

Skattestyrelsen

Accura Advokatpartnerselskab
Tuborg Boulevard 1
DK-2900 Hellerup/Cph.

Phone +45 3945 2800
www.accura.dk

CVR no. 33039018

15. april 2022
Sagsnr.: 1025371/142

Høringssvar – udkast til styresignal om udbytteskat for udenlandske investeringsinstitutter

På vegne af Accura Advokatpartnerselskab skal jeg komme med følgende bemærkninger til Skattestyrelsens udkast til styresignal, som Skattestyrelsen efter vores opfattelse bør overveje i forhold til udarbejdelsen og udstedelsen af det endelige styresignal.

Udkastet til styresignal angiver, at det vil være et krav for at de berørte udenlandske investeringsinstitutter kan opnå refusion af danske kildeskatter, at de "har indgået en aftale med de danske skattemyndigheder" om en skattebetaling svarende til danske minimumsbeskattede investeringsinstitutter. Dette krav er baseret på EU-domstolens og Højesterets begrundelser i den sag, som danner grundlag for styresignalet.

Udkastet til styresignal mangler en stillingtagen til to centrale forhold vedrørende denne aftalebaseret skattebetaling:

1. De nærmere principper for opgørelsen af den betaling, som aftalen skal rumme, for at der kan opnås fritagelse for og refusion af indeholdte udbytteskatter, og
2. Hjemlen, kompetencen og proceduren for indgåelsen af aftaler med de danske skattemyndighederne om skattefritagelse baseret på en sådan alternativ skattebetaling.

De to punkter er yderligere kommenteret i det følgende.

1 Opgørelsen af den aftalebaseret skattebetaling

Udkastet til styresignalet bygger på, at de danske skattemyndigheder vil kunne indrømme en skattefritagelse fra de lovbestemte kildeskatteregler, hvis der i stedet opgøres og betales en aftalebaseret skat. Det må anses for helt centralt i denne kontekst, at principperne for opgørelsen af denne aftalebaseret skat er klare og tydelige.

I denne forbindelse er det vores meget klare opfattelse, at i det omfang der rent faktisk allerede er indberettet, opkrævet og betalt skatter af en efter ligningslovens § 16 C opgjort minimumsindkomst for investeringsinstituttet, så kan der ikke stilles krav om en yderligere aftalebaseret "tillægsskattebetaling".

Skatter, som allerede er afholdt af de udenlandske investeringsinstitutters danske investorer, og som er blevet opgjort og indberettet efter samme regler som de tilsvarende danske investeringsinstitutter, må derfor skulle krediteres ved opgørelsen af den aftalebaseret skattebetaling, som udkastet til styresignal lægger op til. Det følger således også ganske klart af EU-Domstolens og Højesterets afgørelser, at beskatningen alene kan retfærdiggøres baseret på den interne sammenhæng i den danske beskatningsordning, og derfor kun kan opkræves, i det omfang der ellers vil "mangle" en skattebetaling.

I det endelige styresignal bør det derfor præciseres, at den aftalebaseret skattebetaling må opgøres på baggrund af de *udenlandske* investorer i de udenlandske investeringsinstitutter, ligesom opgørelsen må ske baseret på og med henvisning til hver enkelt udenlandsk investor, jf. også bemærkningerne under 2 nedenfor om investorenes mulighed for at opnå creditempelse for den danske skattebetaling. Det endelige styresignal bør derfor også angive, at de udenlandske investeringsinstitutter vil være berettiget til overfor udenlandske skattemyndigheder at angive den aftalebaseret skat, som er blevet opgjort og betalt til de danske skattemyndigheder med henvisning til den enkelte udenlandske investor. I modsat fald vil den danske ordning stadig fastholde en EU-stridig dobbeltbeskatning og forskelsbehandling.

Derudover bør det i det endelige styresignal angives, at der ved opgørelsen af den aftalebaseret skattebetaling vil ske godskrivning af de udbytteskatter, som allerede er indeholdt og oppebåret af de danske skattemyndigheder på de udenlandske investeringsinstitutters bekostning. Det må have en meget kraftig formodning imod sig, at EU-Domstolen eller de danske domstole vil godkende en ordning, som indebærer, at de udenlandske investeringsinstitutter skulle foretage en aftalebaseret skattebetaling "på toppen" af de kildeskatter, som allerede er afholdt, og som i praksis vil overstige den aftalebaseret skattebetaling. I så fald ville der reelt være tale om, at de udenlandske investeringsinstitutter skulle finansiere en acontobetaling på mere end 200% af den endelige skat.

2 Hjemmel og procedure

Indledningsvist skal vi gøre opmærksomme på, at det tydeligt fremgår af EU-domstolens og Højesterets begrundelser, at den alternative betaling, som kan træde i stedet for kildeskatterne, vil være en "skat". Udkastet til styresignal mangler på denne baggrund helt grundlæggende en henvisning til hjemmelsgrundlaget for denne aftalebaseret skat.

Der ikke med henvisning til hverken EU-Domstolens eller Højesterets afgørelse er grundlag for at konkludere, at der *hjemmel i gældende ret* til at opkræve en sådan aftalebaseret skat. EU-Domstolen finder alene, at en sådan skattebetaling ikke ville have været i strid med EU-retten, mens Højesteret alene udtaler, at der er hjemmel til at stille krav om *opgørelse* af en årlig minimumsudlodning (mine understregninger):

På den baggrund finder Højesteret, at kravet i § 16 C om at opgøre en årlig minimumsudlodning omfattende bl.a. udbytte fra danske selskaber må anses for retfærdiggjort ved hensynet til at kunne foretage en korrekt beskatning og til den interne sammenhæng i beskatningsordningen, og at kravet ikke udgør en uproportional restriktion i strid med retten til fri bevægelighed for kapital efter TEUF artikel 63.

Højesteret finder derfor, at det kan stilles som betingelse for de udenlandske investeringsinstitutters kildeskattefritagelse af udbytte fra danske selskaber, at de i årene 2000-2009 opfyldte kravet i § 16 C om at opgøre en årlig minimumsudlodning

Der er ikke grundlag for at udlede af Højesterets dom, at der er hjemmel i den gældende lovgivning til *derudover* at stille krav om betaling af en aftalebaseret skat.

Som følge af Grundlovens skærpede hjemmelskrav på skatteområdet må der stilles større krav til, at de danske skattemyndigheder kan redegøre for den konkrete lovhjemmel for at fritage fra en lovbestemt skat baseret på en frivillig aftale indgået mellem en skatteyder og skattemyndighederne, hvilken enhed der i så fald har kompetencen til at indgå aftalen og dermed indrømme skattefritagelsen, samt de principper og procedurer, der finder anvendelse i relation hertil. Det skærpede hjemmelskrav er et helt grundlæggende retssikkerhedsprincip og -værn i dansk ret. Den ordning, som der lægges op til i udkast til styresignalet, forudsætter således, at der findes eller indføres en lovhjemmel for Skattestyrelsen til at indgå de pågældende aftaler om skattebetaling.

Det er *derudover* helt afgørende for den EU-retslige berettigelse af at pålægge den aftalebaseret betaling, at dette juridisk set udgør en egentlig skattebetaling og ikke anses for en frivillig indbetaling. Hvis der er tale om en aftalebaseret indbetaling, som ikke juridisk og hjemmelsmæssigt udgør en egentlig skat, vil det ikke være muligt at kreditere den frivillig betaling fra investeringsinstituttet i hverken de danske eller udenlandske investorers egne skatter af det samme afkast, og der vil i så fald blive fastholdt en EU-stridig dobbeltbeskatning. Den aftalebaserede betaling kan derfor kun opkræves uden at stride mod EU-retten, hvis der rent faktisk er tale om en skat, jf. også udtrykkeligt ordlyden af både EU-Domstolens og Højesterets afgørelse.

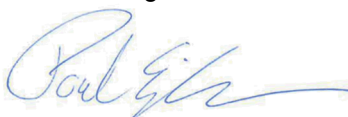
I det omfang der er tale om en egentlig skat, som opfylder Grundlovens skærpede hjemmelskrav, så vil der efter vores opfattelse også være tale om en skat, som er omfattet af skatteforvaltningslovens regler om selvangivelsesomvalg og genoptagelse. Det bør derfor angives i det endelige styresignal, at de berørte udenlandske investeringsinstitutter har mulighed for at anmode om ekstraordinær genoptagelse, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7, mhp. at overgå til den aftalebaseret beskatning med deraf følgende kildeskattefritagelse.

Skattestyrelsen bør i denne sammenhæng også være opmærksomme på EU-Domstolens praksis, hvorefter tilbagesøgning af beløb opkrævet i strid med EU-retten ikke må gøre illusorisk.

3 Øvrige overvejelser

Som afsluttende bemærkning skal vi for god ordens skyld gøre gældende, at det efter vores vurdering er bedst stemmende med god forvaltningsskik, hvis det endelige styresignal i relation til spørgsmålet om forældelse angiver, at det er *Skattestyrelsens opfattelse*, at der gælder en 3-årig forældelse, men at Landskatteretten har truffet en afgørelse med et andet indhold, og som derfor er indbragt for domstolene mhp. om muligt at få bekræftet Skattestyrelsens opfattelse.

Med venlig hilsen



Poul Erik Lytken
Partner, Advokat