

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

22. august 2019

Lov om ændring af skatteindberetningsloven,
skattekontrollloven, kildeskatteloven,
ligningsloven og pensionsbeskatningsloven
(gennemførelse af direktiv om obligatorisk
automatisk udveksling af oplysninger på
beskatningsområdet i forbindelse med
indberetningspligtige grænseoverskridende
ordninger)

FSR – danske revisorer
Kronprinsessegade 8
DK - 1306 København K

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

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

Skatteministeriet har den 8. juli 2019 udsendt ovennævnte lovforslag i høring.

FSR – danske revisorer har gennemgået høringsudkastet og har følgende bemærkninger.

Indledning

Lovudkastet har til formål at implementere direktiv om obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet (2018/822 af 25. maj 2018) – også kaldet DAC6.

Formålet med direktivet er at give myndighederne oplysninger om potentielt aggressive skatteordninger for, at myndighederne kan reagere på skadelig skattepraksis og lukke eventuelle smuthuller ved at vedtage lovgivning eller foretage målrettede risikovurderinger og skatterevisioner. Implementering af DAC6 skal således medvirke til at modvirke aggressiv skatteplanlægning.

Derudover har lovudkastet også til formål at gøre den fælles indberetningsstandard om indberetning og udveksling af oplysninger om finansielle konti mere effektiv (DAC2). Dette sker ved, at skatteministeren bemyndiges til at indgå aftaler med andre lande om de af OECD udformede modelregler på området.

FSR – danske revisorer kan grundlæggende støtte formålet med DAC6, men står i den forbindelse uforstående overfor, at lovudkastet lægger op til, at en stor del af den branche, der yder skatterådgivning holdes uden for indberetningspligten, idet der lægges op til, at advokater ikke skal omfattes. Dette medfører efter FSR – danske revisorer opfattelse en ikke ubetydelig risiko for, at formålet med direktivet udhules.

Side 2

FSR – danske revisorer skal derfor opfordre til, at det genovervejes, om den påtænkte fritagelse skal gennemføres.

Generelle kommentarer til selve lovforslaget

Der lægges med forslaget op til, at skatteministeren bemyndiges til at fastsætte de nærmere regler om implementering af DAC6 direktivet i en bekendtgørelse.

Da der er tale om ganske komplekse regler skal FSR – danske revisorer opfordre til, at skatteministeren umiddelbart efter lovens vedtagelse udsender bekendtgørelsen efter behørig høringsproces. Det skyldes, at den første indberetning skal foretages i august 2020, men gælder med tilbagevirkende kraft tilbage til den 25. juni 2018.

I det der lægges op til, at direktivet i realiteten implementeres i dansk ret via en bekendtgørelse, forudsætter FSR – danske revisorer, at der så alene er tale om en direkte implementering af direktivets tekst, og at eventuelle afvigelse fra eller tilføjelser til direktivet alene kan fastsættes ved lovgivning og ikke i bekendtgørelsesform.

FSR – danske revisorer skal kvittere for, at der i lovudkastet er forsøgt at definere visse af de grundlæggende begreber i direktivet nærmere. I det omfang vi har kommentarer til definitionerne, er de anført nedenfor under de særlige bemærkninger.

FSR – danske revisorer forudsætter, at de definitioner der anføres i bemærkningerne også kan anvendes, selvom skatteministeren bemyndiges til ved bekendtgørelse at fastsætte de nærmere regler, og at hvis der senere ønskes ændringer af disse definitioner, sker dette ved lov. Skatteministeriet bedes bekræfte dette.

Særlige bemærkninger

Aggressiv skatteplanlægning

I de almindelige bemærkninger til lovforslaget er der forsøgt angivet en definition af "aggressiv skatteplanlægning", idet det anføres, at "Aggressiv skatteplanlægning består i at udnytte alle teknikaliteter i et lands skattesystem eller uforeneligheder mellem to eller flere landes skattesystemer med henblik på at undgå korrekt beskatning."

Side 3

Det anføres videre, at "Aggressiv skatteplanlægning kan være tilrettelagt på flere forskellige måder. Den kan føre til dobbelte fradrag (f.eks. når det samme tab trækkes i flere lande) eller dobbelt skattefritagelse (f.eks. når indkomst, der ikke beskattes i ét land, er fritaget for beskatning i et andet land)."

FSR – danske revisorer beder om Skatteministeriet bemærkninger til, hvorledes samspillet er over til L28A vedtaget den 20. december 2018, og som i vid udstrækning "eliminerer" den ovenfor omtalte aggressive skatteplanlægning.

Det er FSR – danske revisorers forståelse, at L28A-indførte regler medfører, at der ikke opnås enten dobbelt fradrag eller dobbelt skattefritagelse, og det vil også medføre, at der ikke er indberetningspligt. Hvis der er ordninger, der på trods af de med L28A indførte regler, alligevel medfører dobbelt fradrag eller dobbelt skattefritagelse, vil de kunne være omfattet af indberetning. Kan Skatteministeriet bekræfte denne opfattelse?

Ordning

Det er på side 8 i de almindelige bemærkninger angivet, at "Det er ikke defineret, hvad en ordning er, bortset fra, at det er angivet, at en ordning skal omfatte en række ordninger, og at en ordning kan omfatte flere trin eller dele." (vores understregning).

FSR – danske revisorer mener ikke, at det er en helt korrekt gengivelse af direktivet. Som det er defineret i bemærkningerne, er det et krav, at en ordning skal omfatte en række ordninger, hvorimod det i direktivet er anført, at en ordning også skal omfatte flere ordninger. Der mangler således efter vores opfattelse et "også" i teksten.

Mellemmænd

På side 9 er det vedrørende definitionen af mellemmænd anført følgende:

"Begrebet omfatter tillige enhver person, som har forpligtet sig til at yde, direkte eller ved hjælp af andre personer, støtte, assistance eller rådgivning med hensyn til udformning, markedsføring, tilrettelæggelse, eller stillen til rådighed med

henblik på gennemførelsen eller administration af gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning. En person kan antages at have forpligtet sig hertil, hvis vedkommende under hensyntagen til alle relevante kendsgerninger og omstændigheder og på grundlag af de foreliggende oplysninger og den relevante ekspertise og forståelse, som er nødvendig for at levere sådanne tjenesteydelser, er bekendt med eller med rimelighed kunne forventes at vide, at vedkommende har forpligtet sig hertil.”

Side 4

Det er FSR – danske revisorers opfattelse, at de fleste skatterådgivere alene vil være omfattet af denne ”tillige” definition som følge af deres rådgivning. Kan skatteministeren komme nærmere ind på hvad der forstås ved ”med rimelighed kunne forventes”.

Mht. markedsegnete ordninger vil vi gerne bede Skatteministeriet bekræfte, at skatterådgiver ikke er pålagt en selvstændig undersøgelsespligt, i den situation hvor skatterådgiveren ikke udformer, markedsfører, tilrettelægger eller tilrådighedsstiller en grænseoverskridende ordning, men alene har ydet rådgivning om udformning, markedsføring, tilrettelæggelse eller tilrådighedsstillelse.

Et eksempel kan være en rådgiver, som yder støtte til udformningen af en markedseget ordning og afleverer dette til kunden, der eksempelvis selv markedsfører ordningen. Senest 31 dage efter afleveringen skal rådgiveren foretage indberetning. Hvis kunden så først derefter bringer den i markedet (markedsfører den), så der på tidspunktet for rådgivers aflevering af ordningen ikke er kunder tilknyttet, har rådgiver ikke efter afleveringen en forpligtelse til at undersøge hos kunden, om der er kommet deltagere til. Det er FSR – danske revisorers opfattelse, at det derefter bliver kundens ansvar at opdatere indberetningen, da det er kunden, der er den primære mellemmand. Det bedes Skatteministeriet bekræfte.

Frist på 30 dage

På side 11 i de almindelige bemærkninger er det anført, at mellemmand skal indberette oplysninger inden 30 dage efter nærmere definerede tidspunkter. Dette gælder også mellemmand efter artikel 3, stk. 21, 2. afsnit om støtte, assistance eller rådgivning. Her gælder, at indberetningen skal ske inden 30 dage fra dagen efter den dato, hvor støtten, assistance eller rådgivningen fandt sted.

Det er FSR – danske revisorers opfattelse, at foreningens medlemmer oftest vil være mellemmand efter artikel 3, stk. 21, 2 afsnit.

Side 5

Dette kan illustreres med et eksempel.

En dansk virksomhed har udviklet et immaterielt aktiv. Det immaterielle aktiv skal indgå, som et delelement i produktionen i et søsterselskab, beliggende i et andet EU-land. Derfor overvejer de to virksomheder, at den danske virksomhed sælger det immaterielle aktiv til søsterselskabet. Det immaterielle aktiv er omfattet af kendetegn E, 2 om immaterielle aktiver, der er svære at værdiansætte.

Den danske virksomhed og dens søsterselskab søger rådgivning hos et af FSR – danske revisorers medlemmer for at kende de skattemæssige konsekvenser af overdragelsen i både Danmark og det andet land. I eksemplet anvender virksomhederne ikke andre indberetningspligtige mellemmand.

Medlemmet (skatterådgiveren) udarbejder et notat om de skattemæssige konsekvenser (kapitalgevinstbeskatning og afskrivningsret mv.), og hvilke selvangivelsespligter de to virksomheder har, såfremt de foretager overdragelsen. Notatet anbefaler også, at de to virksomheder får udarbejdet en værdiansættelse af det immaterielle aktiv. Virksomhederne har hverken foretaget en værdiansættelse eller en overdragelse indenfor 30 dage efter rådgivningen.

Skal medlemmet i denne situation foretage en indberetning 30 (31) dage efter notatet er udarbejdet, og hvilken information skal indberetningen indeholde?

Såfremt dette er den eneste rådgivning, der er ydet, medfører det så, at skatteyder selv skal indberette de manglende oplysninger, såfremt overdragelsen efterfølgende gennemføres, idet mellemmanden alene er forpligtet til at indberette de oplysninger, som de er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer?

Påhviler der i en sådan situation en forpligtelse for mellemmanden til at gøre skatteyder opmærksom på, at forpligtelsen kan påhvile denne?

Kan Skatteministeriet i dette eksempel angive, hvornår skatteyder skal foretage indberetning, altså hvad skal der i denne situation forstås ved dagen efter ordningen stilles til rådighed med henblik på gennemførelse, dagen efter ordningen er klar til gennemførelse eller når det første skridt i gennemførelsen er

taget. Hvad skal der i denne situation forstås ved stillet til rådighed, klar til gennemførelse, eller første skridt?

Side 6

Et andet eksempel kan være samme situation som ovenstående, men hvor der også er en rådgiver, der er fritaget for indberetning, involveret. I dette eksempel udarbejder den indberettelsespligtige rådgiver (eks. et medlem af FSR – danske revisorer) et notat om de skattemæssige konsekvenser (kapitalgevinstbeskatning og afskrivningsret mv.), og hvilke selvangivelsespligter de to virksomheder har, såfremt de foretager overdragelsen. Notatet anbefaler også, at de to virksomheder får udarbejdet en værdiansættelse af det immaterielle aktiv. Al andet skattemæssig rådgivning, herunder værdiansættelsen, udarbejdes af en rådgiver, der er fritaget fra indberetning.

Skal medlemmet også i denne situation foretage en indberetning 30 (31) dage efter notatet er udarbejdet, og hvilken information skal indberetningen indeholde?

På side 16 er det anført, at selvom der skal foretages indberetning for ordninger, hvor den indberettelsesudløsende begivenhed indtræder efter 25. juni 2018, er der ikke tale om lovgivning med tilbagevirkende kraft.

FSR – danske revisorer har forståelse for, at direktivet indeholder denne forpligtelse til indberetning tilbage i tid, og at Danmark er forpligtet til at implementere ikrafttrædelsesreglen efter direktivet. Det gør dog ikke, at der ikke er tale om tilbagevirkende kraft. FSR – danske revisorer mener derfor ikke, det bør fremgå i bemærkningerne.

Udtrykket skattefordel

En række kendetegn kræver også, at kriteriet om det primære formål er opfyldt – nemlig at ordningen består i at opnå en skattefordel. Kan Skatteministeriet komme nærmere ind på, hvad der skal forstås ved en skattefordel?

Tavshedspligt

Det første kendetegn under kategori A vedrører ordninger, hvor den relevante skatteyder eller deltager i ordningen forpligter sig til at overholde en tavshedspligt.

Det er FSR – danske revisorerers opfattelse, at dette ikke omfatter de situationer, hvor der eksempelvis i et memo er anført, at "Dette memo er alene til

hvervgivers eget brug, og må ikke uden rådgivers samtykke udleveres til andre end relevante skattemyndigheder”.

Side 7

Kan Skatteministeriet bekræfte opfattelsen?

Den nævnte passus indføres ofte for at sikre mod, at andre end den specifikke hvervgiver misbruger den rådgivning, der er givet til den specifikke opdragsgiver samt for at tilkendegive, at der ikke er tale om arbejde omfattet erklæringsbekendtgørelsen, hvor det af §1 fremgår: ”Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant ved afgivelse af erklæringer med sikkerhed, der kræves i henhold til lovgivningen, eller som ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug. Tilsvarende gælder ved afgivelse af udtalelser om ledelsesberetninger.”

Safe harbour

På side 22 er der anført, hvad der skal forstås ved en safe harbour regel. Det angives her bl.a., at en safe harbour regel kan også undtage en bestemt kategori af skatteydere eller transaktioner fra at være omfattet af hele eller dele af regelsættet om transfer pricing lovgivningen.

FSR – danske revisorer er af den opfattelse, at dette ikke skal forstås således, at eksempelvis en dansk koncern, der ikke opfylder størrelsesgrænserne i skattekонтроllovens § 40 og dermed er fritaget fra at udarbejde transfer pricing dokumentation automatisk er omfattet af kendetegnet om ”safe harbour”. Kan Skatteministeriet bekræfte FSR – danske revisorerers opfattelse?

I L28 2018/19 om ATAD-implementeringen er det på lovforslagets side 19 anført: ”Den gældende regel om tynd kapitalisering i selskabsskattelovens § 11 er en udmøntning af armslængdeprincippet på koncernintern lånefinansiering. Reglen er de facto en »safe harbour«-regel, hvor forhold mellem gæld og egenkapital på op til 4 til 1 altid anses for at være i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Hvis forholdet mellem gæld og egenkapital er større, er det selskabet, der skal godtgøre, at finansieringen er sket på armslængdevilkår.

Det er FSR – danske revisorerers opfattelse, at selskabsskattelovens § 11 ikke er en safe harbour regel i DAC 6s forstand. Kan Skatteministeriet bekræfte dette, og i benægtende fald angive om det betyder, at danske virksomheder, der opfylder 4:1 reglen dermed er omfattet af indberetningspligt, og hvad de i givet fald skal indberette?

Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet mv.

FSR – danske revisorer bemærker, at det under "økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet mv." er angivet, at implementeringen af DAC 6 vil medføre begrænsede byrder for erhvervslivet, bl.a. fordi indberetningspligten især falder på skatterådgivere, der netop er specialiseret i at sikre overholdelse af skattelovgivning.

FSR – danske revisorer skal anføre, at der som følge af DAC6s komplekse karakter må forventes ikke ubetydelige administrative byrder for erhvervslivet.

Dette gælder særligt, hvis der ikke kommer yderligere vejledning om betydningen af direktivets definitioner og anvendelsesområde.

FSR – danske revisorer skal derfor opfordre til, at der i det endelige lovforslag i endnu større grad fremkommer eksempler mv. på forståelse af begreber mv. i direktivet.

FSR – danske revisorer vil gerne kvittere for, at ministeriet har forsøgt at komme dette ønske i møde, men vil også understrege, at der er behov for yderligere klarhed og vejledning omkring direktivets anvendelsesområde.

Udstedelse af bekendtgørelse

Det er på side 47 i lovforslaget angivet, at den bekendtgørelse, hvorved direktivet reelt implementeres i danske ret, vil skulle indeholde definitioner, såsom hvad grænseoverskridende ordninger, indberetningspligtig grænseoverskridende ordninger, kendetegn, skat, en person, en mellemmand, en relevant skatteyder, forbundne foretagender, markedsegne ordninger og skræddersyede ordninger er.

FSR – danske revisorer anerkender, at det anføres, at der skal anvendes de samme definitioner som i DAC6 og i bistandsdirektivet, men henstiller til, at der også i bemærkningerne til lovforslaget gives mere uddybende vejledning og definitioner på disse centrale begreber i direktivet.

FSR – danske revisorer står meget gerne til rådighed for en uddybning af ovenstående.

Med venlig hilsen

Klaus Okholm
Formand for skatteudvalget

Louise Egede Olesen
Skattekonsulent