



Notat

Klik og vælg dato

J.nr. 2021 - 4332

Kontor: SAE

Initialer: kln1

Grund- og nærhedsnotat til Folketingets Europaudvalg

Rådets direktivforslag om regler til forebyggelse af misbrug af skuffeselskaber til skattemæssige formål og om ændring af direktiv 2011/16/EU, KOM(2021) 565.

Nyt notat. Notatet er også oversendt til SAU.

1. Resumé

Kommissionen har den 22. december fremsat forslag om regler til forebyggelse af misbrug af skuffeselskaber til skattemæssige formål og om ændring af direktiv 2011/16/EU. Forslaget er den 10. februar 2022 modtaget i dansk sprogversion.

Formålet med forslaget er at bekæmpe brugen af selskaber og juridiske arrangementer med ingen – eller kun minimal – forretningsmæssig og økonomisk aktivitet, der primært anvendes til skattemæssige formål. I Kommissionens forslag foreslås en række rapporteringskrav for selskaber mv., der som følge af nogle kriterier må antages ikke at have økonomisk eller forretningsmæssig substans.

Forslaget følger op på dels Skatteundgåelsesdirektivet, der har til hensigt at imødegå skatteunddragelse og skatteundgåelse, dels en række direktiver om administrativt samarbejde på beskatningsområdet (DAC 1-7).

Regeringen arbejder for at øge ambitionsniveauet i det internationale arbejde mod brugen af skatteby og skattespekulation, berunder i EU, og regeringen forholder sig derfor positivt til hensigten med forslaget. Det er dog væsentligt, at forslaget på visse punkter præciseres, bl.a. således at der ikke kan opstå tvivl om, hvorvidt direktivet indskrænker mulighederne for at anvende eksisterende værnsregler.

2. Baggrund

Direktivforslaget følger for det første op på den meddelelse om *Erbvervsbeskatning i det 21. århundrede*, som Kommissionen offentliggjorde den 18. maj 2021. Kommissionen henviser i

sin meddelelse til, at der er en række tendenser, der har stor indvirkning på de eksisterende skattegrundlag, og som kræver overvejelser om udformningen af effektive, bæredygtige og retfærdige skattemæssige rammer i fremtiden.

Af meddelelsen fremgår det, at Kommissionen vil foreslå en strammere monitorering og flere rapporteringskrav, således at skattemyndighederne får et bedre overblik over og bedre kan handle på aggressiv skatteplanlægning ved brug af skuffeselskaber ("shell companies"), der ikke har nogen økonomisk eller forretningsmæssig substans. Det bemærkes, at "skuffeselskaber" er et populært udtryk for selskaber stiftet af professionelle rådgivere, der har dem "liggende klar i skuffen". Udtrykket er ikke en dækkende oversættelse af det engelske udtryk "shell companies", og der benyttes derfor i det følgende i stedet udtrykket "postkasseselskaber". Kommissionen vil i forbindelse med forhandlingerne om direktivet blive gjort opmærksom på, at oversættelsen af direktivforslaget til dansk sprogversion ikke er korrekt.

Forslaget følger herudover op på dels *skatteundgåelsesdirektivet (Rådets direktiv (EU) 2016/1164 som ændret ved Rådets direktiv (EU) 2017/952)*, dels *Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet som ændret ved en række senere direktiver (DAC 1-7)*. Formålet med Skatteundgåelsesdirektivet var at indføre fælles minimumskrav til medlemslandenes skatteregler på en række områder, hvor robuste regler mod skatteunddragelse og skatteundgåelse anses for særligt vigtige. Minimumskravene vedrører rentefradragsbegrænsningsregler, fraflytningsbeskatningsregler, en generel omgåelsesklausul, håndtering af hybride mismatch og CFC-regler. Direktivet om administrativt samarbejde på beskatningsområdet (DAC) indeholder en række regler og procedurer for udveksling af information mellem EU-landenes skattemyndigheder, herunder ved automatisk udveksling. Direktivet er revideret og styrket flere gange – første gang den 9. december 2014 med DAC2, som ophæver bankhemmeligheden i EU, og senest den 22. marts 2021 med DAC7, som bl.a. indfører indberetningspligt for digitale platforme og automatisk udveksling af de indberettede oplysninger mellem medlemsstaterne.

3. Formål og indhold

Ved direktivforslaget foreslås en række rapporteringskrav for selskaber mv., med hjemsted i EU, der bedømt på grundlag af en række kriterier må antages ikke at have økonomisk eller forretningsmæssig substans. Direktivforslaget lægger op til at skulle gælde for alle former for virksomheder, der udøver en økonomisk aktivitet, uanset deres retlige form, og som er skattemæssigt hjemmehørende i en medlemsstat.

Direktivforslaget fastlægger nogle faktorer, som skal hjælpe med at identificere enheder, som risikerer at være postkasseselskaber, dvs. selskaber uden økonomisk eller forretningsmæssig substans. Disse faktorer udgør såkaldte "gateways", som alle sammen skal være opfyldt, for at en virksomhed som udgangspunkt kategoriseres som et postkasseselskab.

Gateway 1 indebærer, at 75 pct. af enhedens omsætning i to på hinanden følgende indkomstår skal udgøre såkaldt "relevant indkomst", som dækker over blandt andet renter,

udbytter, royalties og indkomst fra fast ejendom. Den relevante indkomst minder i vidt omfang om de former for mobile indkomster, som kendes fra CFC-reglerne.

Gateway II medfører, at enheden i to på hinanden følgende indkomstår skal have 60 pct. af sine aktiver placeret uden for den medlemsstat, hvor virksomheden er hjemmehørende skattemæssigt, eller hvor mindst 60 pct. af selskabets relevante indkomst optjenes eller udbetales via grænseoverskridende transaktioner.

Gateway III udgør den sidste faktor og indebærer, at virksomheden i de to foregående indkomstår har outsourcet administrationen af den daglige drift og beslutningstagningen vedrørende væsentlige funktioner.

Visse former for virksomheder er dog direkte undtaget direktivets konsekvenser, selv om de måtte leve op til ovennævnte faktorer. De undtagne virksomheder er blandt andet børsnoterede selskaber, finansielle virksomheder underlagt finansiell regulering, holdingselskaber hjemmehørende i samme land som driftsselskabet og virksomheder med mindst 5 fuldtidsansatte, der udfører virksomhedens indkomstskabende aktiviteter.

Minimumssubstans

Direktivforslaget lægger op til, at der for de virksomheder, der lever op til de tre gateways, og som ikke er direkte undtaget, indføres en rapporteringsforpligtigelse om, hvorvidt virksomheden opfylder krav til at have minimumssubstans ("minimum af indhold i skattemæssig henseende"). Virksomheden formodes at have minimumssubstans, hvis følgende indikatorer er opfyldt og kan dokumenteres:

- Virksomheden har egne lokaler i medlemsstaten eller lokaler udelukkende til brug for virksomheden
- Virksomheden har mindst én egen og aktiv bankkonto i Unionen
- Samt én af følgende indikatorer:
 - i) En eller flere af virksomhedens direktører:
 - 1) Er skattemæssigt hjemmehørende i virksomhedens medlemsstat eller ikke længere væk fra denne medlemsstat, end at en sådan afstand er forenelig med den korrekte udførelse af deres opgaver,
 - 2) er kvalificeret og bemyndiget til at træffe beslutninger i forbindelse med de aktiviteter, der genererer relevante indtægter for selskabet eller i forbindelse med virksomhedens aktiver,
 - 3) anvender aktivt og uafhængigt regelmæssigt den i punkt (2) omhandlede tilladelse,
 - 4) er ikke ansat i en virksomhed, der ikke er et tilknyttet selskab, og de varertager ikke hvervet som direktør eller tilsvarende i andre virksomheder, der ikke er tilknyttede selskaber.
 - ii) Størstedelen af virksomhedens fuldtidsansatte er skattemæssigt hjemmehørende i den medlemsstat, hvor virksomheden er beliggende, eller er ikke længere væk fra denne medlemsstat, end at en sådan afstand er forenelig med en korrekt udførelse af deres

opgaver, og disse arbejdstagere er kvalificerede til at udføre de aktiviteter, der genererer relevante indtægter for virksomheden.

På baggrund heraf skal virksomheden erklære, om den har minimumssubstans eller ej. Har virksomheden erklæret at have minimumssubstans og fremlagt tilstrækkelig dokumentation for opfyldelsen af de ovennævnte indikatorer, skaber dette en formodning for, at virksomheden har minimumssubstans. Er dette ikke tilfældet, skal medlemsstaterne give virksomheden mulighed for at afkræfte formodningen om, at virksomheden er et postkasseselskab. Dette kræver, at virksomheden udarbejder yderligere dokumentation for, at virksomheden faktisk har forretningsmæssig og økonomisk substans og har egentlig kontrol over og bærer risiciene relateret til indkomstdannelsen. Lykkes det virksomheden at afkræfte formodningen om, at virksomheden ikke har substans, kan en medlemsstat anerkende dette i en periode på op til 5 år. De konsekvenser, som direktivet indebærer for virksomheder uden minimumssubstans, vil så ikke gælde for den pågældende virksomhed i denne 5-årige periode, så længe de faktiske og retlige omstændigheder forbliver uændrede i perioden.

Medlemsstaterne vil også kunne give enheder en fritagelse fra reglerne i direktivet, hvis virksomheden dokumenterer, at dens eksistens ikke reducerer skattebetalingerne for den eller de reelle ejere eller for den koncern, som virksomheden er en del af. Denne undtagelse kan gives for et år og kan herefter forlænges med yderligere 5 år under visse betingelser.

Konsekvensen af at være et postkasseselskab

Har en virksomhed ikke dokumenteret, at den opfylder indikatorerne for at have minimumssubstans, og kan virksomheden heller ikke afkræfte formodningen om, at virksomheden ikke har minimumssubstans, anses virksomheden for at være et postkasseselskab.

Konsekvenserne af, at en enhed ikke har minimumssubstans, er, at den medlemsstat, hvor virksomhedens ejer(e) er hjemmehørende, beskatter virksomhedens relevante indkomst i overensstemmelse med sin nationale lovgivning, som om den var tilfaldet virksomhedens ejer(e) direkte, og fratrukket enhver skat, der er betalt af denne indkomst i virksomhedens medlemsstat. Er betaleren ikke skattemæssigt hjemmehørende i en medlemsstat, beskatter den medlemsstat, hvor virksomhedens ejer(e) er hjemmehørende, også den relevante indkomst, men i givet fald dog under respekt af eventuelle dobbeltbeskatningsaftaler indgået med betalerens jurisdiktion.

Hvis virksomhedens ejer(e) ikke er skattemæssigt hjemmehørende i en medlemsstat, er konsekvensen den, at den medlemsstat, hvor betaleren af den relevante indkomst er hjemmehørende, kan pålægge kildeskat efter nationale regler mv., idet indeholdelse af kildeskat dog kun kan ske under respekt af eventuelle dobbeltbeskatningsaftaler indgået med ejers/ejernes jurisdiktion(er). Denne konsekvens svarer til den skattemæssige konsekvens, der er draget i de såkaldte ”beneficial owner” sager, hvoraf de først afgjorte pt. verserer for Højesteret.

Direktivet foreslår også, at formuegoder, der ejes af et postkasseselskab, og som genererer ”relevant indkomst” omfattes af ”Gateway I”, jf. ovenfor, beskattes i det land, hvor formuegodet, herunder fast ejendom, er beliggende, eller der hvor virksomhedens ejer(e) er hjemmehørende.

Medlemsstaten, hvor et postkasseselskab er hjemmehørende, skal desuden enten afvise en anmodning om hjemstedserklæring til brug uden for medlemsstaten eller udstede en hjemstedserklæring, hvoraf det fremgår, at selskabet er kategoriseret som et postkasseselskab.

Informationsudveksling

Direktivforslaget er også et ændringsforslag til direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet (DAC), som tilføjer bestemmelser om, at skattemyndighederne i hver medlemsstat skal udveksle oplysninger med de øvrige medlemsstaters skattemyndigheder om de oplysninger, virksomhederne har rapporteret til skattemyndigheden, og om de afkræftelser af formodning for, at virksomheden er et postkasseselskab, der er foretaget, og de fritagelser, der er givet efter den foreslåede ordning.

Dette skal i praksis ske ved, at oplysningerne indrapporteres til et central EU-register, som de øvrige medlemsstater også har adgang til.

Håndbævelse

Direktivforslaget lægger op til, at medlemsstaterne fastsætter regler for sanktioner for overtrædelser af de nationale bestemmelser, der er vedtaget som følge af direktivet. Disse sanktioner skal omfatte en administrativ bøde på mindst 5 pct. af virksomhedens omsætning, såfremt virksomheden ikke opfylder fristerne eller rapporteringsforpligtelserne i et indkomstår.

Derudover foreslås det, at en medlemsstats kompetente myndighed kan betvivle en andens medlemsstats kategorisering af en virksomhed, hvad enten enheden er kategoriseret som et postkasseselskab eller ej. Den anmodende medlemsstat skal herefter påbegynde en skatterevision af virksomheden inden for en måned og give feedback på revisionen til den anmodende medlemsstat senest en måned efter resultatet af skatterevisionen.

Slutteligt bliver medlemslandene pålagt en overvågningsforpligtelse, hvorefter medlemsstaterne skal meddele nogle nærmere angivne oplysninger til Kommissionen hvert år.

Gennemførelse af direktivet

Kommissionen lægger op til, at medlemsstaterne skal vedtage og offentliggøre de love og administrative bestemmelser, der er nødvendige for at efterkomme direktivet senest den 30. juni 2023, og at reglerne skal træde i kraft senest den 1. januar 2024.

4. Europa-Parlamentets udtalelser

Europa-Parlamentet skal høres i overensstemmelse med TEUF art. 115.

Der foreligger endnu ikke en udtalelse fra Europa-Parlamentet.

5. Nærhedsprincippet

Kommissionen anfører med følgende begrundelse, at forslaget er i overensstemmelse med nærhedsprincippet:

”Emnets karakter kræver et fælles tiltag i hele det indre marked. Reglerne i dette direktiv har til formål at bekæmpe grænseoverskridende skatteundgåelse og -unddragelse og skabe en fælles ramme, der skal gennemføres i medlemsstaternes nationale lovgivning på en koordineret måde. Sådanne mål kan ikke nås på tilfredsstillende vis gennem foranstaltninger truffet af hver enkelt medlemsstat, samtidig med at den handler på egen hånd.

Anvendelsen af juridiske enbeder og arrangementer uden et minimum af indhold med henblik på skatteundgåelse eller -unddragelse er normalt ikke begrænset til kun én medlemsstats område. Et centralt træk ved relevante ordninger er, at de involverer skattesystemerne i mere end én medlemsstat ad gangen. Flere medlemsstater kan derfor blive påvirket af en ordning, der omfatter brug af et skuffeselskab, der er beliggende i en anden medlemsstat.

Gennemgangen af medlemsstaternes regler til bekæmpelse af skatteundgåelse og -unddragelse tyder på fragmentering. Nogle medlemsstater har udviklet målrettede regler eller praksisser, herunder kriterier vedrørende indhold, for at modvirke misbrug af skuffeselskaber på skatteområdet. De fleste medlemsstater anvender imidlertid ikke målrettede regler, men kan anvende generelle regler om bekæmpelse af misbrug, som de normalt anvender fra sag til sag. Selv blandt de få medlemsstater, der har udviklet målrettede regler på nationalt plan, er reglerne meget forskellige og afspejler mere de nationale skattesystemer og prioriteter frem for at være målrettet mod det indre marked.

Den eksisterende fragmentering vil kunne gentage sig og muligvis forværres, hvis medlemsstaterne træffer foranstaltninger hver for sig. En sådan tilgang ville fastholde den nuværende ineffektivitet og forvridding af samspillet mellem særskilte foranstaltninger. Hvis målet er at vedtage løsninger, der fungerer for det indre marked som helhed og forbedrer dets (interne og eksterne) modstandsdygtighed over for skatteunddragelse og skatteundgåelse, som påvirker eller kan påvirke alle medlemsstater på lige fod, omfatter den rette vej frem et koordineret initiativ på EU-plan.

Desuden vil et EU-initiativ tilføre merværdi i forhold til, hvad en lang række foranstaltninger på nationalt plan kan opnå. I betragtning af, at de påtænkte regler har en grænseoverskridende dimension, og at skuffeselskaber ofte anvendes til at udhule skattegrundlaget i en anden medlemsstat end den, hvor skuffeselskabet er beliggende, er det bydende nødvendigt, at alle forslag afvejer divergerende interesser inden for det indre marked og tager det fulde billede i betragtning for at identificere fælles mål og løsninger. Dette kan kun sikres ved at udforme lovgivningen på centralt plan. Desuden vil en fælles tilgang til skuffeselskaber sikre retssikkerhed og reducere overholdelsesomkostningerne for virksomheder, der opererer inden for EU.”

Som Kommissionen anfører, udgør brugen af postkasseselskaber i forbindelse med skatteunddragelse, -undgåelse og aggressiv skatteplanlægning en grænseoverskridende udfordring, og internationalt koordinerede regler, der effektivt kan sikre, at sådanne strukturer fjernes, vil derfor være i overensstemmelse med nærhedsprincippet.

6. Gældende dansk ret

Der findes ikke danske regler, der pålægger virksomheder mv. at vurdere, indrapportere og dokumentere, at virksomheder har økonomisk eller forretningsmæssig substans.

Substansvurderinger, der minder om den vurdering, der lægges op til i direktivforslaget, foretages dog på en række områder inden for dansk skatteret, herunder i de verserende ”beneficial owner”-sager, CFC-reglerne og transfer pricing reglerne.

Derudover lægger direktivet op til, at der indføres administrative bøder, hvilket giver anledning til forfatningsretlige betænkeligheder efter dansk ret.

7. Konsekvenser

Juridiske konsekvenser

Det er vurderingen, at direktivforslaget i sin nuværende form, i visse henseender kan risikere at have negative konsekvenser i form af udhuling af den danske skattebase, på trods af, at hensigten med forslaget er det modsatte. Det skyldes, at direktivforslaget umiddelbart kan forstås sådan, at et medlemslands vurdering af, om et selskab skal kategoriseres som et postkasseselskab, kan være forpligtende for andre medlemslande. Det er dog ifølge Kommissionens ledsagende bemærkninger ikke hensigten, at dette skal være tilfældet, men dette fremgår hverken klart af direktivforslagets bestemmelser eller af præambulen.

Hvis andre EU-lande anlægger en mere lempelig praksis end de danske skattemyndigheder for, hvornår en virksomhed har substans eller udgør et postkasseselskab, kan det desuden eventuelt få afsmittende virkning ved anvendelsen af eksisterende værnsregler. Det vil ikke være tilfredsstillende, hvis Danmark EU-retligt kan blive forpligtet til at anerkende virksomheden som en virksomhed med substans, på trods af at de danske skattemyndigheder ved anvendelsen af danske eller internationale regler, der indebærer en substansvurdering, vurderer det anderledes.

Derudover er det også uklart, om direktivet skal forstås således, at en enhed, der efter direktivets kriterier ikke kan karakteriseres som et postkasseselskab, dermed automatisk skal anses for at være retmæssig ejer af f.eks. udbytte- og renteindtægter, også selv om enhedens ”substans” er uden sammenhæng med den pengestrøm, der kanaliseres gennem enheden. Det er de danske skattemyndigheders praksis, at en enhed f.eks. ikke kan påberåbe sig fritagelse for kildeskat efter rente-/royaltydirektivet eller moder-/datterselskabsdirektivet, hvis enheden i relation til renter, royalties eller udbytter blot er en ren gennemstrømningsenhed. Dette er et centralt tema i de ovenfor omtalte ”beneficial owner”-sager.

Endelig kan forslagens sanktionsbestemmelser forstås sådan, at de vil pålægge Danmark at indføre harmoniserede administrative bøder, der skal opkræves af danske myndigheder, hvilket giver anledning til forfatningsretlige betænkeligheder.

Samfundsøkonomiske og erhvervsretlige konsekvenser

Afhængigt af det endelige forslags indhold kan initiativet indebære administrative byrder

for erhvervslivet, idet forslaget vil betyde en rapporteringsforpligtigelse for virksomheder, der lever op til de tre gateways, og som ikke direkte er undtaget.

Der er endnu ikke et grundlag for at vurdere de samlede samfundsøkonomiske konsekvenser af forslaget.

Administrative konsekvenser for skattemyndighederne

De administrative konsekvenser udestår og afventer en nærmere afklaring, jf. afsnit 8.

8. Høring

Direktivforslaget er sendt i høring hos Skattestyrelsen i perioden 10. februar 2022 til 3. marts 2022 og i ekstern høring i perioden 10. februar 2022 til 10. marts 2022. Notatet vil blive opdateret og oversendes, når alle høringssvar er modtaget fra høringssparterne.

9. Generelle forventninger til andre landes holdninger

Der er ikke kendskab til andre landes officielle holdninger til direktivforslaget.

10. Regeringens foreløbige generelle holdning

Regeringen har en ambitiøs tilgang til bekæmpelse af skatteunddragelse og –omgåelse og arbejder for EU-tiltag, som effektivt bidrager til at modgå grænseoverskridende skatteundgåelse og udhuling af EU-landenes selskabsskattebase.

Regeringen er også enig i, at multinationale selskabers brug af postkasseselskaber med henblik på at omgå eller undgå skat er et centralt problem på skatteområdet, som målrettet skal imødegås.

Regeringen forholder sig derfor positivt til hensigten med forslaget. Der pågår fortsat en nærmere vurdering af forslaget, og det er den umiddelbare vurdering, at direktivforslaget på visse punkter bør præciseres, bl.a. således at der ikke kan opstå tvivl om, hvorvidt direktivet indskrænker mulighederne for at anvende eksisterende værnsregler. Den endelige stillingtagen udestår derfor.

Regeringen støtter, at selskaber, som forsømmer deres indberetningspligt, sanktioneres effektivt og proportionalt, men ikke pålægges administrative bøder.

11. Tidligere forelæggelse for Folketingets Europaudvalg

Forslaget har tidligere været forelagt Folketingets Europaudvalg som en del af det oversendte grund- og nærhedsnotat af 18. juni 2021 om meddelelsen fra Kommissionen om *Erhvervsbeskatning i det 21. århundrede*.