

## **Seminarer Oslo 2000 juridisk nasjonalrapport - dansk**

### **Dansk juridisk nationalrapport**

**af professor, dr.jur. Niels Winther-Sørensen, Handelshøjskolen i København**

#### **1. Grundlæggende regler om beskatning af erhvervsindkomst i Danmark**

#### **2. Særlige interne ordninger**

2.1 Særlige typer erhvervsvirksomhed

2.2 Særlige ordninger i bestemte geografiske områder

2.3 Særlige ordninger for bestemte grupper af personer baseret på arbejde, stedet for erhvervmæssig aktivitet, eller arbejdssted

#### **3. Behandlingen af sær-ordninger i de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster**

#### **4. Særlige ordninger, hvorved udenlandske skatteydere behandles gunstigere end indenlandske skatteydere**

#### **5. Særlige ordninger, som har til formål eller er egnet til at tiltrække udenlandske investeringer, virksomheder eller selskabsetableringer, eller udenlandsk højt kvalificeret arbejdskraft**

5.1 25 pct. beskatning for udenlandske forskere og højt lønnede eksperter

5.2 Holding-reglerne

#### **6. Danske værnsregler, som har til hensigt at beskytte skattefundamentet mod andre stater favorable skatteordninger eller mod udflytning af skattesubjekterne**

6.1 Værnsregler rettet mod lav udenlandsk selskabsbeskatning

6.2 Særligt om værnsregler mod lavt beskattede udenlandske finansielle selskaber

6.2.1 CFC-beskatning

## 6.2.2 Aktieavancer omfattet af ABL § 2 a

## 6.2.3 Udbytte fra udenlandske finansielle selskaber

## 6.3 Fraflytning

### 6.3.1 Ophørsbeskatning ved fraflytning

### 6.3.2 Skatteflugt

## 7. Danmarks deltagelse i skadelig skattekonkurrence 16

### I. Grundlæggende regler om beskatning af erhvervsindkomst i Danmark

I det danske indkomstskattesystem sondres der som udgangspunkt ikke mellem forskellige former for erhvervmæssig virksomhed.

Den skattepligtige indkomst (skattebasen) bygger på en samlet opgørelse af indkomstårets skattepligtige indtægter og kapitalgevinster samt fradragsberettigede udgifter og kapitaltab. Løbende indtægter fra erhvervmæssig virksomhed er skattepligtige, mens udgifter som udgangspunkt er fradragsberettigede i det omfang, de har karakter af driftsomkostninger, herunder afskrivninger, eller der er tale om renteudgifter. For så vidt angår kapitalgevinster og -tab er det formelle udgangspunkt i SL § 5, at gevinster og tab ikke skal medtages i den skattepligtige indkomst. Siden den første statsskattelov fra 1903 har der imidlertid været en løbende udvikling i retning af at brede indkomstgrundlaget ud, hvilket især har medført, at flere hidtil skattefrie kapitalgevinster er gjort skattepligtige. I dag er de fleste kapitalgevinster således skattepligtige.

Som udgangspunkt opgøres den skattepligtige indkomst på samme måde for fysiske personer og for selskaber. Derimod er der betydelig forskel på reglerne om skatteberegningen (skattesatsen) for fysiske personer og selskaber.

Selskabers indkomst beskattes i almindelighed med en proportional skattesats af al indkomst på 32 pct.

Fysiske personers indkomst beskattes med forskellige skattesatser, alt efter hvilken type indkomst der er tale om. Erhvervsindkomst beskattes efter et progressivt skattesystem med en marginalsat på 59 pct. Hertil skal lægges arbejdsmarkedsbidrag og tvungen pensionsopsparring, i alt 9 pct., som - da der er bortseelsesret / fuld fradragsret for disse beløb i den skattepligtige (personlige) indkomst - resulterer i en marginalsat på 62,7 pct.

Såfremt en fysisk person modtager udbytte fra et selskab eller erhverver aktieavancer, anses sådan indkomst som aktieindkomst, der beskattes med 25 pct. af de første 37.200 kr. og 40 pct. af resten. Den samlede beskatning af selskabsindkomst, som udloddes til fysiske aktionærer, er således 32 pct. i selskabsskat + 17 pct./ 27,2 pct. (= 25/40 pct. af 68 pct.) i skat af aktieindkomst, i alt 49 pct. af de første 37.200 kr. aktieindkomst og 59,2 pct. af resten.

Såfremt en fysisk person har en samlet positiv kapitalindkomst (f.eks. på grund af renteindtægter og kursgevinster på fordringer og gæld), beskattes han heraf med op til 59 pct. (der betales ikke arbejdsmarkedsbidrag eller tvungen pensionsopsparing heraf). Såfremt han har en samlet negativ kapitalindkomst, er fradragsværdien heraf imidlertid kun ca. 35 pct.

Formueskatten, som tidligere gjaldt i forhold til fysiske personer, blev ophævet med virkning fra og med indkomståret 1997. Dog er den tidligere indkomstbeskatning af lejeværdi af egen ejendom fra og med indkomståret 2000 afløst af en ny ejendomsværdiskat, som bl.a. i relation til de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster anses som en formueskat.

Selskabsskatteprocenten på 32 pct. er (det foreløbige) resultat af en række nedsættelser fra 50 pct. i 1980-erne. Ved den sidste nedsættelse af skattesatsen fra 34 til 32 pct. med virkning fra og med indkomståret 1999 angav skatteministeren i bemærkningerne følgende begrundelse for nedsættelsen:

«Hovedhensynet er at lægge satsen på et niveau, så der kan tiltrækkes erhvervsinvesteringer til Danmark. Ved en satsnedsættelse forebygges, at selskabsskattesatsen i Danmark kan blive udslagsgivende for internationale - både danske og udenlandske - virksomheders beslutning om lokalisering af nuværende og fremtidig produktion.

I foråret 1998 kunne der ikke opnås tilslutning til forslaget om satsnedsættelsen; men de hensyn, der taler for nedsættelsen, er stadig til stede. Derfor fremsætter regeringen forslag om at nedsætte selskabsskattesatsen og virksomhedsskattesatsen fra 34 til 32 pct. med virkning fra indkomståret 1999. Den nu foreslåede nedsættelse er noget mindre end foreslået i forbindelse med pinsepakken, hvor regeringen foreslog en nedsættelse fra 34 pct. til 26 pct. over to år. Regeringen er indstillet på en yderligere nedsættelse af satsen til 30 pct. fra år 2000, forudsat at der kan findes finansiering hertil. Regeringen vil indbyde partierne til forhandlinger om, hvorledes denne finansiering mest hensigtsmæssigt kan fremkomme.»

Det skal dog bemærkes, at den betydelige reduktion af skattesatsen for selskaber delvis er modsvaret af, at en række skattemæssige fordele for selskaber er bortfaldet eller er reduceret, ligesom en del er finansieret ved overgang til et a conto-skattesystem for selskaber. Endvidere vil en lavere selskabsskat medføre større udbytte/aktieavancer hos aktionærerne, hvilket ad åre vil føre til et forøget skatteprovenu på aktionær-niveau.

Erhvervsdrivende fysiske personer har mulighed for at anvende «virksomhedsordningen». Ordningen giver forskellige fordele, herunder bl.a. fuld fradragsret for erhvervmæssige renteudgifter og mulighed for opsparing i virksomheden til en lav virksomhedsskat på 32 pct., svarende til skattesatsen for selskabsindkomst. Ordningen virker således, at der sker en

beskatning (herunder af arbejdsmarkedsbidrag og tvungen pensionsopsparing), hvis/når sådanne opsparede midler udtages til privat forbrug, således at marginalsattesatsen herfor er de ovenfor nævnte 62,7 pct. Virksomhedsordningen blev indført ved skattereformen i 1986 og trådte i kraft med fra og med indkomståret 1987.

## **2. Særlige interne ordninger**

### **2.1 Særlige typer erhvervsvirksomhed**

I dansk skatteret beskattes alle typer erhvervsmæssig virksomhed som udgangspunkt efter samme regler. Dette medfører dog ikke nødvendigvis, at alle brancher belastes skattemæssigt lige hårdt. Eksempelvis vil mulighed for fremrykket fradrag for forsknings- og udviklingsomkostninger, samt for udgifter til efterforskning af råstoffer, jf. LL § 8 B, sjældent være til gavn inden for service-erhvervene.

Særligt to erhverv falder i øjnene, når man skal vurdere, om de skattemæssige regler tilgodeser visse erhverv.

For det første gælder der særligt gunstige regler inden for international skibstrafik. Dansk Internationalt Skibsregister (DIS) blev oprettet i 1988. Baggrunden var et ønske om, at dette register skulle kunne yde samme konkurrencemæssige vilkår som andre internationale skibsregistre, idet det blev konstateret, at mandskab om bord på skibe i andre internationale skibsregistre ikke betalte skat til flagstaten. Søfolk om bord på danske skibe registreret i DIS blev på denne baggrund fritaget for dansk beskatning (hvilket størrelsen af lønnen kan fastsættes i forhold til). Dette gælder, hvad enten de pågældende søfolk er hjemmehørende i Danmark eller i udlandet, jf. LL § 33 C og KSL § 48 D.

Folketinget har senest vedtaget en udvidelse af ordningen ved lov nr. 460 af 31. maj 2000 til også at omfatte alle danske færger i international rutefart mellem dansk og udenlandsk havn. Endvidere har man med denne lov søgt at sikre, at de danske beskatningsprincipper på transportområdet er indrettet på en sådan måde, at tvivlen om de eksisterende reglers forenelighed med EU-rettens statsstøttebestemmelser forsvinder, uden at disse reglers generelle målsætning lider skade. Denne ændring skal ikke gennemføres, før der foreligger en formel tilkendegivelse fra Kommissionen om de EU-retlige aspekter.

For det andet gælder der en lang række særregler for landbruget og særlige regler om beskatning af andelsselskaber (der ofte har en nær tilknytning til landbruget). Hvorvidt disse regler er udtryk for en særlig begunstiging af landbruget, eller om de blot er udtryk for, at der gælder særlige forhold for landbruget, kan givetvis give anledning til en længere diskussion, som ikke skal forfølges nærmere på dette sted.

### **2.2 Særlige ordninger i bestemte geografiske områder**

Ved lov nr. 486 af 24. juni 1992 vedtog Folketinget regler om dobbelte afskrivningssatser mv. i særlige erhvervszoner. Etableringen af erhvervszoner tilsigtede at styrke erhvervsudvikling og beskæftigelse

inden for økonomisk udsatte områder i Bornholms Amt, Nordjyllands Amt og Storstrøms Amt. Loven fik først virkning efter en ændring af loven som en konsekvens af de vilkår, Kommissionen opstillede for sin godkendelse i henhold til EF-traktatens regler om statsstøtte, jf. lov nr. 1114 af 22/12 1993. Adgangen til at foretage dobbelte afskrivninger er ophørt med udgangen af indkomståret 1999. Loven blev gennemført som et politisk krav fra et mindretal i Folketinget som led i et større politisk forlig, og der er ikke efterfølgende taget skridt til en forlængelse af ordningen.

### **2.3 Særlige ordninger for bestemte grupper af personer baseret på arbejde, stedet for erhvervsmæssig aktivitet, eller arbejdssted**

Som ovenfor nævnt findes i dansk skattelovgivning en særlig skattefritagelses-ordning for søfolk om bord på skibe, der er indregistreret i DIS.

I LL § 33 A findes en skattefritagelsesregel (eksempionslempelse) for lønmodtagere, der opholder sig mindst 6 måneder i udlandet. Som udgangspunkt indrømmes almindelig creditlempelse efter de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og efter den generelle interne lempelsesregel i LL § 33. Baggrunden for at indføre eksempionslempelse for lønindkomst i LL § 33 A var ønsket om at gøre det lettere for danske eksportvirksomheder at ansætte dansk arbejdskraft til udførelse af arbejde i udlandet. Bestemmelsen omfatter dog også arbejde for udenlandske arbejdsgivere. I midten af 1990-erne blev den gunstige lempelsesregel i LL § 33 A udvidet til også at omfatte bl.a. offentligt ansatte, når der ved fastsættelsen af lønnen er taget højde for skattefritagelsen. Samtidigt hermed blev det forudsat, at personer, f.eks. visse udsendte til arbejde i udviklingslande, som hidtil havde været fritaget for dansk beskatning ved særlige bestemmelser i tekstanmærkninger til de årlige finanslove, fremover alene skulle omfattes af den generelle lempelsesregel i LL § 33 A.

For offentligt ansatte ydes eksempions-lempelse i medfør af LL § 33 A også, selv om beskatningsretten efter en indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst er tillagt Danmark (hvilket ofte vil være tilfældet, jf. art. 19 i OECD's modeloverenskomst). Privat ansatte indrømmes derimod kun halv eksempionslempelse, såfremt beskatningsretten til lønnen er tillagt Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Normalt vil de faktiske forhold i forhold til privat ansatte imidlertid være således, at den anden stat er tillagt beskatningsretten til lønindkomsten, såfremt betingelserne i LL § 33 A er opfyldt, jf. art. 15 i OECD's modeloverenskomst.

For visse grupper af personer er der indført særlige regler om fradrag mv. Som eksempel kan nævnes eksportmedarbejdere, jf. LL § 9 E, fiskere, jf. LL § 9 G og dagplejere, jf. LL 9 H. Sådanne særregler kan måske nok give anledning til afgrænsningsproblemer, men det kan konstateres, at antallet af i hvert fald offentliggjorte afgørelser herom er beskedent.

### **3. Behandlingen af sær-ordninger i de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster**

De danske dobbeltbeskatningsoverenskomster følger som udgangspunkt opbygningen i OECD's modeloverenskomst. Som generel lempelsesmetode har Danmark i hovedparten af overenskomsterne valgt lempelsesmetoden almindelig credit.

Ifølge Skatteministeriets opfattelse er hverken dansk CFC-beskatning eller andre regler, som sigter på at værne det danske skattegrundlag, i strid med overenskomster, som baserer sig på OECD's modeloverenskomst. Dette er formentligt en del af begrundelsen for, at der ikke normalt indsættes særlige bestemmelser herom i de danske overenskomster.

Visse af de danske overenskomster indeholder bestemmelser om subsidiær beskatningsret. Dette gælder bl.a. den nordiske overenskomst og den danske overenskomst med Storbritannien. Ifølge den nordiske overenskomsts art. 26, stk. 2, tillægges domicillandet beskatningsretten i en situation, hvor overenskomstens kildeland på grund af sin interne lovgivning enten slet ikke beskatter en given indkomst (eller formue) eller alene medregner indkomsten (eller formuen) ved progressionsberegningen. Overenskomsten med Storbritannien art. 28, stk. 1, medfører, at skattefritagelse i Danmark efter overenskomsten for en fysisk person alene skal omfatte indkomst, som beskattes i Storbritannien (bestemmelsen er møntet på personer, der i Storbritannien alene er fuldt skattepligtige efter reglerne om residents).

I visse af de danske overenskomster med økonomisk tilbagestående stater anvendes i forhold til visse indkomstkategorier metoden matching credit. Valget af denne lempelsesmetode er begrundet i hensynet til den anden stats mulighed for via en lempelse af skatten at tiltrække investeringer fra Danmark. Som eksempel herpå kan nævnes den ligelydende bestemmelse i art. 24, stk. 1, litra d, i de danske overenskomster med Estland, Letland og Litauen, hvorefter der i en 10 års periode ydes matching creditlempelse i Danmark for indkomst, som en her i landet hjemmehørende person erhverver fra et fast driftssted i den pågældende stat. Matching creditlempelsen er imidlertid betinget af, at der fra det faste driftssted ikke drives virksomhed inden for den finansielle sektor, og at ikke mere end 25 pct. af sådan fortjeneste består af renter og fortjeneste fra afhændelse af aktier og obligationer eller består af fortjeneste, der hidrører fra tredjestater.

#### **4. Særlige ordninger, hvorved udenlandske skatteydere behandles gunstigere end indenlandske skatteydere**

Udenlandske fysiske personer og selskaber, som erhverver indkomst fra Danmark som begrænset skattepligtige, f.eks. ved personligt arbejde eller ved erhvervsvirksomhed fra et fast driftssted, beskattes som udgangspunkt på samme måde som fuldt skattepligtige personer og selskaber.

De danske regler om beskatning af begrænset skattepligtige fysiske personer og selskaber medfører på visse punkter en diskrimination i forhold til fuldt skattepligtige. Som eksempler herpå kan nævnes den manglende adgang til at fradrage obligatoriske sociale bidrag til udenlandske ordninger, jf. LL § 8 M modsætningsvis, og den manglende adgang for udenlandske andelsselskaber med et fast driftssted i Danmark til at blive beskattet efter de særlige regler, som gælder for danske andelsselskaber.

Derimod er det vanskeligt at finde regler i dansk skattelovgivning, som tilsigtet stiller begrænset skattepligtige lønmodtagere og erhvervsdrivende bedre end fuldt skattepligtige. Visse

af de særlige regler, som gælder for begrænset skattepligtige fysiske personer, kan karakteriseres som begunstigende. Dette gælder f.eks. reglen i LL § 9 F om fradrag for begrænset skattepligtige lønmodtagere, som er gift, og reglerne om grænsegængere i kildeskattelovens kapitel I A. De nævnte regler har imidlertid ikke til hensigt at stille begrænset skattepligtige personer bedre, men at forhindre at de stilles ringere end fuldt skattepligtige.

## **5. Særlige ordninger, som har til formål eller er egnet til at tiltrække udenlandske investeringer, virksomheder eller selskabsetableringer, eller udenlandsk højt kvalificeret arbejdskraft**

### **5.1 25 pct. beskatning for udenlandske forskere og højt lønnede eksperter**

Med henblik på at styrke Danmarks internationale konkurrenceevne ved at fremme forskning og produktudvikling af internationalt tilsnit i danske virksomheder og forskningsinstitutioner, indførtes ved lov nr. 489 af 24.6.1992 en særlig expatriate-ordning for visse udenlandske lønmodtagere, jf. KSL § 48 E. Baggrunden for at indføre ordningen var i følge bemærkningerne, at størstedelen af den personkreds, der omfattes heraf, ved kontraktsforhandlinger vil stille lønkrav ud fra en netto-betragtning. Da de pågældende kun opholder sig i Danmark i en kortere periode, vil de endvidere ikke have mulighed for fuldt ud at udnytte de danske fradragsregler. Den lavere beskatning medfører færre omkostninger for de danske virksomheder og forskningsinstitutioner.

Ifølge ordningen, således som den nu er gældende, kan en udenlandsk lønmodtager, som bliver omfattet af fuld skattepligt her til landet, nøjes med at betale 25 pct. af sin bruttoindkomst (samt evt. arbejdsmarkedsbidrag og tvungen pensionsopsparing på i alt 9 pct.) i op til 3 år. Det skal bemærkes, at 25 pct.-beskatningen beregnes i forhold til bruttoindkomsten, hvorfor der ikke som ved den almindelige indkomstbeskatning er mulighed for at foretage fradrag.

Der er forskellige betingelser knyttet til ordningen. Det er for det første en betingelse, at fuld skattepligt indtræder i forbindelse med ansættelsesforholdets påbegyndelse, og at ansættelsen varer mindst 6 måneder. Det er endvidere en betingelse, at den pågældende aflønnes med mindst 49.200 kr. pr. måned. Henset til det normalt mere beskedne niveau for aflønning af forskere gælder dette krav om minimumsaflønning dog ikke for sådanne, når de pågældende forskere er tilknyttet et godkendt forskningsprojekt.

Efter 3 år med 25 pct.-beskatning overgår den pågældende til almindelig indkomstbeskatning. Såfremt den pågældende ikke efter yderligere 4 år, dvs. 7 år efter starten af den periode, han blev underkastet 25 pct.-beskatning, har opgivet den fulde skattepligt til Danmark ved fraflytning, indtræder der efterbeskatning. Denne efterbeskatning medfører, at den pågældende i hele perioden underkastes almindelig indkomstbeskatning. Efter en lovændring ved lov nr. 913 af 16/12 1998 gælder denne efterbeskatnings-ordning dog ikke for forskere.

Ordningen med 25 pct.-beskatning er utvivlsomt omfattet af EF-traktatens regler om statsstøtte. Den nævnte lovændring ved lov nr. 913 af 16/12 1998 trådte da også først i kraft 13/5

2000, idet ændringen forinden da skulle godkendes af Kommissionen.

En optælling pr. 1. juni 1998 viste, at 1.059 personer i 350 virksomheder var omfattet af ordningen med 25-pct.-beskatning:

## 5.2 Holding-reglerne

En «ordning», som har påkaldt sig megen opmærksomhed i både Danmark og udlandet, er de danske «holding-regler». Reglerne blev indført ved lov nr. 1026 af 23/12 1998 og medfører dels skattefrihed for datterselskabsudbytte, som modtages af danske moderselskaber, jf. SEL § 13, stk. 1, nr. 2, dels skattefrihed (dvs. manglende begrænset skattepligt) for udbytte, som udloddes fra et dansk datterselskab til et udenlandsk moderselskab, jf. SEL § 2, stk. 1, litra c. Ved udlodning af datterselskabsudbytte fra et udenlandsk datterselskab til et dansk moderselskab gælder skattefritagelsen dog ikke, såfremt aktierne er omfattet af ABL § 2 a om aktier i udenlandske lavt beskattede selskaber, der driver finansiel virksomhed, jf. herom nedenfor 6.2.2. Derimod er det ved udlodning af udbytte fra et dansk datterselskab til et udenlandsk moderselskab helt uden betydning, hvorledes moderselskabet beskattes. Reglerne gælder både i forhold til datter-/moderselskaber i og uden for EU.

Lovændringen byggede på et princip om, at indkomsten i et selskab, der indgår i en koncern, skal beskattes i det pågældende selskab og ikke andre steder. I forarbejderne til bestemmelsen blev det bl.a. anført, at det med reglerne om skattefrihed for udbytte fra udenlandske datterselskaber blev gjort «...mere attraktivt for udenlandske moderselskaber at placere datterselskaber i Danmark. Der vil være et større incitament for danske moderselskaber til at hjemtage udbytter i stedet for at lade dem blive stående i det udenlandske datterselskab, hvor Danmark alligevel ikke kan beskatte dem. Der vil være tale om en bedre sammenhæng i skattesystemet med en bedre ligestilling af aktionærer, og der vil være tale om en administrativ lettelse.» Afskaffelsen af kildeskat (begrænset skattepligt) på udbytte fra danske datterselskaber til udenlandske moderselskaber blev begrundet med, at kildeskatten i vidt omfang alligevel kunne undgås ved at indskyde holdingselskaber i stater, i forhold til hvilke Danmark helt eller delvist er afskåret fra at indeholde kildeskat.

Holding-reglerne kan gøre det attraktivt for udenlandske moderselskaber at indskyde et dansk holdingselskab mellem moderselskab og datterselskab, som er beliggende i forskellige stater. I datterselskabets domicilland nedsættes kildeskatten af det modtagne udbytte i overensstemmelse med den pågældende stats dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark (eller evt. i overensstemmelse med moder-/datterselskabsdirektivet), mens udbyttet ikke beskattes i Danmark, jf. SEL § 13, stk. 1, nr. 2. Endelig kan overskuddet fra det danske holdingselskab kanaliseres ud til det udenlandske moderselskab uden dansk kildeskat, uanset hvorledes (eller om) moderselskabet beskattes, jf. SEL § 2, stk. 1, litra c.

Det er omdiskuteret, hvorvidt de danske holdingregler strider mod den af EU-medlemsstaterne vedtagne adfærdskodeks af 1/12 1997. Den af ECOFIN nedsatte følgegruppe (Primarolo-gruppen), som skal undersøge, hvorvidt EU-staternes nuværende skatteordninger er i strid med adfærdskodeksen, har i sin rapport fra 29/11 1999 angivet, at de danske regler strider mod



adfærdskodeksen. Ifølge Primarolo-gruppen er det skattefriheden for udbytte fra udenlandske datterselskaber, som er i strid med adfærdskodeksen, derimod ikke skattefriheden for danske datterselskabers udlodning af udbytte til udenlandske moderselskaber.

Skatteministeriet er ikke enig i, at de danske regler strider mod adfærdskodeksen, jf. Skat Udland 1999,278. Den primære indvending herimod er, at der er tale om en generel regel og ikke blot en regel, som retter sig mod udenlandske investorer.

## **6. Danske værnsregler, som har til hensigt at beskytte skattefundamentet mod andre stater favorable skatteordninger eller mod udflytning af skattesubjekterne**

### **6.1 Værnsregler rettet mod lav udenlandsk selskabsbeskatning**

Flere forskellige typer regler i dansk skattelovgivning virker som et værn af det danske skatteprovenu mod, at danske selskaber og personer benytter sig af udenlandske lavt beskattede selskaber til at nedbringe det danske skatteprovenu.

(1) I praksis er der for det første set mange eksempler på, at forsøg på at overflytte indkomstgrundlaget til et udenlandsk lavt beskattet selskab er blevet tilsidesat i skattemæssig henseende. I dansk skattepraksis er det sjældent anerkendelsen af det udenlandsk selskab som et selvstændigt skattesubjekt, som skattemyndighederne har angrebet, men derimod at der skulle være sket en overførelse af indkomstgrundlaget til det udenlandske selskab. Den danske skatteyder, som har forsøgt at overføre indkomstgrundlaget til det udenlandske selskab, er herefter blevet anset for at være rette indkomstmottager, hvorfor indkomsten i Danmark er blevet beskattet hos ham.

Adgangen til skattemæssig korrektion hviler ikke på nogen udtrykkelig lovbestemmelse herom, men på almindelige indkomstopgørelses-principper, således som de er fastlagt i praksis. Ofte har der i sager af den omhandlede karakter været tale om rent pro forma lignende dispositioner, hvor det snarere har været bevismæssige forhold end hjemmelsmæssige overvejelser, som har været det centrale. Specielt i 1970-erne og 1980-erne har denne adgang til skattemæssig korrektion haft betydning i sager om (forsøg på) overførelse af indkomstgrundlag til såkaldte postkasse-selskaber i bl.a. Schweiz og Liechtenstein.

(2) Selv om indkomstgrundlaget anses for overført til et udenlandsk selskab, vil indkomsten for det andet kunne blive underkastet dansk beskatning efter reglerne om begrænset skattepligt for selskaber. Hjemmel til at pålægge udenlandske selskaber begrænset skattepligt for indkomst fra et fast driftssted i Danmark har eksisteret siden den første statsskattelov fra 1903. Bestemmelsen sikrer normalt, at erhvervsmæssig aktivitet, som foregår i Danmark, bliver underkastet dansk beskatning, selv om aktiviteten udøves af et udenlandsk selskab.

(3) Såfremt det udenlandske selskab reelt ledes fra Danmark, vil man for det tredje kunne anse selskabet for at være fuldt skattepligtigt her til landet, jf. SEL § 1, stk. 6. Ifølge denne bestemmelse, der blev indført ved lov nr. 312 af 17/5 1995, er et selskab fuldt skattepligtigt til Danmark, såfremt ledelsen har sit sæde her i landet. Dette gælder, uanset selskabet måtte være stiftet og registreret i udlandet. Det var indtil da omdiskuteret, om der var hjemmel til at anse

sådanne selskaber for at være omfattet af fuld skattepligt, men det kunne under alle omstændigheder konstateres, at skattemyndighederne i givet fald ikke forfulgte en sådan regel. Såfremt et i udlandet stiftet selskab underkastes fuld skattepligt her i landet med henvisning til ledelsens sæde, beskattes selskabet som andre fuldt skattepligtige selskaber af sin globale indkomst. De fleste danske dobbeltbeskatningsoverenskomster indeholder en dobbeltdomicilklausul svarende til art. 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst, hvorfor et selskab med ledelsens sæde i Danmark også i henhold til overenskomsten vil blive anset for hjemmehørende i Danmark.

(4) For det fjerde vil man kunne sikre det danske skatteprovenu ved at underkaste danske aktionærer i udenlandske lavt beskattede selskaber en særlig hård beskatning af udbytte og aktieavance. Som der vil blive redegjort for nedenfor 6.2.2 og 6.2.3 er reglerne herom blevet koordineret med reglerne om CFC-beskatning af udenlandske selskabers indkomst ved lov nr. 1026 af 23/12 1998. Det er nu «kun» i forhold til udenlandske lavt beskattede selskaber, som driver finansiell virksomhed, der gælder særlige regler om beskatning af udbytte og aktieavance. Indtil ændringen ved lov nr. 1026 af 23/12 1998 gjaldt der for så vidt angår beskatning af udbytte mere generelle værnsregler, som også ramte ikke-finansiell virksomhed. Således var de lempelige regler for beskatning af udbytte fra udlandet indtil da betinget af, at den til grund for udbyttet liggende selskabsindkomst var blevet beskattet efter regler, der ikke i væsentlig grad afveg fra reglerne her i landet, jf. dagældende bestemmelser i SEL § 13, stk. 3 og 5, (og for fysiske personer PSL § 4 a, nr. 5). Baggrunden for at indskrænke værnsreglernes rækkevidde til kun at omfatte udenlandske datterselskaber, som driver finansiell virksomhed, var dels, at beskatning af udbytte fra et udenlandsk datterselskab til et dansk moderselskab i praksis var vanskeligt at håndtere, dels at der ikke var overensstemmelse mellem reglerne om beskatning af udbytte og reglerne om beskatning af aktieavancer. Da selskaber kunne (og kan) sælge aktier skattefrit efter 3 års ejertid i selskaber, som ikke driver finansiell virksomhed, var det forholdsvis nemt at omgå den danske udbyttebeskatning ved at realisere aktieafkastet i form af aktieavancer i stedet for i form af udlodning af udbytte.

For så vidt angår beskatning af aktieavancer var de særlige regler om lavt beskattede selskaber i ABL § 2 a allerede fra indførelsen ved lov nr. 565 af 19/12 1985 begrænset til lavt beskattet finansiell virksomhed. På tidspunktet for indførelsen af bestemmelsen kunne fysiske minoritets-aktionærer og selskaber efter de almindelige regler afstå aktier skattefrit efter 3 års ejerskab, hvorfor det ikke kan undre, at det var nødvendigt med et værn mod, at man skattefrit kunne hjemtage aktieavancer fra udenlandske lavt beskattede (eller evt. helt skattefrie) selskaber, som erhvervede sikker indkomst fra finansiell virksomhed. Aktieavancer, som omfattes af ABL § 2 a, beskattes uanset ejertid, og indkomsten opgøres efter den særlige regel i ABL § 6, stk. 5, hvorefter fortjenesten forhøjes med 1 pct. for hvert års besiddelsestid (bortset fra perioder, hvor selskabet har været undergivet tvungen sambeskatning), dog mindst 10 pct.

(5) For det femte blev CFC-beskatning introduceret i dansk skatteret ved lov nr. 312 af 17/5 1995. I første omgang omfattede CFC-lovgivningen kun danske moderselskaber, men den er siden blevet udvidet flere gange og omfatter nu også danske fonde og fysiske personer, jf. SEL § 32, LL § 16 H og FBL § 12. CFC-beskatning rammer tilfælde, hvor visse udenlandske selskaber bliver beskattet væsentligt lavere end efter danske regler. Reglerne medfører, at indkomst fra finansiell virksomhed, som i udlandet beskattes væsentligt lavere end efter danske regler, beskattes hos den danske aktionær. I modsætning til reglerne om beskatning af udbytte og aktieavancer, som sikrer det danske skatteprovenu ved at beskatte aktionæren, når denne erhverver skatteevne ved at modtage udbytte eller aktieavancer, indtræder CFC-beskatningen allerede ved det

udenlandske selskabs erhvervelse af den finansielle indkomst. Reglerne beskrives mere indgående nedenfor 6.2.1.

(6) For det sjette indtræder der en 20 pct. afgift, når en dansk fysisk person, eller et dansk selskab eller en dansk fond indskyder midler i en udenlandske fond eller trust, jf. FBL § 3 A. Afgiften gælder dog kun for den del af de årlige indskud, der overstiger 10.000 kr. Det er en betingelse, at den udenlandske fond eller trust er stiftet i et land, hvor fonde eller trusts beskattes væsentligt lavere end efter danske regler. Reglen blev indført ved lov nr. 487 af 12/6 1996 og har til formål at reducere det skattemæssige incitament for danske personer og selskaber mv. til at overføre aktiver til udenlandske fonde og trusts for derved at undgå en normal beskatning af afkastet. Da der ikke findes aktuelle ejere til formuen i udenlandske fonde og trusts, er det ikke muligt at udstrække reglerne om CFC-beskatning hertil. Pålæg af afgiften undgås, såfremt midlerne i den udenlandske fond eller trust anvendes i almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt øjemed til fordel for en større kreds af personer.

(7) Endelig, for det syvende, kan også visse værnsregler, som ikke direkte retter sig mod selskaber i stater med en lav skatteprocent, men som retter sig mod udnyttelse af samspillet mellem danske og udenlandske indkomstopgørelsesregler, nævnes i denne sammenhæng.

Som eksempel herpå kan nævnes reglerne i LL § 5 G, som retter sig mod dobbelt fradrag. Den klassiske situation med dobbelt fradrag er, hvor et dansk moderselskab (M) lader sig sambeskatte med et udenlandsk holdingselskab (H), men ikke med det egentlige udenlandske driftsselskab (D), som ejes af holdingselskabet. Via den danske sambeskatning kan holdingselskabets renteudgifter på lån til finansiering af aktierne i driftsselskabet modregnes i det danske moderselskabs indkomst. Samtidig kan holdingselskabets renteudgifter via en udenlandsk lokal sambeskatning mellem holdingselskabet og driftsselskabet modregnes i driftsselskabets indkomst.

Danmark: M (Sambeskatning i henhold til danske regler mellem M og H)

Anden stat: H

(Sambeskatning i henhold til anden stats regler mellem H og D)

D

Bestemmelsen i LL § 5 G medfører, at der i denne situation ikke gives fradrag for renteudgifterne i Danmark, idet der er tale om udgifter, som efter udenlandske skatteregler kan fradrages i indkomst, som ikke indgår ved beregningen af dansk skat. Såfremt man tillod det dobbelte fradrag for holdingselskabets renteudgifter, ville det tilskynde danske selskaber til at etablere virksomhed i udenlandske driftsselskaber. Om man rubricerer LL § 5 G som en værnsregel, der retter sig mod skattekonkurrence, eller «blot» som en værnsregel, der retter sig mod et uheldigt samspil mellem danske og udenlandske regler om indkomstopgørelse / sambeskatning, har mest karakter af en smagssag.

## **6.2 Særligt om værnsregler mod lavt beskattede udenlandske finansielle selskaber**

Som nævnt ovenfor er de danske værnsregler om beskatning af udbytte og aktieavancer i udenlandske lavt beskattede selskaber ved lov nr. 1026 af 23/12 1998 blevet koordineret med reglerne om CFC-beskatning. I det følgende beskrives reglerne herom i koncentreret form.

### **6.2.1 CFC-beskatning**

Reglerne om CFC-beskatning (tvungen sambeskatning) blev indført med lov nr. 312 af 17.5.1995.

Oprindeligt var der kun regler om CFC-beskatning for danske selskaber med udenlandske datterselskaber, men ved lov nr. 487 af 12.6.1996 blev der også indført regler om CFC-beskatning for danske fysiske personer og danske fonde med udenlandske selskaber, jf. LL § 16 H og FBL § 12. Da reglerne for selskaber, fysiske personer og fonde i det væsentlige er ens, vil de nedenfor blive omtalt samlet.

Reglerne om CFC-beskatning har til hensigt at værne det danske beskatningsgrundlag ved at forhindre, at danske selskaber, fysiske personer og fonde helt eller delvis undgår beskatning oppebåret fra finansiel virksomhed ved at flytte den finansielle virksomhed over til et lavt beskattet udenlandsk selskab. Dette sikres ved, at den del af det pågældende udenlandske selskabs indkomst, som hidrører fra finansiel virksomhed, medregnes i indkomstopgørelsen for de danske aktionærer.

Omfattet af reglerne er danske selskaber, fonde og fysiske personer, som kontrollerer et udenlandsk selskab mv., såfremt selskabets virksomhed overvejende er af finansiel karakter mv., og såfremt selskabets indkomst beskattes væsentligt lavere end efter danske regler.

Betingelsen om kontrol er opfyldt, når aktionæren sammen med nærmere opregnede interesseforbundne parter direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen og/eller direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmerne i det udenlandske selskab. Det følger af udtrykket indirekte, at ikke kun udenlandske selskaber, som den danske aktionær selv er aktionær i, men også senere led, f.eks. et datter-datterselskab, kan være omfattet.

Den anden betingelse er, at det udenlandske selskab driver virksomhed, som i væsentlig grad er af finansiel karakter. Indtægter ved virksomhed af finansiel karakter kan f.eks. være renteindtægter, udbytte, kursgevinster, royalties og indtægter fra finansiel leasing. Som følge heraf vil bl.a. banker, forsikringselskaber samt finansierings- og investeringsselskaber kunne være omfattet af CFC-beskatningen. Endvidere anses udenlandske holdingselskaber som udgangspunkt for at drive finansiel virksomhed. Ved lov nr. 1026 af 23.12.1998 blev definitionen af virksomhed, som i væsentlig grad er af finansiel karakter, jf. SEL § 32, udvidet. Ifølge den nye definition sidestilles indtægter fra forsikringsvirksomhed med indtægter fra finansiel virksomhed. Endvidere ændredes grænsen for, hvornår udenlandske selskaber med blandet aktivitet anses for at drive virksomhed, der i væsentlig grad er af finansiel karakter. Det er herefter tilstrækkeligt, at mindst 33 1/3 pct. af selskabets indtægter stammer fra finansiel virksomhed eller fra forsikringsvirksomhed, eller at handelsværdien af dets finansielle aktiver udgør mindst 33 1/3 pct. af handelsværdien af selskabets samlede aktiver. Tidligere var satserne 50 pct.

Den sidste betingelse er, at det udenlandske selskab skal være undergivet en beskatning, der er væsentligt lavere end beskatning efter danske regler. Ved vurderingen foretages både en generel vurdering af beskatningsniveauet i den pågældende stat og en konkret vurdering af beskatningen af det udenlandske selskabs indkomst sammenholdt med den beskatning, som ville

være blevet gennemført efter de danske regler. Såfremt indkomstopgørelsesreglerne i den pågældende stat svarer til de danske indkomstopgørelsesregler, har man siden indførelsen opereret med en tommelfingerregel, hvorefter en skatteprocent på p.t. mindst 24 pct. (svarende til 3/4 af den danske selskabsskatteprocent på 32 pct.) ikke kan anses at være væsentligt lavere. Såfremt det udenlandske skattesystem ikke generelt er væsentligt lempeligere end det danske, skal der foretages en konkret vurdering. Ved denne vurdering undersøges, om indkomsten f.eks. pga. særlige indkomstforhold eller særlige udenlandske regler er blevet beskattet på et niveau, der er væsentligt lavere end niveauet for dansk beskatning.

Betingelsen om, at beskatningen skal være væsentligt lavere, er ifølge SEL § 32, stk. 3, altid opfyldt, såfremt et udenlandsk selskab har indgået en aftale om skattesatsen eller beregningsgrundlaget med skattemyndighederne i selskabets domicilland, eller hvis skattereglerne i den pågældende stat er indrettet efter, hvor aktionæren er hjemmehørende.

### **6.2.2 Aktieavancer omfattet af ABL § 2 a**

Bestemmelsen i ABL § 2 a, som blev indført ved lov nr. 565 af 19.12.1985, har til hensigt at sikre beskatning ved afståelse af aktier i lavt beskattede udenlandske finansielle selskaber, således at det sikres, at afkastet af den investerede kapital samlet undergives beskatning på dansk niveau. Aktieavancer omfattet af ABL § 2 a opgøres efter den særlige regel i ABL § 6, stk. 5, hvorefter fortjenesten forhøjes med 1 pct. for hvert års besiddelsestid (bortset fra perioder, hvor selskabet har været undergivet CFC-beskatning), dog mindst 10 pct.

Der skal ikke efter ABL § 2 a, således som det er tilfældet efter de almindelige regler i aktieavancebeskatningsloven, jf. ovenfor 6.1, sondres mellem, om aktierne har været ejet mindre end eller mindst 3 år. I stedet er det afgørende, at der er tale om aktier i et udenlandsk selskab, hvis virksomhed i væsentlig grad har været af finansiell karakter, og hvis samlede afkast heraf er beskattet væsentligt lavere end efter danske beskatningsregler. Afgørelsen af, om selskabets virksomhed i væsentlig grad har været af finansiell karakter, sker efter samme kriterier som efter reglerne om CFC-beskatning, jf. SEL § 32, stk. 2.

Der er ikke en tilsvarende henvisning vedrørende den anden betingelse (væsentligt lavere beskatning). Bedømmelsen efter ABL § 2 a er på dette punkt ikke nødvendigvis identisk med bedømmelsen efter SEL § 32. Efter ABL § 2 a ses der på den totale beskatning, hvorfor beskatning i datter-datterselskaber direkte tages med i betragtning, mens man ved bedømmelsen efter SEL § 32 alene ser på beskatningen i det konkrete udenlandske selskab.

ABL § 2 a rammer både fysiske personer og selskaber. I modsætning til reglerne om CFC-beskatning er der ikke i ABL § 2 a noget krav om kontrol, hvorfor også almindelige minoritetsaktionærers aktier i de pågældende udenlandske selskaber omfattes af bestemmelsen.

Ved lov nr. 1026 af 23.12.1998 blev der indført en væsentlig ændring af afgrænsningen af, hvilke aktier der omfattes af ABL § 2 a, jf. nu ABL § 2 a, stk. 6-8. Herefter skal aktieavancer i visse tilfælde ikke anses for omfattet af ABL § 2 a, stk. 1 og 2, selv om betingelserne angivet heri isoleret set er opfyldt. Konsekvensen heraf er dels, at det er de almindelige regler om beskatning

af aktieavancer, jf. særligt ABL §§ 2 og 4, der finder anvendelse. Dels gælder det for alle øvrige bestemmelser i skattelovgivningen, at aktier ikke skal anses for omfattet af ABL § 2 a, hvis betingelserne efter § 2 a, stk. 6 og 7, er opfyldt; dette har særligt betydning for beskatningen af udbytte, jf. nedenfor. Formålet med ABL § 2 a, stk. 6-8, er at sikre, at beskatningen af afkastet af aktier i udenlandske finansielle selskaber ligestilles med beskatningen af aktier i danske selskaber, når indkomsten i de udenlandske finansielle selskaber er undergivet en beskatning på dansk niveau.

Tilfælde, som i medfør af ABL § 2 a, stk. 6, ikke skal anses for omfattet af ABL § 2 a, er, hvor det udenlandske selskabs indkomst enten uafbrudt siden erhvervelsen eller i en sammenhængende periode på mindst 3 år (1) har været undergivet CFC-beskatning, eller (2) har været beskattet her i landet som et fuldt skattepligtigt selskab, jf. SEL § 1, eller (3) har været undergivet en beskatning i udlandet, der ikke i væsentlig grad afgiver fra de danske regler, eller (4) har været undergivet beskatning i en hvilken som helst kombination af nr. 1-3. Det er en betingelse, at den skattepligtige i hele perioden har kontrolleret eller haft væsentlig indflydelse på det udenlandske selskab, jf. ABL § 2 a, stk. 7.

### **6.2.3 Udbytte fra udenlandske finansielle selskaber**

Beskatningen af udbytte fra udenlandske selskaber var tidligere afhængig af, om den til grund for udlodningen liggende selskabsindkomst var beskattet efter regler, der ikke i væsentlig grad afveg fra reglerne her i landet, hvorimod det ikke var afgørende, om det udenlandske selskab drev virksomhed af finansiell karakter eller ej. Ved lov nr. 1026 af 23.12.1998 blev reglerne om beskatning af udbytte ændret således, at beskatning af udbytte fra inden- og udenlandske selskaber som hovedregel sker efter samme regler.

En væsentlig undtagelse hertil gælder imidlertid for udbytte fra selskaber, hvis aktier er omfattet af ABL § 2 a. I så fald underkastes udbyttet en skærpet beskatning i forhold til udbytte fra «almindelige» selskaber.

For fysiske personer underkastes udbytte fra ABL § 2 a-selskaber normalt en skærpet beskatning ved, at udbyttet ved skatteberegningen ikke anses som aktieindkomst, men derimod som kapitalindkomst, jf. PSL § 4, stk. 1, nr. 4, sammenholdt med § 4 a, stk. 1, nr. 5, modsætningsvis.

Selskaber, som modtager udbytte fra selskaber, hvis aktier omfattes af ABL § 2 a, skal medtage udbyttet fuldt ud ved indkomstopgørelsen. I medfør af SEL § 17, stk. 2, har Skatteministeren dog, når det udenlandske finansielle selskab i sit domicilland har betalt skat af den selskabsindkomst, der ligger til grund for udbyttet, mulighed for at eftergive en del af skatten.

Såfremt betingelserne i ABL § 2 a, stk. 6-7, er opfyldt, behandles aktierne i alle henseender som aktier, der ikke er omfattet af ABL § 2 a, jf. ABL § 2 a, stk. 8, jf. ovenfor. Dette får særligt betydning, såfremt det udenlandske finansielle selskab uafbrudt siden erhvervelsen af aktierne eller i en sammenhængende periode på 3 år indtil udlodningstidspunktet har været omfattet af CFC-beskatning med den danske aktionær. I så fald behandles udbyttet som udbytte fra andre

«almindelige» selskaber.

## 6.3 Fraflytning

### 6.3.1 Ophørsbeskatning ved fraflytning

Dansk skatteret indeholder efterhånden en række regler om beskatning ved opgivelse af skattepligt til Danmark.

For så vidt angår selskaber fandtes der indtil lov nr. 312 af 17.5.1995 ingen særlige lovregler om ophørsbeskatning ved flytning af et selskabs ledelses sæde til udlandet. Baggrunden herfor var bl.a. den udbredte (mis)opfattelse i skatteretlige kredse om, at flytning af et aktieselskabs ledelses sæde til udlandet ikke selskabsretligt kunne ske uden opløsning af selskabet, hvorfor der ved selskabets opløsning automatisk ville indtræde ophørsbeskatning. I mangel af udtrykkelige regler herom måtte det antages, at der ikke indtil da var hjemmel til ophørsbeskatning. En sådan hjemmel blev først indført ved den nævnte lov.

Ifølge SEL § 5, stk. 7 skal selskabets aktiver og passiver nu anses for afhændet, når et selskab ophører med at være omfattet af fuld skattepligt, fordi ledelsens sæde flyttes til udlandet mv., eller når et selskab efter dobbeltdomicilklausulen i en overenskomst (jf. f.eks. art. 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst) anses for hjemmehørende i en anden stat. Som salgssum lægges handelsværdien (arms længde værdien) på fraflytningstidspunktet til grund. Fraflytningsbeskatning indtræder ifølge SEL § 5, stk. 7, ikke i forhold til aktiver og passiver, som også efter fraflytningen er omfattet af dansk beskatning. Denne undtagelse kræver ikke blot, at de pågældende aktiver og passiver fortsat er omfattet af dansk skattepligt, men også at Danmark efter en indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst er tildelt beskatningsretten til indkomst knyttet til aktiverne og passiverne. I praksis vil dette normalt være en fast ejendom beliggende i Danmark eller aktiver og passiver knyttet til et fast driftssted i Danmark, jf. art. 6 og 7 i OECD's modeloverenskomst.

For så vidt angår fysiske personer er der ikke nogen generel regel om ophørsbeskatning. En række specielle bestemmelser om ophørsbeskatning medfører imidlertid, at de væsentligste aktivtyper alligevel anses for realiseret til handelsværdien (arms længde værdien), når fuld skattepligt opgives, eller når en person efter en overenskomsts dobbeltdomicilklausul (jf. f.eks. art. 4, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst) anses for hjemmehørende i en anden stat mv. Dette gælder således for aktier og fordringer mv., jf. ABL § 13 a og KGL § 37, og for afskrivningsberettigede driftsmidler og faste ejendomme (kun for så vidt angår genvundne afskrivninger, men ikke de faktiske avancer), jf. KSL § 10. Dog skal de pågældende aktiver ikke anses for realiseret, når de efter fraflytningen fortsat omfattes af begrænset skattepligt pga. en fast ejendom eller et fast driftssted her i landet. For driftsmidler og varelager, som i forbindelse med en fysisk persons skattepligtsophør overføres til udlandet, indtræder der også realisation, jf. KSL § 8 A.

Både for så vidt angår selskaber og fysiske personer må det anføres, at reglerne om ophørsbeskatning ved opgivelse af skattepligt til Danmark ikke er nødvendiggjort af, at andre stater har en særlig lav skatteprocent. Såfremt tilflytningsstaten (således som f.eks. Danmark gør

det ved tilflytning til Danmark) anvender arms længde prisen på tilflytningstidspunktet i stedet for den faktiske anskaffelsessum som indgangsværdi, vil der ikke i tilflytningsstaten ske beskatning af den værdistigning, der er indtrådt indtil dette tidspunkt. Det kan derfor i høj grad diskuteres, hvorvidt regler om fraflytningsbeskatning retteligt bør rubriceres som værnregler rettet mod skattekongurrence.

### **6.3.2 Skatteflugt**

Det er åbenbart, at den danske beskatning af fysiske personers kapitalindtægter og fysiske personers erhvervs- og lønindkomst er på et niveau, der overstiger de fleste andre stater. Hvorvidt beskatningsniveauet i sig selv giver anledning til fraflytning i større stil, kan imidlertid vanskeligt godtgøres.

For så vidt angår pensioner indrømmes der i Danmark fradragsret/bortseelsesret ved indbetaling, mens der sker beskatning ved udbetaling. Det er dansk overenskomstpolitik at fravige OECD's modeloverenskomsts fordeling af beskatningsretten til pensioner, idet Danmark ønsker beskatningsretten tillagt overenskomstens kildeland. Visse stater, eksempelvis Spanien, som er typiske netto-importører af pensionister, ønsker imidlertid ikke at ændre på fordelingen af beskatningsretten til pensioner. Da beskatningsniveauet for pensioner er betydeligt lavere i Spanien, vil mange danske pensionister kunne opnå en betragtelig skattebesparelse ved at flytte dertil. Igen må det imidlertid konstateres, at det er vanskeligt at godtgøre, at dette i sig selv giver anledning til fraflytning i større stil.

I et notat af 23.3.2000 til Folketingets Skatteudvalg har Told- og Skattestyrelsen undersøgt ud- og indvandring til/fra Storbritannien, Frankrig og Spanien. Netop disse tre lande blev valgt, fordi de kunne være attraktive mål ved eventuel skatteflugt. Undersøgelsen var en opfølgning på en undersøgelse fra 1997, og resultatet i begge undersøgelser var, at der ikke sker skatteflugt fra Danmark. I undersøgelsen af 23.3.2000 er også udvandringen til Sverige undersøgt, og selv om der har været talt meget om det fordelagtige i at bo i Sverige og arbejde i Danmark, kan tallene i undersøgelsen ifølge Told- og Skattestyrelsen ikke bekræfte, at dette hidtil er sket i stor stil. Tværtimod er der tale om en netto-indvandring til Danmark.

## **7. Danmarks deltagelse i skadelig skattekongurrence**

Generelt set må Danmarks deltagelse i skadelig skattekongurrence i de senere år karakteriseres således, at Danmark har indført en række regler, som værner det danske skatteprovenu mod andre staters skadelige skattekongurrence, mens Danmark selv i det store og hele har afstået fra at indføre regler, som kan rubriceres under denne kategori.

Vedrørende regler om (skjult) støtte til eksport skal det nævnes, at de tidligere danske regler om udlandslempelse, der reelt gav danske selskaber, som drev virksomhed i udlandet, en rabat i den danske skat, er ophævet med endelig virkning fra og med år 2000. Reglerne om skattefritagelse for lønindkomst ved ophold i udlandet i mindst 6 måneder, der er beskrevet ovenfor 2.3, er ganske vist primært indført af hensyn til de danske eksporterhverv, men man kunne i det væsentlige have varetaget dette hensyn ved i stedet at anvende lempelsesmetoden eksemption i de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster. Som en regel om skjult eksportstøtte skal dog nævnes bestemmelsen i LL § 8, stk. 4, 2. punktum, som medfører, at fradragsretten ikke som fradragsretten for andre repræsentationsudgifter beskæres til 25 pct., når



der er tale om udgifter til udenlandske forretningsforbindelsers rejse og ophold med det formål at opnå salg af varer eller tjenesteydelser til udlandet. Endvidere henvises der til omtalen af den danske DIS-ordning (DIS = Dansk Internationalt Skibsregister) ovenfor 2.1.

For så vidt angår regler, som begunstiger udlændinge, kan henvises til ordningen med 25 pct. beskatning, der er nævnt ovenfor 5.1. Ordningen er indført af hensyn til danske virksomheders og forskningsinstitutioners mulighed for at tiltrække udenlandsk højt kvalificeret arbejdskraft. Derimod er det ikke dansk politik at tiltrække udenlandske investeringer og etableringer i Danmark ved hjælp af særlige ordninger, som kun kan påberåbes af udlændinge. Tværtimod er der i de senere år indført en række værnsregler, eksempelvis regler om tynd kapitalisering, jf. SEL § 11, og om transfer pricing korrektioner, jf. LL § 2 og SKL § 3 B, der bl.a. har til hensigt at forhindre, at udenlandske investorer kan nedsætte den danske skat ved kontrollerede transaktioner. Sådanne værnsregler har til hensigt at sikre det danske skatteprovenu og medfører derfor omvendt alt andet lige en forøgelse af den skattemæssige belastning af udlændinges investeringer i Danmark.

Det er ovenfor 5.2 anført, at de danske holdingregler er blevet udpeget som værende i strid med EU's adfærdskodeksen, hvilket imidlertid - formentligt med rette - er blevet bestridt af Skatteministeriet.