som findes i aktieavancebeskatningsloven og lov om særlig indkomstskat m.v., er også omfattet af begrebet fradragsforvridning. Fordelen ved et tabsfradrag ved afståelse af aktiver er, at den skattepligtige derved nedbringer skatten på anden indkomst. Hvis tab realiseres ved salget, men aktivet i tilknytning hertil tilbagekøbes, kan dette som udgangspunkt ikke godkendes skattemæssigt, og der indrømmes ikke tabsfradrag. Tabsfradrag kan kun anerkendes., hvis det følger af et

reelt salg på almindelige forretningsmæssige vilkår (markedsvilkår) til en køber, der er uafhængig af sælgeren.

c.3) Tidsmæssig forskydning af indkomster.

Ud over spørgsmålet om dels den rette indkomstmodtager, dels den rette kvalificering af indkomst og fradrag, kan der opstå spørgsmål om den rette tidsmæssige placering af indkomster og fradrag. Da tidspunktet for beskatningens indtræden snævert er knyttet til tidspunktet for dispositionens foretagelse, og da det står enhver skatteyder frit at bestemme tidspunktet for foretagelsen af en disposition, må en beskatningsudskydelse, som følger af en dispositionsudskydelse som hovedregel accepteres. Ligesom i de øvrige tilfælde må der dog være sammenhæng mellem de reelle og formelle forhold, og er en sådan sammenhæng ikke til stede, må de reelle forhold lægges til grund ved skatteansættelsen.

Eksempelvis kan det tænkes, at en skatteyder faktisk har råderet over en indtægt i et indkomstår, selv om indkomsten formelt først er til disposition året efter.

d. Sammenfatning af retstilstanden.

På grundlag af praksis i de ovennævnte typer af omgåelsesdispositioner tegner der sig et billede af mulighederne på nuværende tidspunkt for at tilsidesætte de gunstige skattemæssige konsekvenser af visse dispositioner.

Da de forskellige omgåelsesdispositioner (i bred forstand) ikke af domstolene inddeles i enten proforma-dispositioner, dispositioner med forkert "etikette" eller egentlig omgåelsesdispositioner, giver retspraksis ikke grundlag for en angivelse af hvilke krav, der skal være opfyldt for, at en given disposition af domstolene kan indplaceres i henholdsvis den ene, anden eller tredje undergruppe.

Skal en skatteudnyttelses-disposition tilsidesættes som omgåelse forudsætter dette, at nedenstående krav er opfyldt, og det er ikke muligt at sige, om det er tilstrækkeligt i almindelighed for at tilsidesætte en disposition som omgåelse, at disse krav er opfyldt. Men de er under alle omstændigheder nødvendige.

Dispositionen skal vedrøre parter, som ikke har modstående økonomiske interesser eller som ikke er uafhængige. Der må sale-

des være et interessefællesskab i bred forstand parterne imellem.

Dispositionens forretningsmæssige, driftmæssige eller andre ikke skattebetingede økonomiske fordele for parterne må være beskedne og stå i misforhold til dispositionens karakter og omfang. Dispositionens reelle indhold og betydning for parterne skal afvige fra den retlige form, dispositionen er iklædt.

Det skal her bemærkes, at domstolene ikke direkte støtter afgørelserne på, at motivet for dispositionen har været skatteudnyttelse, d.v.s. skattebesparelse. Afgørelserne støttes således ikke på, at der har foreligget en skatteudnyttelseshensigt "omgåelseshensigt".

I visse af afgørelserne fremhæves det dog, at dispositionen udelukkende (eller i det væsentligste) har været foretaget af skattemæssige grunde, hvilket antagelig for domstolene har haft til formål at danne grundlag for konstateringen af de nævnte forholds tilstedeværelse. Skatteudnyttelseshensigten kan således bruges som et moment, der kan understøtte, at de ovennævnte forhold er til stede.

Netop fordi domstolene ikke direkte lægger vægt på skatteudnyttelseshensigten, er det almindeligt antaget, at der ikke eksisterer en domstolskabt omgåelsesdoktrin på skatterettens område, der kan legitimere, at dispositioner skattemæssigt tilsidesættes netop på grund af skatteudnyttelseshensigten.

Selv om det traditionelt fremhæves, at omgåelsesdispositioner tilsidesættes på grundlag af en fortolkning af skattereglerne, synes praksis ikke at kunne bekræfte denne betragtning. Snarere synes der at være tale om en fortolkning af dispositionen, der resulterer i, at denne omformuleres, og at andre skatteregler herefter anvendes direkte. Domstolenes omformulering af dispositionen i skattemæssig sammenhæng er således snarere udtryk for, at den civilretlige kvalifikation af dispositionen ikke uden videre lægges til grund ved anvendelsen af skattereglerne, selv om skattereglerne i vid udstrækning er udformet ved hjælp af den civilretlige terminologi. En disposition kan civilretligt have én betegnelse, mens den i skatteretlig sammenhæng har en anden.

8.4. Overvejelser om behovet for en lovfæstet generel omgåelses- klausul i dansk skattelovgivning,

a. Udformning af en eventuel generel omgåelsesklausul.

Udvalget konkluderer samlet i afsnit 8.5., at en generel omgåelsesklausul ikke er et hensigtsmæssigt instrument til at modvirke udnyttelse af såvel forskelle mellem nationale og udenlandske skatteregler som samspillet mellem en eller flere nationale skatteregler.

Uanset at udvalget således ikke kan gå ind for indførelsen af en generel omgåelsesklausul, har man dog fundet det hensigtsmæssigt at få klarlagt de krav, der under alle omstændigheder må stilles til en omgåelsesklausul.

Såvel den saglige som den stedlige kompetence må klart afgrænse s. Med saglig kompetence menes dels de typer af skatter, en klausul skal kunne finde anvendelse på, dels de led i beskatningsproceduren (skatteligningen, skatteberegningen og skatteopkrævningen), klausulen skal kunne bringes i anvendelse på.

Som følge af, at en klausul vil kunne gribe ind i materielle skatteregler, er det vigtigt, at klausulen ikke vælges som den nemmeste løsning ved skatteligningen. Derfor bør kompetencen til at træffe afgørelser i medfør af klausulen henlægges til en overordnet skattemyndighed som f.eks. ligningsrådet. Det kan overvejes på længere sigt at udvide den stedlige kompetence til også at omfatte andre skattemyndigheder. Dette kan ske ved at tildele ligningsrådet mulighed for at bemyndige andre skattemyndigheder til at træffe afgørelser under henvisning til klausulen.

Af størst betydning er dog at fastlægge klausulens indhold, d.v.s. de betingelser, som må være opfyldt, for at der kan tillægges en disposition andre skattemæssige konsekvenser end de, skatteyderen havde tiltænkt. Skal der overhovedet indføres en generel omgåelsesklausul, er det ikke mindst af hensyn til retsbevidstheden vigtigt, at en sådan klausul i givet fald udformes med udgangspunkt i de afgørelser, hvor domstolene har tilsidesat en dispositions tilsigtede (gunstige) skattemæssige virkninger.

Klausulens hovedprincip bør være, at det er dispositionens realitet, der er bestemmende for, hvorledes den skattemæssigt skal behandles. Det er således dispositionens reelle forretningsmæssige, driftsmæssige, økonomiske og retlige indhold, virkning

og betydning for skatteyderen (og andre med interesse i dispositionen), der er bestemmende for fastlæggelsen af dispositionens skattemæssige konsekvenser, d.v.s. hvilken skatteregler, der skal finde anvendelse på dispositionen.

Som et andet vigtigt hovedprincip bør gælde, at der er en formodning for, at dispositionens umiddelbare fremtrædelsesform er dækkende for den nævnte realitet. Som udgangspunkt kan dispositionen ved skatteansættelsen lægges til grund i den form og med det indhold, hvorved den umiddelbart fremstår, idet der er formodning for, at der er en korrekt sammenhæng mellem dispositionens fremtrædelsesform på den ene side og dens reelle indhold m.v. på den anden.

Det centrale i en klausul er de betingelser, der skal være opfyldt for, at den nævnte formodning ikke kan anses at være berettiget. Når følgende to forhold foreligger, er der ikke formodning for, at dispositionens fremtrædelsesform er dækkende for dens realitet:

- A. Dispositionen er tilrettelagt og gennemført af - eller har økonomisk og skattemæssig betydning for - fysiske og/eller juridiske personer, der ikke kan antages at have modstående økonomiske interesser ("interessefællesskab"), og
- B. Dispositionen medfører ingen - eller kun beskedne - forretningsmæssige og ikke skattemæssige økonomiske fordele for en eller flere af de fysiske eller juridiske personer, der har foretaget dispositionen eller for hvilke, den har økonomisk eller skattemæssig betydning ("manglende forretningsmæssig og ikke-skattemæssig realitet").

Når disse forhold foreligger, vil der være en formodning for, at dispositionens fremtrædelsesform ikke er dækkende for dens realitet, og der vil derfor være behov for undersøgelser med henblik på kvalificering af dispositionen, som harmonerer med dens reelle indhold. Man skal således give dispositionen en fremtrædelsesform, der dækker dens reelle indhold m.v.

En klausul opbygget efter de nævnte principper nødvendiggør visse bevisbyrde-regler (d.v.s. "formodnings-afkræftelsesregler" og "formodnings-bekræftelsesregler"). For at kunne afkræfte for-

modningen om, at dispositionens umiddelbare fremtrædelsesform er dækkende for dens realitet, må skattemyndighederne kunne sandsynliggøre, at de ovenfor under pkt. A og B nævnte forhold er til stede. Kan skattemyndighederne gøre dette, er det til gengæld skatteyderen, der skal godtgøre, at dispositionens umiddelbare fremtrædelsesform alligevel er dækkende for dens realitet.

Den svækkelse af retssikkerheden, som en klausul vil medføre for skatteyderen, skal delvis elimineres ved, at der gives mulighed for at opnå bindende forhåndsbesked med hensyn til om klausulen vil kunne finde anvendelse på en påtænkt disposition.

Da klausulen for at kunne være et brugbart instrument må være opbygget omkring det, der her betegnes som en "disposition", og da dette udtryk ikke dækker over et almindeligt kendt og akcepteret juridisk begreb, er det nødvendigt i klausulen at definere begrebet "en disposition". Ved en "disposition" forstås sædvanligvis typisk to eller flere særskilte aftaler eller andre formueretlige retshandler, der - for at få det rette billede af sammenhængen - må ansues samlet, således at den skattemæssige fordel, som skatteyderen opnår gennem dette kompleks af retshandler, er afgørende.

Udover ved aftaler og andre formueretlige retshandler (viljeserklæringer) kan det ikke udelukkes, at skattemæssige fordele kan opnås ved at kombinere en (eller flere aftaler) med andre retsstiftende kendsgerninger (f.eks. udlæg, konkurs, arv, skadegørende handling m.v.).

Afsluttende bør bemærkes, at en klausul, der ikke direkte knyttes til en betingelse om, at skatteyderen skal have opnået en skattemæssig fordel, som har været det væsentligste motiv for dispositionens foretagelse, i givet fald bør foretrækkes. Dette hænger sammen med, at man efter retspraksis ikke direkte lægger vægt på, om en disposition medfører en skattemæssig fordel for skatteyderen, og om netop denne fordel har været hovedmotivet for dispositionens gennemførelse. Dette er dog ikke ensbetydende med, at det ikke spiller nogen rolle, om der er opnået en skattefordel, og om netop denne fordel har været drivkraften bag dispositionens gennemførelse. Konstateringen af, at der ved dispositionen er opnået en skattebesparelse, og eventuelt at denne besparelse har været det væsentligste motiv for dispositionens gennemførelse, kan - som det er tilfældet i dag ved domstolenes afgørelser - lette

"beviset" for, at der er et intereseefællesskab, og at dispositionen er uden økonomisk/forretningsmæssig mening ("egenverdi").

En klausul, udformet efter de her skitserede principper, er det, der kommer tættest på de "dispositionsfortolkningsprincipper", som domstolene i dag anvender, når man skal fastlægge de skattemæssige konsekvenser af dispositioner.

b. Retssikkerhed.

En generel omgåelsesklausul må antages skattemæssigt at kunne "rette op" på foretagne dispositioner samt have en præventiv virkning i forbindelse med overvejelser om skattemæssige dispositioner, der befinder sig på "grænsen" af en regels anvendelsesområde. I situationer, hvor dispositionerne tilrettelægges og gennemføres med sagkyndig bistand, f.eks. revisorer eller advokater, må disse rådgivere udtrykkeligt gøre opmærksom på, at en omgåelsesklausul kan blive bragt i anvendelse på dispositionen.

Det må vel erkendes, at skattelovgivningen på visse punkter hen ad vejen viser sig ikke at indeholde tilstrækkeligt værn mod dispositioner, der strider mod lovgivernes intentioner. Når enkelte "huller" lukkes, viser det sig efterfølgende, at den nye regel måske kan udnyttes i samspillet med andre regler.

Det kan derfor være fristende for administrationen at få etableret et sikkerhedsnet, der under alle omstændigheder vil kunne medføre en efterfølgende korrektion af en disposition, det ikke har været muligt at forudse. I forskellige lovgivninger kendes til omgåelsesklausuler bl.a. inden for civilretten, hvor aftalelovens § 36 har en bestemmelse om, at en aftale eller anden retshandel kan tilsidesættes helt eller delvis, hvis det vil være urimeligt eller i strid med redelig handlemåde at gøre den gældende. Generalklausuler findes også i aktieselskabslovens § 80 (hvorefter en generalforsamling ikke må træffe beslutning, som åbenbart er egnet til at skaffe visse aktionærer eller andre en utilbørlig fordel på andre aktionærers eller selskabets bekostning) og årsregnskabslovens § 4 (hvorefter en bestemmelse i loven skal fraviges, hvis anvendelsen af bestemmelsen ville stride mod kravet om, at årsregnskabet skal give et retvisende billede af selskabets aktiver og passiver, dets økonomiske stilling samt resultat, og hvorefter der skal gives yderligere oplysninger i årsregnskabet udover lovens krav, hvis anvendelsen af bestemmelserne

i loven ikke er tilstrækkelig til at give det retvisende billede af selskabet).

Det eneste eksempel i dansk skattelovgivning på en generel regel mod omgåelse er arve- og gaveafgiftslovens § 5 c. Reglen er uændret fra lovens tilbliven i 1908.

I årenes løb er § 5 c blevet brugt af administrationen til i enkelte sager at formå professionelle rådgivere til at undlade for smarte dispositioner. I Østre Landsrets dom af 31. januar 1985 er § 5 c for første gang brugt i domsafsigelsen. Under henvisning til § 5 c blev afdødes gældsforpligtelse over for livsarvinger ikke tilladt fradraget i boopgørelsen, idet gældsforpligtelsen ikke fandtes at hidrøre fra et virkeligt ydet lån, ligesom oprettede modsvarende aftægtskontrakter under hensyn til arveladerens økonomiske forhold ikke antoges at have haft noget forsørgelsesformål.

Mere generelt kan det siges, at § 5 c i alle disse år har levet stort set i ubemærkethed, og det antages, at den præventive virkning har været beskeden. Baggrunden herfor er ikke, at arve- og gaveafgiftsloven mangler omgåelsesmuligheder, men snarere at loven er gammel og stort set uændret og dermed rimelig klar, fordi fortolkningsmulighederne er blevet afprøvet i årenes løb.

Allerbedst vil det naturligvis være fra starten at udforme skattereglerne på en sådan utvetydig og klar måde, at der ikke bliver plads for en uhensigtsmæssig udnyttelse. Dette vil give den bedste retssikkerhed for skatteyderne.

I praksis er det dog nok en for ambitiøs målsætning, idet man ofte efterfølgende må nøjes med at ændre de materielle skatteregler, der muliggør en uhensigtsmæssig anvendelse.

Bortset fra et lovforslag om en generel omgåelsesklausul i skattelovgivningen, der blev fremsat af Socialistisk Folkeparti i februar 1985 (L 173 fra folketingsåret 1984/85), har der ikke været fremlagt konkrete forslag til en generel omgåelsesklausul i skattelovgivningen. Ved 1. behandlingen af SF-forslaget viste der sig et flertal mod forslaget. Afvisningen af forslaget var først og fremmest begrundet i, at en generel omgåelsesklausul i skattelovgivningen ville betyde en uacceptabel svækkelse af borgernes retssikkerhed, idet skattemyndighederne under henvisning til omgåelsesklausulen ville kunne tillægge en given disposition skat-

temæssige konsekvenser, som skatteyderen ikke kunne have forudset.

Udvalget er enig i, at en generel omgåelsesklausul vil svække retssikkerheden, idet den skal finde anvendelse på en kompliceret og vidt favnende skattelovgivning, som giver anledning til mange fortolkningsmuligheder.

8.5. Udvalgets konklusion vedrørende generel omgåelsesklausul.

Som ovenfor nævnt finder udvalget, at der vil være tale om en væsentlig tilsidesættelse af retssikkerheden, hvis skattemyndighederne efterfølgende generelt skal kunne bedømme flere dispositioner under ét og dermed tilsidesætte i og for sig lovlige transaktioner.

Det bør være muligt for skatteyderne i lovgivningen at få afstukket grænserne for opfindsomheden. Selv om det må erkendes, at det ikke lader sig gøre at udforme skatteregler således, at de ikke kan udnyttes på en utilsigtet måde, må det dog fastholdes, at den mest nærliggende måde at søge at hindre en utilsigtet anvendelse af en skatteregel, er ved at ændre de materielle skatteregler, der muliggør en sådan anvendelse. I de seneste år er der da også på visse konkrete områder indført sådanne "stop-regler" som følge af en omfattende og systematisk udnyttelse af skatteregler, som fandtes uønsket. Reglerne om begrænsning af afskrivningsretten på aktiver, der udlejes (leasing) (afskrivningslovens afsnit V A) og om almindelig indkomstbeskatning af afståelsessummen for aktier, solgt til eget holdingselskab (ligningslovens § 16 B), er udtryk for sådanne "stop-regler".

Landsskatteretten har i sager vedrørende investeringsfradrag efter investeringsfradragsloven nægtet fradrag ud fra et omgåelsessynspunkt, f.eks. LSR. 1982-2, 1984-148 og 1985-49. Omgåelsessynspunktet kan altså benyttes uden udtrykkelig hjemmel.

Det er selvfølgelig ikke muligt i alle situationer på forhånd at forudse "huller", men udvalget finder, at de danske domstole har en tradition for at foretage en realistisk og reel lovfortolkning på skatteområdet, modsat det om Sverige anførte i afsnit 8.2.a.

Bohart-dommen (omtalt side 174) viser tydeligt domstolenes vilje til at se på hele arrangementet samt indplacere dispositio-

nerne i de relevante bestemmelser.

Omgåelser finder sted, fordi udformningen af lovgivningen gør dette muligt.

Udvalget forudser, at indførelsen af en generel omgåelses-klausul vil virke som en "sovepude" for folketetinget, derved at man måske ikke i tilstrækkelig grad gennemarbejder og overvejer lovgivningen, idet man har i baghovedet, at evt. huller kan fanges op af en omgåelsesklausul.

De udenlandske (Sverige, Finland og Vesttyskland) erfaringer med en generel omgåelsesklausul er efter det for udvalget oplyste ikke særlig positive, og også dette taler imod en generel omgåelsesklausul.

Af de anførte grunde, herunder ikke mindst hensynet til retssikkerheden kan udvalget ikke anbefale en generel omgåelsesklausul.

På den anden side finder udvalget, at hvor en regel er udnyttet på en utilsigtet måde, og hvor skatteyder gennem en langvarig behandling af sagen har opnået en skattekredit med en betydelig og urimelig rentefordel, bør der være hjemmel til i efterbetalingssager at kræve renter af den for lidt betalte skat. Der henvises til side 161.

9. Lempelsesregler i selskabsskatteloven.

Selskabsskatteloven indeholder forskellige regler om nedsættelse af dansk selskabsskat i tilfælde, hvor et selskab modtager indtægter fra udlandet. I det følgende (9.1.) er der først redegjort for reglen i § 17, stk. 2, om lempelse i de tilfælde, hvor en del af et selskabs skattepligtige indkomst hidrører fra virksomhed i udlandet. Virkningen af denne udlandslempelse i forbindelse med reglerne om dobbeltbeskatningslempelse (efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne eller creditreglen i ligningsloven § 33) er belyst ved eksempler. Dernæst (9.2.) er der redegjort for reglen i § 31 om sambeskatning og betydningen af adgangen til sambeskatning med udenlandske datterselskaber. Desuden er der (9.3.) redegjort for virkningen af lempelsesregler for et selskab, som har positive indkomster i nogle lande og underskud i andre lande. Endeligt (9.4.) er der redegjort for reglen i § 13, stk. 3, hvorefter et dansk moderselskab ikke skal selskabsbeskattes af udbytter fra udenlandske datterselskaber.

9.1. Udlandslempelse.

Selskabsskattelovens § 17, stk. 2, bestemmer, at hvis en del af et selskabs indkomst hidrører fra virksomhed i udlandet, nedsættes selskabets indkomstskat med halvdelen af det skattebeløb, der forholdsmæssigt svarer til den del af indkomsten, der hidrører fra udlandsvirksomheden.

Muligheden for at opnå udlandslempelse er således begrænset til kun at gælde juridiske personer, som er skattepligtige efter selskabsskatteloven.

En regel om udlandslempelse blev allerede indført i såvel statsskatteloven som kommuneskatteloven i 1903. Begrundelsen var, at en sådan regel skulle fremme valutaskabende virksomhed.

Helt frem til 1960, hvor lov om indkomstbeskatning af selskaber blev vedtaget, fandtes bestemmelsen i statsskattelovens § 8, stk. 6, og lød således: "Godtgør et her i landet hjemmehørende selskab, at en vis del af dets bruttoindtægt - ved forsikringselskaber af dets præmieindtægt - hidrører fra virksomhed i udlandet, bortfalder dets skattepligt for en forholdsvis tilsvarende del af dets efter fradrag af de forannævnte 5% fremkomne nettoindtægt."

I kommuneskatteloven fandtes bestemmelsen i § 33, stk. 1, og lød således: "Godtgør et selskab, at en vis del af dets bruttoindtægt hidrører fra virksomhed i udlandet, bortfalder dets skattepligt for en forholdsvis tilsvarende del af nettoindtægten."

Om den nærmere karakter af den aktivitet, der kunne berettiges til udlandslempelse, udviklede der sig gennem årene en vis fast praksis. Det drejede sig specielt om fortolkningen af de to led, hvoraf udtrykket "virksomhed i udlandet" består. Ved det ene led, ordet "virksomhed", forstod man, at den pågældende indsats skulle have en vis selvstændig karakter. Der skulle med andre ord foreligge noget, der med rette kunne karakteriseres som "virksomhed". Ved det andet led "i udlandet" forstod man, at den pågældende aktivitet som helhed skulle foregå i udlandet, jfr. Højesterets dom af 2. december 1912.

Efterhånden blev der en vis overensstemmelse mellem begreberne 1) "virksomhed i udlandet", 2) "fast driftssted" i henhold til dobbeltbeskatningsaftalerne og 3) "næring eller virksomhed her i landet" i henhold til statsskattelovens § 2, nr. 3 og § 4 (de daggældende regler om de her i landet begrænset skattepligtige).

Virksomhed i udlandet, der blev drevet gennem et derværende selvstændigt datterselskab, berettigede ikke til udlandslempelse. Man fæstede sig ved, at "moderselskabet" ikke selv optrådte i udlandet. Det selskab, der drev erhverv i udlandet, var ikke moderselskabet, men det efter udenlandsk ret organiserede selvstændige datterselskab. Dette var i god overensstemmelse med de indgåede dobbeltbeskatningsaftaler, der som hovedregel anførte, at oprettelsen af et datterselskab i udlandet ikke i forhold til moderselskabet skal betragtes som etablering af "fast driftssted" i det pågældende land.

Udlandslempelse for virksomhed gennem datterselskab kunne dog opnås ved sambeskatning, idet datterselskabet i disse tilfælde blev sidestillet med en egentlig filial. Selskabernes interesse i en sambeskatning var dels underskudsmodregning (herunder fremførsel af underskud efter ligningslovens § 15), dels indrømmelse af udlandslempelse, jfr. nedenfor.

I selskabsskatteloven (Lov nr. 255 af 11. juni 1960) blev bestemmelsen om udlandslempelse opretholdt, dog således at lempelsen skulle beregnes på grundlag af den udenlandske nettoindtægt i stedet for som hidtil på grundlag af bruttoindkomsten.

Bestemmelsen i den nugældende selskabsskattelovs § 17, stk. 2, lyder: "Godtgør et af de i § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, nævnte selskaber, at en vis del af den skattepligtige indkomst hidrører fra virksomhed i udlandet, nedsættes den beregnede indkomstskat med halvdelen af det skattebeløb, der forholdsmæssigt svarer til den nævnte del af indkomsten. Ved opgørelsen af den del af den skattepligtige indkomst, der hidrører fra virksomhed i udlandet, regnes alene med den ved nævnte virksomhed indtjente nettoindtægt. - - -".

Tilsvarende bestemmelser gælder for sparekasser (selskabsskattelovens § 17 B, stk. 2) og brugsforeninger (selskabsskattelovens § 18, stk. 2).

I bemærkningerne til selskabsskattelovens § 17, stk. 2, anføres bl.a., "der skal indrømmes skattelettelse for virksomhed i udlandet efter regler, der medfører samlede nedsættelser af omtrent samme størrelse som de gældende bestemmelser" og senere anføres "skattelempelsen for virksomhed i udlandet har til formål at fremme valutaskabende virksomhed og foreslås opretholdt. - -

I Højesterets dom af 9. oktober 1939 (UfR 1939 s. 1074), der dog kun vedrørte opgørelsen af udlandsindkomsten i relation til kommuneskattens beregning, blev det udtalt, "at i et tilfælde som det foreliggende, hvor overenskomsten mellem Danmark og Sverige afgiver hjemmel for, at dobbeltbeskatning helt undgås, må videregående lempelse ved anvendelse af reglerne om udlandslempelse anses udelukket". Uanset denne doms fortolkning af bestemmelserne før selskabsskatteloven og uanset det i bemærkningerne til selskabsskatteloven anførte om, at lempelse for virksomhed i udlandet fremover skulle gives efter regler, der medfører samlede nedsættelser af omtrent samme størrelse som efter de før selskabsskatteloven gældende bestemmelser, har praksis udviklet sig således, at der både gives udlandslempelse og lempelse efter overenskomst eller ligningslovens § 33.

Efter de nugældende regler, vil udlandslempelse kombineret med lempelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomst eller ligningslovens § 33 typisk give som resultat, at den samlede lempelse overstiger den skat, som er en direkte følge af den udenlandske indkomst.

Dette kan belyses ved følgende forenklede eksempel, hvor udlandsvirksomheden foregår i et land, hvormed Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der bygger på exemptionsprincippet. Dette betyder, at det pågældende udland som kildestat har den udelukkende beskatningsret til indkomsten af virksomheden i landet, og at Danmark som domicilstat nok kan medregne indkomsten i beregningsgrundlaget for den danske skat, men skal give nedslag for den del af den således beregnede danske skat, der forholdsmæssigt falder på udlandsindkomsten, uanset størrelsen af kildestatens skat.

Dansk indkomst	100.000
Udenlandsk exemptionsindkomst, der berettiger til udlandslempelse (filialindkomst eller indkomst fra sambeskattet datterselskab)	50.000
Skattepligtig indkomst	<u>150.000</u>
Skat (40%)	60.000
60.000 x 50.000	10.000
Udlandslempelse $\frac{1}{2}$ x	<u>150.000</u>
Skat efter udlandslempelse	50.000
- exemptionslempelse 50.000×50.000	<u>16.667</u>
	150.000
Skat at betale til Danmark	<u>33.333</u>

Den kombinerede anvendelse af udlandslempelse og dobbeltbeskatningslempelse medfører altså, at selskabet kun skal svare dansk skat med 33,33 pct. af den danske indkomst.

Hertil kommer, at den kombinerede anvendelse af udlandslempelse og dobbeltbeskatningslempelse også medfører, at den danske skat, som et selskab skal betale af en given indkomst fra virksomhed i Danmark, vil blive mindre, jo større indkomsten ved udlandsvirksomhed er.

Dette kan belyses ved det netop nævnte eksempel, idet udlandsindkomsten forhøjes fra 50.000 kr. til 100.000 kr. Det skal bemærkes, at der er tale om skattepligtig indkomst af udlandsvirksomhed, opgjort efter danske regler, og at forhøjelsen af udlandsindkomsten, som f.eks. kan skyldes mindre afskrivninger,

således ikke nødvendigvis medfører forhøjelse af skatten i det pågældende udland.

Dansk indkomst.....	100.000
Udenlandsk exemptionsindkomst, der berettiger til udlandslempelse (filialindkomst eller indkomst fra sambeskattet datterselskab).....	<u>100.000</u>
Skattepligtig indkomst.....	<u>200.000</u>
Skat (40%).....	80.000
udlandslempelse $\frac{1}{2} \times \frac{80.000 \times 100.000}{200.000}$	<u>20.000</u>
	200.000
Skat efter udlandslempelse.....	60.000
- exemptionslempelse $\frac{60.000 \times 100.000}{200.000}$	<u>30.000</u>
	200.000
Skat at betale til Danmark.....	<u>30.000</u>

Svarende til 30% af den danske indkomst.

Resultatet vil blive det samme, hvis indkomsten fra udlandet hidrører fra et "creditland", såfremt den udenlandske skat er lig med eller større end den danske, hvilket som hovedregel er tilfældet.

I eksemplerne er anvendt den gældende selskabsskattesats på 40 pct. Denne sats er forhøjet til 50 pct. med virkning fra og med skatteåret 1986/87. Forhøjelsen medfører imidlertid ingen principielle ændringer i resultatet af eksemplerne, men den danske skat bliver på henholdsvis 41,67 pct. og 37,5 pct. af indkomsten.

De nævnte resultater vil ikke alene forekomme ved indtægter fra filialer i udlandet, men også hvor der er tale om indtægter fra sambeskattede datterselskaber, jfr. afsnit 9.2.

Selskaberne har meget store muligheder for gennem udnyttelse af reglerne helt eller delvis at undgå dansk beskatning, idet de selv kan forøge udlandsindkomsten (ved undladelse af afskrivninger, nedskrivninger m.m.) samt formindske den danske indkomst (ved maximale afskrivninger og nedskrivninger på varelagre m.m.) og idet selskaberne nu frit kan vælge hvilke udenlandske selskaber, der ønskes inddraget i en sambeskatning.

De fordele, som reglerne om udlandslempelse medfører, blev da også nævnt, da flere stater i midten af 1970'erne klagede over USA's daværende lovgivning over eksportfremmende foranstaltninger (DISC) som værende i strid med GATT-aftalerne. USA forsvarede sig dengang bl.a. med, at andre stater fulgte en praksis, der førte til resultater, som var mindst lige så gunstige som DISC-lovgivningen. I forbindelse hermed nævnte USA de danske regler om lempelse af selskabsbeskatningen ved virksomhed i udlandet (selskabsskattelovens § 17, stk. 2).

Som tidligere nævnt skulle reglen have til formål at fremme valutaskabende virksomhed.

Generelt kan det næppe hævdes, at reglen fremmer valutaskabende virksomhed. Reglen er i sig selv ikke et incitament til at eksportere, men snarere et incitament til at flytte aktiviteter til udlandet, idet et dansk selskab i stedet for at eksportere en her i landet fremstillet vare, kan lade varen fremstille i udlandet i en til formålet oprettet filial eller af et datterselskab og derved opnå en lempeligere dansk beskatning. Det kan derfor hævdes, at reglen fremmer flytning af danske arbejdspladser til udlandet.

Det har også været gjort gældende, at reglen afbødede dobbeltbeskatning.

Dette argument kan vel have haft vægt i 1903 (da reglen blev indført) og i årene derefter, hvor dobbeltbeskatning ikke blev afbødet af dobbeltbeskatningsoverenskomster og den generelle bestemmelse i ligningslovens § 33. Argumentet kan næppe have vægt i dag, hvor Danmark har indgået overenskomster med mere end 60 lande, og hvor der ved siden af disse gælder den generelle creditregel i ligningslovens § 33.

Anvendelsesområdet for § 17, stk. 2, er gradvis udvidet, og senest ved Højesterets dom af 29. oktober 1985 er det fastslået, at rådgivende ingeniørvirksomhed, som ikke blev udført fra et fast driftssted i udlandet, berettigede til udlandslempelse. Det blev anset for tilstrækkeligt for udlandslempelse, at arbejdsopgaven i overvejende grad blev udført i udlandet.

Udvalget foreslår derfor, at reglen om udlandslempelse ophæves.

I specielle tilfælde, f.eks. ved skibs- og luftfart, baseres den udenlandske beskatning på typisk bruttoindtægten/fragten. I disse tilfælde, hvor overenskomstreglerne om ophævelse af dobbeltbeskatning ikke helt har den tilsigtede virkning, er det sandsynligt, at reglen om udlandslempelse i et vist omfang kan modvirke dobbeltbeskatning.

Reglen kunne eventuelt opretholdes for disse erhverv, medmindre der kan findes mere hensigtsmæssige løsninger på de specielle problemer, der er knyttet til disse erhvervs virksomhed i udlandet.

Hvis reglen om udlandslempelse ikke ophæves generelt, er det udvalgets opfattelse, at den i hvert fald bør begrænses, så den ikke omfatter indtægt fra sambeskattede udenlandske datterselskaber. Der henvises til det nedenfor i afsnit 9.2. anførte om konsekvenserne af sambeskatning.

Af vedlagte oversigt bilag 3 fremgår det bl.a., hvorledes udlandslempelsen i København fordeler sig på sambeskattede udenlandske datterselskaber, filialer og skibs- og luftfart.

Af den samlede lempelse i København for skatteåret 1983/84, 183,5 mill. kr., falder 101 mill. kr. alene på sambeskattede udenlandske datterselskaber, 33,5 mill. kr. på filialer (OECD def.) og 49 mill. kr. på skibs- og luftfart.

Af lempelsen for sambeskattede datterselskaber falder alene 39,5 mill. kr. på ganske få større banker, medens mindre end 10 store selskaber tilsammen får lempelse på 58 mill. kr. Det resterende beløb 3,5 mill. kr. falder på tilsammen 17 selskaber.

Af de 33,5 mill. kr., der vedrører filialer, falder 2 mill. kr. på ét forsikringsselskab, 21,1 mill. kr. på mindre end 10 større entreprenørselskaber og 7,3 mill. kr. på ét stort selskab, medens resten 3,1 mill. kr. er fordelt på knap 20 selskaber.

Af skibs- og luftfartslempelsen falder 44,8 mill. kr. på ganske få selskaber, medens restbeløbet 4,2 mill. kr. fordeler sig på knap 15 selskaber.

9.2. Sambeskatning.

Forud for selskabsskattelovens indførelse i 1960 fandtes der i lovgivningen ingen specielle regler om sambeskatning, men den

dagældende opfattelse af selskabers skatteretlige natur medførte, at sambeskatning både med danske og udenlandske selskaber fandt sted, jfr. således Højesterets dom af 10. juni 1936 (UfR 1936 s. 715) og LOSR 1937, 129, samt Højesterets dom af 28. maj 1943 (UfR 1943 s. 784).

Sambeskatning kunne kun finde sted, hvis der kunne påvises en reel saglig, økonomisk og administrativ enhed mellem moder- og datterselskab. Alle 3 betingelser skulle være opfyldt. Ved saglig enhed forstod man, at selskabernes virksomhed skulle have et beslægtet præg. Med økonomisk enhed sigtedes til, at moderselskabet skulle eje samtlige aktier i datterselskabet, bortset fra udenlandske datterselskaber i de tilfælde, hvor det var nødvendigt efter det pågældende udlands interne lovgivning, at en bestemt del af aktierne var på andre hænder end moderselskabets. Til administrativ enhed krævedes ikke, at ledelsen i de 2 selskaber var i samme hænder, men blot, at hovedindflydelsen var fælles.

I forbindelse med gennemførelsen af selskabsskatteloven blev der i § 31 fastsat regler om sambeskatning mellem to eller flere selskaber. Bestemmelsen er - stort set - uændret til i dag.

Sambeskatningsinstituttet blev så vidt ses lovfæstet uden større overvejelser.

I en samtidig kommentar (J.Mazanti-Andersen og Henning Gilså) til selskabsskattelovens § 31 er det anført, at der "for første gang i dansk skatteret fastsættes udtrykkelige regler om sambeskatning mellem to eller flere selskaber, hvilket iøvrigt tidsmæssigt falder sammen med, at sambeskatning - • som følge af den progressive beskatnings bortfald - for en meget væsentlig dels vedkommende mister sin betydning. Sambeskatning vil fremtidig som en overvejende hovedregel kun med fordel kunne anvendes enten for at udnytte et datterselskabs underskud eller - hvor der er tale om et udenlandsk datterselskab - for at opnå fradrag for virksomhed i udlandet".

Også bemærkningerne til lovens § 31 er sparsomme, idet det kort anføres:

"Når der indføres en praktisk taget proportional selskabsskat og adgang til skattefrit at overføre udbytte fra et selskab til et andet, vil interessen i sambeskatning af aktieselskaber blive væsentlig mindre end hidtil. Hvor ét eller flere selskaber, der er led i en koncern, arbejder med underskud, kan der imidler-

tid fortsat være trang til sambeskatning. Det er derfor ved bestemmelsen i § 37 foreslået, at selskaber, der hidtil har været sambeskattet, kan begære denne sambeskatning opretholdt. Endvidere foreslås det ved nærværende paragraf, at ligningsrådet, når de i paragraffen stillede betingelser er opfyldt, kan tillade, at to eller flere selskaber sambeskattes på vilkår, der nærmere fastsættes af ligningsrådet".

Med baggrund i denne bemyndigelse har ligningsrådet årligt fastsat de nærmere betingelser og vilkår for sambeskatning.

Disse har gennem de forløbne år gennemgået en række ændringer, der for den overvejende dels vedkommende har haft til formål at tilpasse sambeskatningsvilkårene til ændringer i den almindelige skattelovgivning og ændringer som følge af årsregnskabsloven. De nugældende regler fremgår af SD-cirk. af 29. december 1983 (1983-48), bilag 4.

For danske koncerner, der er organiseret med et moderselskab og flere handels- og produktionsselskaber, kan det være rimeligt at opretholde sambeskatning mellem disse selskaber, idet det vil være naturligt at beskatte koncernens samlede virksomhed i Danmark, der jo udgør en naturlig forretningsmæssig enhed under ét.

Sådanne hensyn taler ikke i samme grad for at tillade etablering af sambeskatning med udenlandske datterselskaber. I disse tilfælde bliver sambeskatning formentligt i stedet etableret med henblik på skattebesparelse.

Et dansk moderselskab kan således etablere sambeskatning med et udenlandsk datterselskab, som har underskud, for derved at eliminere positiv indkomst i andre selskaber, der er omfattet af sambeskatningen. I den forbindelse skal nævnes, at sambeskatningsindkomsten i det udenlandske datterselskab skal opgøres efter danske regler, og at underskud i det udenlandske datterselskab kan opnås ved at foretage maximale afskrivninger og nedskrivninger på varelagre.

Et dansk moderselskab kan også etablere sambeskatning med et udenlandsk datterselskab, som har overskud, for herved at anvende reglerne om udlandslempelse, jfr. afsnit 9.1. Som nævnt i dette afsnit medfører udlandslempelse kombineret med dobbeltbeskatningslempelse, at ikke alene vil den del af den danske skat, der svarer til den udenlandske indtægt, som hovedregel helt bortfal-

de, men der vil også ske en nedsættelse af den danske skat, der falder på indkomst af virksomhed her i landet.

I denne forbindelse skal det nævnes, at et moderselskab for hvert enkelt skatteår frit kan bestemme, hvilke datterselskaber, der skal omfattes af sambeskatning, og hvilke datterselskaber, der skal holdes udenfor sambeskatningen, men er sambeskatningen med et datterselskab ophævet, vil der kun under særlige omstændigheder blive givet tilladelse til fornyet sambeskatning. Det skal endvidere nævnes, at selv om nedskrivninger m.v. i et datterselskab, omfattet af sambeskatningen, nedsætter beskatningen af overskud i andre selskaber i sambeskatningen, kan det pågældende datterselskab tages ud af sambeskatningen, uden at der sker nogen form for efterbeskatning.

Til belysning af den skattebesparende effekt af sambeskatning med udenlandske datterselskaber skal nævnes følgende eksempler:

a. I en konkret sag havde et selskab gennem udnyttelse af underskud i de udenlandske selskaber undgået dansk beskatning i en årrække, og ved på det rigtige tidspunkt at ophæve sambeskatningen med 2 udenlandske datterselskaber undgik selskabet beskatning af nedskrivninger til ialt 14 mill, kr., foretaget i de udenlandske selskabers danske indkomstopgørelse. Ydermere opnåede selskabet et skattemæssigt fradragberettiget tab ved salg af aktierne i de udenlandske datterselskaber på ca. 16 mill. kr. efter de dagældende aktiebeskatningsregler. En beregning viser, at disse transaktioner har givet Danmark et skattetab 14,7 mill, kr., hvor det samlede tab i det pågældende udland andrager 18,5 mill, kr., således at selskabets tab kun udgør 3,8 mill, kr., efter fradrag af sparet skat.

b. Følgende forenklede eksempel viser, hvorledes den danske skat kan nedbringes ved hjælp af (konstruerede) underskud.

Dansk moderselskabs skattepligtige indkomst ... 40.000

Udenlandsk datterselskab:

Skattepligtig indkomst i udlandet ... 0

Yderligere nedskrivning på

varelager 40.000 - 40.000

0

Ved at foretage yderligere nedskrivninger på varelageret i et sambeskattet udenlandsk datterselskab uden indkomst, bortfalder skatten af det danske moderselskabs skattepligtige indkomst.

Hvis det i eksemplet omhandlede selskab senere ophæver sambeskatningen med det udenlandske datterselskab, vil den yderligere foretagne nedskrivning på varelageret, 40.000 kr., der har haft fuld virkning i den danske indkomst, ikke kunne genbeskattes. Det samme gør sig gældende for afskrivninger på driftsmidler, bygninger m.v., som alene er foretaget med virkning for den danske indkomst.

c. Det følgende eksempel viser, at den danske skat af indtægten fra et moderselskabs virksomhed i Danmark kan nedbringes ved at etablere sambeskatning med et udenlandsk datterselskab, beliggende i et "exemptionsland", således at tilbageførsel af nedskrivninger i datterselskabet giver de virkninger af udlandslempelsesreglerne, som er nævnt i eksemplerne i afsnit 9.1.

Moderselskabets skattepligtige indkomst 40.000

Udenlandsk datterselskab:

Skattepligtig indkomst i udlandet ... 0

(ingen skat i udlandet)

Ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten

tilbageføres nedskrivning på varelager/

driftsmidler eller lignende 60.000 60.000

Sambeskatningsindkomst 100.000

Skat (40%) 40.000

,, , , T , 40.000 x 60.000 , , nnn

- udlandslempelse $\frac{1}{2}$ x 12.000

100.000

Skat efter udlandslempelse 28.000

, , n 28.000 x 60.000 , , onn

- exemptionslempelse 16.800

100.000

Skat at betale til Danmark 11.200

Svarende til 28% af den danske indkomst.

Ved 50 pct. dansk skat vil den tilsvarende procent blive 35.

Som det fremgår, er mulighederne for at nedbringe skattetilsvaret store. Reglerne har derudover den virkning, at jo større den udenlandske indkomst gøres i forhold til den danske indkomst,

jo mindre bliver skatteprocenten af den danske indkomst. Hvis det i eksemplet nævnte selskab kan tilbageføre nedskrivninger/afskrivninger m.m. med et større beløb end de anførte 60.000 kr., vil skatteprocenten kunne reduceres yderligere. Tilbageføres f. eks. 160.000 kr., vil beregningen blive således:

Moderselskabets uforandrede skattepligtige		
indkomst		40.000
Skattepligtig indkomst for det		
udenlandske selskab i udlandet		
(exemptionsland)		0
Tilbageførte ned- og/eller		
afskrivninger m.v.	160.000	160.000
Sambeskatningsindkomst		200.000
Skat (40%)		80.000
80.000 x 160.000		
Udlandslempelse $\frac{1}{2}$ x		32.000
	200.000	
Skat efter udlandslempelse		48.000
Exemptionslempelse	48.000 x 160.000	38.400
	200.000	
Skat at betale til Danmark		9.600
Svarende til 24% af den danske indkomst.		
Ved 50 pct. dansk skat vil den tilsvarende procent blive 30.		

Denne nedsættelse af skatteprocenten fra 40% til 28/24% fremkommer alene ved at tilbageføre de i det udenlandske datterselskab foretagne nedskrivninger/afskrivninger for at få størst mulig lempelse.

Såfremt datterselskaber er beliggende i et udland, hvorfra indkomsten efter overenskomst eller ligningslovens § 33, er undergivet credit, vil resultatet blive det samme, såfremt den udenlandske skat er lig med eller større end den danske. Hvis den udenlandske skat er mindre end den danske, vil der også kunne opnås en nedsættelse af den danske skat dog af et noget mindre omfang.

De anførte eksempler viser, at sambeskatning med udenlandsk datterselskaber giver en række særlige problemer.

I den forbindelse skal det nævnes, at sambeskatning i visse tilfælde også giver særlige kontrolproblemer.

Udvalget har ikke undersøgt, hvor stort det samlede provenutab har været som følge af sambeskatning med udenlandske datterselskaber, men i en redegørelse fra Århus kommune; bilag 5, påvises det, at skattebesparelsen som følge af sambeskatning for 7 sambeskattede moderselskaber andrager ca. 13 mill. kr. af en total beregnet selskabsskat på 270 mill. kr. Se iøvrigt afsnit 13.

Udvalget er som nævnt af den opfattelse, at de hensyn, som taler for sambeskatning af danske koncerner (omtalt side 195), ikke gælder i samme grad for koncerner med udenlandske datterselskaber. Sambeskatning med udenlandske datterselskaber etableres formentligt kun med henblik på skattebesparelse. Dertil kommer - som belyst i eksemplerne - at sambeskatning i disse tilfælde giver en række særlige problemer. Endelig medfører sambeskatning med udenlandske datterselskaber en række kontrolproblemer.

Udvalget foreslår derfor en fuldstændig ophævelse af adgangen til sambeskatning med udenlandske datterselskaber.

Det bør i denne forbindelse nævnes, at sambeskatning med udenlandske datterselskaber stort set ikke kendes i lande med tilsvarende skattesystemer som det danske.

Såfremt reglerne om sambeskatning med udenlandske datterselskaber ikke ophæves generelt, og reglerne om udlandslempelse ikke ophæves, jfr. udvalgets indstilling (i afsnit 9.1), foreslår udvalget at begrænse virkningerne af sambeskatning med udenlandske datterselskaber. Dette kan ske ved, at der ikke indrømmes udlandslempelse for indkomst fra udenlandsk datterselskaber, og at ophør af sambeskatning med et udenlandsk datterselskab medfører en "afsluttende ansættelse".

Der synes ikke at være argumenter, som på afgørende måde taler imod gennemførelse af beskatning ved sambeskatningens ophør.

For allerede eksisterende sambeskatninger, hvor udenlandske datterselskaber ikke har kunnet anvende investeringsfonds og forskudsafskrivninger, betyder forslaget, at almindelige afskrivninger genbeskattes. Beskatning af "fordele", som selskaberne aldrig har haft, kommer ikke på tale. For nedskrivning på varelagre kan det eventuelt være nødvendigt at fast-

sætte overgangsregler for eksisterende sambeskatninger, hvor der er indtægtsført nedskrivning ved sambeskatningens begyndelse. F.eks. således at alene forskellen mellem nedskrivningen ved sambeskatningens ophør og nedskrivningen ved dens begyndelse skal indtægtsføres.

Vurderingen af handelsværdien ved sambeskatningens ophør kan næppe antages at adskille sig væsentligt fra den værdifastsættelse, der skal foretages ved sambeskatningens indtræden. Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne kan heller ikke antages at være til hinder for at gennemføre en beskatning som foreslået. Formelt set kunne man hævde, at overenskomsterne slet ikke finder anvendelse, da det udenlandske selskab ikke er skattepligtigt til Danmark, men alene - og efter koncernens eget valg - er inddraget i den danske skatteberegning. Som en naturlig konsekvens af, at et moderselskab har inddraget sit udenlandske datterselskab i den danske beskatning, må overenskomsterne - jfr. drøftelserne om beskatning af genvundne afskrivninger på aktiver i udlandet - føre til, at Danmark kan beskatte genvundne afskrivninger.

Udvalget foreslår iøvrigt, at betingelserne m.v. for sambeskatning udformes i en særlig lov om sambeskatning. Herved opnås en bedre retssikkerhed på området. Endvidere imødegås den kritik, der hidtil har kunnet anføres mod grundlaget for de mange ændringer af sambeskatningsreglerne, som dels har været skærpende, dels lempende.

9.3. Samspillet mellem forskellige lempelsesregler, når et selskab har overskud i nogle lande og underskud i andre lande.

Udvalget finder endvidere, at det tillige er nødvendigt at ændre beregningsmetoden ved forskellige lempelsesregler i tilfælde, hvor et dansk selskab har den positive indkomst i nogle lande og underskud i andre lande.

Problemet kan illustreres ved samspillet mellem reglerne om udlandslempelse (9.1.) og en creditregel (f.eks. ligningslovens § 33). Efter en creditregel kan skat, der er betalt til fremmed stat, fradrages i de indkomstskatter, der i Danmark skal betales

af samme indkomst. Fradragsbeløbet kan dog ikke overstige den del af den samlede danske skat, der efter forholdet mellem den i fremmed stat beskattede del af indkomsten og hele den i Danmark beskattede indkomst falder på førstnævnte del af indkomsten.

Et selskabs indkomst er sammensat af:

Licens fra udlandet (kildeskat 30%)	10
Udbytte fra udlandet (kildeskat 30%)	10
Indtægt fra sambeskattet datterselskab beliggende i et "creditland" (ingen skat)	10
Dansk indkomst	- 10
Skattepligtig indkomst	+ 20

Skat heraf (40%) 8

Efter de nugældende regler beregnes lempelserne således (skattepligtig indkomst i nævneren):

Udlandslempelse $\frac{1}{2} \times \frac{20}{20} = 2$

6

Credit for licens

Betalt skat i udlandet 3
 dog højst $\frac{6 \times 10}{20} = 3$

Credit for udbytte

Betalt skat i udlandet 3
 dog højst $\frac{6 \times 10}{20} = 3$

Dansk skat efter lempelse 0

Resultat: Danmark får ikke skat af den positive i udlandet ubeskattede ikke-lempelsesberettigede indtægt.

Det er udvalgets opfattelse, at der ved beregningen af lempelser efter ligningslovens § 33 og dobbeltbeskatningsoverenskomster bør udfindes den del af en pålignet bruttoskat, der svarer til forholdet mellem den samlede indkomstdel og samtlige de (positive) indkomstdele, som udløser skattepåligning.

Ved denne beregningsmåde vil resultatet blive (sum af positive indkomstdele i nævneren $10+10+10=30$)

Dansk skat	8
Udlands lempelse $\frac{1}{2} \times \frac{8 \times_{10}}{20}$	- 2
	6

Credit for licens

Betalt skat i udlandet	3
dog højst $\frac{6 \times_{10}}{30}$	2 2

Credit for udbytte

Betalt skat i udlandet	3
dog højst $\frac{6 \times_{10}}{30}$	2 2 4

Dansk skat efter lempelse 2

Resultat: Danmark får fuld forholdsmæssig skat af den i udlandet ubeskattede ikke-lempelsesberettigede indkomst.

(Det tilføjes, at den vedtagne forhøjelse af den danske selskabsskat til 50 pct. ikke medfører nogen ændring af princippet i de nævnte eksempler).

For at hindre at lempelsesreglerne får en utilsigtet virkning, foreslår udvalget, at det ved en ændring af ligningslovens § 33 fastlægges, at der ved beregningen af den del af den danske skat, der skal henføres til en given udenlandsk indkomst, kun medregnes de positive indkomstdele, som bærer skatten.

9.4. Kædebeskatning - Selskabsskattelovens § 13, stk. 3, og aktie-avancebeskatningslovens § 4, stk. 5.

Efter selskabsskattelovens § 17, stk. 3, eftergives efter ansøgning den del af et moderselskabs skat, der svarer til forholdet mellem det modtagne udbytte fra et udenlandsk datterselskab og moderselskabets samlede skattepligtige indkomst. Der kan dog ikke eftergives et større beløb end det, som det påhviler det udbyttegivende selskab (datterselskabet) at udrede i skat af udbyttet til moderselskabet. Heraf følger, at det efter § 17, stk.

3, er en betingelse for lempelse, at det selskab, der udlodder udbytte direkte til det danske moderselskab, selv har udredet skat.

Reglen i § 17, stk. 3, kan derfor ikke anvendes i en situation, hvor det udenlandske datterselskab ikke har en skattepligtig indkomst, f.eks. fordi der er tale om et rent holdingselskab, der er fritaget for at betale skat af udbytter, modtaget fra datterdatterselskaber. Dette skyldes, at der som nævnt ikke kan lempes for et større beløb end det, datterselskabet skal betale (og dette beløb er 0), og at der ikke tages hensyn til, at datterdatterselskabet er fuldt beskattet i udlandet.

For at imødegå denne dobbeltbeskatning blev der ved Lov nr. 144 af 13. april 1983 gennemført som en ny regel i selskabsskattelovens § 13, stk. 3, at udbytte, som de i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, anførte selskaber modtager fra udenlandske selskaber, under samme betingelser som anført i selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, ikke skal medregnes til det danske moderselskabs skattepligtige indkomst, såfremt moderselskabet godtgør, at det udbyttegivende selskab beskattes i det pågældende udland efter regler, der ikke i væsentlig grad afviger fra reglerne her i landet.

Ved gennemførelsen af § 13, stk. 3, har man i Danmark indrettet regelsættet i overensstemmelse med den udvikling, der er sket internationalt.

Allerede i 1969 blev der i EF fremsat forslag til direktiv med henblik på at undgå dobbeltbeskatning af udbytter, udloddet af et datterselskab til et moderselskab.

Forslaget var stort set stillet i bero fra 1974 til 1984.

Behandlingen af direktivforslaget blev genoptaget i januar 1984, og det går ud fra to grundsynspunkter.

- 1) Overskuddet skal alene beskattes i datterselskabet.
- 2) Datterselskabet skal ikke tilbageholde udbytteskat ved udlodningen til moderselskabet.

For Danmarks vedkommende vil en vedtagelse af direktivet altså ikke medføre et behov for lovændringer, udover visse konsekvensændringer i kildeskatteloven og selskabsskatteloven.

Af bemærkningerne til lovforslaget om ændring af selskabsskattelovens § 13 fremgår, at hensigten med bestemmelsen var at tilvejebringe skattemæssig ligestilling mellem rene danske kon-

cerner og koncerner, hvori indgår udenlandske datterselskaber, samt at eliminere den dobbeltbeskatning, der i visse tilfælde fandt sted efter den praksis, der var udviklet om selskabsskatte- lovens § 17, stk. 3.

Selskabsskattelovens § 13, stk. 3, indeholder en bemyndigelse til ministeren for skatter og afgifter til nærmere at fastsætte regler om betingelserne for, at de kvalitetskrav, som må stilles til de udenlandske selskabsskattesystemer, kan anses for opfyldt.

Bekendtgørelse nr. 580 af 4. december 1984 er udstedt med hjemmel i denne bemyndigelse til ministeren for skatter og afgifter.

Ved afgørelsen af, om det enkelte lands selskabsskattesystem i væsentlig grad afviger fra de her i landet gældende regler, foretages en samlet vurdering af det udenlandske skattesystem.

Ved denne samlede vurdering lægges der vægt på følgende fundamentale skatteretlige principper:

- a) At der er tale om en egentlig indkomstbeskatning, og ikke en beskatning i form af afgifter eller lignende, der opkræves uafhængigt af indkomstens størrelse.
- b) At den udenlandske selskabsbeskatning er baseret på et globalindkomstprincip, således at en indkomst skal medregnes ved indkomstopgørelsen, uanset hvor i verden den er indtjent.
- c) At det udenlandske selskabs indkomst opgøres som summen af samtlige indkomster, uanset fra hvilken kilde indkomsten stammer.
- d) At det udenlandske selskabsskattesystem principielt oprettholder en vis økonomisk dobbeltbeskatning af udloddede udbytter, d.v.s. at der ikke må være regler om, at det udloddende selskab har fradragsret for det udloddede udbytte.
- e) At indkomsten beskattes efter en sats af rimelig størrelse, formentlig ikke under 36 pct. af en skattepligtig indkomst, opgjort under hensyn til de ovennævnte fundamentale principper.

I bemærkningerne til lovforslaget og i skattedepartementets cirkulære af 17. december 1984 lægges endvidere vægt på, at forskellige former for konkrete skattelettelser ligeledes bør indgå i bedømmelsen. Der kan være tale om konkret, bevillingsmæssig lempelse, særligt lempelige regler for bestemte virksomhedstyper eller visse brancher eller generel skattefrihed i kortere eller

længere tid for fremmede virksomheder, der etablerer sig i det pågældende land. Der kan også tages hensyn til, at selskabsindkomsten - på trods af rimelige materielle regler - faktisk ikke beskattes på grund af karakteren af lignings- og opkrævningssystemerne i det pågældende udland. Dette sammenholdt med det ovenfor anførte om hensigten med bestemmelsen, nemlig at eliminere en eventuel økonomisk dobbeltbeskatning gjorde, at de generelle krav til det fremmede selskabsskattesystem i bekendtgørelsen blev suppleret med krav om, at der i forbindelse med den konkrete ligningsmæssige behandling, eventuelt i et bilag til selvangivelsen meddeles oplysning om hvert enkelt datterselskabs navn og hjemsted. Herudover skal det specificeres, hvorledes modtagne udenlandske udbytter fordeler sig på de enkelte udbyttegivende selskaber, og det skal dokumenteres, at der faktisk er betalt indkomstskat af den til grund for udbyttet liggende selskabsindkomst. De danske skattemyndigheder kan kræve at få forelagt de udenlandske datter- og datterdatterselskabers regnskaber m.v. som betingelse for, at der kan indrømmes skattefrihed efter selskabsskatteovens § 13, stk. 3.

Indsigt i regnskabsaflæggelsen er bl.a. af væsentlig betydning for at sikre, at koncernforbundne selskaber ikke vilkårligt i samhandels- eller finansieringsforhold overfører indkomst til udenlandske datterselskaber for derefter at hjemtage midlerne som skattefrit udbytte.

Kravene om specifikation og dokumentation skal sikre, at der - under hensyn til at hensigten med reglen har været at ligestille udbytter fra danske datterselskaber med tilsvarende beskattede udbytter fra udenlandske datterselskaber - ikke indrømmes skattefrihed i andre tilfælde end dem, hvor udbyttet ville have været skattefrit, såfremt det var blevet udloddet af et dansk datterselskab.

Det er endvidere af betydning for den ligningsmæssige behandling, at der kan holdes regnskab med de skattefrie udbytteindtægter, idet der i henhold til de gældende aktiesalgsregler ikke indrømmes fradrag for tab ved afståelse af datterselskabsaktierne på et tidspunkt indenfor 3 år efter anskaffelsen, i det omfang tabet modsvares af skattefrie udbytteindtægter.

Ifølge § 13, stk. 3, påhviler det det udbyttemodtagende selskab at godtgøre, at betingelserne for skattefrihed er opfyldt.

Såfremt den dokumenterede selskabsskat udgør en procentvis lavere skat af indkomsten, end angivet under de generelle krav, må selskabet nærmere redegøre for årsagerne hertil. En procentvis lavere skat end angivet i de generelle krav må - uanset om denne lavere procent skyldes en konkret lempelse, der er direkte hjemlet, eller blot er en faktisk følge af skattesystemets karakter - umiddelbart føre til, at moderselskabet ikke kan modtage udbyttet skattefrit.

Administrativt forudsætter reglen i § 13, stk. 3, som ovenfor anført, at der i hvert enkelt tilfælde skal foretages en samlet vurdering af de udenlandske beskatningsforhold, herunder en analyse af hele skattesystemet. Lovreglen pålægger det udbyttemodtagende selskab at godtgøre, at betingelserne er opfyldt. Denne uforholdsmæssigt store bevisbyrde er pålagt nu alle selskaber med udenlandske datterselskaber, uanset om de har få eller mange datterselskaber. Selskabet må erhverve sig kendskab til beskatningssystemet i de enkelte lande og holde sig ajour hermed. Også skattemyndighederne er forpligtet til at holde sig orienteret om beskatningssystemet i en række lande, samt indhente oplysninger om ændringer heri. I forbindelse hermed skal der tages stilling til, om ændringerne medfører, at betingelserne for skattefritagelse ikke længere er til stede.

Administrativt er denne fremgangsmåde tung både for selskabet og skattemyndighederne.

I praksis beregner selskaberne i vid udstrækning skattefritagelsen uden at fremsende dokumentation, hvorved bevisbyrden indirekte vøltes over på skattemyndighederne.

Baggrunden for reglens tilbliven var et stærkt pres fra selskaber her i landet om lempelse for skatter betalt af datterdatterselskaber i udlandet, således at kædebeskatningen kunne undgås.

Da den såkaldte økonomiske dobbeltbeskatning i 1976 blev lempet ved ordningen med skattegodtgørelse til aktionærerne, blev det samtidig i § 13, stk. 1, nr. 2, bestemt, at udbytte fra datterselskaber til moderselskaber helt blev fritaget for beskatning. Denne bestemmelse var en konsekvens af, at skattegodtgørelsesordningen vanskeligt kunne forenes med de dagældende datter-

selskabslempelsesregler. Fritagelsen kom kun til at gælde for udbytter fra danske datterselskaber.

Det fremgår ikke direkte af bemærkningerne til § 13, stk. 1, nr. 2, hvorfor udbytter fra udenlandske datterselskaber ikke blev taget med under skattefriheden. Grunden har klart været frygten for, at udenlandske aktieudbytter som følge af den nye regel helt ville blive fritaget for beskatning, hvis det pågældende datterselskab er hjemmehørende i et skattely-land.

Lempelsesreglen i selskabsskattelovens § 17, stk. 3, anfører, at datterselskabslempelsesbeløbet ikke kan overstige det beløb, som det påhviler det udbyttegivende selskab - datterselskabet - at udrede i skat af udbyttet til moderselskabet. Bestemmelsen anses til hinder for ved lempelsesopgørelsen at tage hensyn til skatter betalt af datterdatterselskaber, jfr. afsnit 9.4. indledningsvis.

Baggrunden for denne fortolkning er, at det formentlig er en administrativ umulig opgave på grund af manglende prioriteringsregler og periodiseringsregler at følge pengestrømmen i datterdatterselskaber, og dette gør det umuligt at beregne datterselskabslempelsen.

uanset de anførte administrative besværligheder må reglen i § 13, stk. 3, derfor anses for den mest hensigtsmæssige løsning på kædebeskatningsproblemet.

Udvalget er opmærksom på, at reglen kun har virket i kort tid, og en kommende listning over de lande, der efterhånden godkendes, vil nok i nogen grad afbøde de ovenfor beskrevne administrative besværligheder. Udvalget vil dog pege på, at de enkelte skattemyndigheder i en overgangsperiode kan administrere området forskelligt, hvilket ikke tilgodeser retssikkerhedskravene.

Såfremt de kommende års administration af reglen viser, at den vanskeligt lader sig praktisere, finder udvalget, at det bør overvejes at ophæve reglen. Herefter skal der igen beregnes datterselskabslempelse efter selskabsskattelovens § 17, stk. 3, § 17 B, stk. 3, og § 18, stk. 3, hvorefter det er en betingelse, at der foreligger tilstrækkelig dokumentation for skattepligtig indkomst og betalt skat heraf til at beregne datterselskabslempelsen.

Det er endvidere udvalgets opfattelse, at spørgsmålet om en anden ordning end den nuværende regel i selskabsskattelovens § 13, stk. 3, bør indgå i overvejelserne om udmøntningen af den skattereform, som er aftalt i juni 1985. Som et led i denne reform er det nemlig aftalt, at dobbeltbeskatningen af aktieudbytte skal ophæves fra 1990. Metoden til ophævelsen er endnu ikke aftalt, men det skal tilstræbes, at fordelene ved ophævelsen i første række kommer selskaberne til gode.

I denne forbindelse vil udvalget også nævne spørgsmålet om en ændring af bestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 5, hvorefter aktie- og anpartsselskaber ikke er omfattet af lovens hovedaktionærregler. Bestemmelsen medfører, at et selskab kan afstå aktier i andre selskaber uden beskatning af eventuel fortjeneste, hvis selskabet har ejet aktierne i mindst tre år. Ved indførelsen af bestemmelsen i 1983 blev som begrundelse anført, at et moderselskab havde mulighed for skattefrit at frigøre de midler, der var opsparet i et datterselskab, idet udlodning af udbytte var skattefrit efter selskabsskattelovens § 13, stk. 3.

Denne bestemmelse, hvorefter selskaber ikke er omfattet af hovedaktionærreglerne om avancebeskatning, gælder i alle moder/datterselskabsforhold og altså også i de tilfælde, hvor selskabsskattelovens § 13, stk. 3, ikke kan anvendes, f.eks. fordi datterselskabet er beliggende i et skattely-land.

Resultatet er, at i de tilfælde, hvor reglen i § 13, stk. 3, ikke kan anvendes, og moderselskabet er skattepligtig af udbytte fra datterselskabet, kan selskaberne vælge at undlade udlodning af udbytte, så midlerne opsamles i datterselskabet. Moderselskabet kan så senere hjemtage de opsamlede midler ved at afstå aktierne i datterselskabet (eller ved at likvidere dette), idet fortjenesten er skattefri efter aktieavancebeskatningslovens regler.

Det er udvalgets opfattelse, at der bør være overensstemmelse mellem selskabsskattelovens regler om udbytte fra datterselskaber og aktieavancebeskatningslovens regler om afståelse af aktier i datterselskaber.

Det er tillige udvalgets opfattelse, at uanset om § 13, stk. 3, måtte blive ophævet og § 17, udvidet til også at omfatte uden-

landske datterdatterselskaber, vil der ikke være nogen begrundelse for at fritage moderselskaber for avancebeskatning ved afståelse af aktier i udenlandske datterselskaber, hjemmehørende i lande, der ikke kvalificerer til skattefrihed efter den gældende regel i § 13, stk. 3, d.v.s. typisk skattely-lande.

10. Multinationale foretagender.

I multinationale foretagender forekommer der almindeligvis omsætning mellem selskaberne eller virksomhederne i koncernen i form af varer, tjenesteydelser, lån m.v. Den centrale styring i en sådan koncern medfører, at der kan fastsættes pris- og aftalevilkår, der ikke ville forekomme mellem uafhængige foretagender. Som led i den centrale styring af koncernens indtjening kan det forekomme, at den interne prisfastsættelse (transfer pricing) foretages på grundlag af kendskabet til beskatningen i de lande, hvor koncernens selskaber eller virksomheder er hjemmehørende. Ved en sådan intern prisfastsættelse kan koncernen flytte fortjeneste fra det ene selskab til det andet og derved påvirke koncernens samlede skattetilsvær.

10.1. Selskabsskattelovens § 12.

For at imødegå kunstig nedsættelse af det skattepligtige overskud er der i selskabsskattelovens § 12 fastsat særlige regler for danske selskaber eller foreninger m.v., der kontrolleres af udenlandske virksomheder.

a. Lovgrundlaget.

Bestemmelsen i selskabsskattelovens § 12 har følgende ordlyd:

"§ 12. Såfremt et her hjemmehørende selskab eller forening m.v., der kontrolleres af en udenlandsk virksomhed, i sine handelsmæssige eller økonomiske forbindelser med denne er underkastet andre vilkår end dem, som ville gælde for et uafhængigt foretagende, skal til selskabets eller foreningens skattepligtige indkomst henføres den fortjeneste, som selskabet eller foreningen må antages at ville have opnået, hvis selskabet eller foreningen havde været et uafhængigt foretagende, der under frie vilkår afsluttede forretninger med vedkommende udenlandske virksomhed.

Stk. 2. Reglen i stk. 1 finder tilsvarende anvendelse på udenlandske selskaber og foreninger m.v., såfremt den i § 2, stk. 1, a), omhandlede virksomhed med fast driftssted her i landet udøves som en filialvirksomhed af den i udlandet udøvede hovedvirksomhed.

Stk. 3. For udenlandske forsikringsselskaber, der driver forsikringsvirksomhed her i landet, fastsættes indkomsten her i landet til den del af selskabets samlede indkomst, opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler, som efter forholdet mellem dets brutto-præmieindtægt her i landet og dets samlede brutto-præmieindtægt falder på brutto-præmieindtægten her i landet. Hvor særlige forhold gør sig gældende, kan ministeren for skatter og afgifter efter indstilling fra ligningsrådet tillade en anden opgørelsesmåde anvendt."

Bestemmelsen er uændret siden selskabsskattelovens ikrafttræden fra og med skatteåret 1962/63. Den er i sit principielle indhold i overensstemmelse med tilsvarende bestemmelser i de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster, jfr. artikel 7, stk. 2-6, og artikel 9, stk. 1, i OECD's Model Dobbeltbeskatningsoverenskomst vedrørende Indkomst og Formue ("modelkonvention") af 1977.

§ 12 angår kun de tilfælde, hvor en udenlandsk virksomhed har den kontrollerende indflydelse på et her i landet hjemmehørende datterselskab m.v. eller en her hjemmehørende filial. Det antages dog i praksis, at tilsvarende retningslinier finder anvendelse i de tilfælde, hvor et dansk foretagende har den kontrollerende indflydelse på et udenlandsk selskab, filial m.v.

Medens bestemmelsen i stk. 3 vedrørende udenlandske forsikringsselskaber som hovedregel foreskriver anvendelsen af den såkaldte globale eller "unitære" metode, indeholder stk. 1 og 2 ikke nogen tilsvarende begrænsning med hensyn til valget af metode ved korrigerende af den skattepligtige indkomst. Der er her fornøden hjemmel til at anvende den såkaldte direkte metode, eller "arms længde" metoden, som indebærer en konkret vurdering af, hvilken fortjeneste datterselskabet (filialen) ville have opnået under frie vilkår.

Det skal bemærkes, at der internationalt - herunder inden for OECD - overvejende er tilbøjelighed til at foretrække den direkte metode.

Den globale metode anvendes i skattelovgivningen i visse delstater i USA under betegnelsen "Unitary Taxation". Metoden benyttes, når en virksomhed i en delstat er koncernforbundet med virksomhed i andre af USA's delstater eller i udlandet. Metoden indebærer, at den globale fortjeneste for alle virksomheder i den

pågældende koncern skal fordeles på de enkelte virksomheder efter bestemte kriterier. I Californien anvendes f.eks. en trefaktor-formel af tre lige komponenter, nemlig forholdsmæssig "property, payroll and sales" (aktiver, lønsum og omsætning).

Som det fremgår af § 12, stk. 1, vedrører bestemmelsen såvel de "handelsmæssige" som de "økonomiske" forbindelser mellem den danske og den udenlandske virksomhed. Dette indebærer, at der er mulighed for at gribe korrigerende ind, ikke blot for så vidt angår det løbende handelsmæssige samkvem (afregningspriser, omkostningsfordeling, kreditvilkår m.v.), men også for så vidt angår det mere langsigtede finansieringsgrundlag, herunder f.eks. det forhold, at et udenlandsk moderselskab i større omfang end "normalt" vælger at finansiere sit danske datterselskab gennem lån i stedet for gennem indskud af aktiekapital - såkaldt "tynd kapitalisering". Om dette forhold kan nærmere henvises til afsnit 10.3.

Skattemyndighedernes administration af § 12 har givet anledning til klage til Folketingets Ombudsmand, jfr. dennes beretning for året 1973, s. 215-27. Ombudsmanden udtalte, at den fremstilling af bevisbyrdeproblemet i selskabsskattelovens § 12, som statens ligningsdirektorat og skattedepartementet tidligere havde givet, gav udtryk for større vanskeligheder med hensyn til skattemyndighedernes administration af bestemmelsen, end der måtte antages at være. På grund af den retlige tvivl, der knytter sig til § 12, afstod ombudsmanden dog fra at udtale kritik over for ligningsdirektoratet og skattedepartementet i anledning af disse myndigheders standpunkt.

Vedrørende fortolkningen af § 12, stk. 1, fremhævede ombudsmanden følgende hovedpunkter:

"Ordet "skal" i bestemmelsen indebærer, at ligningsmyndighederne har en pligt til at foretage den i slutningen af bestemmelsen omtalte indkomstansættelse, hvis de to betingelser, der omtales i bestemmelsens indledning, er opfyldt; det vil sige, hvis vedkommende selskab dels kontrolleres af en udenlandsk virksomhed, dels i sine handelsmæssige eller økonomiske forbindelser med denne er underkastet andre vilkår end dem, som ville gælde for et uafhængigt foretagende.

Der er ikke i selskabsskatteloven optaget udtrykkelig bestemmelse om bevisbyrden, men den positive formulering af betingelserne tilkendegiver efter almindelig lovaffattelsesteknik, at de nævnte betingelser positivt må godtgøres. Bevisbyrden for, at de to betingelser er opfyldt, påhviler således principielt ligningsmyndighederne.

Den første betingelse indebærer, at ligningsmyndighederne må påvise, at selskabet i sine dispositioner er underlagt direktiver m.v. fra en udenlandsk virksomhed i et omfang, der ikke blot har karakter af almindelige handelsmæssige relationer, jfr. hertil Thøger Nielsen, Indkomstbeskatning I.

Den anden betingelse indebærer, at ligningsmyndighederne må påvise, at selskabet er undergivet vilkår, der på relevant måde, jfr. ovenfor, er forskellige fra de vilkår, som ville gælde for et uafhængigt foretagende, således at disse andre vilkår bl.a. har indflydelse på selskabets skattepligtige indkomst.

Uafhængigt af bevisbyrdereglerne gælder imidlertid en oplysningspligt for selskaberne bl.a. i henhold til skattelovgivningens almindelige regler, jfr. herved skattekontrollovens bestemmelser, særlig § 6. Selskaberne må således, eventuelt efter opfordring fra ligningsmyndighederne, give oplysninger om de handelsmæssige og økonomiske vilkår, de er undergivet, til brug for skattemyndighedernes vurdering af, om betingelserne er opfyldt. Oplysningspligten omfatter vel næppe en egentlig pligt til at fremlægge koncernregnskabet, men skattemyndighederne er formentlig - som det er antaget i Norge - berettigede til at opfordre selskabet til at fremkomme med koncernregnskabet til bedømmelse af, om betingelserne i § 12, stk. 1, i selskabsskatteloven er opfyldt, således at undladelse af at efterkomme skattemyndighedernes opfordring i et vist omfang gennem bevislættelser kan virke i disfavør for selskabet, ved at kravet til beviserne iøvrigt slækkes.

Grundlaget for beviset vil navnlig være de således af selskabet tilvejebragte oplysninger om de handelsmæssige og økonomiske forbindelser, og skattemyndighederne må på grundlag af disse oplysninger føre bevis for, at de kommercielle forbindelser er væsentligt anderledes end mellem uafhængige virksomheder.

Hvis de to betingelser er opfyldt, skal ligningsmyndighederne som nævnt til selskabets skattepligtige indkomst henføre den

fortjeneste, som selskabet må antages at ville have opnået, hvis det var et uafhængigt selskab, der under frie vilkår afsluttede forretninger med vedkommende udenlandske virksomhed. Der er således tale om en skønsbetonet vurdering, der er bundet af den ramme, at vurderingen alene kan tage sigte på at korrigere den selvangivne indkomst for de skævheder, som det omtalte afhængighedsforhold til den udenlandske virksomhed måtte have skabt. Jeg finder ikke på den givne anledning at burde gå nærmere ind på de særlige problemer, der knytter sig til dette skøns udøvelse".

b. Domstolspraksis m.v. vedrørende samhandel mellem danske og udenlandske skatteydere.

Der ses ikke at være afsagt domme om skattemæssig korrektion af afregningsprisen mellem et dansk datterselskab/ filial og et udenlandsk moder- eller søsterselskab, medens der er afsagt flere landsskatteretskendelser, jfr. ligningsvejledningen 1984, (Selskaber) SE 3.

En landsskatteretskendelse af 7. april 1983 (1983.90), hvori skatteyderen fik medhold, er indbragt for domstolene. Skattemyndighederne fandt det ikke godtgjort, at selskabet havde modtaget ydelser fra moderselskabet i USA i et sådant omfang, at selskabet ansås for berettiget til at fradrage 6 pct. af bruttoomsætningen som betaling herfor.

En landsskatteretskendelse af 29. december 1981, der gav skattemyndighederne medhold, blev indbragt for domstolene, men sagen er hævet af selskabet.

Sagen vedrørte et selskab, hvis skattepligtige indkomst blev forhøjet med udgangspunkt i den gennemsnitlige bruttoavance hos andre ligeledes afhængige selskaber i branchen. I kendelsen oplystes det, at selskabet i ca. 40 år ikke havde selvangivet en positiv indkomst bortset fra enkelte år, og da ikke over 2.000 kr.

Vedrørende spørgsmålet om skattemyndighedernes bevisbyrde skal der kort citeres nogle centrale afsnit fra 2 landsskatteretskendelser:

1. Kendelse af 9. marts 1972 (Filmbranchen).

"Efter det oplyste må landsskatteretten være enig med skatterådet i, at selskabets skattepligtige indkomst ifølge den nævnte lovbestemmelse (selskabsskattelovens § 12) kan fastsættes efter et skøn, idet det udenlandske moderselskab har en dominerende stilling i selskabet, og idet de skattelignende myndigheder er afskåret fra nærmere at undersøge de handelsmæssige og regnskabsmæssige forhold mellem moder- og datterselskab."

Kendelsen ses ikke offentliggjort.

2. Landsskatteretskendelse 1981.14 (Oliebranchen) hedder det:

"Landsskatteretten fandt, at hvor størstedelen af det pågældende marked var behersket af multinationale koncerner, og der ikke fandtes uafhængige virksomheder af betydning, hvormed der kunne sammenlignes, ville der kunne foreligge sådanne indicier, at en skønsmæssig ansættelse måtte anses for hjemlet i selskabsskattelovens § 12, selv om der ikke kunne påvises konkrete forhold. Landsskatteretten fandt imidlertid efter det oplyste, herunder om størrelsen af bruttoavance ifølge det officielle regnskab, om den korrektion heraf, der burde foretages ved sammenligning med andre selskabers bruttoavance og om usikkerheden ved beregningen af den af statsskattedirektoratet forudsatte bruttoavance, at der ikke var tilvejebragt tilstrækkeligt klart grundlag for at bringe selskabsskattelovens § 12 i anvendelse i nærværende sag. Den pågældende ansættelse blev derfor nedsat til det selvangivne beløb."

Der synes også at være en vis usikkerhed i forbindelse med ansættelserne i henhold til selskabsskattelovens § 12.

I kendelsen vedrørende filmbranchen anføres det:

Ansættelserne er i overensstemmelse med en mangeårig praksis med hensyn til selskaber i filmbranchen foretaget skønsmæssigt på grundlag af en procentdel af selskabets indtægt ved udlejning af film, og fremkommer således:

Skatteåret 1968/69:

3% af indtægt ved udlejning af film	kr. 111.042,-
+ renteindtægt	<u>kr. 1.008,-</u>
Ansæt indkomst	<u>kr. 112.050,-</u>

Her ses det, at landsskatteretten tiltræder skattemyndighedernes opfattelse, hvorefter den skattepligtige indkomst ansættes som andel af selskabets lejeindtægt.

I kendelsen 1981.14 vedrørende oliebranchen er landsskatteretten af den opfattelse, at den skønsmæssige ansættelse, der kan foretages efter § 12, bør ske med udgangspunkt i en sammenligning med andre selskabers bruttoavancer, jfr. også tidligere landsskatteretskendelse af 29. december 1981.

c. Undersøgelse af 13 datterselskaber.

En undersøgelse foretaget af statsskattedirektoratet af 13 datterselskaber i 3 brancher for 3 år viste det generelle træk, at bruttoavancens størrelse netop var sådan, at beløbet dækkede øvrige afholdte omkostninger samt efterlod et normalt mindre, regnskabsmæssigt overskud.

De 39 selvangivne indkomster fordelte sig således:

10 positive indkomster på ialt	9,8 mio.
19 indkomster på	0
10 negative indkomster på ialt	68,6 mio.

Skattemæssigt underskud at fremføre: 64 mio. fordelt på 3 selskaber.

Herudover har selskaberne formentligt "skattemæssige reserver" i form af ikke benyttede afskrivninger og nedskrivninger på varelagre.

Det blev oplyst, at moderselskabet havde fastlagt datterselskabets indkøbsprispolitik som følger:

Med udgangspunkt i forventede salgspriser på det danske marked og under hensyntagen til forventede samlede omkostninger i selskabet blev indkøbspriserne fra koncernen fastsat således, at det regnskabsmæssige overskud netop androg 2% af nettoomsætningen. Den gennemførte praksis vil derfor medføre reguleringer ført over varekøbskontoen ved debet eller kreditnotaer, primært i forbindelse med udarbejdelsen af årsregnskabet.

10.2. Udvalgets overvejelser og forslag.

I 1983 udsendte statsskattedirektoratet revisionsmeddelelse "Transfer pricing og arms længde-princippet" som vejledning til de lignende myndigheder. I modsætning til tidligere udsendte revisionsmeddelelser, hvor der udover en beskrivelse af det pågældende emne også anvendes skatteretlige løsninger, kan revisionsmeddelelsen vedrørende transfer priser mere karakteriseres som en generel beskrivelse af en problemstilling herunder en omtale af prisfastsættelsesmetoder, der anvendes af OECD-lande.

Arbejdet med bl.a. oliesagerne har vist, at sager af denne type er meget ressourcekrævende.

For at godtgøre at de udenlandske ejere forvrider indkomstgrundlaget, kan det formentlig være nødvendigt - hvis domstolenes krav til skattemyndighedernes bevisbyrde er høje - at gennemgå regnskaber aflagt i udlandet. Det er erfaringen, at udenlandske skattemyndigheder ikke - for de danske skattemyndigheder - vil gennemføre omfattende og langvarige revisioner. Hertil kommer også usikkerheden i at sammenligne forskellige landes handels- og omkostningsmæssige mønstre.

Det kunne derfor overvejes, om skattemyndighederne i brancher, der er domineret af udenlandske selskaber, direkte bør kunne ansætte den skattepligtige indkomst til det beløb, som myndighederne skønner, at et uafhængigt selskab under tilsvarende situation ville have haft i indkomst. Det kan nævnes, at en række lande (f.eks. Storbritannien, Frankrig og Belgien) ved lovgivning har indført omvendt bevisbyrde, hvorefter det påhviler de skattepligtige at godtgøre, at dispositioner, foretaget med f.eks. koncernforbundne virksomheder i udlandet, er i overensstemmelse med armslængde princippet.

Endelig finder udvalget, at den foreliggende lovgivning, retspraksis og information, såvel i relation til skatteyderen som til skattemyndigheder er utilstrækkelig. I udlandet tilvejebringes i disse år såvel egentlig lovgivning som administrativt fastsatte retningslinier.

Med henblik på at tilvejebringe forslag til såvel lovgivning på området som forslag til anvisninger af bindende art for skattemyndighederne og skatteyderne foreslår udvalget, at der nedsættes en arbejdsgruppe under ministeren for skatter og afgifter. Udover repræsentanter for skattemyndighederne bør arbejdsgruppen bl.a.

bestå af repræsentanter fra industriministeriet, monopoltilsynet, toldvæsenet, Danmarks statistik og erhvervslivet. Arbejdsgruppen skal også have til formål at undersøge problemerne om såkaldt "tynd kapitalisering", jfr. nedenfor.

10.3. Tynd kapitalisering.

Aktionærer og andre investorer kan finansiere aktieselskaber enten direkte ved indskud med aktier eller gennem lån, hvor renten er fastsat til en aftalt procentsats eller til en vis andel af selskabets overskud. I de fleste lande findes forskellig skattemæssig behandling af henholdsvis udbytte og renter af lån.

Efter de fleste landes lovgivning vil selskabsoverskud, der udloddes til aktionærene som udbytte, i princippet både blive beskattet i selskabet og hos aktionæren, idet selskabet ikke har fradragsret for udloddet udbytte. Den del af et selskabs overskud, der anvendes til betaling af renter på lån, som selskabet har optaget hos aktionærene eller hos andre, kan derimod fradrages ved opgørelsen af selskabets indkomst, og denne del af selskabets overskud vil således normalt kun blive beskattet hos långiveren.

I dobbeltbeskatningsaftaler er det ofte aftalt, at den del af overskuddet fra et selskab i det ene land, der udloddes som udbytte til aktionærer i det andet land, bliver beskattet med en vis procent i det første land (kildestaten). Tilsvarende gælder også for den del af et selskabsoverskud, der udbetales som rente til långivere i det andet land. Den aftalte sats for kildestatsbeskatning af renter er imidlertid ofte lavere end den aftalte sats for kildestatsbeskatning af udbytte. Hertil kommer, at kildestaten (som Danmark) kan mangle intern hjemmel til at udnytte beskatningsretten vedrørende renter, hvorimod der typisk er hjemmel til kildestatsbeskatning af udbytter.

Det følger heraf, at investorer ofte kan opnå fordele ved lånefinansiering i forhold til indbetaling af aktiekapital.

Hvis investor er et selskab, vil disse fordele dog blive imødegået af, at der ofte er interne regler om nedsat eller ingen selskabsbeskatning af udbytte i moder/datterselskabsforhold.

Finansiering af et selskab gennem lån fremfor gennem indskud mod aktier kan være begrundet ud fra andre hensyn end skattemæssige. Grunden kan f.eks. være, at aktionærer ikke ønsker at miste

indflydelsen over selskabet ved en aktieudvidelse, som de ikke selv finansierer. Hvis f.eks. et selskab skal foretage en investering, som giver mulighed for tilbagebetaling af det investerede beløb i løbet af kort tid, kan selskabet foretrække at optage et lån til finansiering af investeringen fremfor udvidelse af aktiekapitalen, idet selskabet i det førstnævnte tilfælde kan betale sig ud af forholdet til de nye investorer.

Flere steder i udlandet har skattemyndighederne søgt at modvirke en overdreven brug af lån fremfor indskud mod aktier ved at betragte lånet som indskud og renten som udbytte. Dette medfører, at renteudgiften ikke er fradragsberettiget for selskabet. (Teoretisk set skulle det også medføre, at modtageren af renten var indkomstskattepligtig af denne efter samme regler, som gælder for udbytte.)

Det er vanskeligt at afgrænse de tilfælde af urimelig "udtynding af egenkapitalen", som disse indgreb skal ramme. De lande, der har regler mod tynd kapitalisering, har anvendt forskellige metoder til at afgrænse reglernes anvendelsesområde.

En metode er at se på de aftalte vilkår for lånet. I tilfælde af såkaldt hybrid finansiering er lånet opbygget, så det minder mere om en ret til en andel af selskabets overskud end en fordring på selskabet, d.v.s. långiver har næsten samme stilling som en aktionær.

I andre tilfælde ser skattemyndighederne på forholdet mellem selskabets gæld og egenkapital (debt equity ratio). Sammenligningen kan enten være generel for selskabets samlede gæld eller kun angå selskabets gæld til dets aktionærer. Det skal så bedømmes, om forholdet mellem gæld og egenkapital svarer til forholdet til et gennemsnitsselskab, eller der kan i lovgivningen være fastsat et bestemt maksimumsforhold.

En tredje mulighed er en tilnærmelse til et arms længde-princip, hvor det søges fastlagt, om selskabet under normale markedsvilkår kunne have opnået eller ville have opnået et tilsvarende lån fra en uafhængig part.

Som et eksempel på sådanne regler om tynd kapitalisering kan nævnes de canadiske regler, som har til formål at undgå, at non-resident aktionærer med væsentlige aktieposter i et canadisk selskab trækker dette selskabs overskud ud af Canada i form af ren-

ter, som kan fratrækkes ved selskabets indkomstopgørelse, i stedet for i form af udbytter, som må betales af selskabets overskud efter canadisk selskabsbeskatning.

Efter disse regler, der er nærmere omtalt i bilag 6, har et canadisk selskab ikke fradragsret for renteudgifter, som betales til visse udenlandske aktionærer, hvis selskabets samlede gæld er mere end 3 gange så stor som selskabets egenkapital. Hvis forholdet gæld/egenkapital er mindre end 3:1, indrømmes der fradragsret for renter af hele gælden. Hvis forholdet gæld/egenkapital overstiger 3:1, indrømmes der ikke fradragsret for renter af den overskydende del af gælden. Reglerne om tynd kapitalisering tager ikke stilling til det generelle spørgsmål om størrelsen af den aftalte rente.

De canadiske regler angår som nævnt kun fradragsret for renter til visse udenlandske aktionærer, f.eks. en aktionær, som alene eller sammen med forbundne personer ejer 25 pct. eller mere af de udstedte aktier i en aktieklasse i selskabet.

Bestemmelsen om tynd kapitalisering indeholder også værnsregler, som f.eks. skal imødegå, at canadiske selskaber låner af uafhængige tredjemænd, som igen låner af aktionæren i selskabet, (back to back - finansiering).

I dansk lovgivning findes der generelle regler om størrelsen af aktie/anpartskapitalen i selskaber, ligesom der gælder særlige krav med hensyn til aktie- og egenkapitalen i pengeinstitutter og forsikringsselskaber.

Den danske skattelovgivning har ikke specifikke regler, som skal imødegå tynd kapitalisering i internationale relationer. Som et enkelt eksempel inden for skattelovgivningen vedrørende indlandske relationer kan nævnes bestemmelsen i § 2, stk. 1, litra b, i lov nr. 264 af 8. juni 1983 om skattefri virksomhedsomdanning, hvorefter det er en betingelse for anvendelsen af lovens regler, at mindst 75% af vederlaget for den pågældende virksomhed skal ydes i form af aktier eller anparter i selskabet. Bortset herfra indeholder skattelovgivningen ikke selvstændige krav til størrelsen af egenkapitalen, men skattemyndighederne kender alligevel begrebet tynd kapitalisering. Statsskattedirektoratet har i revisionsmeddelelse 1983-3, afsnit 6.2.4. anført følgende ret-

ningslinier om finansieringen af et dansk selskab i et multinationalt foretagende (MNF):

"Det må påses, om der foreligger et rimeligt (normalt) forhold mellem den del af selskabets samlede kapitalbehov, der finansieres gennem egenkapital, og den del, der finansieres gennem lånekapital (fremmedkapital), som er stillet til rådighed af MNF. Hvis lånekapitalen - i forhold til hvad der er normalt for sammenlignelige uafhængige selskaber - må anses for uforholdsmæssig stor, og egenkapitalen altså uforholdsmæssig lille, foreligger der såkaldt "tynd kapitalisering", jfr. punkt 15 d i kommentaren til artikel 10 i OECD's modelkonvention, som alt andet lige vil have den effekt, at et selskabs skattepligtige indkomst nedbringes i forhold til, hvad der ville have været tilfældet for et uafhængigt selskab med normale finansieringsvilkår.

I tilfælde som det beskrevne må der skattemæssigt foretages en "tilpasning" af den samlede finansiering i selskabet, således at en til det normale svarende andel heraf henregnes til egenkapitalen, medens lånekapitalen reduceres tilsvarende. Herefter må der foretages en vurdering af, hvilket beløb en arms længde-rente ville udgøre af et lån svarende til den reducerede lånekapital. Til støtte for det i så henseende fornødne skøn kan der også henses til størrelsen af det udbytte, aktionærer i almindelighed ville kunne forvente af en egenkapital, der er tilpasset som ovenfor anført".

Selskabsskattelovens § 12, stk. 1 og 2, indeholder efter skattemyndighedernes opfattelse hjemmel til at nægte fradrag for renter af lån i tilfælde, hvor skattemyndighederne kan sandsynliggøre, at en uafhængig virksomhed ikke kunne opnå et lån i en tilsvarende situation. Skattemyndighederne antager også, at bestemmelsen kan anvendes, hvor f.eks. et dansk datterselskab optager et lån hos en tredjepart mod garanti fra det udenlandske moderselskab. Det må erkendes, at der kun foreligger en sparsom praksis på området.

Den nuværende udformning af selskabsskattelovens § 12 (og de tilsvarende bestemmelser i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, jfr. OECD-modeloverenskomstens artikel 9) indebærer en særlig tung bevisbyrde for skattemyndighederne, hvorfor muligheden for

at vinde sager om tynd kapitalisering ved landsskatteretten og domstolene for tiden næppe er særlig stor. Det kan tilføjes, at ved nogle af de seneste forhandlinger om dobbeltbeskatningsoverenskomster søger Danmark at indsætte klausuler, som kan give hjemmel for danske skattemyndigheders korrektioner mod tynd kapitalisering.

De praktiske muligheder for at gennemføre korrektioner vedrørende danske datterselskabers rentefradrag vil formentlig være noget større i tilfælde, hvor det f.eks. kan påvises, at forrentningen af et lån hos det udenlandske moderselskab er højere end normalt mellem uafhængige parter. Såfremt skattemyndighederne ikke kan anfægte lånets skatteretlige kvalifikation som sådant, er der her ikke tale om tynd kapitalisering, men alene om anvendelse af et traditionelt arms længde-princip.

For så vidt angår herværende filialer af udenlandske selskaber kommer begrebet tynd kapitalisering ikke i betragtning i forholdet mellem filialen og det udenlandske hovedsæde (eller andre filialer). Det er uden videre klart, at der ikke godkendes fradrag for renter af "lån" hos hovedsædet (eller hos andre filialer), idet der er tale om samme retssubjekt, jfr. også kommentaren til artikel 7 i OECD-modelkonventionen.

Med hensyn til spørgsmålet, hvorvidt/i hvilket omfang der ved indkomstopgørelsen for den danske filial skal indrømmes fradrag for renter af vedkommende udenlandske selskabs gæld, bemærkes, at selskabsskattelovens § 12 (stk. 2) næppe i praksis spiller nogen selvstændig rolle i så henseende. Skattemyndighederne må her kunne henholde sig til bestemmelsen i selskabsskattelovens § 9, stk. 1, hvorefter bl.a. udenlandske selskaber, der er begrænset skattepligtige her i landet på grund af erhvervsmæssig virksomhed med fast driftssted her, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kun kan fratrække udgifter, som vedrører de indkomstkilder, hvis indtægter er skattepligtige. (Tilsvarende bestemmelser findes i kildeskattelovens § 2, stk. 2, 1. punkt., og i kulbrinteskattelovens § 3, stk. 2, 1. pkt.). Med hjemmel i denne bestemmelse vil der ved filialens indkomstopgørelse kunne nægtes fradrag for renteudgifter, for så vidt/i det omfang den tilsvarende gæld ikke kan anses (nødvendig) driftskapital i filialen. Ved bedømmelsen heraf er det uden betydning, om kreditor er

et med det udenlandske selskab koncernforbundet foretagende eller er uafhængig tredjemand.

Reglerne i selskabsskattelovens § 12, stk. 1-2, indeholder ikke en tilsvarende hjemmel til at anvende tynd kapitaliseringsprincipper på indenlandske koncernforbundne parter. Efter dansk retspraksis skal foranstaltninger, som har til formål at reducere skattebyrder, imidlertid have substans og må ikke blot være fiktive eller proforma-arrangementer.

Det kan endelig nævnes, at ligningsrådet ud fra tynd kapitaliserings-principper har afslået anmodning om tilladelse til sambeskatning af selskaber i tilfælde, hvor tyndt kapitaliserede holdingselskaber ville optage lån udenfor koncernen, men med aktionærerne som kautionister. Dette ville medføre store renteudgifter for det ene selskab, som ved sambeskatning ville opveje den skattepligtige indkomst i det andet selskab. Ligningsrådets afgørelse var begrundet med, at den påtænkte ordning ikke kunne antages at være begrundet i reelle forretningsmæssige hensyn.

10.4. Udvalgets overvejelser og forslag.

Udvalget ser sig ikke i stand til at fremkomme med konkrete forslag til formulering af lovbestemmelser, der specielt tager sigte på imødegåelse af tynd kapitalisering. Dette må ses i lyset af den betydelige usikkerhed, der fremdeles gør sig gældende - bl.a. inden for kredsen af OECD - medlemsstater - med hensyn til spørgsmålet, i hvilket omfang, og navnlig efter hvilke principper, de gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster - herunder særlig bestemmelser vedrørende indbyrdes forbundne foretagender, jfr. OECD-modelkonventionens artikel 9 - giver mulighed for effektivt at gennemføre national lovgivning om tynd kapitalisering.

Som nævnt i afsnit 10.2. foreslår udvalget, at der nedsættes en arbejdsgruppe, der skal tilvejebringe forslag til lovgivning og anvisninger om transfer pricing og armslængde-princippet. Udvalget foreslår, at denne arbejdsgruppe også får til opgave dels at formulere en detaljeret beskrivelse af de foreliggende problemer omkring tynd kapitalisering, dels at pege på forskellige mulige løsningsmodeller.

11. Danske erfaringer med anvendelsen af selskaber i skattely-lande.

Foran, især i afsnit 5, er omtalt arrangementer i forbindelse med ophør af skattepligt til Danmark og de skattemæssige fordele, dette indebærer for fraflytteren. I dette afsnit redegøres kort for de unddragelsesarrangementer, som ikke medfører, at en person eller et selskabs skattepligt forlægges til udlandet. I stedet påstår den skattepligtige, at indkomst, skattepligtig til Danmark, er indtjent og skattepligtig til udlandet, enten hos et selvstændigt selskab, eller således at den danske skattepligtige kan få fordel af de forskellige lempelsesregler (som er omtalt ovenfor i afsnit 9).

Sådanne arrangementer henlægges naturligt til skattely-lande.

De væsentligste incitament til at overføre indkomst til selskaber i skattely-lande er følgende:

- Der opkræves lav eller ingen skat af indkomst i skattely-landet, ofte begrundet med, at den erhvervsmæssige virksomhed foregår i udlandet.
- Det er administrativt nemt at oprette og likvidere et selskab i et skattely-land, idet kvalificeret juridisk, finansiel og revisionsmæssig bistand er tilstede.
- Kravet til selskabsretlige organer, herunder afholdelse af generalforsamling m.m. er minimale. Aktiekapitalen skal kun i begrænset omfang være kontant indbetalt.

Der er oftest ingen offentlighed omkring regnskaber m.m., regnskaber kræves eventuelt ikke udarbejdet, og der er bankhemmelighed.

Skattely-lande indgår ikke aftaler om bistand i skattesager med andre lande.

11.1. Eksempler på anvendelse af kontrollerede selskaber i skattely-lande.

Statsskattedirektoratet har i Revisionsmeddelelse 1980-3 "udlandstransaktioner" omtalt forskellige skattemæssige konsekvenser af danske skatteyderes transaktioner med skattesubjekter i skattely-lande, som kontrolleres af de danske skatteydere.

I forordet er bl.a. anført følgende:

"Revisionsmeddelelsen tager sigte på tilfælde, hvor der sker egentlig skatteunddragelse ved transaktioner med skattesubjekter i skattely-lande, d.v.s. tilfælde, der ligger uden for "skatte-tækning" ".

I afsnit 10 er omtalt de problemer, der opstår ved prisfastsættelsen af varer og tjenesteydelser m.m. udvekslet mellem koncernforbundne selskaber. Disse problemer findes også, hvor et eller flere af de koncernforbundne selskaber er placeret i et skattely-land.

De hidtil - administrativt eller ved domstolene - afsluttede sager med relation til skattely-lande har overvejende vedrørt følgende transaktioner:

Danske skatteydere har indskudt et selskab el.lign. i et skattely-land som mellemed ved køb eller salg af varer og tjenesteydelser m.v. Ved at købe eller sælge gennem selskabet til højere eller lavere priser end markedsprisen kan der indtjenes og ophobes midler i skattely-selskabet.

Skattely-selskabet modtager provision for omsætning med udenlandske leverandører/aftagere. Det danske selskab unddrages herved indtægter.

Immaterielle aktiver (patenter, varemærker o.lign.) overføres til selskab i et skattely-land, der herefter modtager licensindtægter m.m.

I afsnit 7.4. er der nærmere redegjort for en kontrolaktion, hvor der blev konstateret betydelige skatteunddragelser i forbindelse med påstået virksomhed i skattely-lande.

11.2. Det retlige grundlag for at tilsidesætte sådanne arrangementer.

Hjemmelen til at beskatte en dansk skatteyder af indkomstarter som ovenfor nævnt, oppebåret af et selskab el. lign. i et skattely-land, findes i statsskattelovens § 4, hvori det er bestemt: "Som skattepligtig indkomst betragtes ... den skattepligtiges samlede årsindtægter ...".

I de tilfælde, hvor en dansk skatteyder er betragtet som rette indkomstmodtager, er indtægterne i det udenlandske selskab beskattet hos den danske skatteyder.

Hvor rette indkomstmodtager har været et selskab her i landet, og hvor aktierne i det udenlandske selskab ejes af aktionær(er) i det danske selskab, har domstolene tiltrådt skattemyndighedernes påstand om dobbeltbeskatning, d.v.s. både selskabet og aktionærerne (ofte hovedaktionæren) er blevet beskattet af det til skattely-selskabet overførte beløb, der betragtes som udlod-det udbytte.

At der oftest har været tale om "skuffeselskaber" i skattely-lande har lettet skattemyndighedernes bevisførelse. Hvis et dansk selskab iøvrigt anses for rette indkomstmodtager af det til udlandet overførte beløb, er det dog underordnet, om det udenlandske selskab har fast driftssted eller ej i det pågældende udland, eller om det må anerkendes, at der er tale om et selvstændigt retssubjekt.

Som nævnt i afsnit 7.4. kan der også blive tale om, at skattemyndighederne med hjemmel i statsskattelovens § 6 nægter den danske skatteyder fradragsret for ydelser til selskabet i skattely-landet, eller at skattemyndighederne med hjemmel i selskabs-skattelovens § 2 anser skattely-selskabet for at udøve sin virksomhed i Danmark og dermed være begrænset skattepligtig til Danmark.

11.3. Brug af skattely-lande til passiv kapitalopsparing.

Det er bl.a. skattemyndighedernes erfaring, at oprettelsen af investeringsselskaber og -foreninger (Investment Funds, Investment Companies, Money Funds etc.) i skattely-lande, som f.eks. Isle of Man og de engelske kanaløer, er sat i system og sker i stadig stigende omfang.

Dagspressen herhjemme har da også på det seneste beskæftiget sig en del med problemet.

Det er ligeledes skattemyndighedernes erfaring, at der i ledelsen af de pågældende foreninger er danskere, der enten er fuldt skattepligtige her til landet eller har været det, ligesom administrationen af foreningerne varetages af pengeinstitutter i udlandet, herunder danske pengeinstitutters udenlandske afdelinger, f.eks. i Luxembourg.

Disse skulle efter det oplyste også i et vist omfang være villige til at lånefinansiere køb af certifikater i investeringsforeningerne.

Formelt henvender investeringsforeningerne sig til et internationalt publikum, herunder danske valutaudlændinge. På det seneste er der set eksempler på, at investeringsforeningerne også henvender sig til valutaindlændinge. Investeringsforeningernes certifikater må dog ikke markedsføres i Danmark uden Nationalbankens tilladelse, og en sådan tilladelse kan ikke forventes givet.

Investeringsforeningernes aktivitet består ofte i investering i danske statsobligationer og garanterede pantebreve. Renter og afdrag tilgår investeringsforeningerne i skattely-landene, uden at der sker en beskatning her i landet, og beskatningen i skattelyet må antages at være nul eller meget lav.

I Grønland er der oprettet akkumulerende investeringsforeninger, der må formodes udelukkende at investere i danske papirer, ligesom disse helt klart henvender sig til et syddansk publikum. Disse investeringsforeninger har hidtil været skattefri i Grønland, men i maj måned 1985 blev de ved en af det grønlandske landsting gennemført lovændring underlagt den normale selskabsskat på 25 pct. Dette må i sig selv antages i nogen grad at svække interessen for at investere i disse foreninger.

Investeringsforeningens indtægter udloddes normalt ikke til medlemmerne, men akkumuleres i foreningen og medfører derfor en værditilvækst i foreningen.

Efter de gældende valutabestemmelser kan valutaindlændinge uden tilladelse fra Nationalbanken købe certifikater i børsnoterede udenlandske investeringsforeninger. Er investeringsforeningerne ikke børsnoterede, kan valutaindlændinge uden Nationalbankens tilladelse alene købe certifikater for et beløb svarende til den valutariske bundgrænse, der for tiden udgør 40.000 kr.

Kravene i udlandet for opnåelse af børsnotering er ikke lige restriktive alle steder, og det må derfor antages, at det vil være forholdsvis nemt at få disse foreninger børsnoteret i visse lande.

Efter de danske skatteregler behandles deltagelse i sådanne udenlandske investeringsforeninger m.v. som deltagelse i et udenlandsk aktieselskab.

Udlodder foreningen udbytte, hvad de som før nævnt sjældent gør, skal udbyttet medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige almindelige indkomst.

Fortjeneste ved afhændelsen af certifikaterne i investeringsforeningen beskattes efter aktieavancelovens regler. Det vil sige, at hvis den danske skatteyder har ejet certifikaterne i mindst 3 år og opfylder kravet om ikke at besidde 25% eller derover af foreningens certifikater, vil fortjenesten være skattefri.

Visse investeringsforeninger har efter det oplyste pligt til at indfri certifikaterne efter en vis årrække. Afstår en fuldt skattepligtig sine certifikater til foreningen i form af en sådan indfrielse, skal hele afståelsessummen anses for skattepligtigt udbytte, jfr. ligningslovens § 16 B. De fleste investeringsforeninger har imidlertid tilrettelagt deres indfrielse, så noget sådant undgås, idet certifikaterne afstås til et administrations-selskab og lignende, der herefter foretager den formelle indfrielse i investeringsforeningen.

11.4. Udvalgets overvejelser og forslag.

Som omtalt i afsnit 7 har det fremmet den hidtidige anvendelse af selskaber i skattely-lande til skatteunddragelse, at skattemyndighederne ofte har vanskeligt ved at få oplysninger om transaktioner med udlandet. Problemet med anvendelsen af kontrollerede selskaber i skattely-lande kan løses ved, at skattemyndighederne, som foreslået i afsnit 7.5, får bedre adgang til oplysninger og kontrol, således at skattely-selskaberne opdages, og skattemyndighedernes arbejde ikke beværliggøres af mangel på relevante oplysninger.

Endvidere bør der som omtalt i afsnit 4.2. ske en præcisering af selskabsskattelovens § 2, så der skabes klarere hjemmel til at gøre udenlandske selskaber begrænset skattepligtige til Danmark, hvis den faktiske styrelse af selskaberne (ejerskabet, effektiv ledelse) er dansk, uanset om der er en lokal "administrator" af selskabet.

Endelig bør aktieavancelovens § 5, stk. 4, ændres. Efter denne regel er aktie- eller anpartsselskaber ikke skattepligtige af fortjeneste ved salg af hovedaktionæraktier efter mere end 3 års ejertid. Som nævnt i afsnit 9.4. om kædebeskatning dækker begrundelsen for denne regel ikke hovedaktionæraktier i selskaber i skattely-lande, og udvalget mener derfor, at aktie- eller anpartsselskaber bør beskattes af fortjeneste ved salg af hovedak-

tionæraktier i udenlandske selskaber, der ikke er beskattet efter regler, svarende til de danske.

Problemet med kapitalplaceringer m.v. i skattely-lande er et velkendt problem for mange lande med en høj beskatning. Indgåelse af dobbeltbeskatningsaftaler med skattely-lande kommer som tidligere nævnt i redegørelsen ikke på tale og ville givetvis heller ikke kunne afhjælpe problemerne.

Flere europæiske lande har derfor søgt andre veje for at undgå eller afhjælpe problemerne. Nogle, som f.eks. Sverige og Norge, har valgt vejen med restriktive valutaregler, medens Vesttyskland og England har gennemført en særlig lovgivning.

De vesttyske regler går i hovedtræk ud på, at deltagelse i et investeringsselskab og lignende i et skattely-land medfører, at investor bliver beskattet af sin forholdsmæssige andel af investeringsforeningens resultat, selv om dette ikke udloddes.

Det betyder, at der sker en løbende beskatning også ved deltagelse i akkumulerende investeringsforeninger" og ikke udbyttebetalende selskaber i skattely-land. De vesttyske regler er nærmere beskrevet i bilag 6.

I England er der fra 1984 indført nogle regler for deltagelse i "offshore funds", der ikke udlodder et rimeligt beløb årligt. Avancerne vil her blive beskattet som almindelig indkomst i modsætning til normal aktieavance, der beskattes med kapitalvindingskat (Capital Gain tax), der vil være betydelig lavere. De engelske regler er nærmere beskrevet i bilag 6.

Udvalget finder, at der er et klart behov for særlige danske skatteregler på området, idet man må formode, at der i de kommende år vil ske betydelige investeringer i investeringsforeninger m.v. oprettet i skattely-lande. Investeringerne vil ske dels i allerede eksisterende investeringsforeninger, der henvender sig til et internationalt publikum, dels i nyoprettede foreninger, der specielt henvender sig til et dansk publikum.

En sådan udvikling kan meget vel tænkes accellereret ved gennemførelsen af den i skattereformen aftalte kursgevinstbeskatning.

Ministeren for skatter og afgifter har i et svar af 27. september 1985 til folketingets skatte- og afgiftsudvalg om udnyttelsen af udenlandske investeringsforeninger bebudet, at såfremt

det måtte blive muligt for valutaindlændinge i større omfang at investere i foreninger af den nævnte type, må det overvejes ad lovgivningsvejen at gøre disse investeringer uinteressante for valutaindlændinge. Svaret er optaget som bilag 7.

Udvalget har med inspiration fra de tyske regler overvejet gennemførelse af regler om løbende beskatning. Sådanne regler vil naturligvis fratage investeringen fordelene af skattely-landets manglende beskatning, men til gengæld vil sådanne bestemmelser være særdeles vanskelige at administrere, idet der så skal gives detaljerede regler for, hvorledes andelen i indkomsten skal opgøres. Reglerne skal kunne administreres under hensyn til, at der er tale om et udenlandsk selskab med særlige - eller manglende - regnskabsregler.

Udvalget har herefter overvejet muligheden for beskatning, når afhændelsesavancen konstateres. Dette vil være i overensstemmelse med det almindelige hovedprincip for kursavancebeskatning, selv om det indeholder den svaghed, at det er muligt at udskyde beskatningen, og i tilfælde af skattearbitrage med lånte midler at overføre årets skattepligtige indkomst til fremtiden.

Det er imidlertid udvalgets opfattelse, at hvis selve muligheden for skattefrihed ophæves, vil det væsentligste skatteincitament til investeringer i de pågældende selskaber forsvinde.

Det er udvalgets opfattelse, at en regel, der ophæver skattefriheden, kan indføres i aktieavancebeskatningsloven. Reglen kan udformes således, at det bestemmes, at uanset 3 års besiddelsestid beskattes afhændelsesavancen som almindelig indkomst, hvis der er tale om aktier, investeringsbeviser o. lign. i udenlandske investeringselskaber, investeringsforeninger o. lign., der foretager kapitalplacering og ikke er blevet beskattet efter regler, der svarer til danske regler for beskatning af selskaber (selskabsbeskatning) og investeringsforeninger (selskabsbeskatning, hvis investeringsforeningen ikke løbende udlodder sine indtægter).

Reglen vil medføre nogle afgrænsningsproblemer og vil medføre nogle problemer, der kendes i dag fra reglerne for ophævelse af kædebeskatningen i selskabsskattelovens § 13, stk. 3, jfr. afsnit 9.

Selv om reglen må have en udformning og dermed også medføre en administration, der meget vil svare til problemerne i selskabs-

skattelovens § 13, stk. 3, vil udvalget dog påpege, at afgrænsningsproblemet formentlig i praksis ikke vil være så stort, da der her typisk vil være tale om investeringer i selskaber m.v. i skattely-lande. Desuden vil en sådan regel medføre, at der ikke foretages de pågældende investeringer, der netop er begrundet i skattefriheden. Dette i modsætning til problemerne i selskabsskattelovens § 13, stk. 3, idet etableringen af datterselskaber normalt er forretningsmæssigt begrundet, og således også sker i en række lande, hvor det kan diskuteres, om skattereglerne opfylder betingelserne for skattefrit udbytte.

Udvalget foreslår derfor aktieavancebeskatningsloven ændret som anført.

Efter udvalgets forslag skal realiserede kursavancer beskattes som almindelig indkomst. Dette vil normalt betyde beskatning ved afhændelsen, idet avancerne først realiseres på dette punkt.

For at undgå spekulation ved emigration må urealiserede kursavancer ved skattepligtsophør beskattes ved fraflytningen, som nævnt i afsnit 5.3.b.

En sådan regel må desuden ledsages af en udvidelse af udlodningskravet til de udloddende investeringsforeninger, således at de - for at bevare skattefriheden - skal udlodde de aktieavancer, der efter den foreslåede regel er almindelig skattepligtig indkomst hos almindelige skatteydere.

Gennemføres denne værnsregel ikke, vil udloddende investeringsforeninger kunne foretage placering af midler i selskaber og investeringsforeninger i skattely-lande.

Værnsbestemmelsen svarer helt til teknikken i det netop fremsatte lovforslag L 20, der er en følge af lovforslag L 19 om kursavancebeskatning af fordringer og gæld.

Den af udvalget foreslåede beskatning vil indebære en udvidelse af de gældende dokumentationskrav for de skattepligtige, jfr. afsnit 7.

12. Samlet konklusion af udvalgets arbejde.

12.1. Efter kommissoriet skal udvalget undersøge hvilke skatte-regler, der skal ændres for at sikre, at alle indkomster med kilde i Danmark bliver beskattet i Danmark, medmindre de faktisk bliver beskattet i andre lande med skattesystemer, der svarer til det danske.

Denne målsætning indeholder samme elementer, som oprindeligt var formålet med kildeskattelovens § 1, nr. 2, nemlig at udvide skattepligtsreglerne med henblik på at gøre det vanskeligere at opnå væsentlige skattebesparelser i Danmark ved at etablere sig som udlandsdanser. Efter denne bestemmelse omfatter fuld skattepligt til Danmark personer, der inden for de sidste 4 år har haft bopæl her i landet, medmindre de godtgør at være undergivet indkomstbeskatning til fremmed stat, Færøerne eller Grønland efter reglerne for derboende personer.

I de første år efter gennemførelsen af denne bestemmelse antog praksis, at skattesystemet i tilflytningslandet skulle være baseret på globalbeskatning, og at beskatningen skulle være af en vis størrelse, for at begrunde ophør af fuld dansk skattepligt. Kendelser fra landsskatteretten har imidlertid accepteret skattesystemer, som ikke bygger på globalbeskatning, og skattesystemer med 20 pct. proportionalbeskatning.

Denne udvikling i retspraksis har medført, at bestemmelsen ikke længere har den tilsigtede betydning som skatteflugtsværn. Udvalget foreslår derfor en revision af kildeskattelovens § 1, nr. 2, med en lovfæstelse af de krav, som praksis oprindeligt stillede til de udenlandske skattesystemer. Fraflyttere skal således være omfattet af fuld dansk skattepligt i 4 år efter fraflytningen, medmindre de godtgør at være undergivet indkomstbeskatning til fremmed stat, Færøerne eller Grønland efter regler, der ikke i væsentlig grad afviger fra reglerne her i landet.

Som en alternativ mulighed foreslår udvalget, at § 1, nr. 2, afløses af en regel (svarende til den svenske 3-års regel), hvorefter fuld skattepligt til Danmark også omfatter personer, som efter flytning fra landet fortsat har en væsentlig tilknytning til Danmark, f.eks. fordi de pågældende har fast ejendom eller virksomhed i Danmark eller er hovedaktionær i et dansk selskab. Bevisbyrden vedrørende spørgsmålet om væsentlig tilknytning skal

påhvile fraflytteren i en vis periode efter fraflytningen (f.eks. 3 år som i Sverige), og derefter skal skattemyndighederne have bevisbyrden.

Udvalget er opmærksom på, at en fraflytterregel vil være af begrænset betydning overfor de lande, som Danmark har en dobbeltbeskatningsaftale med.

Udvalget er også klar over, at en regel om fastholdelse af fuld skattepligt i en bestemt periode efter opgivelse af bopæl i et vist omfang vil blive overflødiggjort ved en udvidelse af den begrænsede skattepligt, jfr. pkt. 12.2., og ved en skærpelse af beskattningen i visse tilfælde i forbindelse med fraflytning fra Danmark, jfr. pkt. 12.4.

Det er imidlertid udvalgets opfattelse, at der af præventive grunde - ikke mindst overfor skattely-landene - bør opretholdes en regel om fuld skattepligt i en vis periode efter fraflytningen.

12.2. Kommissoriets målsætning om dansk beskattning af indkomster med kilde her i landet kan også imødekommes ved en ændring af reglerne om hvilke indtægter, der er omfattet af begrænset skattepligt, således at Danmark i videre omfang kan beskatte indtægter med kilde i Danmark til modtagere i udlandet.

Udvalget foreslår en udvidelse af den begrænsede skattepligt for nogle indtægtstyper. Udvidelsen burde principielt gælde generelt for alle skattepligtige, men for visse indtægtstyper kunne det som en mere begrænset løsning overvejes alene at lade udvidelsen omfatte personer, der tidligere i en længere periode har været fuldt skattepligtige til Danmark.

a. Efter de gældende regler omfatter begrænset skattepligt kun lønindtægt, hvis lønarbejdet er udført her i landet, og hvis lønnen udbetales her fra landet, d.v.s. af personer, selskaber m.v., der har hjemting her i landet, jfr. kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra a. Bestemmelsen medfører bl.a., at der ikke er intern hjemmel til at beskatte løn til udenlandsk arbejdskraft for arbejde udført ved den udenlandske arbejdsgivers faste driftssted i Danmark, når arbejdsgiveren - uanset det faste driftssted - ikke har hjemting her. I sådanne tilfælde har Danmark efter dobbeltbeskatningsaftalerne beskattningsretten til lønnen fra første ar-

bejdsdag, og der bør efter udvalgets opfattelse søges tilvejebragt hjemmel til at udnytte denne beskatningsret.

En udvidelse af skattepligten bør suppleres med en indeholdelsespligt for arbejdsgiveren, idet det i modsat fald vil være yderst vanskeligt at gennemføre beskatningen i praksis. Når en udenlandsk virksomhed med fast driftssted her i landet selv er begrænset skattepligtig til Danmark, må virksomheden også kunne være indeholdelsespligtig af lønudbetalinger for arbejde udført her i landet.

Efter den gældende bestemmelse i kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra a, omfatter den begrænsede skattepligt heller ikke lønindtægt i de tilfælde, hvor den udenlandske arbejdstager opholder sig i Danmark i flere perioder på hver under 6 måneder (så fuld skattepligt ikke indtræder), selv om disse perioder tilsammen overstiger 183 dage indenfor et kalenderår. I disse tilfælde har Danmark beskatningsretten efter dobbeltbeskatningsaftalerne, men der er altså ikke intern hjemmel til at udnytte denne beskatningsret. Det kunne overvejes at gennemføre regler om begrænset skattepligt i disse tilfælde. Arbejdsgiveren har imidlertid ikke fast driftssted her i landet, og der kan derfor næppe gennemføres regler om indeholdelsespligt til de danske skattemyndigheder. Det vil derfor være vanskeligt at gennemføre beskatningen i praksis. Det kunne derfor overvejes at gennemføre en ordning, hvorefter den danske hvervgiver subsidiært gøres ansvarlig for skattebetalingen, også selv om hvervgiver ikke er indeholdelsespligtig efter de almindelige regler.

Udvalget nævner, at begrænset skattepligtige svarer en indkomstskat, der beregnes som progressiv statsskat, beregnet efter de almindelige regler, og kommuneskat, beregnet på grundlag af den gennemsnitlige kommunale og amtskommunale udskrivningsprocent for det pågældende kalenderår (for 1985 27 pct.). Der gives kun fradrag for udgifter, der er medgået til erhvervelse af indkomst omfattet af den begrænsede skattepligt. Efter reglerne om arbejdsudleje og efter reglerne i kulbrinteskatteloven svares der alene en 30 pct.-bruttoskat af lønindtægt. Udvalget foreslår at indføre en ensartet beskatning på dette område, f.eks. ved at udvide den administrativt enkle 30 pct.-bruttoskat til at omfatte al begrænset skattepligtig lønindtægt. Dette forudsætter, at 30 pct.-skatten deles i en statslig og en kommunal andel.

b. Udvalget har bemærket sig, at personer, der er fraflyttet Danmark, i stadig flere tilfælde lader sig udbetale store beløb i såkaldte konsulentonorarer fra deres herværende selskaber eller fra tidligere dominerede selskaber, som er afstået i tilknytning til fraflytningen.

Baggrunden for udbetalingen af konsulentonorarerne - der frembyder en nærliggende mulighed for at "tømme" selskabet - er ofte uklar. Det er vanskeligt at afgøre, om nogen del af honoraret kan anses som løn i egentligt ansættelsesforhold eller som godtgørelse for medlemsskab af eller medhjælp for selskabets bestyrelse, idet der typisk er bevisvanskeligheder som følge af personens og selskabets sammenfaldende interesser.

Udvalget anbefaler, at konsulentonorarer gøres begrænset skattepligtige, og at udbetaleren gøres indeholdelsespligtig.

c. Efter de gældende regler i kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra f, omfatter begrænset skattepligt udbytter, i hvilke der i henhold til lovens § 65 skal indeholdes udbytteskat.

Efter § 65 skal der ikke alene indeholdes udbytteskat af det udbytte, som deklarerer af selskabets generalforsamling, men også ved nedskrivning af aktionærforskrivning, ved udbetaling ved nedsættelse af kapitalen i et selskab, der ikke er under likvidation, samt ved udlodning, foretaget i år forud for det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses.

Efter ligningslovens § 16 A, stk. 2, eller § 17, stk. 3, i lov om særlig indkomstskat m.v. kan der gives tilladelse til, at udlodning ved nedsættelse af aktiekapitalen i et selskab, der ikke er under likvidation, eller likvidationsudlodning forud for det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, behandles på samme måde som ved aktieafståelse til tredjemand. Såfremt sådan tilladelse er givet, bortfalder pligten til at indeholde udbytteskat, hvilket medfører, at disse beløb heller ikke er omfattet af begrænset skattepligt.

Salgssummen ved afståelse af aktier til det udstedende selskab medregnes efter ligningslovens § 16 B til den skattepligtige almindelige indkomst. Sådanne salgssummer betragtes i nogle relationer som udbytte, f.eks. knyttes der skattegodtgørelse hertil. Der skal dog ikke indeholdes udbytteskat af salgssummen ved salg af aktier til det udstedende selskab, og disse er derfor ikke

omfattet af den begrænsede skattepligt. Efter ligningslovens § 16 B, stk. 6, kan der gives tilladelse til, at salg af aktier til det udstedende selskab behandles på samme måde som aktiesalg til tredjemand.

Udvalget er af den opfattelse, at den begrænsede skattepligt bør udvides til også at omfatte udbetalinger, der efter reglerne i ligningslovens §§ 16 A og 16 B skal medregnes til den skattepligtige almindelige indkomst. Selskabernes pligt til at indeholde udbytteskat behøver ikke at blive udvidet til at omfatte disse udbetalinger, hvis der i stedet indføres en subsidiær hæftelse for selskabet vedrørende skattekravet.

I den forbindelse foreslår udvalget, at der ved indrømmelse af tilladelser efter de nævnte bestemmelser lægges vægt på, om tilladelsen vil kunne medføre, at beskatning undgås.

Maskeret udbytte er ikke omfattet af kildeskattelovens udbyttebegreb, idet det først ved efterfølgende ligningsmæssig vurdering konstateres, om der foreligger maskeret udbytte. Maskeret udbytte anses i almindelighed ikke for omfattet af den begrænsede skattepligt.

Der er imidlertid behov for en udvidelse af den begrænsede skattepligt til også at omfatte maskeret udbytte, idet udenlandske (hoved)aktionærer i dag i et vist omfang kan undgå dansk beskatning ved, at selskabet undlader at deklarere udbytte og i stedet tilgodeser (hoved)aktionærerne med maskeret udbytte.

Da maskeret udbytte er omfattet af ligningslovens § 16 A, vil den nævnte udvidelse af den begrænsede skattepligt også omfatte maskeret udbytte.

Efter kommentaren til OECD's modelkonvention er maskeret udbytte også omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsternes udbyttedefinition. Den kildeskat, som Danmark har ret til efter overenskomsterne, kan også tages af maskeret udbytte.

Udvalget foreslår derfor en udvidelse af den begrænsede skattepligt til at omfatte maskeret udbytte. En tilsvarende udvidelse af selskabernes indeholdelsespligt kan som nævnt ovenfor næppe gennemføres. Med henblik på sikring af skattekravet foreslås i stedet en subsidiær hæftelse for selskabet i tilfælde, hvor selskabet tilgodeser hovedaktionærer med maskeret udbytte.

d. Udvalget har overvejet, om det vil være hensigtsmæssigt at indføre en generel kildeskat på renter. En sådan beskatning ville udgøre et skatteflugtsværn i de tilfælde, hvor renten betales til personer, som tidligere har været skattepligtige til Danmark, men nu er bosat i udlandet.

Udvalget er imidlertid opmærksom på, at en generel kildeskat på renter vil kunne fordyre låntagningen i udlandet, hvilket er særligt uheldigt for et debitorland som Danmark. Ganske vist medfører Danmarks dobbeltbeskatningsaftaler, at kildeskatten helt eller delvis vil skulle refunderes. Tilbagebetalingen vil imidlertid altid ske med en vis forsinkelse i forhold til rentebetalinger, og det vil være forbundet med besvær for de udenlandske långivere at søge om tilbagebetaling af indeholdt renteskat. En generel kuponskatteordning vil desuden medføre en betydelig administrativ belastning såvel for de indeholdelsespligtige som for skattemyndighederne. Disse forhold vil påvirke udenlandske långi- veres interesse i at yde lån til Danmark.

En generel kildeskat på renter kan udvalget derfor ikke anbefale. Udvalget er af den opfattelse, at der især ikke bør indføres kildeskat på renter af rene erhvervslån og offentlig låntagning. Derimod mener udvalget, at det bør overvejes at indføre begrænset skattepligt for rentebetalinger i de tilfælde, hvor renten betales til personer, som tidligere har været skattepligtige til Danmark i et vist antal år.

e. Efter de gældende regler kræver Danmark ikke kildeskat af royalty-betalinger til udlandet. Baggrunden herfor er, at en beskatning af royalties er anset for at medføre en fordyrelse af teknologiimporten til brug for de danske virksomheders produktion.

Udvalget mener, at der ikke er grundlag for at fritage denne form for betalinger for dansk beskatning. Udvalget mener, at en dansk beskatning næppe vil forøge den samlede skattebyrde, idet den skat, der betales i Danmark, normalt nedsætter den udenlandske skat. De fleste andre industrilande har da også beskatning på royalties.

Hertil kommer, at den manglende danske beskatning af royalties har medført en udvikling, hvor royalty-betalinger fra et land til et andet kanaliseres gennem Danmark som transitland for

at undgå beskatning. (Denne praksis er også omtalt i afsnit 6.6 om Danmark som skattely-land).

Udvalget er af den opfattelse, at det må tilstræbes, at Danmark ikke benyttes som skattely og stepping stone for transaktioner med henblik på at nedsætte beskatningen i andre lande. Dette taler også for at gennemføre dansk beskatning af royalty-betalinger til udlandet.

Udvalget anbefaler derfor en dansk kildebeskatning af royalties.

f. De gældende regler om begrænset skattepligt omfatter ikke indtægt ved bortforpagtning af en virksomhed, hvis forpagtningsafgiften er et fast beløb, eller hvis afgiften er variabel efter omsætningens størrelse. Den manglende beskatning af forpagtningsafgiften medfører, at fortjeneste ved afståelse af den bortforpagtede virksomhed heller ikke beskattes, når bortforpagteren ikke er fuldt skattepligtig til Danmark.

Det er udvalgets opfattelse, at disse muligheder for at undgå dansk beskatning bør ophæves gennem regler om begrænset skattepligt for bortforpagteren.

g. Efter de gældende regler omfatter den begrænsede skattepligt udbytte fra aktier, d.v.s. den del af selskabets overskud, som udloddes. Udvalget finder det rimeligt, at fortjeneste ved afståelse af aktier - på samme måde som udbytte - undergives beskatning i den stat, hvor værditilvæksten og indtjeningen er sket.

Andre industrilande har også gennemført regler om beskatning af aktieavance ved afståelse af aktier i selskaber i de pågældende lande, og ved indgåelse af dobbeltbeskatningsaftaler forbeholder disse lande sig ret til denne beskatning.

Udvalget foreslår derfor, at også Danmark indfører begrænset skattepligt af avancer på aktier i danske selskaber. Herved får Danmark mulighed for at udnytte en sådan beskatningsret i dobbeltbeskatningsaf taler med lande, som selv ønsker en tilsvarende beskatning af avancer på aktier i selskaber i det pågældende land.

Forslaget skal også ses i sammenhæng med de under pkt. 12.4.c. nævnte overvejelser om beskatning af urealiserede værdistigninger i forbindelse med fraflytning.

h. Vederlag til udøvende kunstnere og sportsfolk m.fl. er efter de gældende regler kun omfattet af begrænset skattepligt, hvis vederlaget kan betragtes som løn i ansættelsesforhold og dermed som A-indkomst. Efter OECD's model til dobbeltbeskatningsoverenskomst har den stat, hvor den kunstneriske optræden m.v. udøves, beskatningsretten til sådanne indkomster. Danmark kan altså ikke udnytte denne beskatningsret, når udenlandske kunstnere m.fl. optræder i Danmark.

Et lovforslag om artistskat har tidligere været fremsat, men blev ikke vedtaget. OECD foretager for tiden en undersøgelse af problemet. Når denne undersøgelse er afsluttet, kan det overvejes, om der skal foretages en udvidelse af den begrænsede skattepligt til også at omfatte vederlag for kunstnerisk virksomhed og professionel sportsudøvelse. Gennemførelsen af en sådan dansk beskatning behøver ikke at medføre en yderligere beskatning af kunstnere eller professionelle sportsudøvere, der er skattepligtige i en stat, som Danmark har en dobbeltbeskatningssaftale med, idet en dansk skat vil medføre en nedsættelse af skatten i den pågældendes bopælsstat. Derimod vil en såkaldt artistskat give sikkerhed for, at vederlaget kommer til beskatning.

12.3. Udvalget har ikke særlige bemærkninger til de gældende regler om skattepligt for selskaber m.v. Det er erfaringen, at der er mindre problemer vedrørende selskabers skattepligt end vedrørende personers skattepligt.

Et selskab m.v. kan ikke flytte til udlandet. Selskabet skal i stedet opløses, og ved en afsluttende ansættelse foretages en beskatning af indtægter indtil opløsningen og dermed ophøret af skattepligten. Denne beskatning omfatter også urealiserede kapitalgevinster og genvundne afskrivninger. Disse regler gælder imidlertid ikke, hvis et selskab m.v. flytter sit hjemsted til Færøerne eller Grønland, og udvalget foreslår derfor, at der indføres regler om en afsluttende ansættelse også i disse tilfælde.

Udvalget foreslår endvidere, at der skabes konkret hjemmel i selskabsskattelovens § 2 til at gøre udenlandske passive kapitalplacerende eller kapitalforvaltende selskaber begrænset skattepligtige til Danmark i tilfælde, hvor styrelsen af selskabet (ejerskabet, beslutningstagen om kapitaldispositioner m.v.) foregår i Danmark, uanset om der er en lokal "administrator" af sel-

skabet. Ganske vist vil Danmarks dobbeltbeskatningsaftaler i nogle tilfælde medføre, at beskatningsretten er afgivet til det formelle domicilland, men sådanne passive selskaber er ofte placeret i skattely-lande, som Danmark ikke har dobbeltbeskatningsaftale med. Dette bør ikke kun gælde for rene kapitalforvaltende selskaber, men også for selskaber, hvis eneste aktivitet er forvaltning af rettigheder o.lign., f.eks. patenter og udgiverrettigheder.

De ovenfor i afsnit 12.2. nævnte forslag om udvidelse af begrænset skattepligt for personer, så flere ydelser med kilde her i landet medfører dansk beskatning, gælder naturligvis også i de tilfælde, hvor modtageren i udlandet er et selskab m.v.

12.4. Udvalget er af den opfattelse, at de gældende regler om de skattemæssige virkninger af, at en persons fulde skattepligt ophører ved fraflytning til udlandet, ikke er tilstrækkelige til at sikre dansk beskatning af fraflytterens indtægter inden skattepiigtsophøret.

Det kan i den forbindelse oplyses, at der hvert år er lidt over 25.000 personer, som flytter fra Danmark og knap 30.000 personer, som flytter til Danmark, udvalget er naturligvis klar over, at langt størsteparten af de omtalte flytninger foretages af andre årsager end de rent skattemæssige.

a. Der bør gennemføres regler, hvorefter der i umiddelbar forbindelse med skattepligtsophøret (f.eks. senest inden udløbet af den kalendermåned, der følger efter skattepligtsophøret) skal indgives selvangivelse af indkomst indtil skattepligtens ophør - som det allerede gælder for særlig indkomst m.v. De pågældende personer skal inden for samme frist indbetale skattebeløb vedrørende almindelig og særlig indkomst for tidligere indkomstår samt beregne og indbetale skattebeløb vedrørende almindelig og særlig indkomst for fraflytningsåret. Ligning og ansættelse af indkomst og formue for fraflytningsåret og eventuelt tidligere indkomstår skal foretages snarest muligt efter udløbet af selvangivelsesfristen. Forældelse af eventuelt skattekrav skal ikke indtræde, så længe skattemyndighederne på grund af personens ophold i udlandet har været ude af stand til at gøre kravet gældende ved en dansk domstol.

Udvalget lægger vægt på, at en sådan afsluttende ansættelse sikrer, at der ved skattepligtens ophør gøres endeligt op med skattemellemværendet til Danmark.

b. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i fraflyttingsåret skal der medregnes de indtægter, der er erhvervet endelig ret til inden skattepligtens ophør, mens der gives fradrag for de udgifter, der er en retlig forpligtelse til at afholde inden skattepligtens ophør.

Fra denne hovedregel gælder en række undtagelser. Der er f.eks. fastsat regler om periodisering af henholdsvis forudfaldne renteudgifter, der betales inden skattepligtsophøret, men vedrører perioden efter ophøret, og af bagudforfaldne renteindtægter, der forfalder til betaling efter skattepligtsophøret, men vedrører perioden inden ophøret.

De nuværende regler medfører imidlertid i visse tilfælde en manglende symmetri. Ved tilflytning kan en lignende manglende symmetri forekomme, og i nogle tilfælde medfører de gældende regler, at der kan opnås fradrag for de samme renteudgifter to gange.

For at tilvejebringe ensartede regler for beskatning af renteindtægter og -udgifter både ved skattepligtens indtræden og ophør, foreslår udvalget, at der gennemføres regler, hvorefter renteindtægter og -udgifter altid skal periodiseres ved til- og fraflytning.

c. Udvalget har overvejet, om den afsluttende ansættelse skal suppleres med en ordning om, at fraflytning fra Danmark medfører beskatning af urealiserede værdistigninger på formuegoder. Denne ordning skulle enten gælde i alle de tilfælde, hvor fortjeneste ved afståelse af formuegoder ville være skattepligtig, såfremt formuegoderne var afstået, mens ejeren var skattepligtig til Danmark, eller kun gælde for enkelte typer af disse formuegoder.

Formålet med en sådan beskatning skulle være at tilgodese ønsket om, at Danmark beskatter den værditilvækst på fraflytterens formuegoder, som er sket, mens fraflytteren var skattepligtig til Danmark, selv om denne værditilvækst endnu ikke er realiseret ved afståelse inden fraflytningen.

Udvalget mener imidlertid, at en sådan ordning kan være betænkelig af flere grunde:

Ordningen vil bryde med princippet om, at der først sker beskatning af værdistigninger, når de er endeligt konstateret gennem afståelse. Ordningen kan derfor medføre beskatning af en værdistigning, som er større end den fortjeneste, der konstateres ved afståelsen.

I nogle tilfælde medfører de gældende regler om avancebeskatning ved afståelse, at beskatningen aftrappes efter ejertidens længde. I disse tilfælde bør en beskatning på fraflytningstidspunktet kun være foreløbig, således at der ved afståelsen sker en regulering af beskatningen under hensyn til aftrapningsreglerne.

Ordningen medfører risiko for dobbeltbeskatning, såfremt tilflytningslandet ved afståelsen af formuegoderne beskatter en fortjeneste, opgjort på grundlag af anskaffelsessummen (og ikke handelsværdien ved tilflytning).

Fradragsretten for urealiserede tab kan give risiko for utilsigtede virkninger.

En beskatning af urealiserede værdistigninger ved fraflytning må efter udvalgets opfattelse suppleres med særregler, som opfanger de uheldige virkninger, der er forbundet med en sådan beskatning.

En generel ordning, som omfatter alle de formuegoder, der ved fraflytning udgår af det danske beskatningsgrundlag, vil være meget omfattende og i sig selv medføre en betydelig administration. Dertil kommer, at særreglerne skulle omfatte mange forskellige formuegoder og derfor ville blive meget komplicerede.

Udvalget har derfor i stedet overvejet en begrænset ordning, hvor fraflytning kun medfører beskatning af urealiserede værdistigninger på bestemte formuegoder.

Udvalget finder det således rimeligt at sikre en dansk beskatning af den værdistigning på aktier, der er sket, mens aktionæren var skattepligtig til Danmark. En sådan beskatning synes især påkrævet for næringsaktionærer og hovedaktionærer, hvorimod beskatningen synes unødvendig for mindretalsaktionærer. Udvalget er dog opmærksom på, at en særlig ordning for aktier også vil medføre et administrativt besvær. Såfremt den begrænsede skatte-

pligt udvides til også at omfatte aktieavancer (som nævnt i pkt. 12.2.g.), er det et spørgsmål, om en beskatning af urealiserede værdistigninger ved fraflytning giver så store fordele, at de opvejer dette besvær, i betragtning af at fortjenesten ved afståelsen alligevel er omfattet af danske regler om begrænset skattepligt.

Udvalget peger endvidere på det hensigtsmæssige i, at der sker en ændring af de nuværende dødsboskatteregler om udlæg af aktier med succession til arvinger, som ikke er skattepligtige til Danmark.

d. Udvalget har gennemgået de gældende regler i etableringskontoloven om de skattemæssige virkninger af skattepligtsophør og fundet, at de gældende regler er tilstrækkelige til at sikre efterbeskatning af ubenyttede indskud, som tidligere er fratrukket ved indkomstopgørelsen.

Forslagene om en afsluttende ansættelse kan dog medføre en tilpasning af etableringskontoloven.

e. Investeringsfondsloven tillader - i modsætning til etableringskontoloven - at henlæggelser kan anvendes ved anskaffelse af erhvervsaktiver, der skal benyttes i en virksomhed i udlandet. Dette medfører en række problemer omkring beskatningen ved afståelse af disse aktiver.

Udvalget har overvejet, om investeringsfondsloven skulle ændres, således at investeringsfondshenlæggelser alene kan anvendes i forbindelse med virksomhed i Danmark, men har fundet en sådan ændring betænkelig.

Derimod foreslår udvalget, at der fastsættes regler i investeringsfondsloven om efterbeskatning af ubenyttede henlæggelser ved fraflytning. Disse regler kan udformes svarende til de bestemmelser, som allerede gælder for ubenyttede etableringskontoindskud ved fraflytning.

Endelig kan forslagene om en afsluttende ansættelse medføre en tilpasning af investeringsfondsloven.

f. Selv om varelagerloven ikke indeholder regler om beskatning ved fraflytning, mener udvalget alligevel, at de gældende bestemmelser i de fleste tilfælde er tilstrækkelige til at sikre beskat-

ning af tidligere foretagne nedskrivninger. I de fleste tilfælde vil varelagret nemlig blive afhændet eller overført til udlandet, hvilket sidestilles med salg. Der sker dog ikke beskatning af tidligere foretagne nedskrivninger, hvis varelagret forbliver i Danmark efter ejerens fraflytning og knyttes til virksomhed, som ikke medfører skattepligt, (f.eks. en virksomhed, som fraflytteren har bortforpagtet), eller hvis varelagret i forvejen var knyttet til en udenlandsk virksomhed. Udvalget mener derfor, at tidligere foretagne varelager nedskrivninger bør omfattes af den foreslåede afsluttende ansættelse, jfr. pkt. 12.4.a.

Udvalget mener desuden, at varelagerlovens § 5 a bør ændres, så den også finder anvendelse ved virksomhed i et udland, hvormed Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst efter creditmetoden, eller hvor lempelse gives efter ligningslovens § 33. § 5 a har til formål at hindre, at skattepligtige med virksomhed i udlandet opnår utilsigtede fordele ved at foretage varierende store og små nedskrivninger på udenlandske varelagre. Bestemmelsen gælder kun i tilfælde, hvor virksomheden findes i en stat, hvormed Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst efter exemptionsmetoden. De samme utilsigtede fordele kan imidlertid opnås på samme måde ved virksomhed i lande, hvormed Danmark har indgået en overenskomst efter creditmetoden.

g. De gældende regler i pensionsbeskatningsloven indeholder efter udvalgets opfattelse ikke et tilstrækkeligt værn mod, at personer, der under skattepligtsperioden her i landet har foretaget fradragsberettigede indbetalinger til pensionsordninger, senere fraflytter til udlandet, hvor udbetalinger fra pensionsordninger ganske vist som regel beskattes - men med en væsentligt lavere procent - idet Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster ofte afskærer en dansk beskatning af pensionsudbetalingerne.

Udvalget foreslår forskellige løsninger, som kan fastholde dansk beskatning. En mulighed er, at der i forbindelse med fraflytningen sker en efterbeskatning, som f.eks. kunne beregnes til skattefordelen af fradrag for præmier og indskud til pensionsordninger i de seneste 5 år før fraflytningen.

En anden mulighed er, at de gældende regler om tillægsskat ved ophævelse "i utide" af pensionsordninger med løbende udbeta-

linger udvides, så de ikke alene som nu omfatter fuldt skattepligtige personer, men også andre personer.

Den enkleste løsning vil være en ordning, hvorefter der ved fraflytning lægges en afgift på tilbagekøbsværdien af forsikringsordninger, hvor præmierne har været fradragsberettigede under skattepligtsperioden her i landet, uanset om ordningerne videreføres. Senere udbetalinger skulle herefter være afgifts- og skattefri.

12.5. Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster har til formål at lempe den dobbeltbeskatning, som uden sådanne overenskomster ville kunne opstå, når danske personer eller selskaber modtager indkomst fra udlandet. Overenskomsterne medfører imidlertid mulighed for, at indkomst slet ikke beskattes i nogen stat eller beskattes lempeligere. Problemerne er størst ved de såkaldte exemptionsaftaler, hvis hovedprincip netop er, at der ikke skal ske dansk beskatning af den udenlandske indkomst (bortset fra eventuel progressionsvirkning for den pågældende skattepligtiges øvrige indkomst), uanset om der faktisk foretages beskatning i det land, som har beskatningsretten til den udenlandske indkomst. Problemerne kan dog også opstå ved overenskomster efter det såkaldte credit-princip.

Udvalget har mærket sig, at Danmark søger at ændre de gældende exemptionsaftaler til creditaftaler. Der vil imidlertid gå nogen tid, før alle exemptionsaftaler er ændret, og der bør derfor foretages ændringer i de interne danske skatteregler for at undgå utilsigtede virkninger af de gældende exemptionsaftaler.

Udvalget har ved et eksempel belyst, at de gældende regler medfører, at underskud fra virksomhed i et land, hvormed Danmark har en dobbeltbeskatningsaftale efter exemptionsprincippet, kan fradrages i overskud af virksomhed i Danmark, selv om Danmark efter aftalen ikke kan beskatte senere års overskud af den udenlandske virksomhed. Udvalget finder det vigtigt, at der fortsat tillades fradrag for underskud ved virksomhed i udlandet - f.eks. ved forsøg på at etablere ny produktion. Udvalget finder det til gengæld rimeligt, at Danmark kan efterbeskatte fradraget for dette underskud, hvis virksomheden i udlandet senere giver overskud (som Danmark efter dobbeltbeskatningsaftalen ikke kan beskatte).

En regel efter dette forslag vil samtidig løse problemerne vedrørende genvundne afskrivninger.

Også i tilfælde, hvor Danmark er kildeland, kan der opstå problemer i samspillet mellem den interne ret og dobbeltbeskatningsaftalerne. Problemerne kan skyldes, at Danmark i en dobbeltbeskatningsaftale har afgivet beskatningsretten til modtagerens domicilland, men at dette land alligevel ikke beskatter indkomsten fra Danmark. Disse problemer kan afhjælpes ved, at der i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne søges indføjet en subsidær beskatningsret i relation til visse indkomstarter, så Danmark kan beskatte, hvis modtagerens domicilland ikke beskatter. I mange aftaler er beskatningsretten delt mellem kildelandet og domicillandet. Som nævnt i afsnittet om begrænset skattepligt kan Danmark imidlertid ikke altid udnytte den beskatningsret, landet har efter dobbeltbeskatningsaftaler, f.eks. fordi der ikke er intern hjemmel til beskatning af royalties eller renter til modtagere i udlandet. En udvidelse af den begrænsede skattepligt til også at omfatte royalties og eventuelt visse former for renter vil betyde, at Danmark som kildeland kan udnytte en beskatningsret, hvilket ikke er tilfældet i dag.

Som nævnt i afsnittet om begrænset skattepligt medfører samspillet mellem dobbeltbeskatningsaftalerne og den nuværende manglende hjemmel til dansk beskatning af royalty-betalinger til udlandet, at Danmark benyttes som transitland for betaling af royalties fra et udland til et andet udland. Når Danmark internationalt opfordrer til indsats mod international skatteflugt, må landet også søge at standse benyttelsen af Danmark som skattelyland, hvilket som nævnt taler for at udvide den begrænsede skattepligt til at omfatte royalties.

Udvalget foreslår desuden, at de danske skattemyndigheder i videst muligt omfang underretter udenlandske skattemyndigheder om konkrete tilfælde af brugen af Danmark som stepping stone.

Udvalget peger endvidere på, at utilsigtede virkninger af samspillet mellem dobbeltbeskatningsaftalerne og intern lovgivning kan imødegås ved genforhandling af aftaler med lavskatte-lande, herunder indførelse af såkaldte "antimisbrugs-klausuler".

12.6. Mulighederne for at undgå beskatning fremmes ofte af den omstændighed, at skattemyndighederne ikke har mulighed for at få tilstrækkelige oplysninger om f.eks. indtægter fra udlandet.

Udvalget fremsætter derfor forslag om en udvidet oplysningspligt for de skattepligtige, således at de som særlige poster i selvangivelsen skal give oplysninger om transaktioner med selskaber i udlandet som f.eks. medejerskab af udenlandske selskaber og virksomheder, betalinger til eller fra udlandet, samhandelspartnere i udlandet. Skattemyndighederne skal endvidere have bedre muligheder for under ligningen at kræve yderligere oplysninger fra de skattepligtige og pengeinstitutter m.fl.

Øget information og instruktion vil også kunne lette gennemførelsen af revisionssager med tilknytning til udlandet.

Sager med transaktioner med udlandet er ofte meget vanskelige og tidskrævende, og erfaringen viser, at de gældende forældelsesfrister på 3 og 5 år er for korte til, at skattemyndighederne kan få tilstrækkelige oplysninger. Udvalget foreslår, at de gældende forældelsesfrister ikke skal gælde i mere omfattende sager.

12.7. Udvalget har overvejet muligheden for at bekæmpe skatteflugt gennem en generel omgåelsesklausul, således at skattemyndighederne får bedre mulighed for at anvende et omgåelsessynspunkt. En generel omgåelsesklausul vil imidlertid omfatte mange forskellige former for skatteomgåelse og ikke kun international skatteflugt, og en sådan klausul synes efter udvalgets undersøgelser ikke at have særlig betydning for international skatteflugt.

Udvalget finder under alle omstændigheder, at en generel omgåelsesklausul vil være en svækkelse af retssikkerheden og formentlig være medvirkende til en forringelse af skattelovgivningen, idet lovgivningsarbejdet påvirkes af klausulens tilstedeværelse.

12.8. Selskabsskatteloven har forskellige regler om nedsættelse af dansk selskabsskat i tilfælde, hvor et selskab modtager indtægter fra udlandet.

a. Reglerne om udlandslempelse (selskabsskattelovens § 17, stk. 2) bestemmer, at hvis en del af et selskabs indkomst hidrører fra

virksomhed i udlandet, nedsættes selskabets indkomstskat med halvdelen af det skattebeløb, der forholdsmæssigt svarer til den udenlandske del af indkomsten. Efter gældende praksis kan selskabet også opnå lempelse for dobbeltbeskatning efter overenskomst eller ligningslovens § 33.

Ved eksempler er det belyst, at virkningen af udlandslempelse og dobbeltbeskatningslempelse kan være, at den samlede lempelse overstiger den danske skat, som er en direkte følge af den udenlandske indkomst. Den kombinerede anvendelse af de to lempelsesmetoder kan endvidere medføre, at den danske skat, som et selskab skal betale af en given indkomst fra virksomhed i Danmark, vil blive mindre, jo større indkomsten fra udlandsvirksomheden er. Det skal bemærkes, at der er tale om skattepligtig indkomst af udlandsvirksomheden opgjort efter danske regler, og at forhøjelsen af udlandsindkomsten, som f.eks. kan skyldes mindre afskrivninger, således ikke nødvendigvis medfører en forhøjelse af skatten i det pågældende udland. Selskaber med virksomhed i både Danmark og udlandet har således mulighed for at nedsætte skatten af indkomsten fra virksomheden i Danmark ved at forøge indkomsten af virksomheden i udlandet.

Udvalget mener ikke, at der er reelle grunde for at bevare reglerne om udlandslempelse. Reglerne er nærmest et incitament til at flytte aktiviteter til udlandet. Udvalget foreslår derfor primært, at reglerne om udlandslempelse ophæves. Sekundært foreslår udvalget, at reglernes anvendelsesområde begrænses til indtægter ved skibs- og luftfart.

b. Efter de gældende regler i selskabsskatteloven tillades sambeskatning af et dansk moderselskab og dets danske og/eller udenlandske datterselskaber.

Et dansk moderselskab kan således etablere sambeskatning med et udenlandsk datterselskab, som har underskud, for derved at nedbringe positiv indkomst i andre selskaber, der er omfattet af sambeskatningen. Et dansk moderselskab kan også etablere sambeskatning med et udenlandsk datterselskab, som har overskud, for derved at udnytte reglerne om udlandslempelse kombineret med lempelse for dobbeltbeskatning, jfr. ovenfor under pkt. 12.8.a. Det skal bemærkes, at underskud eller overskud i det udenlandske datterselskab skal opgøres efter danske ligningsregler og kan skyl-

des, at der er foretaget maksimale afskrivninger og nedskrivninger på varelagre, henholdsvis slet ingen af- og nedskrivninger.

Ved eksempler er det vist, at sambeskatning med udenlandske datterselskaber medfører store muligheder for at nedbringe de danske skatter.

Udvalget mener ikke, at de hensyn, som taler for sambeskatning af et moderselskab og dets danske datterselskaber - ønsket om at beskatte koncernens samlede virksomhed under ét, da den udgør en naturlig forretningsmæssig enhed - i samme grad taler for sambeskatning med udenlandske datterselskaber.

På den baggrund foreslår udvalget en fuldstændig ophævelse af adgangen til sambeskatning med udenlandske datterselskaber. En sådan adgang kendes stort set ikke i lande med tilsvarende skattesystemer som det danske.

Såfremt dette ikke sker (og reglerne om udlandslempelse ikke ophæves), foreslår udvalget en begrænsning af virkningerne af sambeskatning med udenlandske datterselskaber derved, at der ikke indrømmes udlandslempelse for indkomst fra udenlandske datterselskaber, og at ophør af sambeskatning med et udenlandsk datterselskab skal medføre en "afsluttende ansættelse".

Udvalget finder endvidere, at reglerne om sambeskatning bør fastsættes ved lov.

c. Udvalget har ved eksempler belyst, at de forskellige lempelsesregler har utilsigtede virkninger i tilfælde, hvor et dansk selskab har positiv indkomst i nogle lande og underskud i andre lande.

Udvalget foreslår derfor en præcisering af de forskellige metoder til lempelsesberegning, således at der kun tages hensyn til de positive indkomstkompener, som bærer skattepåligningen.

d. Kædebeskatning af et udenlandsk datterselskabs overskud, som udloddes til moderselskabet, kan ophæves ved, at moderselskabet får eftergivet den del af dets skat, som svarer til forholdet mellem det modtagne udbytte og den samlede skattepligtige indkomst; dog eftergives maksimalt et beløb svarende til det, som datterselskabet har betalt i skat af udbyttet til moderselskabet (selskabsskattelovens § 17, stk. 3).

Denne regel medfører, at der ikke kan ske eftergivelse i tilfælde, hvor det udenlandske datterselskab ikke har skattepligtig indkomst, f.eks. fordi det er et rent holdingselskab, der efter udenlandske regler er fritaget for beskatning af udbytter modtaget fra datterdatterselskaber.

For at imødegå denne kædebeskatning er der i selskabsskatte-lovens § 13, stk. 3, gennemført nye regler, hvorefter moderselskabet slet ikke skal beskattes af udbytte fra udenlandske datterselskaber, som beskattes i det pågældende udland efter regler, der ikke i væsentlig grad afviger fra danske regler. Det påhviler moderselskabet at dokumentere, at betingelserne for skattefrihed er opfyldt, og selskabet må derfor erhverve sig kendskab til beskatningssystemet i de lande, hvor det har datterselskaber. Også skattemyndighederne må holde sig orienteret om beskatningssystemerne i en række lande og om ændringerne heri.

Den ny regel har således medført administrative vanskeligheder både for selskaberne og skattemyndighederne.

Udvalget mener derfor, at det først bør undersøges, om disse vanskeligheder alene skyldes, at der er tale om en ny regel.

I den forbindelse ønsker udvalget at bemærke, at mens et moderselskab kun er fritaget for beskatning af udbytte fra et datterselskab, hvis der i udlandet er sket en vis beskatning af datterselskabets indkomst, så er et moderselskabs fortjeneste ved afhændelse af aktier i et datterselskab efter tre års ejertid skattefri, uanset at datterselskabet eventuelt slet ikke er blevet beskattet i udlandet af sin indkomst. Udvalget mener ikke, at der er grundlag for at fritage et moderselskab for beskatning af fortjeneste ved afhændelse af aktier i et datterselskab hjemmehørende i et skattely-land. Reglen i aktieavancebeskatningsloven om, at aktie- og anpartsselskaber ikke er omfattet af lovens hovedaktionærregler, bør derfor ændres, så det er en betingelse for skattefriheden, at datterselskabet er beskattet efter regler, der ikke i væsentlig grad afviger fra reglerne her i landet.

12.9. Udvalget har gennemgået de gældende regler i selskabsskatte-lovens § 12, som har til formål at forebygge, at der i en multinational koncern fastsættes pris- og aftalevilkår, der ikke ville forekomme mellem uafhængige foretagender, for derved at

flytte fortjeneste fra et selskab i et land til et selskab i et andet land og derved påvirke koncernens samlede skattetilsvær.

Det kan være nødvendigt for de danske skattemyndigheder at gennemgå regnskaber aflagt i udlandet for at godtgøre, at koncernen forvrider indkomstgrundlaget. Det er erfaringen, at udenlandske skattemyndigheder ikke vil gennemføre omfattende revisioner for de danske skattemyndigheders anvendelse af § 12.

Det kunne derfor overvejes at fastsætte regler om omvendt bevisbyrde, således at det påhviler de skattepligtige at godtgøre, at dispositioner med koncernforbundne virksomheder i udlandet er i overensstemmelse med arms længde-princippet.

Udvalget mener dog, at der bør nedsættes en særlig arbejdsgruppe, som også har repræsentanter fra erhvervslivet, til en undersøgelse af disse spørgsmål.

Denne arbejdsgruppe skal så også have til formål at undersøge problemerne om såkaldt "tynd kapitalisering", d.v.s. spørgsmålet om forholdet mellem et selskabs egenkapital og lånekapital.

12.10. I de senere år har der været en international udvikling, hvor der i stadig flere tilfælde er oprettet rene kapitalforvaltende selskaber i skattely-lande, som f.eks. Isle of Man og de engelske kanaløer. Disse selskaber er en art akkumulerende investeringsforeninger, der geninvesterer deres indtægter, således at investorerne ikke modtager udbytte (som jo ville være skattepligtigt). Til gengæld tilgodeses investorerne ved en hurtig stigning i værdien af investeringsbeviserne, og i de fleste lande sker der en lempelig beskatning af kapitalfortjeneste ved afståelse af investeringsbeviserne.

Flere europæiske lande har allerede gennemført lovindgreb med det formål at gøre det mindre fordelagtigt for skattepligtige i de pågældende lande at investere i investeringsselskaber i skattely-lande.

For nylig er der også oprettet investeringsselskaber i skattely-lande, der henvender sig til et dansk publikum. Gennem investering i sådanne selskaber kan skattepligtige i vidt omfang undgå beskatning. Investeringselskabet i skattely-landet bliver enten slet ikke eller kun i ringe omfang beskattet af dets indtægter. De danske investorer modtager ikke udbytte, som ellers ville være skattepligtigt, og ved afhændelse af investeringsbe-

viserne efter mere end 3 års ejertid beskattes fortjenesten ikke efter aktieavancebeskatningslovens regler.

Udvalget foreslår derfor, at der - uanset de almindelige regler i aktieavancebeskatningsloven - altid skal ske beskatning af fortjeneste ved afståelse af investeringsbeviser i investeringselskaber m.fl. i udlandet, hvis disse selskaber ikke beskattes efter regler, som svarer til de danske regler om beskatning af tilsvarende selskaber.

13. Provenumæssige virkninger.

Udvalget har forsøgt at vurdere de provenumæssige virkninger af udvalgets forskellige forslag.

Vurderingen af provenuvirkningerne er imidlertid meget vanskelig at foretage, og de anførte tal må derfor tages med det største forbehold.

Generelt kan bemærkes, at provenuvirkningen vil være både direkte og indirekte.

De direkte virkninger vil være det direkte skatteprovenu af foreslåede nye regler, f.eks. yderligere skat af begrænset skattepligtige.

Den indirekte virkning vil være skatteprovenuet af, at skatteyderen under nye regler vil undlade emigration alene af skattemæssige årsager og investering i udenlandske værdipapirer etc. Ved bedømmelse af provenuvirkningerne må det imidlertid tages i betragtning, at skatteyderne i en vis udstrækning vil forsøge at tilpasse sig eventuelle nye regler. Udvides skattepligten, f.eks. således at tilfælde, som de kendes i dag, bliver inddraget under skattepligt, vil skatteyderne forsøge at indrette sig, så de nye krav og betingelser for beskatning undgås.

I det følgende forsøges at opstille skøn over virkningen af de af udvalget stillede forslag i de enkelte afsnit, idet det bemærkes, at udvalget ofte har stillet en hel række forslag, der dels er alternative, dels er komplementære.

Der vil kun blive skønnet over de samlede virkninger af nye regler på de enkelte områder.

Udvalget er i afsnit 3.4. inde på en udvidelse af den fulde skattepligt til Danmark. Hvis der kan findes en udformning af reglen, så skattepligten opretholdes for en række af de aktuelle udlandsdanskere, der reelt bevarer den økonomiske hovedaktivitet i Danmark, vil dette give et direkte merprovenu og samtidigt nedsætte antallet af direkte skatteemigrationer. Men det må samtidigt formodes, at en række skatteydere, der umiddelbart skulle omfattes af nye regler, vil tilpasse sig disse. Udvalget skønner derfor, at en isoleret udvidelse af skattepligtsregler som anført i afsnit 3.4. vil have begrænsede provenuvirkninger. (25-50 mill, kr. om året).

1 afsnit 3.5. overvejer udvalget forskellige muligheder for en udvidelse af den begrænsede skattepligt.

Det er udvalgets opfattelse, at en udvidelse af den begrænsede skattepligt for løn, honorar og lignende, forpagtningsafgift og lignende vil medføre et merprovenu på ca. 50 mill. kr. årligt.

En udvidelse af den begrænsede skattepligt til alle former for udbytte vil formentlig forøge den endelige skat af udbytte (udbytteskatten af ikke fuldt skattepligtige), men det må dog formodes, at en del af de skatteydere, der i dag modtager udbytte uden udbytteskat, i fremtiden vil ændre koncernopbygningen, således at udbytteskatten skal refunderes som følge af dobbeltbeskatningsaftaler. Udvalget anslår derfor det forventede merprovenu til ca. 50 mill. kr. årligt.

En begrænset skattepligt, d.v.s. en kuponskat af royalty, vil umiddelbart medføre et stort merprovenu, men i en række tilfælde vil kuponskatten skulle refunderes på grund af dobbeltbeskatningsaftalen. Reglen vil derfor have størst betydning ved betalingen til skattely-lande. Desuden vil en kuponskat formentlig medføre, at der sker en vis treaty-shopping, samt at internationale koncerner finder andre metoder til indkomstoverførsel. Hertil kommer, at brugen af Danmark som skattely-land (stepping stone) vil forsvinde på dette område. Udvalget skønner derfor, at det reelle provenu af en kuponskat på royalty kun vil være 50-75 mill. kr. Desuden vil en kuponskat medføre en del omkostninger til administration.

Udvalget har ikke bedømt provenuvirkningen af de i afsnit 3.5.d. foreslåede overvejelser om en begrænset skattepligt på renter, idet det helt vil afhænge af, hvorledes en sådan regel udformes.

En begrænset skattepligt af aktieavance vil kunne give et betydeligt skatteprovenu, hvis den udformes, så den bliver virkelig effektiv. En sådan regel vil dog også medføre, at realisation af aktieavance udskydes, idet en række af de hidtil konstaterede aktieoverdragelser hos udlandsdanskere er affødt af skattefriheden.

En artistskat vil efter udvalgets opfattelse give et provenu på ca. 10-20 mill. kr. årligt, der i langt overvejende grad vil fremkomme ved, at Danmark får mulighed for at udnytte sin beskat-

ningsret af artister og sportsudøvere og derved får den skat, der ellers ville tilfalde domicillandet.

Udvidelsen af den begrænsede skattepligt til visse kapitalforvaltende selskaber, som foreslået i afsnit 4, vil på nuværende tidspunkt formentlig kun medføre et merprovenu på 10-20 mill. kr. årligt, men brugen af denne selskabstype er stærkt stigende, og uden indgreb vil brugen af sådanne selskaber i betydelig grad kunne erodere det samlede beskatningsgrundlag.

I afsnit 5 foreslår udvalget indførelse af afsluttende ansættelse. Det er udvalgets opfattelse, at alene indførelse af en generel afsluttende ansættelse vil med de nuværende regler medføre et merprovenu på grund af den heraf følgende forøgelse af ligningseffektiviteten i fraflytningstilfældene.

Afsluttende ansættelse i alle fraflytningstilfælde vil i sig selv medføre en vis meradministration.

I afsnit 5 har udvalget endvidere overvejet muligheden for en beskatning af urealiserede værdistigninger ved skattepligtsophør, idet fraflytning skulle betragtes som afhændelse af formuegoder. En sådan beskatning kunne enten være generel eller kun omfatte særlige typer formuegoder. Provenuet af en sådan beskatning kan blive betydeligt - både direkte og indirekte - alt afhængig af hvor omfattende den bliver.

Den indirekte virkning består i, at antallet af fraflytninger, der har sin baggrund i skattehensyn, vil falde. En begrænset ordning alene med beskatning af urealiserede værdistigninger på aktier må også antages at have væsentlige provenumæssige virkninger, idet netop flytninger med det formål at undgå aktieavancebeskatning vil blive reduceret.

Beskatningen vil give en vis meradministration i forbindelse med den afsluttende ansættelse. Som anført ovenfor vil en afsluttende ansættelse i sig selv være provenuskabende.

En opstramning af reglerne om beskatning af pensionsordninger ved fraflytning kan give et vist provenu. Udvalgets forslag er ikke så konkretiserede, at det er muligt at give en vurdering af eventuelle provenuvirkninger.

Ændring af reglerne for underskudsfradrag, specielt i exemptionstilfælde, vil medføre et vist merprovenu. Dels ved at der sker beskatning af tidligere fratrukne underskud, dels ved at flere virksomheder vil blive placeret i datterselskaber m.v.,

dels ved at der ikke vil blive foretaget de samme skattemæssige dispositioner.

Udvalget anslår provenuet på personsiden til at udgøre 25-50 mill. kr. årligt. På selskabssiden vil et provenuskøn afhænge af, om der sker ændringer i sambeskatningsreglerne og reglerne for udlandslempelse. Hvis de af udvalget foreslåede ændringer gennemføres, vil den her foreslåede regel kun have betydning for filialer, og den skønnes derfor kun at have en provenuvirkning på 25-50 mill. kr. Udvalget må dog pege på, at en radikal indskrænkning i adgangen til at kunne lade udenlandske datterselskaber indgå i sambeskatning vil have til følge, at der vil være en tendens henimod etablering af filial som alternativ til sambeskattet datterselskab. Ændringen af reglerne om underskudsfradrag vil ikke medføre nævneværdig meradministration.

Udvalgets forslag til forøget dokumentationskrav og kontrolindsats vil, ud fra de i de sidste år indvundne erfaringer fra en række større skattesager, medføre et betydeligt provenu. Udvalget skønner, at hensigtsmæssige dokumentationskrav og øget kontrolindsats ud fra de nuværende materielle regler vil kunne indbringe 100 mill. kr. årligt i provenu, idet der her er henset til, at manglende opdagelse af urigtig skatteansættelse vil betyde provenutab år efter år, samt at de hidtidige erfaringer klart har vist, at en forøget kontrolindsats har en stor generel præventiv effekt. Nedenfor er behandlet de merudgifter, denne indsats vil kræve.

Udvalgets overvejelser vedrørende udlandslempelse og sambeskatning indeholder formentlig de største provenumæssige konsekvenser.

Ud fra nye analyser af skatteansættelser i København, Århus og tal fra den samlede lignings- og skattestatistik kan provenuet ud fra de nuværende forhold og baseret på 50% selskabsskat beregnes således:

Den samlede udlandsindtægt, der berettiger til lempelse, er ca. 2½ mia. kr. Den samlede udlandslempelse udgør ca. 500 mill. kr., heraf falder ca. 250 mill. kr. på skibsfart og luftfart, 130 mill. kr. på filialer udenfor skibsfart, luftfart og 120 mill. kr. på sambeskattede datterselskaber.

Hvis udlandslempelsen helt ophæves, skønnes det, at lempelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomster, særlig creditlempelse som følge af forøget maximal credit, vil stige 120 mill. kr.

Ud fra analysen skønnes sambeskatning med udenlandske datterselskaber at medføre et aktuelt provenutab på 620 mill, kr., heraf er de 120 mill. kr. vedrørende udlandslempelse, jfr. ovenfor. Bilag 5 indeholder i øvrigt en oversigt over konsekvenserne af sambeskatning med udenlandske datterselskaber, udarbejdet på grundlag af oplysninger fra Århus kommune.

Københavns skattevæsen har foretaget en speciel analyse af banker med sambeskattede datterselskaber, specielt for at undersøge, om de sidste års store svingninger i indkomsten (som følge af kursreguleringer) har indflydelse på provenutabet. For de københavnske pengeinstitutter er provenutabene under de nugældende regler beregnet til ca. 50 mill. kr.

Ændring i reglerne må antages at medføre væsentlig arbejdsbesparelse for administrationen.

Udvalget skønner, at de foreslåede indgreb mod passive investeringer i skattely, bl.a. investeringsforeninger, kun vil have en aktuel provenueffekt på 20-30 mill. kr. årligt, men det er udvalgets opfattelse, at manglende indgreb vil medføre et betydeligt, accellererende provenutab. Ud over et forøget provenutab vil en stigende anvendelse af investeringer i akkumulerende investeringsforeninger i skattely have andre negative samfundsøkonomiske virkninger. Denne vækst i udlandets opkøb af danske obligationer vil således øge faren for pres mod den danske krone i tilfælde af uro på valutamarkedet. Samtidig er den valutamæssige gevinst fra disse opkøb mindre end ved opkøb fra valutaudlændinge uden tilknytning til Danmark. Endelig er omkostningerne ved denne form for kapitalimport væsentligt højere end ved direkte lån i udlandet. Udvalget har dog ikke set det som sin opgave at analysere dette problem nærmere.

De af udvalget foreslåede omfattende ændringer af regelsættet samt oplysningsbestemmelser og den af udvalget foreslåede forøgede kontrolindsats vil naturligvis medføre en vis meradministration såvel hos de lokale myndigheder som hos de centrale myndigheder. Men samtidigt vil de af udvalget foreslåede regler på en række områder klarlægge regelsættet og lette sagsbehandlingen, således at den nuværende situation, hvor omfattende sagsbehand-

ling og undersøgelser i en række sager ikke medfører provenuforøgelse på grund af usikker hjemmel, ophører.

Det er dog udvalgets opfattelse, at gennemførelse af forslagene vil kræve et vist merforbrug af ressourcer, både lokalt og centralt. Udvalget vil desuden pege på behovet for, at en omfattende ændring af reglerne følges op med de fornødne ressourcer til vejledning og undervisning af de berørte myndigheder og sagsbehandlere.

ATTESTATION AF BOPÆLS- OG SKATTEFORHOLD ATTESTATION OF RESIDENTIAL ADDRESS AND TAX LIABILITY

F 54 (English)

1 Udfyldes af skatteyderen, der fraflytter Danmark To be completed by the taxpayer who is leaving Denmark to take up residence abroad	Efternavn: Surname:	Fornavn: First names: Bilag 1, nævnt i afsnit 3
	Dansk personnummer: Danish personal identification number:	Dansk pasnummer: Danish passport number:
	er fra den: as from:	bosiddende i (land): is a resident of (country):
	på adressen (gade og husnummer): at the address (street and house number):	
	Postnummer og postdistrikt: Postal code and district:	
	Seneste bopælsadresse i Danmark: Latest residential address in Denmark:	
	Dato: Date:	Underskrift: Signature:

2 Udfyldes i tilflytningslandet af vedk. kompetente skattemyndighed (Se også bagsiden) To be completed by the competent taxation authority concerned in the country in which the taxpayer has taken up residence (See also the back of this page)	Ovenstående person er efter reglerne om herboende personer indkomstskattepligtig til (land): The above person is liable to income tax to (country): under the rule in force for persons resident there		Skattepligten indtræder den: Tax liability shall become effective as from:
	Selvangivelse skal indgives første gang den: Tax return shall be filed the first time on:	for perioden fra den: til den: for the period from: to:	
	Skattemyndighedens navn og adresse: Name and address of the taxation authority:		Registreringen af ovennævnte sker under dette nummer: The above information will be registered under this number:
	Underskriverens navn: Name of the signer: Stilling: Position of the signer: Dato: Date:	Stempel og underskrift: Stamp and signature:	

3 Udfyldes af den danske skattemyndighed To be completed by the Danish taxation authority	Fremsendes til (forskuksregistreringskommunens navn og adresse): Shall be sent to (name and address of the Municipality which has estimated and registered the tax payable in advance):
---	--

TIL DEN KOMPETENTE SKATTEMYNDIGHED I TILFLYTNINGSLANDET:

Uddrag af dansk lov nr. 100 af 31. marts 1967 med senere ændringer om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m.v.:

§ 1. Pligt til at svare indkomst- og formueskat til staten i overensstemmelse med reglerne i denne lov påhviler:

Nr. 1. Personer, der har bopæl her i landet.

Nr. 2. Personer, der inden for de sidste 4 år har haft bopæl her i landet, **medmindre de godtgør at være undergivet indkomstbeskatning til fremmed stat**, Færøerne eller Grønland **efter reglerne for derboende personer.**

Man skal anmode om udfyldelse og attestation af omstående afsnit 2 til brug for de danske skattemyndigheders afgørelse af, fra hvilket tidspunkt den pågældende persons skattepligt til Danmark eventuelt kan anses for ophørt.

Såfremt skattepligten til Deres land ophører inden for de næste 4 år regnet fra skattepligtens indtræden, skal man udbede sig underretning herom, så vidt muligt med angivelse af årsagen til skattepligtens ophør.

Sådan underretning sendes til:

STATSSKATTEDIREKTORATET

3. kontrolkontor

Meldahlsgade 5

DK-1613 København V

Danmark

STATSSKATTEDIREKTORATET

TO THE COMPETENT TAXATION AUTHORITY

Extract of the Danish Collection of Tax on Income and Capital payable by Persons, etc., Act No. 100, March 31st, 1967, as subsequently amended:

1. liable to pay tax on income and capital to the State under the rules of this Act are:

1° Persons who are residents of this country.

2° Persons who have been residents of this country within the last four years, **unless they prove that they are liable to tax on income to a foreign State**, the Faroe Islands, or Greenland **under the rules in force for persons resident there.**

We ask you to complete and certify section 2 on face of the page, to be used by the Danish taxation authorities to decide the time as from which the tax liability to Denmark of the person concerned may be considered terminated.

If the tax liability to your country terminates within the next four years counting from the time, when the tax liability became effective, we ask you to inform us thereof, and, if possible, state the reason for the termination of the tax liability.

Such information should be sent to:

STATSSKATTEDIREKTORATET

3. kontrolkontor

Meldahlsgade 5

DK-1613 Copenhagen V

Denmark

STATSSKATTEDIREKTORATET
(THE DANISH STATE TAX DIRECTORATE)

Kildeskatter på betalinger til udlandet
(Kildeskatten kan nedsættes ved dobbelt-
beskatningsaftaler).

Bilag 2,
nævnt i afsnit 3.5.d

	<u>Renter</u>	<u>Udbytte</u>	<u>Royalty</u>
Canada	25	25	25
Belgien	20	20	20
Østrig	7,5	20	0
Finland	0	25	30
Frankrig	25	25	33
Tyskland	25	25	25
	(obligationsrenter)		
Grækenland	49	42/45/47/53	10/25
Irland	35	0	35
Italien	10-20	30	20
Luxembourg	0	15	12
Nederlandene	0	25	0
Norge	0	25	0
Spanien	24	16	16
Sverige	0	30	0
Schweiz	35	35	0
UK	30	0	30
USA	30	30	30
Danmark	0	3	0

Det bemærkes dog, at Tyskland, Frankrig og USA for nyligt har ophævet kildeskatten på rentebetalinger til udlandet for bestemte værdipapirers vedkommende.

Oversigt over

selskaber med udlandslempelse,
fordeling af denne på udenlandske datterselskaber,
 filialer,
 andet, herunder skibs- og luftfart
for skatteåret 1983/84

Nr.	1983/84 Udlandslempelse ialt	Heraf Udenlandske DS	fra DS	Filialer (OECD def)	Øvrige luftfart/ skibsfart	Andre lempelser	
						\$ 33	\$ 17,3
01	7.317.581	7.317.581				8.952.879	444.700
02	919.200	919.200				2.236.000	
03	2.500.199	179.800		2.320.399		2.582.198	
04	4.138.800				4.138.800		
05	1.207.500			1.207.500		1.147.223	
06	371.720	371.720				371.720	
07	399.080			399.080		167.413	
08	1.184.414	1.184.414				3.792.684	8.922.492
09	8.901.059	1.520.470		7.380.589		3.540.023	
10	161.082	161.082				1.525.893	
11	524.882	524.882				592.491	
12	34.892.000				34.892.000	9.791.366	
13	592.162			592.162		875.616	265.805
14	490.820			490.820			
15	223.760				223.760		

Nr.	1983/84		Heraf Udenlandske DS	Filialer (OECD def)	Øvrige luftfart/ skibsfart	Andre lempelser	
	Udlandslempelse ialt	fra				\$ 33	\$ 17,3
16	5.792.903				5.792.903	5.671.596	
17	2.905	2.905				5.805	
18	1.712.940			1.712.940			
19	29.020				29.020		
20	1.712.940			1.712.940			
21	3.009.580			3.009.580			
22	56.200	56.200				94.630	
23	10.025	10.025				18.189	
24	506.693	9.099		497.594		211.616	
25	161.332				161.332		
26	1.742.754	1.742.754				4.689.922	
27	221.043	221.043				497.845	
28	49.383			49.383		78.699	
29	112.470	112.470				223.605	
30	98.862			98.862		103.292	

Nr.	1983/84		Heraf Udenlandske DS	Filialer (OECD def)	Øvrige luftfart/ skibsfart	Andre lempelser	
	Udlandslempelse ialt	fra DS				\$ 3}	\$ 17,3
31	53.915				53.915		
32	2.400				2.400		
33	31.857			31.857			
34	32.397			32.397			
35	3.739.537			3.739.537			
36	91.401	91.401				4.461.703	
37	5.694.223	5.694.223				144.525	
38	481.028	481.028				23.291.587	
39	42.180			42.180		730.764	
40	51.120			51.120		42.180	
41	2.164.142	2.164.142				51.120	
42	42.973	42.973				3.907.231	
43	175.549			175.549		76.886	
44	35.000.000	30.414.402		4.585.598		134.774	
45	2.071.779			2.071.779		45.000.000	
						466.122	

Nr.	1983/84		Heraf Udenlandske DS	Filialer (OECD def)	Øvrige luftfart/ skibsfart	Andre lempelser	
	Udlandslempelse ialt	fra				\$ 33	\$ 17,3
46	7.956.601	7.956.601				9.707.922	
47	14.658.444	14.420.722		237.722		30.595.929	1.134.520
48	4.703.975	4.703.975				9.843.861	
49	9.281				9.281		
50	2.883.660			2.883.660		1.913.064	
51	632.880				632.880		
52	101.924				101.924		
53	24.180			24.180			
54	11.780				11.780		
55	114.538	114.538					
56	20.441.620	20.441.620				25.627.569	
57	8.786			8.786			
58	400			400			
59	104.149			104.149			
60	71.728			71.728		105.788	

Dato

29. december 1983

Ar-nr.

1983-48

Bilag

SD-CIRKULÆRE

350-4410-263

Afdeling

Forespørgsel

1 af 6 sider

Kontor

4. kontor

Bilag 4,
nævnt i afsnit 9

Emne: Sambeskatning af selskaber.

Ligningsrådet har med virkning fra og med skatteåret 1984/85 vedtaget følgende:

"Sambeskatning af selskaber

1 henhold til selskabsskattelovens § 31 kan det tillades, at to eller flere aktieselskaber sambeskattes. Med aktieselskaber sidestilles anpartsselskaber. Tilsvarende regler gælder for de i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, nævnte selskaber med begrænset ansvar, der uden at være optaget i Aktieselskabs-Registeret beskattes på samme måde som aktieselskaber. Endvidere gælder reglerne for de i § 1, stk. 1, nr. 2 a, nævnte sparekasser, de i § 1, stk. 1, nr. 3, nævnte brugsforeninger samt de i § 1, stk. 2, 1. punkt., nævnte hovedforeninger.

Ansøgning om sambeskatning skal indsendes til det amtsskatteinspektorat, hvorunder moderselskabet har hjemsted. For selskaber med hjemsted i Københavns og Frederiksberg kommuner indsendes ansøgningen dog til henholdsvis direktoratet for Københavns skatte- og registerforvaltning og Frederiksberg skattedirektorat.

1. Sambeskatning tillades kun, hvis følgende betingelser er opfyldt:

- 1.1. Selskaberne skal have samme regnskabsår.

Sambeskatning tillades, uanset at selskabernes regnskabsår ikke begynder samtidigt, hvis blot de slutter samtidigt, og moderselskabet tillige har ejet aktierne eller anparterne i datterselskabet i såvel hele moderselskabets indkomstår som i hele datterselskabets indkomstår.

Ejer moderselskabet aktierne eller anparterne fra datterselskabets stiftelse, tillades sambeskatning, hvis blot selskabernes regnskabsår slutter samtidigt. Det samme gælder, hvis moderselskabet erhverver aktierne eller anparterne i et selskab, som har været uden aktivitet fra dets stiftelse, når bortses fra forrentning af indskudskapitalen.

Ejer moderselskabet aktierne eller anparterne indtil datterselskabets likvidation, tillades sambeskatning, hvis blot selskabernes regnskabsår begynder samtidigt.

- 1.2. Samtlige aktier eller anparter i datterselskaberne skal ejes af moderselskabet eller af et eller flere af de datterselskaber, der inddrages under sambeskatningen, eller af disse selskaber i forening.

Er et eller flere af datterselskaberne **hjemmehørende** i udlandet, kan tilladelse meddeles, såfremt de danske aktieselskaber, der inddrages under sambeskatningen, enten selv eller sammen med Industrialiseringsfonden for Udviklingslandene ejer hele den del af de udenlandske datterselskabers aktiekapital, som efter lovgivningen i det pågældende land kan ejes af selskaber her i landet.

Ejerforholdet skal have bestået i hele moderselskabets indkomstår, bortset fra tilfælde hvor moderselskabet ejer aktierne eller anparterne fra datterselskabets stiftelse, eller hvor moderselskabet erhverver aktierne eller anparterne i et selskab, som har været uden aktivitet fra dets stiftelse, når bortses fra forrentning af indskudskapitalen, eller hvor moderselskabet ejer aktierne eller anparterne indtil datterselskabets likvidation.

- 1.3. Fornyet sambeskatning, efter at selskaberne selv har foranlediget en tidligere sambeskatning ophævet, tillades kun under særlige omstændigheder.
- 1.4. **Ansøgning** om sambeskatning fra et givet skatteår skal indgives senest samtidig med indgivelse af rettidig selvangivelse for det pågældende skatteår.
2. Under sambeskatningen - og ved dennes ophør - er de sambeskatte selskaber undergivet de til enhver tid gældende vilkår, der for tiden er følgende:
- 2.1. Der skal hvert år i regnskab eller særligt bilag til selvangivelsen afgives oplysning om moderselskabets aktiebesiddelse i datterselskabet.
- 2.2. For udbytte fra et af sambeskatningen omfattet datterselskab, der er **hjemmehørende** i udlandet, gælder - såfremt udbyttet ikke er omfattet af skattefritagelsen i selskabsskattelovens § 13, stk. 3, - følgende:

Udbyttet fradrages ved moderselskabets indkomstoppgørelse i det omfang, udbyttet kan indeholdes i datterselskabets skattepligtige indkomst - opgjort efter danske regler - for det regnskabsår, for hvilket udbyttet er deklareret. Kan udbyttefradrag herefter ikke foretages, indrømmes der moderselskabet lempelse efter bestemmelserne i selskabsskattelovens § 17, stk. 3, § 17 B, stk. 3, eller § 18, stk. 3, samt i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomst eller efter ligningslovens § 33 vedrørende betalt udbytteskat. For det første år under sambeskatningen indrømmes dog ikke udbyttefradrag, men der indrømmes lempelse efter bestemmelserne i **selskabsskattelovens** § 17, stk. 3, § 17 B, stk. 3, eller § 18, stk. 3.

SO-CIRKULÆRE

- 2.3. Udbytte fra et her i landet ~~hjemmehørende~~ datterselskab, der er omfattet af sambeskatningen, til en af de i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2 a, nævnte sparekasser, en af de i § 1, stk. 1, nr. 3, nævnte brugsforeninger eller en af de i § 1, stk. 2, 1. punkt, nævnte ~~hovedforeninger~~ skal behandles i overensstemmelse med vilkår 2.2. Som ~~følge~~ af, at der er knyttet skattegodtgørelse til et sådant udbytte, kan et efter foranstående retningslinier beregnet udbyttefradrag dog ikke fradrages fuldt ud ved sparekassens eller foreningens indkomstopgørelse, men skal forinden reduceres med et beløb, der beregnes således:

$$\frac{\text{skattegodtgørelsen af hele udbyttet} \times 100}{40}$$

- 2.4. Hvis der ved sambeskatningens begyndelse foreligger underskud fra tidligere år i et af selskaberne, kan dette alene bringes til fradrag i medfør af ligningslovens § 15 i overskud indtjent i det samme selskab. Underskud i udenlandske datterselskaber fra tiden før sambeskatningens indtræden kan ikke fradrages i overskud indtjent efter sambeskatningens indtræden.
- 2.5. Under sambeskatningen fordeles den på de sambeskattede selskaber hvilende selskabsskat efter en af nedennævnte 3 fordelingsmetoder.
- 2.5.1. Nettoskatten af sambeskatningsindkomsten fordeles forholdsmæssigt på de her i landet ~~hjemmehørende~~ selskaber, hvis indkomst er positiv.
- 2.5.2. Nettoskatten af sambeskatningsindkomsten fordeles forholdsmæssigt på de her i landet ~~hjemmehørende~~ selskaber, hvis indkomst er positiv, men herudover skal de her i landet ~~hjemmehørende~~ selskaber, som har opnået en skattebesparelse som følge af overførsel af underskud fra andre af sambeskatningen omfattede selskaber, der er ~~hjemmehørende~~ her i landet, refundere disse andre selskaber et beløb svarende til den opnåede skattebesparelse. Beløbet beregnes ved at gange netto-skatteprocenten med et beløb svarende til det overførte underskud. Er sambeskatningsindkomsten 0 eller negativ, anvendes skatteprocenten 40. Beløbet skal ikke medregnes ved underskudsselskabets indkomstopgørelse og kan ikke fradrages ved overskudsselskabets indkomstopgørelse.
- 2.5.3. Nettoskatten af sambeskatningsindkomsten posteres i moderselskabet.

Nettoskatten er skatten efter reduktion for lempelser efter selskabsskattelovens § 17, stk. 2 og 3, § 17 B, stk. 2 og 3, og § 18, stk. 2 og 3, og ligningslovens § 33 eller efter dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Det er en forudsætning for anvendelse af den under 2.5.2. nævnte fordelingsmetode, at der gives oplysning om beløb, som overføres mellem selskaberne, enten i en note til selskabernes regnskaber eller i et særlig bilag hertil.

Den én gang valgte metode kan kun ændres efter tilladelse fra ligningsmyndigheden.

Uanset hvilken metode, der anvendes, fordeles underskud under sambeskatningen efter **følgende** retningslinier.

Er der underskud i et eller flere af de sambeskattede selskaber, fordeles disse underskud forholdsmæssigt på de selskaber, som har overskud. Underskud, der ikke kan indeholdes i de ~~øvrige~~ selskabers overskud for det ~~pågældende~~ år, fordeles forholdsmæssigt mellem de underskudsgivende selskaber til fradrag i de sambeskattede selskabers samlede indkomst for det **efterfølgende** år.

Ubenyttede underskud fra tidligere år bringes fortrinsvis til fradrag i overskud hos det selskab, der har haft underskudet. Et herudover ubenyttet underskud fra tidligere år ~~føres~~ forholdsmæssigt til fradrag i de af sambeskatningen i øvrigt omfattede selskaber, som har overskud.

- 2.6. Investeringsfondshenlæggelse fradrages ved indkomstopgørelsen for det selskab, på grundlag af hvis indkomst den er beregnet, og kan anvendes til forlods afskrivning på aktiver, som er anskaffet af dette selskab eller af et andet her i landet **hjemmehørende** selskab, der er omfattet af sambeskatningen. Kun selskaber, der er hjemmehørende her i landet, kan anvende reglerne om investeringsfond.

Anvender et selskab en investeringsfondshenlæggelse, som er foretaget af et andet selskab, kan der samtidig uden beskatning overføres til førstnævnte selskab et beløb, svarende til skatten af investeringsfondsoverførslen udregnet efter koncernens nettoskatteprocent for det indkomstår, hvori investeringsfondsoverførslen finder sted.

- 2.7. Det påhviler et her i landet **hjemmehørende** moderselskab, der ønsker et udenlandsk datterselskab inddraget under sambeskatning, at drage omsorg for, at bogføringen m.v. vedrørende det udenlandske selskab tilrettelægges således, at resultatopgørelse og balance kan danne grundlag for ligningen af moderselskabet, og at regnskabsmateriale m.v. vedrørende det udenlandske selskab opbevares i overensstemmelse med de her i landet gældende bestemmelser.

Såfremt det udenlandske regnskab ikke er udarbejdet på en sådan måde, at det kan danne grundlag for ligningen, påhviler det moderselskabet, at der vedlægges selvangivelsen et særligt bilag, hvorpå resultatopgørelsen i det udenlandske selskabs årsregnskab omformes til at udvise et resultat opgjort efter dansk lovgivning.

Det regnskab, der vedlægges selvangivelsen, skal være affattet på dansk, norsk, svensk, engelsk, tysk eller fransk. Ligningsmyndigheden er berettiget til at kræve et regnskab oversat til dansk.

SD-CIRKULÆRE

Sid nr.
5 af 6 siderAr-nr.
1983-48

På begæring skal regnskabsmateriale, dokumenter m.v., som har betydning for ligningen, indsendes til dansk skattemyndighed, ligesom der på begæring skal meddeles oplysninger i ~~øvrigt~~, som har betydning for ligningen.

Såfremt dette vilkår ikke opfyldes, kan tilladelse til sambeskatning med det pågældende udenlandske datterselskab inddrages af bevillingsmyndigheden som hovedregel med virkning for det følgende indkomstår.

- 2.8. Et i udenlandsk mønt ført regnskab omregnes på statustidspunktet til kursen på dette tidspunkt eller til en gennemsnitskurs. Det er den skattepligtige indkomst for det udenlandske selskab - opgjort efter danske regler - der omregnes til danske kroner.
- 2.9. Reglerne i afskrivningslovens afsnit IV A om forskudsafskrivning kan ikke anvendes på maskiner m.v. og bygninger, når leveringsaftale er truffet af et udenlandsk datterselskab, ligesom reglerne i afskrivningslovens § 14 ikke kan anvendes på kontrakt om bygning af skibe, som et udenlandsk datterselskab har indgået.
- 2.10. Ved etablering af sambeskatning med et udenlandsk datterselskab fastsættes indgangsværdierne for afskrivningsberettigede aktiver m.v., som det udenlandske datterselskab har erhvervet for sambeskatningens indtræden, til de pågældende aktivers handelsværdi på tidspunktet for sambeskatningens indtræden. For ejendomme skal handelsværdien omregnes til kontantværdi. Ligningsmyndigheden er berettiget til at kræve handelsværdien dokumenteret.
- 2.11. Såfremt der i et udenlandsk datterselskab ved begyndelsen af det første regnskabsår, for hvilket sambeskatning skal finde sted, har været foretaget nedskrivning på varelager, skal denne nedskrivning ~~indtægtsføres~~ ved ~~opgørelsen~~ af den skattepligtige indkomst, dog højst med det beløb, hvormed varelageret maksimalt kunne være nedskrevet efter de på opgørelses-tidspunktet gældende danske regler.
- 2.12. ~~Ønskes~~ sambeskatningen bragt til ophør, må selskaberne give meddelelse herom til bevillingsmyndigheden senest samtidig med indgivelse af rettidig selvangivelse for det skatteår, i hvilket særbeskatning ønskes påbegyndt.
- 2.13. Ophører sambeskatningen ved datterselskabets likvidation, foretages der ikke afsluttende ansættelse af datterselskabet, og datterselskabets eventuelle underskud i den afsluttende regnskabsperiode kan således bringes til fradrag efter de almindelige regler herom, herunder fremføres i medfør af ligningslovens § 15.

Ved ~~ophør~~ af sambeskatning af andre årsager end ved likvidation af datterselskabet skal tilsvarende regler anvendes som angivet i selskabsskattelovens § 37, stk. 2, om begrænsning i adgangen til at fremføre underskud, som allerede er udnyttet i sambeskatningen."

5D-CIRKULÆRE

Side nr.

6 af 6 sider

År-nr.

1983-48

Amtsskatteinspektorerne, direktoratet for ~~København~~ skatte- og registerforvaltning og Frederiksberg skattedirektorat er af ligningsrådet bemyndiget til at ~~afgøre~~ ansøgninger om sambeskatning af selskaber, jf. ~~SD-cirkulære~~ 1977-13.

Skatteansættelsen for de sambeskattede selskaber foretages i den kommune, hvori moderselskabet har hjemsted.

Hans Westerberg

Niels Kristensen

Notat

Sambeskatning med udenlandske selskaber.

En oversigt over konsekvenserne for selskaberne:

Århus kommune. Skatteåret 1983/84.

På grundlag af materiale modtaget fra Århus skattevæsen, selskabsbeskatningen, er der udarbejdet følgende oversigt over konsekvensen af sambeskatning med udenlandske selskaber.

Det samlede antal aktie/anpartsselskaber på mandtallet 1983/84 i Århus kommune var godt 3.000.

På mandtallet var optaget 9 selskaber sambeskattet med udenlandske datterselskaber og i alt med 19 udenlandske datterselskaber.

1 selskab med 1 sambeskattet datterselskab udgik af mandtallet, da selskaberne blev sambeskattet med det århusianske selskabs udenbys moderselskab.

1 selskab med 6 udenlandske sambeskattede selskaber indsendte ikke selvangivelser og blev takseret i 0, da koncernen var under en konkurslignende afvikling.

Der er herefter 7 selskaber med 12 udenlandske datterselskaber inddraget i sambeskatningen. Heraf havde 1 selskab 3 datterselskaber, 3 selskaber havde 2 datterselskaber og 3 selskaber 1 datterselskab inddraget i sambeskatningen.

Under forudsætning af, at de danske selskaber uden sambeskatning ville have selvangivet samme beløb kan konsekvenserne af sambeskatningen beregnes som nedenfor angivet. Det bemærkes dog, at flere selskaber ville kunne have foretaget andre af- eller nedskrivninger, hvis de ikke var sambeskattede.

3 selskaber får nedsat skatten som følge af sambeskatning med udenlandske selskaber, hvis skattepligtige indkomst i sambeskatningen viser underskud.

Beregnet dansk skat	
uden sambeskatning	8.847.160 kr.
Faktisk pålignet skat	<u>377.037</u> -
Mindre skat	<u>8.470.123</u> kr.

Selskabet får nedsat skatten som følge af udlandslempelsen og lempelsen efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne:

Beregnet skat	
uden sambeskatning	52.890.720 kr.
Faktisk pålignet skat	<u>48.677.263</u> -
	<u>4.213.457</u> kr.

Samlet nedsættelse af skatten som følge af sambeskatningen med de udenlandske selskaber 12.683.580 kr.

Heraf udgør skattebesparelsen for de 3 selskaber under 100.000 kr. , medens de største besparelser er på 7,6 mill, og 3,6 mill. kr.

Samlet pålignet selskabsskat i skatteåret 1983/84 i Århus kommune udgjorde 270 mill. kr.

Udenlandske regler.

Til brug ved udarbejdelsen af betænkningen har udvalget undersøgt lovgivningen i andre lande. I dette bilag er der dels givet en fremstilling af skattepligtsreglerne i en række andre lande (1), dels redegjort for andre landes regler til imødegåelse af anvendelsen af skattely-lande (2).

1. I følgende bilag er søgt en kortfattet fremstilling af skattepligtsreglerne i en række andre lande.

a. Sverige.

Hovedreglen er, at fuld skattepligt alene omfatter personer, der er hjemmehørende i Sverige.

Fuld skattepligt omfatter desuden fysiske personer, som efter flytning fra Sverige til udlandet alligevel har bevaret en væsentlig tilknytning til landet, f.eks. fordi den pågældende ikke har taget fast bopæl i udlandet, opholdet i udlandet skyldes uddannelse eller sygdomspleje, den pågældende har hjem eller familie i Sverige, driver virksomhed eller har fast ejendom i Sverige. For fysiske personer gælder en såkaldt 3-års regel, idet der er en forudsætning for, at der altid er en væsentlig tilknytning til Sverige i de første 3 år efter fraflytning til udlandet. I de første 3 år er det altså skatteyderen, som har bevisbyrden for, at han ikke har den formodede væsentlige tilknytning til Sverige. Efter 3 år er det skattemyndighedernes opgave at påvise sådanne forhold, som kan begrundede væsentlig tilknytning. Bedømmelsen af tilknytningsmomenter skal ske på grundlag af forholdene i det enkelte indkomstår, således at der i princippet skal ses bort fra eventuelle ændringer i forholdene i perioden mellem indkomståret og tidspunktet for bedømmelsen.

Praksis vedrørende 3-års reglen er i vidt omfang udformet gennem ordningen med forhåndsbesked.

For så vidt angår spørgsmålet, om aktiebesiddelse i svenske selskaber kan betragtes som et væsentligt tilknytningsmoment, kan det oplyses, at børsnoterede aktier, erhvervet i kapitalplaceringshensigt, ikke tillægges betydning. Hvis aktiebesiddelsen i et børsnoteret selskab medfører en ikke-ubetydelig indflydelse, antages det dog, at der foreligger væsentlig tilknytning. Det samme gælder for selv mindre aktieposter i såkaldte fåmandsselskaber. I disse

tilfælde tages der også hensyn til familiens aktiebesiddelse i samme selskab.

Om svensk skattepligt af ydelser, der betales fra Sverige til modtageren i udlandet, kan oplyses følgende:

Renter kan som hovedregel ikke beskattes i Sverige, under forudsætning af, at renten udgør indkomst af kapital. Hvis renten kan henføres til en virksomhed, som drives i Sverige, kan der ske beskatning af renten som en indkomst af virksomheden.

Royalty betragtes som indkomst af virksomhed i Sverige og kan derfor beskattes der. Der findes ikke kildeskat på royalty, men beskatningen sker på grundlag af almindelig selvangivelse.

Udbytte af aktier i svenske selskaber kan beskattes i Sverige i form af en 30 pct. kildeskat (kuponsskat) af udbyttebetalingen.

Indenfor de senere år har Sverige ændret skattereglerne på nogle områder for at forhindre skatteunddragelse gennem fraflytning.

Der er således gennemført regler om begrænset skattepligt i tilfælde, hvor en person, bosat i udlandet, afstår aktier eller andele i svenske aktieselskaber eller handelsselskaber m.fl. Hvis den pågældende person på et tidspunkt inden for en 10-års periode forud for afståelsen har været fuldt skattepligtig til Sverige, er han begrænset skattepligtig af eventuel fortjeneste ved aktieafståelsen. Dette gælder også, selv om aktierne først er erhvervet efter fraflytning til udlandet.

Endvidere er der gennemført en ændring af reglerne om beskatningstidspunktet vedrørende aktieavance. Hovedreglen er, at aktieavance først beskattes, når den første del af den kontante afståelsessum betales. Der er nu gennemført den undtagelsesregel, at hvis en person, som er fuldt skattepligtig til Sverige, sælger aktier med udskudt betaling og derefter flytter til udlandet, skal der ske avancebeskatning i fraflytningsåret.

Den svenske skattelovgivning giver - ligesom lovgivningen i de fleste vesteuropæiske lande - hjemmel til justering af skattepligtig indkomst, hvis fortjeneste gennem forkert prissætning er overført til udenlandsk virksomhed, som er økonomisk forbundet med den svenske skattepligtige. Nogle landes strenge tavshedsregler gør det imidlertid umuligt for skattemyndighederne at påvise økonomisk in-

teressefællesskab. Beviskravet er derfor blevet lempet således, at det er tilstrækkeligt, at interessefællesskabet er sandsynliggjort.

Samtidig er det pålagt såkaldte fåmandsselskaber og personlige næringsdrivende at give særlige oplysninger i selvangivelsen om betalinger til udlandet.

Endvidere indeholder svensk skattelovgivning en såkaldt generalklausul, hvorefter skattemyndighederne kan bortse fra transaktioner, der har medført en ikke-uvæsentlig skattefordel, som var det afgørende formål med transaktionen. Det er en forudsætning, at en beskatning på grundlag af transaktionen ville stride mod begrundelsen for den pågældende lovgivning.

b. Norge.

Fuld skattepligt til Norge omfatter personer, der er bosat i riget. Denne betingelse anses for opfyldt, når en person tager ophold der og har til hensigt at blive der mere end midlertidigt. Ved et sammenhængende ophold i mindst 6 måneder indtræder skattepligten fra det tidspunkt, opholdet blev påbegyndt.

Modsat anses personer for bosat i udlandet, når de ved ophold i et andet land er blevet skattepligtige i det pågældende udland efter reglerne for derboende personer, eller når de har opholdt sig i udlandet i mindst 4 år.

Personer, som ikke er bosat i Norge og dermed heller ikke er fuldt skattepligtige, kan alligevel være begrænset skattepligtige til Norge af bestemte indtægts- og formuearter.

Den begrænsede skattepligt omfatter således:

indtægt og formue knyttet til fast ejendom eller løsøre i Norge. Med løsøre menes genstande, som fysisk befinder sig i Norge, men ikke bankindsud, fordringer eller andre værdipapirer;

indtægt og formue af virksomhed, som drives eller bestyres fra Norge. Med virksomhed menes aktivitet med økonomisk karakter;

løn, som oppebæres ved tjeneste under ophold i Norge af mindre end 6 måneders varighed under forudsætning af, at lønnen hidrører

fra kilder i Norge. Dette er i alt fald tilfældet, såfremt arbejdsgiveren, norsk eller udenlandsk, er skattepligtig til Norge;

bestyrelses honorarer, direktørløn eller lignende ydelser fra selskaber hjemmehørende i Norge;

udbytte af aktier i selskaber, som er hjemmehørende i Norge. Udbytte betyder enhver vederlagsfri overførsel af værdier fra et selskab til dets aktionærer eller andelshavere;

indtægt af erhvervsvirksomhed i Norge, som udlændinge driver eller er deltagere i.

Norsk ret har ikke hjemmel til at beskatte en udenlandsk kreditor af renter, som betales af en norsk debitor. Der er heller ikke intern hjemmel til at beskatte en udlænding af royalty-indtægter fra kilder i Norge. Er kravet på renter eller royalty derimod knyttet til erhvervsvirksomhed i Norge, som den pågældende udlænding driver eller er deltager i, vil rente- eller royalty-indtægten være skattepligtig som en del af erhvervsindtægten.

c. Finland.

Fuld skattepligt omfatter fysiske personer, som i skatteåret er bosat i Finland, samt indenlandske selskaber og dødsboer. En person anses for at være bosat i Finland, når han har bopæl eller opholder sig der i et tidsrum af 6 måneder (heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie el. lign.).

De finske regler om subjektiv skattepligt indeholder en 3-års regel for finske statsborgere, som er flyttet fra Finland. Selvom en finsk statsborger ikke længere opfylder bopælskriteriet, er han alligevel fuldt skattepligtig til Finland i 3 år efter fraflytningen til udlandet, medmindre han dokumenterer, at han ikke længere har væsentlig tilknytning til landet.

Personer, der ikke er fuldt skattepligtige til Finland, kan være begrænset skattepligtige af indkomster, som de modtager fra kilder i Finland. Den finske skattelovgivning indeholder dog ikke en udtømmende opregning over indkomster, som medfører begrænset skattepligt.

Den finske skattelovgivning indeholder (bortset fra den nævnte 3-års regel) ikke regler, som har til formål at forhindre skatteunddragelse ved betalinger til udlandet. Lovgivningen indeholder dog en "substance over form"-regel, hvorefter skattemyndighederne ikke skal tage hensyn til, at en foranstaltning har en retlig form, som ikke svarer til foranstaltningernes egentlige formål. I sådanne tilfælde skal skattemyndighederne lægge vægt på indholdet af den pågældende foranstaltning. Ligesom i de fleste vesteuropæiske lande giver lovgivningen også skattemyndighederne ret til at undersøge transaktioner mellem virksomheder med interessefællesskab og til at omfordele indkomst eller nægte fradrag for omkostninger, som ikke er fremkommet på normale forretningsmæssige vilkår (arm's length).

d. Island.

De almindelige regler for fuld skattepligt omfatter alle personer, som er hjemmehørende i Island.

Fysiske personer, som har været hjemmehørende i Island, men som rejser til udlandet, er fortsat fuldt skattepligtige til Island indtil 3 år efter det første årsskifte, der fulgte efter sidste fraflytning, medmindre de dokumenterer, at de er skattepligtige og har opfyldt skattepligten til en anden stat efter reglerne for derboende personer.

e. Vesttyskland.

Fuld skattepligt omfatter personer, der har bopæl eller sædvanligt ophold i forbundsrepublikken.

Personer, der ikke har bopæl eller sædvanligt ophold i forbundsrepublikken, kan være begrænset skattepligtige af indtægter, som de modtager fra Vesttyskland. Den begrænsede skattepligt omfatter bl.a. royalties og bestemte former for renteindtægter.

I 1973 gennemførte Vesttyskland en lovgivning om den såkaldte udvidede begrænsede skattepligt (Aussensteuergesetz) med det formål at begrænse skatteflugt. Reglerne medfører, at vesttyske statsborgere, som flytter fra Vesttyskland til udlandet, i visse tilfælde vil være begrænset skattepligtige til Vesttyskland, ikke alene af bestemte indtægtsarter fra Vesttyskland, men af alle indtægter, som ikke er udenlandske. Den væsentligste virkning er, at den progressive skattesats også anvendes på udvidet begrænset

skattepligtig indkomst, der ellers ville være omfattet af en endelig kildeskat på 25 pct. (f.eks. udbytter og royalties).

Den udvidede begrænsede skattepligt omfatter personer, som inden for de sidste 10 år før fraflytningen fra Vesttyskland har været fuldt skattepligtige til dette land i mindst 5 år, og som derefter enten er hjemmehørende i en fremmed stat med en særligt lav beskatning eller som slet ikke er hjemmehørende i en fremmed stat, (fordi der til stadighed skiftes opholdssted). Det er endvidere en betingelse, at de pågældende personer fortsat har en væsentlig økonomisk interesse i Vesttyskland.

En stat anses i denne forbindelse for at have en særligt lav beskatning, hvis indkomstskatten for en ugift skatteyder med en indkomst på 150.000 DM udgør mindre end 2/3 af den tilsvarende tyske indkomstskat. Dette kan f.eks. skyldes, at den fremmede stat ikke beskatter tilflyttere fra udlandet, indrømmer skattebegunstigelser (f.eks. ved investeringer) eller beskatter udenlandske indkomster lavere end tilsvarende indenlandske indkomster. Ved sammenligningen med vesttyske skatter skal der lægges vægt på den tyske skat inden lempelse for udenlandsk beskatning eller dobbeltbeskatning.

En person anses for at have en væsentlig økonomisk interesse i Vesttyskland, hvis han ved indkomstårets begyndelse drev eller deltog i driften af en erhvervsvirksomhed i Vesttyskland, hvis han som kommanditist modtager mere end 25 pct. af kommanditselskabets indkomster, eller hvis han ejer en væsentlig del af et tysk kapitalsekskab. Den tyske andel af den pågældendes globale indkomst skal udgøre mere end 30 pct. eller overstige 120.000 DM, eller den tyske andel af den samlede formue skal udgøre mere end 30 pct. af den samlede formue eller overstige 300.000 DM.

Tyske statsborgere, som fraflytter Vesttyskland, kan længst være omfattet af udvidet begrænset skattepligt i 10 år efter fraflytningen. Opgivelse af statsborgerskab efter fraflytningen medfører ikke, at skattepligten bortfalder.

Reglerne om udvidet begrænset skattepligt anvendes ikke i indkomstår, hvor summen af indkomster, som er begrænset skattepligtige til Vesttyskland, ikke overstiger 32.000 DM.

Anvendelsen af reglerne om udvidet begrænset skattepligt kan begrænses af Vesttysklands dobbeltbeskatningsaftaler med den pågældende fremmede stat.

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fratrækkes udgifter, som vedrører erhvervelsen af den indkomst, der er omfattet af udvidet, begrænset skattepligt.

Den udvidede, begrænsede skattepligt indskrænker ikke grundlaget for den almindelige begrænsede skattepligt. Der kan derfor ikke ske udligning mellem tab hidrørende fra indkomster, som er omfattet af udvidet begrænset skattepligt, og fortjenester, som er omfattet af almindelig begrænset skattepligt.

f. Storbritannien.

De engelske skattepligtsregler skelner mellem "resident", "ordinarily resident" og "domiciled".

Begrebet "domicile" sigter i princippet hverken til nationalitet eller bopæl. En person får såkaldt "domicile of origin" ved fødslen, normalt som den pågældendes faders domicile og derfor ikke nødvendigvis domicile efter det land, hvor den pågældende blev født.

En indvandrer til Storbritannien kan opnå domicile-status (såkaldt "domicile of choice"), når han har haft bopæl der i adskillige år og kan godtgøre, at han har til hensigt at blive boende resten af sit liv. En person kan således kun være domiciled i ét land ad gangen.

I modsætning hertil anses en person for "resident" i Storbritannien, hvis han har været fysisk til stede i landet i en del af året (i hvert fald, hvis han har opholdt sig i landet i mere end 183 dage). Hvis en person har været "resident" i Storbritannien i en længere årrække, anses han for at være "ordinarily resident".

En person, som anses for "domiciled" i Storbritannien, er omfattet af fuld britisk skattepligt, d.v.s. indkomstbeskatningen omfatter både britiske indtægter og indtægter fra udlandet.

Fuld skattepligt kan også siges at omfatte personer med status som "resident" eller "ordinarily resident", idet skattepligten både omfatter indtægter fra Storbritannien og fra udlandet, men dog kun udenlandske indtægter i det omfang, de overføres til Storbritannien.

Kortvarige ophold uden for Storbritannien anses ikke for at medføre ophør af fuld skattepligt.

En "ordinarily resident", der tager permanent ophold i udlandet, men stadig har en bolig til rådighed, anses for at være fuld skattepligtig i ethvert skatteår, hvor han opholder sig i Storbritannien, uanset hvor kortvarigt opholdet er. Selv om den pågældende ikke har bolig til rådighed, anses han alligevel for at være fuld skattepligtig, hvis han opholder sig i Storbritannien i mere end 3 måneder indenfor et skatteår.

Kan en "ordinarily resident" dokumentere opgivelse af bopæl i Storbritannien (f.eks. ved salg af bolig), ophører den fulde skattepligt ved udrejsen. Såfremt den pågældende ikke kan dokumentere dette, udskydes afgørelsen om eventuelt bortfald af skattepligt i 3 år. I disse år er der mulighed for regulering, når der efter de 3 år træffes afgørelse om ophør af skattepligten.

En person anses ikke for at være "resident" eller "ordinarily resident" i en periode, hvor han opholder sig i udlandet under kontraktmæssig fuldtidsbeskæftigelse. Det er dog en betingelse, at arbejdet præsteres i udlandet (eller at eventuelt arbejde i Storbritannien alene er af underordnet karakter i forhold til den pågældendes arbejde i udlandet), at opholdet i udlandet og selve ansættelsen er af mindst et skatteårs varighed, samt at ophold i Storbritannien er af en vis mindre varighed.

Enhver "non-resident", som modtager indkomster fra kilder i Storbritannien, er i princippet begrænset skattepligtig af disse indkomster. Renteindtægter af visse engelske statsobligationer er dog undtaget fra denne begrænsede skattepligt. Endvidere kan der bevilingsmæssigt gives fritagelse for beskatning af renteindtægter, som en "non-resident" modtager, hvis den pågældende ikke har fast driftssted i Storbritannien.

Den britiske skattelovgivning har regler med det formål at hindre skatteunddragelse gennem overførsel af aktiver. I tilfælde hvor en "ordinarily resident" overfører aktiver til udlandet, således at afkastet af disse aktiver skal betales til en "non-resident", kan den "ordinarily resident" alligevel blive skattepligtig af afkastet. Denne bestemmelse kan dog ikke anvendes, hvis det kan dokumenteres, at formålet med overførelsen ikke var skatteunddragelse eller lignende.

Endvidere er der fornylig gennemført regler om kontrollerede udenlandske selskaber (CFC). Efter disse regler kan et selskab, hjemmehørende i Storbritannien, blive skattepligtigt af indkomster, som indtjenes af et selskab i skatteland, hvis det britiske selskab ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i det udenlandske selskab. Disse regler er nærmere omtalt nedenfor i afsnit 2.2.e. om såkaldte Subpart F-type regler.

Den britiske skattelovgivning indeholder desuden regler om almindelig indkomstbeskatning af kapitalgevinster, som britiske investorer opnår ved afhændelse af investeringsbeviser i udenlandske akkumulerende investeringsforeninger m.v. (Offshore Funds). Fortjeneste ved afståelse af aktier m.v. beskattes ellers lavere end almindelig indkomst. Formålet med disse regler er at undgå, at britiske skattepligtige investerer i udenlandske akkumulerende investeringsforeninger. Disse regler er nærmere omtalt nedenfor i afsnit 2.2.g.

g. Holland.

Skattelovgivningen skelner for fysiske personers vedkommende mellem residents, som er fuldt skattepligtige af globalindkomsten, og non-residents, som alene kan være begrænset skattepligtige af indkomster med kilde i Holland.

Ved afgørelsen af, om en person kan betragtes som resident, ses der på personlige momenter som karakteren og længden af ophold i Holland, om den pågældende er ledsaget af familien, om centret for de økonomiske interesser findes i Holland samt lignende momenter. En person, som opholder sig uden for Holland, kan derfor stadig anses for at være resident.

For at begrænse mulighederne for skatteunddragelse er der gennemført en regel, hvorefter enhver person, som ophører med at have bopæl i Holland, men som vender tilbage inden et år for at genetablere sin bopæl, skal anses for at have bevaret sin bopæl i Holland i den mellemliggende periode, medmindre den pågældende i denne periode kan anses for at have været bosiddende på de Hollandske Antiller eller i en anden stat. En person, som har tilbragt op til et år uden for Holland, anses altså alligevel for fuldt skattepligtig under udlandsopholdet, medmindre han kan dokumentere

at have været bosiddende og dermed fuldt skattepligtig til en anden stat i denne periode.

Arve- og gaveafgiftslovgivningen indeholder også regler, som medfører, at arve- eller gaveafgiftspligt fastholdes i en periode, efter at arvelader eller gavegiver har forladt Holland.

Herudover findes der en række bestemmelser, som medfører hollandsk beskatning af indtægter med hollandsk kilde.

Holland indkomstbeskatter således indkomst af aktier, obligationer eller lignende værdipapirer, som opbevares af personer i udlandet, hvis værdipapiret er udstedt af et hollandsk selskab, hvori modtageren har en væsentlig interesse, f.eks. hvis den pågældende - eventuelt sammen med nære slægtninge - ejer mindst en trediedel af selskabet.

Reglerne herom blev gennemført for at forhindre, at selskaber akkumulerede overskuddet i den periode, hvor dets ejere var residents i Holland, således at ejerne efter fraflytning fra Holland kunne modtage overskuddet som udbytte eller afhænde aktierne uden hollandsk beskatning.

Ved indgåelse af dobbeltbeskatningsaftaler har Holland lagt vægt på at bevare beskatningsretten vedrørende udbytte og fortjeneste ved afståelse, for så vidt angår aktier og andre værdipapirer i hollandske selskaber.

Endvidere findes der en regel, hvorefter Holland i visse tilfælde indkomstbeskatter løbende ydelser til personer bosat i udlandet - f.eks. hvor ydelsen er vederlag for afståelse af et selskab. I disse tilfælde er pligten til at betale indkomstskatten pålagt den person, som har accepteret at betale den løbende ydelse.

h. Belgien.

Også den belgiske skattelovgivning skelner for fysiske personers vedkommende mellem residents, som er fuldt skattepligtige af globalindkomsten, og non-residents, som alene er skattepligtige af bestemte indtægter, der hidrører fra kilder i Belgien.

De belgiske regler om kapitalvindingsbeskatning har et meget begrænset omfang, og man beskatter således ikke fortjeneste, som opnås ved salg af aktier i udlandet.

På samme måde som ved fysiske personer anses selskaber m.v., som har hovedsæde i Belgien, for fuldt skattepligtige af global-

indtægten, hvorimod udenlandske selskaber m.v. alene beskattes af indtægter med kilde i Belgien.

Der findes endvidere regler om en vis beskatning af juridiske personer som f.eks. staten, provinserne og kommunerne, offentlig-retlige foretagender som kommunale transport- eller forsyningsforetagender samt foreninger og sammenslutninger, som ikke har til formål at opnå indtægter.

Der er gennemført særlige regler med henblik på at begrænse mulighederne for skatteunddragelse ved overførsel af kapital til udlandet. Der gælder således en regel om belgisk beskatning af visse begunstigelser, som en belgisk virksomhed yder et indbyrdes forbundet foretagende i udlandet. Endvidere gælder der regler, hvorefter der ikke er fradragsret for ydelser (f.eks. renter, royalties m.v.), som en belgisk virksomhed betaler til et foretagende i et udland med en gunstig skattelovgivning, medmindre den belgiske virksomhed kan godtgøre, at der er tale om betaling for virkelige og reelle transaktioner, og betalingen ikke overstiger de normale grænser.

i. Luxembourg.

Skattelovgivningen indeholder ikke særlige regler med henblik på at sikre, at alle indkomster med kilde i Luxembourg beskattes dér.

Der gælder dog almindelige regler om begrænset skattepligt for non-residents, som fra Luxembourg modtager følgende ydelser: Indkomst for personligt arbejde i Luxembourg, pension i tilknytning til tidligere personligt arbejde, udbytte fra selskaber i Luxembourg, indkomst fra kunstnerisk eller litterær virksomhed, indkomst fra nye opfindelser samt visse obligationsrenter.

i. Frankrig.

Den franske lovgivning har to skattelove for henholdsvis personer med domicil og personer uden domicil i Frankrig. Ved afgørelsen af, om en person anses for at have domicil i Frankrig, ses der på forhold som

- 1) bopæl (d.v.s. familiebo-pæl) eller væsentligste opholdssted,
- 2) væsentligste erhvervsmæssige interesse,
- 3) økonomisk interessecenter.

Et af disse momenter kan begrunde domicil i Frankrig. Denne brede definition af domicil har til formål at begrænse mulighederne for skatteunddragelse ved ophold i udlandet, herunder specielt i lande med en gunstig skattelovgivning.

Personer med domicil i Frankrig er fuldt skattepligtige af globalindkomsten.

Personer uden domicil i Frankrig er begrænset skattepligtige af en gruppe indtægter med kilde i Frankrig, som f.eks. løn og pension i tilknytning til personligt arbejde, indtægt for rettigheder, udbytte fra franske selskaber, rente samt indtægt fra fast ejendom.

Den franske skattelovgivning indeholder endvidere en særlig bestemmelse med det formål at fastholde personlig indkomstbeskatning af fysiske personer (især kunstnere eller sportsfolk), der har domicil i Frankrig, og som lader vederlag for optræden udbetale til et selskab.

k. Canada.

Skattelovgivningen indeholder regler om fuld skattepligt for globalindkomsten for residents og begrænset skattepligt af visse canadiske indtægter for non-residents.

Begrebet "resident" er imidlertid ikke defineret i lovgivningen for alle kategorier af fysiske personer, og afgrænsningen af begrebet foretages derfor på grundlag af domstolsafgørelser.

Når en canadisk resident flytter fra Canada, foretager de canadiske skattemyndigheder en afsluttende opgørelse med henblik på beskatning af indkomster. Herunder foretages der en beskatning af visse kapitalgevinster på grundlag af de pågældende formuegoders markedsværdi på fraflytningstidspunktet.

Der kan dog opstå situationer, hvor personer unddrager sig denne skattebetaling ved fraflytningen til udlandet. På denne baggrund har Canada indledt forhandlinger med USA om en bilateral aftale, hvorefter USA's skattemyndigheder skal bistå med opkrævning af canadiske skattekrav hos skattepligtige, som er flyttet fra Canada til USA.

De canadiske skattemyndigheder har endvidere gennemført en lovgivning med det formål at begrænse mulighederne for skatteunddragelse ved investering i udlandet. Der er således indført regler om skærpet beskatning af residents, som ejer aktier i udenlandske selskaber. Canada har desuden planer om at gennemføre en generel

anti-unddragelsesregel for tilfælde, hvor residents investerer i en udenlandske investeringsfond, og hvor et hovedformål er at nedbringe den beskatning af indkomsten fra fondens aktiver, som Canada ville kunne gennemføre, såfremt aktiverne var ejet direkte af canadiske residents. Baggrunden for disse planer er, at canadiske skattepligtige har vist stor interesse i at investere i fonde i lande med lav beskatning. Disse fonde investerer indskuddene i canadiske statsobligationer, idet udenlandske ejere af disse værdipapirer er fritaget for den canadiske rentebeskatning.

Endelig indeholder den canadiske skattelovgivning en generel skatteunddragelsesbestemmelse vedrørende overdragelse af aktiver til nærtstående personer eller selskaber, idet de overdragne aktiver skal optages til handelsværdien ved eventuel beskatning ved overdragelsen.

1. USA.

I modsætning til skattelovgivningen i de fleste lande er kriteriet for skattepligt til USA ikke bopæl, men derimod statsborgerskab. Statsborgere i USA, som tager ophold i udlandet, er derfor fortsat fuldt skattepligtige til USA, selv om de amerikanske skattemyndigheders kontrolmuligheder er begrænsede.

Der gælder en særlig lovgivning, hvorefter amerikanere, som flytter til udlandet og opgiver deres amerikanske statsborgerskab, fortsat er skattepligtige til USA i en periode på 10 år efter fraflytningen, såfremt hovedmotivet til opgivelsen af statsborgerskabet har været undgåelse af amerikansk beskatning. Bevisbyrden for, at hovedmotivet ikke var skattemæssige hensyn, påhviler den pågældende person. I disse tilfælde omfatter skattepligten til USA indkomst fra USA, herunder kapitalgevinst ved afståelse af aktier i amerikanske selskaber.

2. Anvendelsen af selskaber i skattely-lande og lovgivning imod denne anvendelse.

Det er vanskeligt at definere begrebet skattely-lande eller "Tax Havens", selv om begrebet typisk forbindes med et begrænset antal lande, der kan omtales som klassiske skattely-lande.

Vanskelighederne hænger bl.a. sammen med, at en definition af skattely-lande typisk skal anvendes i forbindelse med de en-

kelte landes lovgivning om de skattemæssige virkninger af transaktioner med selskaber i skattely-lande. Definitionen er således afhængig af, hvilke transaktioner der allerede foretages eller i fremtiden vil blive foretaget i disse lande.

Hertil kommer, at enhver stat kan være et skattely under særlige omstændigheder. Der er således adskillige eksempler på, at højskatte-lande har særlige skatteregler, der bevirker, at de i særlige relationer kan fungere som skattely.

Endeligt skal det nævnes, at skattebesparelsen ved transaktioner med selskaber i skattely-lande ikke alene er en følge af den lempelige beskatning i skattely-landet, men snarere et resultat af samspillet mellem skattely-landets lovgivning og lovgivningen i højskatte-lande, herunder de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster.

I de lande, hvor der er gennemført særlige forholdsregler mod anvendelsen af selskaber i skattely-lande, er der i lovgivningen fastsat forskellige kriterier til at klassificere skattely-landene.

I den belgiske skattelovgivning klassificeres skattely-lande som stater, hvor beskatningen er væsentligt mere fordelagtig end i Belgien, og for så vidt angår holdingselskaber som stater, hvor holdingselskaber har en særlig skattemæssig status.

I Frankrig henviser lovgivningen til en privilegeret skattebehandling, f.eks. ingen beskatning eller en beskatning, der er væsentligt lavere end i Frankrig. Japan følger det samme kriterium.

Efter reglerne om udvidet begrænset skattepligt i den tyske Aussensteuergesetz er skattely-lande klassificeret som stater, der påligner en skat, der er mindst 33 pct. mindre end den tilsvarende tyske skat, jfr. afsnit 1. e.

I den britiske lovgivning henvises til "a lower level of taxation", som er defineret som en skat, der er mindre end halvdelen af den tilsvarende britiske skat.

For at tydeliggøre hvilke lande, der anses som skattely, har en række lande udarbejdet særlige lister (f.eks. Australien, Canada, Frankrig, Japan og Storbritannien).

I dansk skattelovgivning og domspraksis num. indgår begrebet skattely ikke som et generelt, veldefineret begreb.

Visse landes status som skattely er almindeligt kendte af de danske skattemyndigheder, hvorimod brugen af andre lande givet er mere upåagtet, idet deres anvendelse meget ofte er begrænset til specifikke områder.

Siden slutningen af 1970-erne har de danske skattemyndigheder arbejdet med afdækning af selskabers og personers brug af skattely, det være sig både i tilfælde af straffesager om overtrædelse af straffelovens § 289 og skattekontrollovens § 13, og tilfælde hvor alene ligningsmæssige indkomstkorrektioner kommer på tale.

Anvendelsen af skattely er et internationalt kendt problem, og bl.a. inden for rammerne af OECD har man i forskellige arbejdsgrupper beskæftiget sig med problemet og udvekslet erfaringer. Dette arbejde har resulteret i adskillige rapporter, der især er baggrund for den efterfølgende oversigt over anvendelsen af og lovgivningen imod skattely.

I Gordonrapporten (Tax Havens and Their Use By United States Taxpayers - An Overview, A report to the Commissioner of Internal Revenue ..., January 12, 1981) er nævnt følgende hovedtræk, der generelt accepteres som karakteristiske for skattelylande:

- ingen eller en lav beskatning af indkomst, kapital og transaktioner;
- højt niveau af bank- og forretningshemmeligheder, som landet er uvillig til at bryde;
- en uforholdsmæssig stor finansiel sektor;
- moderne kommunikationsfaciliteter;
- ingen valutakontrol;
- landet fremstiller sig selv som et oversøisk finansielt center.

2.1. Hovedtyper af anvendelse af skattely-lande.

Der findes som tidligere nævnt adskillige årsager til, at skattely kan tiltrække udenlandsk kapital m.v. Anvendelsen af de klassiske skattely-lande kan dog sandsynligvis bedst forklares ved de skattemæssige fordele, de tilbyder, selv om der er tilfæl-

de, hvor sådanne transaktioner kun har begrænset betydning for beskatningen i skatteyderens bopælsstat.

Anvendelsen af skattely kan meget groft opdeles i:

a. Bopælsveksel.

Skatteydere i højskatte-lande kan fristes til at unddrage sig beskatning i disse lande ved at emigrere til skattely-lande.

Det skal i denne sammenhæng bemærkes, at lovgivningen for så vidt angår "skattemæssig bopæl" varierer mellem de enkelte lande. Dette drejer sig især om reglerne for kortvarige fravær. Derved er der mulighed for, at residents i højskatte-lande kan unddrage sig beskatning ved hyppige bopælsskift.

Fysiske personer kan også foregive, at de har skiftet bopæl til et skattely-land, selv om de i praksis stadig har deres væsentligste økonomiske interesse i den tidligere bopælsstat.

Sådanne bopælsskift giver især skattemyndighederne problemer, når det drejer sig om selskaber, idet det ofte er svært at definere begrebet "resident-company".

b. Base Companies.

Skattely-lande kan anvendes på forskellige måder for at forhindre formue og indkomst i at blive beskattet i et "højskatte-land". En af disse måder er at oprette et Base Company i et skattely-land. Base Companies væsentligste skattemæssige funktion er at modtage indkomst, som ellers ville blive modtaget direkte af skatteydere, og forhindre, at en sådan indkomst beskattes i skatteyderens bopælsstat. Det skal dog bemærkes, at Base Companies udover de skattemæssige forhold bruges til at øge fleksibiliteten ved finansiering af internationale operationer, f.eks. for at undgå valutakontrol.

Først og fremmest forhindrer et Base Company, at den pågældende indkomst kommer til beskatning i skatteyderens bopælsstat, idet et Base Company betragtes som et selvstændigt juridisk subjekt i det område, hvor det er etableret. Ved at ændre modtageren af indtægten til et Base Company, falder denne ikke længere ind under globalindkomstbeskatningsprincippet i skatteyderens bopælsstat. Indkomsten kan herefter blive undergivet den begrænsede skattepligt i kildestaten, der normalt opkræves i form af en endelig kildeskat, der er lavere end skattesatsen i bopælsstaten.

Endvidere kan man undgå beskatning af indkomst, der overføres fra et Base Company til skatteyderen ved at ændre indkomstkategorien således, at denne bliver undergivet en exemptionslempelse i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomst, national lovgivning eller andre fremgangsmåder (f.eks. aktionærlån eller ved at lade holding-selskabet realisere eventuelle kapitalgevinster, som er fritaget for beskatning eller beskattes med en lavere sats i skattely-landet).

Når et Base Company etableres i et skattely-land, foretages valget ikke alene på baggrund af skattesatsen, men også ud fra eksistensen af fordelagtige dobbeltbeskatningsoverenskomster, idet indkomst, der overføres til et skattely, normalt vil være undergivet en beskatning i kildestaten ved fravær af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Hvis indkomsten således overføres fra et land, er det af væsentlig betydning, at der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med dette.

Et eksempel på anvendelsen af Base Companies i et skattely er styring af indkomster fra copyrights, patent og know-how. Det er af væsentlig betydning for skatteyderen, at sådan indkomst overføres til et skattely uden tilbageholdelse af kildeskat. I denne sammenhæng er kendskabet til netværket af indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster af væsentlig betydning. Royalties kan således overføres til skattely-landet via et eller flere andre områder. For at dette system skal fungere, skal det mellemliggende selskab eller det såkaldte "Conduit Company" opfylde betingelserne for, at dobbeltbeskatningsoverenskomsterne finder anvendelse.

Den mest almindelige funktion af Base Companies er "formue-administration", som tidligere beskrevet. Der findes dog også Base Companies, der er midtpunkt for store internationale aktiviteter. Det drejer sig her normalt om regionale centre for multinationale selskaber og selskaber, der er dannet for at udstede lån eller andre lignende aktiviteter. Selskaber af denne type kan endda udøve bank- og forsikringsvirksomhed, og det kan derfor være tvivlsomt, om de stadig kan anses for at være Base Companies, der modtager passiv indkomst, selv om funktionerne er parallelle.

Andre Base Companies kan være relaterede til forretningsmæssige eller liberale aktiviteter, der udføres uden for Base Companies' hjemland. I de tilfælde lever et Base Company af den fortje-

neste, det oppebærer fra disse aktiviteter, således at denne indkomst i det mindste delvis kan beskattes i Base Companiet.

c. Forsikringsvirksomhed.

Anvendelsen af "captive" forsikringsselskaber synes at være stigende. Et "captive" forsikringsselskab er normalt etableret for at beskæftige sig med genforsikring af moderselskabet, da der normalt ikke gives fradrag for selvforsikring. Sådant et selskab kan etableres i samme land som moderselskabet, men skattefordelen over ofte en indflydelse på valget af at etablere et "captive" forsikringsselskab i et skattely. Da forsikringspræmien er fradragsberettiget i højskatte-landet, forsøger selskabet ofte at opnå en optimal prispolitik ved præmiefastsættelsen. Størrelsen af fradrag på præmien er formentlig mere betydningsfuld end en mindre skat på fortjenesten i det "captive" forsikringsselskab i skattelyet.

d. Skibsfart.

Udtryk som "åben indregistrering" eller "bekvemmelighedsflag" henviser til muligheden for ikke-bosiddende at indregistrere et skib i et land, så skibet bærer dette lands flag, selv om f.eks. det administrative hovedkontor er beliggende i et andet land. Der findes dog en lang række ikke-skattemæssige årsager til at anvende bekvemmelighedsflag, såsom lave indregistreringsafgifter, lavere lønomkostninger og bemandingsregler. Dette til trods er bekvemmelighedsflag en af de måder, man kan undgå beskatning på. Lave eller ingen skatter betales i indregistreringslandet. Fortjeneste fra skibsfartsvirksomheden kan dirigeres via et skattely. Der kan opstilles en særlig konstruktion, der involverer flere selskaber, hvorefter skibet leases ud og chartres i tilpasse benævnelser.

Inden for OECD har man arbejdet med virkningerne af bekvemmelighedsflag, og uanset hvor uønsket disse er for skattemyndighederne, har OECD ikke kunnet fremkomme med en tilfredsstillende anbefaling til at løse dette problem.

e. Service-selskaber.

Der er ligeledes etableret service-selskaber (det vil sige selskaber, der udøver management-funktioner af ikke-handelsmæssig

karakter) i skattely for at undgå skat og andre operationelle omkostninger. Den fremherskende konstruktion går ud på, at der sker en betaling af afgifter fra selskabet i højsskatte-landet til service-selskabet for de tjenester, der er ydet af selskabet eller et individ, uanset om dette er bosiddende i det pågældende skattely.

2.2. Lovgivning imod anvendelsen af skattely-lande.

National lovgivning imod anvendelsen af skattely-lande eksisterer i mange former. Nogle af disse forholdsregler har en generel karakter og kan finde anvendelse på alle former for skatteunddragelse, mens andre direkte retter sig imod anvendelsen af skattely-lande, som f.eks. udvidede skattepligtsregler og omvendte bevisbyrdereregler.

a. Generelle bestemmelser mod international skatteunddragelse. Transfer Pricing-lovgivning.

De fleste lande inden for OECD har en transfer pricing-lovgivning, der giver skattemyndighederne mulighed for at undersøge transaktioner mellem indbyrdes forbundne foretagender (moder-datterselskaber og selskaber under fælles kontrol), og i sådanne tilfælde med henblik på at beregne skatteforpligtelser at regulere et foretagendes bogføring, hvis den som følge af særlige vilkår mellem foretagenderne ikke viser den reelle fortjeneste. En række lande har mere generelle bestemmelser, der giver dem mulighed for at regulere transaktioner mellem indbyrdes forbundne selskaber, således at de svarer til de priser, som uafhængige selskaber ville have handlet efter under lignende omstændigheder (arm's length-princippet).

Efter offentliggørelsen af OECD-rapporten "Transfer pricing and multinational enterprises" i 1979 har der dog været en tendens til at supplere de generelle bestemmelser med mere detaljerede instruktioner i bl.a. Canada, Danmark, Italien og Tyskland. I juni 1983 udsendte statsskattedirektoratet således revisionsmeddelelse 1983-3 om emnet "transfer pricing" og "arm's length-princippet". En direkte henvisning til skattely-lande findes dog kun i de tyske retningslinier. I tilknytning til transfer pricing-

lovgivning har nogle lande gennemført tynd kapitaliseringsbestemmelser (thin capitalisation), d.v.s. bestemmelser, der har til formål at forhindre overførsel af kapital til bl.a. skattely-lande.

b. Generalklausuler.

Nogle lande har en generel skatteflugts-klausul, der finder anvendelse indenfor hele skattelovgivningen, jfr. nærmere omtale i afsnit 8. Et eksempel herpå er den svenske generalklausul, hvorefter en transaktion vil blive tilsidesat, (1) hvis transaktionen, alene eller sammen med andre transaktioner, indgår i en fremgangsmåde, som medfører en ikke uvæsentlig skattefordel for den skattepligtige, (2) hvis skattefordelen kan anses for at have været den væsentligste årsag til den valgte fremgangsmåde, og (3) hvis en skatteansættelse på grundlag af fremgangsmåden strider mod lovgivningens motiver.

Et andet eksempel på generalklausuler i lovgivningen er de såkaldte "tilintetgørelsesbestemmelser", som findes i den new zealandske og australske lovgivning. I henhold til disse bestemmelser vil enhver aftale være ugyldig, såfremt den "direkte eller indirekte, har eller angiver at have det formål eller på anden måde den virkning, direkte eller indirekte, at unddrage sig eller at undgå beskatning".

Lovgivning af denne art har fordele, hvor retssystemet tillader, at der tages specielle hensyn til lovgiverens intentioner. Men domstolene i en række af de lande, der har gennemført generalklausuler, har vist en vis tilbageholdenhed ved anvendelsen af disse, især inden for speciallovgivningens område.

På denne baggrund har OECD således ikke anset generalklausuler for at være de mest hensigtsmæssige midler til at begrænse transaktioner med skattely-lande.

c. "Substans-over-form"-bestemmelser.

"Substans-over-form"-doktrinen med hensyn til lovfortolkning, der kan defineres som almindelig brug af økonomiske og sociale realiteter fremfor aftale eller andre formkrav inden for civilretten, kan nævnes som værende en af forholdsreglerne til at modvirke omgåelser af skattelovgivningen. Denne synsvinkel er anlagt i lovgivningen, og man har også tillagt synspunktet

betydning ved mange landes domstole ved fortolkningen af skatte-lovgivningen. Doktrinen findes i forskellige former i lovgivningen, som er udviklet ved brug af begreber som "substans-over-form", "sham", "reasonable business purposes" i de angelsaksiske lande og "misbrug af lovgivning" i europæiske lande som Belgien, Frankrig, Tyskland og Holland.

Et eksempel på denne lovgivning er den franske (§ 64 i Livre des Procédures Fiscales), hvorefter skattemyndighederne ikke skal tage hensyn til visse regler om tavshedspligt i tilfælde, hvor en transaktion er foretaget på baggrund af en kontrakt eller enhver anden form for legal instrument, der indeholder bestemmelser om hemmeligholdelse af indtjente eller transfereede fortjenester eller indkomst. For at bedømme det reelle indhold af den omstridte transaktion og afgøre grundlaget for beskattningen kan skattemyndighederne søge bistand fra et særligt sagkyndigt udvalg. Hvis skatten fastsættes i overensstemmelse med dette udvalgs udtalelse, ligger bevisbyrden hos skatteyderen i tilfælde af, at afgørelsen ankes. I de tilfælde, hvor udvalget ikke konsulteres, ligger bevisbyrden hos skattemyndighederne.

Denne type lovgivning er mest effektiv, når skattemyndighederne har ret til at undersøge den økonomiske realitet og kan få de nødvendige informationer, bl.a. via valutakontrol eller via udveksling af oplysning med andre skattemyndigheder internationalt.

d. Kildeskat på indkomst, der udbetales til begrænset skattepligtige.

Relativt høje kildeskattesatser på alle former for indkomst incl. lønninger, der udbetales til begrænset skattepligtige, kan også anvendes som en af de foranstaltninger, der kan begrænse anvendelsen af skattely-lande. Dette er f.eks. tilfældet i Frankrig, hvor kildeskatten på indkomst til begrænset skattepligtige kan begrænses eller fjernes i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst og til gengæld for garantier om administrativ bistand og i tilfælde af særlige typer af indkomst ved en særlig procedure, som involverer foranstaltninger fra begge landes skattemyndigheder (f.eks. ved attestation af bopæl).

Kildeskatte forhindrer også franske selskaber i at blive brugt som "conduit companies", især som modtager af renteindtæg-

ter og royalty-betalinger mellem personer, bosat i et fransk aftaleland, og en person, bosat i tredjeland.

I sådanne tilfælde vil skatten, der tilbageholdes ved mangel på dobbeltbeskatningsoverenskomst, være den samme som ved almindelige betalinger fra Frankrig til tredjeland.

Sådanne foranstaltninger er kun effektive, hvis det pågældende land ikke indgår dobbeltbeskatningsoverenskomster med skattely-lande, eller hvis det får indsat særlige beskyttelsesbestemmelser i overenskomster, således at fritagelse for beskatning i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst kan nægtes, når disse betingelser ikke er opfyldt. Et eksempel på dette sidste er artikel 23 i den tysk-schweiziske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

e. Særlig lovgivning mod skattely-lande i form af ændrede bevisbyrderegler.

For at modarbejde den uacceptable brug af skattely-lande har nogle lande flyttet bevisbyrden fra skattemyndighederne til skatteyderne, når det drejer sig om særlige typer af transaktioner med skattely-lande. Disse foranstaltninger har primært til formål at modarbejde maskerede overførsler af fortjeneste til udlandet og at modvirke akkumulering af sådan indkomst i skattely-lande. Forholdsregler af denne type blev første gang indført i Belgien i 1938 (genindført 1973) og i Frankrig i 1974. I 1980 blev et kommissionsforslag om at indføre den samme type regler forkastet af den svenske regering med den begrundelse, at det ville give store administrative problemer at klassificere skattely-lande, da skattesatser hyppigt skifter.

De forholdsregler, der er gennemført i Belgien og Frankrig, bestemmer, at renter, royalties og licensindtægter eller vederlag for tjenester, betalt af personer bosiddende i Belgien (eller Frankrig), til en modtager i et land med en lempelig beskatning, ikke skal være fradragsberettiget ved opgørelsen af betalernes skattepligtige indkomst, "medmindre betaleren dokumenterer, at udgifterne er udtryk for virkelige transaktioner og ikke er unormale eller usædvanligt store". Kan det ikke bevises, at transaktionen virkelig har fundet sted, lægges udgifterne, der ikke kan dokumenteres, til den selvangivne indkomst. Hvis størrelsen af sådanne udgifter blot er for stor, lægges det overskydende beløb til den selvangivne indkomst.

Det skal bemærkes, at i forhold til andre specielle anti-skattely-bestemmelser, lægger disse bestemmelser ikke en yderligere byrde på skatteyderen, når han udfylder sin selvangivelse. De nedenfor omtalte Subpart P-type bestemmelser f.eks. er normalt mere byrdefulde, idet de pålægger skatteyderen automatisk at udfylde en mere detaljeret selvangivelse med nærmere specifikation af de udenlandske transaktioner. De belgiske og franske bestemmelser om omvendt bevisbyrde tillader udarbejdelse af dokumentation på dette trin, men det kræves ikke. Det er generelt således, at skattemyndighederne først har behov for en nærmere dokumentation, når de nærmere undersøger de enkelte transaktioner.

Disse bestemmelser anses for at være effektive midler til at modvirke omgåelsesteknik ved brug af skattely-lande, idet der lægges en dobbelt bevisbyrde på den person, der foretager betalingerne. Han skal både bevise:

at der er tale om en virkelig kontrakt indgået med modtageren af betalingen, og

at størrelsen af betalingen ikke er anormal eller usædvanligt stor.

Et andet eksempel på anvendelsen af ændrede bevisbyrderegler på transaktioner med skattely-lande findes i bestemmelserne vedrørende transfer pricing i Belgien og i Frankrig. I henhold til § 24 i den belgiske Code des Impôts sur le Revenu (og § 57 i den franske Code General des Impôts) har skattemyndighederne ret til ved opgørelsen af skattepligtig indkomst for belgiske (eller franske) selskaber, der kontrollerer eller kontrolleres af selskaber hjemmehørende uden for Belgien (eller Frankrig), at medregne fortjeneste, der overføres indirekte til disse udenlandske selskaber, uanset om dette sker ved over- eller underfakturering af salgs- eller indkøbspriser eller ved andre midler. I disse tilfælde må skattemyndighederne i princippet bevise:

at der er et afhængighedsforhold med det udenlandske firma,
at der er sket en overførsel af fortjeneste til det udenlandske firma,

for at lovbestemmelserne finder anvendelse.

Når det drejer sig om transaktioner med firmaer, der er etableret i et land eller område med en præferencebeskatning, kræves det ikke, at skattemyndighederne dokumenterer et afhængighedsforhold mellem selskaberne.

f. Særlig lovgivning imod skattely-lande i form af regler, hvorefter udloddet overskud i selskaber i skattely-lande løbende beskattes hos selskabernes aktionærer - Subpart F-type bestemmelser.

Den vigtigste type af skattelovgivning, der er udarbejdet specielt for at hindre skatteunddragelse ved brug af selskaber i skattely-lande, går ud på at beskatte selskabernes indkomst hos deres aktionærer i højsskatte-lande.

Denne type lovgivning blev gennemført i USA i 1930-erne (personal holding company-bestemmelser i 1934 og foreign holding company-bestemmelser i 1937) og Subpart F-bestemmelser i 1962 (udvidet i 1976 og 1982).

Lignende bestemmelser er gennemført i 1972 i Canada (Foreign Accrual Property Income) og Vesttyskland (Aussensteuergesetz), i 1978 i Japan, i 1980 i Frankrig og i 1984 i Storbritannien.

Udgangspunktet for bestemmelserne i de 6 lande er generelt det samme. Bestemmelserne indeholder dog også forskelle i detaljerne. Efter de amerikanske, tyske og canadiske bestemmelser er det kun indkomsten af bestemte typer virksomhed, som skal fordeles forholdsmæssigt og medregnes ved indkomstopgørelsen for aktionærerne, som er bosat i de pågældende lande (den såkaldte "shopping approach").

På den anden side medfører de japanske, franske og engelske bestemmelser, at hele den indkomst, der akkumuleres i specielle selskaber i skattely-lande, beskattes hos aktionærerne, medmindre selskaberne opfylder særlige kriterier for fritagelse herfor (den såkaldte "exemption approach"). Selv i den sidstnævnte type bestemmelser er karakteren af selskabets virksomhed i skattely-landet altså et afgørende punkt, når det skal afgøres, om kriterierne for fritagelse er opfyldt, således at de to typer fremgangsmåder reelt set giver det samme resultat.

Efter Storbritanniens lovgivning om Controlled Foreign Companies kan et britisk selskab blive skattepligtigt af en forholdsmæssig del af overskuddet i et oversøisk selskab, som det britiske selskab har aktier i, og som er under overvejende britisk kontrol. Reglerne gælder dog kun, hvis det oversøiske selskab er hjemmehørende i en stat med en særlig lav beskatning, således at selskabsskatten af overskuddet i det oversøiske selskab udgør mindre end halvdelen af den britiske selskabsskat af et tilsva-

rende overskud. For at forenkle anvendelsen af loven har det britiske skattedepartement udarbejdet en liste over ikke-skattelylande (non tax haven list). Uanset om disse fundamentale regler er opfyldt, anvendes reglerne alligevel ikke, hvis det oversøiske selskab enten

udlodder størstedelen af overskuddet til aktionærerne i Storbritannien (mindst 50 pct. for handelsselskaber og 90 pct. for andre selskaber) eller

alene udøver en række handelsmæssige og forretningsmæssige aktiviteter i den oversøiske stat eller

ikke har som begrundelse for placeringen i den oversøiske stat at begrænse skattebetalingen i Storbritannien eller er noteret på børsen i den pågældende stat.

Den tyske "Aussensteuergesetz" fra 1972 indeholder (udover de i afsnit 1.e. omtalte regler om udvidet begrænset skattepligt efter fraflytning fra Vesttyskland) også regler, hvorefter personer og selskaber, som deltager i selskaber m.v. i skattelylande, kan blive beskattet af deres forholdsmæssige andel af udloddet overskud i disse udenlandske selskaber. Det er en betingelse for anvendelsen af reglerne, at personer eller selskaber, der er fuldt skattepligtige til Tyskland, (eventuelt sammen med personer, der er omfattet af lovens regler om udvidet begrænset skattepligt) ejer mere end 50 pct. af kapitalen eller råder over mere end 50 pct. af stemmевærdien i det udenlandske selskab. Endvidere er det en betingelse, at det udenlandske selskab er genstand for lav beskatning, d.v.s. at selskabets indkomst hverken i den stat, hvor ledelsen er placeret, eller i den stat, hvor selskabet er hjemmehørende, sammenlagt beskattes med mere end 30 pct. Reglerne kan ikke anvendes, hvis selskabets indkomst stammer fra aktiv virksomhed, som nævnt i loven (landbrug, skovbrug, fremstilling eller samling af industrivarer, normal bank- eller forsikringsvirksomhed, almindelig handel og lignende).

Den indkomst fra det udenlandske selskab, som efter loven kan beskattes hos tyske aktionærer, opgøres efter tysk skatte-lovgivning og nedsættes med de indkomst- eller ejendomsskatter, som selskabet har betalt i det pågældende år.

Hvis det overskud, som i et år ikke er blevet udloddet, men alligevel beskattet hos aktionærerne, senere udloddes, skal der

ved den almindelige indkomstbeskatning af den modtagne udlodning tages hensyn til den beskatning, der tidligere er foretaget.

Andre former for skattelovgivning imod anvendelsen af selskaber i skattely-lande,

g. Offshore investment funds.

Investeringsforeninger m.v. oprettes ofte i skattely-lande og betaler derfor selv enten slet ingen eller kun ringe skat af deres indtægter. Hvis indtægterne blev udloddet til investorerne, ville de år for år blive beskattet af udlodningerne i det land, hvor de er hjemmehørende. Imidlertid udlodder investeringsforeningerne ofte ikke overskuddet, som i stedet geninvesteres og derved forøger værdien af investorernes andele. Når investorerne afhænder deres andele, kan de opføre en kapitalgevinst, som er et udtryk for den akkumulerede indkomst, men i mange lande beskattes kapitalgevinster lavere end indkomst i form af udloddet indtægt af andele i investeringsforeninger. Indkomst af investering i skattely-lande kan således omdannes til kapitalfortjeneste med fordele ved beskatningen for investorerne.

Det stigende omfang af investering i sådanne investeringsforeninger m.v. har ført til lovindgreb i lande som USA, Canada, Holland og senest Storbritannien.

De britiske regler om Offshore funds findes i UK Finance Act 1984. Reglerne går ud på, at når en britisk investor afhænder sin andel i en Offshore fund, skal den del af fortjenesten, som kan henføres til perioden efter 1. januar 1984, opgøres uden indeksering af anskaffelsessummen, og denne del af fortjenesten beskattes som indkomst (med op til 60 pct.) og ikke som kapitalfortjeneste (med 30 pct.).

Reglerne gælder imidlertid ikke for investorer med andele i investeringsforeninger m.v., som udlodder mindst 85 pct., og som opfylder en række betingelser. For at blive anerkendt som en "distributing fund" skal investeringsforeningerne fremlægge dokumentation om bl.a. aktiverne for at undgå, at en forening, som udlodder sine indtægter, har andele i andre foreninger, som ikke udlodder.

Det forventes, at de fleste Offshore funds vil blive omdannet, så de lige opfylder kravene til udloddende foreninger for, at i det mindste en lille del af foreningens indtægter kan blive

geninvesteret, så investorerne kan opnå en vis lavtbeskattet kapitalfortjeneste ved afhændelse af andele.

h. Udvidet begrænset skattepligt.

Den tyske "Aussensteuergesetz" finder anvendelse på tyske statsborgere, der flytter deres bopæl fra Tyskland til et lavskatte-land, og medfører, at de er udvidet begrænset skattepligtige, det vil sige skattepligtige af al indkomst, der ikke anses for at hidrøre fra kilder uden for Tyskland. Den væsentligste virkning af bestemmelserne på den individuelle indkomstskat er, at den progressive skattesats også finder anvendelse på udvidet begrænset skattepligtig indkomst, der ellers ville være undergivet en endelig kildeskat (f.eks. udbytter, royalties). Reglerne er nærmere omtalt ovenfor i afsnit 1.e.

i. Artistse1skaber.

I den franske skattelovgivning findes der en særlig bestemmelse, der har til formål at hindre artister (entertainers og sportsfolk) i at omdanne sig selv til selskaber i et land med en gunstig skattemæssig behandling og udføre arbejde i Frankrig. I henhold til § 155 i Code General des Impots kan en person beskattes, uanset om han er bosiddende i Frankrig i skattemæssig henseende, på baggrund af de tjenester, han udfører i Frankrig, af den løn, der udbetales til en fysisk person eller et selskab, der er bosiddende i et land med en gunstig skattemæssig behandling.

j. Overførsel af aktiver til udlandet.

I § 478 i den engelske indkomstskattelov (ICTA) er der indsat en særlig skatteundgåelsesbestemmelse. Bestemmelsen finder anvendelse, når en skatteyder, der er "ordinary resident", overfører aktiver til udlandet, således at indkomsten, der hidrører herfra, bliver betalbar til personer, der ikke er bosiddende eller hjemmehørende i England.

Bestemmelsen finder ikke anvendelse, hvis det kan dokumenteres, at formålet med overførslen eller transaktionen i relation hertil ikke var skatteomgåelse m.v.

k. Ikke-skattemæssige former for lovgivning mod anvendelsen af selskaber i skattely-lande. Valutakontrol.

Kontrol med anvendelse af skattely-lande er ikke begrænset til skattemæssige foranstaltninger. Siden 1974 har Australien behandlet skattely-problemet ved hjælp af valutakontrol.

I henhold til Banking Act har the Reserve Bank of Australia, som er ansvarlig for administrationen af valutabestemmelserne i Australien, pligt til ikke at tillade udførelse af valuta for de fleste aftaler, kontrakter eller foranstaltninger iøvrigt af formuemæssig art til personer, bosat i 18 lande, der er opregnet i en bekendtgørelse til loven, medmindre der er udstedt en særlig erklæring fra skattemyndighederne. Disse foranstaltninger har til formål at medvirke til at forebygge skatteomgåelse og -unddragelse. Reglerne modvirker ikke forretningsmæssigt begrundede transaktioner med selskaber eller personer i de 18 stater, idet skattemyndighederne i disse tilfælde udsteder den særlige erklæring.

skatter og afgifter,
den 27. september 1985.

Til

folketingets skatte- og afgiftsudvalg.

I anledning af udvalgets spørgsmål 91 (alm. del - bilag 241), indleveret den 17. september 1985, skal jeg meddele følgende:

Spørgsmål: Ministeren bedes kommentere den udnyttelse af forskellige regler, der er baggrunden for North Star Investment Fund ideen samt de samfundsøkonomiske konsekvenser heraf.

Svar: Konstruktionen North Star Investment Fund består i et aktieselskab hjemmehørende i et land uden eller med meget lav selskabsskat. Aktieselskabets aktivitet består i investering i danske obligationer og garanterede pantebreve. Der er ikke kildeskat på danske renteindtægter, dvs. at selskaber og personer, der ikke er fuldt skattepligtige til Danmark, ikke skal betale skat her i landet af renteindtægter herfra. Selskabets indtægter udloddes ikke til aktionærerne og medfører derfor en værditilvækst i selskabet. I de fleste lande har man en regel om, at aktier kan sælges uden avancebeskatning efter en vis ejertid (i Danmark 3 år), og værditilvæksten vil derfor være skattefri ved salg efter den krævede ejertid.

Konstruktionen minder om en dansk akkumulerende investeringsforening blot med den forskel, at en dansk investeringsforening beskattes af sine indtægter.

Personer, der er valutaindlændinge, kan ikke frit investere i udenlandske selskaber, der ikke er børsnoterede. Det kræver Nationalbankens tilladelse at investere for et beløb, der overstiger den valutariske bund-

grænse, p.t.40.000 kr., i sådanne selskaber. Der vil ikke blive givet tilladelse til investeringer i selskaber af den nævnte type.

Er selskabet derimod børsnoteret, kan valutaindlændinge frit investere i selskabet uden Nationalbankens tilladelse. Der findes så vidt vides ikke eksempler på, at selskaber af den nævnte type har opnået børsnotering.

Det er heller ikke tilladt at markedsføre udenlandske selskabers aktier i Danmark uden Nationalbankens tilladelse, og tilladelse hertil vil heller ikke blive givet til sådanne selskaber.

Selskabets prospekter retter sig da også mod danskere og andre, der ikke er bosat her i landet.

Når personer af dansk eller anden nationalitet, der ikke er hjemmehørende i Danmark, investerer i en konstruktion som North Star Investment Fund, er virkningerne for den danske økonomi de samme som ved andre udenlandske investeringer i danske obligationer.

Såfremt det måtte blive muligt for valutaindlændinge i større omfang at investere i selskaber af den nævnte type, må det overvejes ad lovgivningsvejen at gøre disse investeringer uinteressante for valutaindlændinge.

Isi Foighel

/ Erik S.M. Hansen

