

CAND. MERC. STUDIET

Sommereksamen 2011

Ordinær eksamen

Skriftlig prøve: 19859 International Skatteret

Varighed: 3 timer

Hjælpemidler: Alle

Personen A var eneaktionær i det italienske selskab S. S var stiftet i henhold til italiensk ret. A drev tillige en erhvervsvirksomhed som enkeltmandsvirksomhed i Italien. Virksomheden var en produktions- og salgsvirksomhed.

S havde i indkomståret 2009 solgt varer til enkeltmandsvirksomheden med en betydelig fortjeneste. SKAT i Danmark var af den opfattelse, at salget fra S til enkeltmandsvirksomheden i flere tilfælde var sket til overpris.

S var også eneaktionær i selskabet Y, der havde hjemsted i Danmark, og hvori A var direktør. I januar 2010 besluttedes det at flytte ledelsens sæde i S fra Italien til X-land, idet alle bestyrelsens medlemmer samt direktøren blev hjemmehørende i X-land, i hvilket land de afgørende ledelsesbeslutninger også blev truffet.

I indkomståret 2010 oppebar S følgende indtægter fra Danmark:

- 1) Renter, som A betalte for et ham modtaget lån fra S.
- 2) Udbytte, som selskabet Y betalte til S.

Selskabet Y oppebar i indkomståret 2010 renter af et lån, som Y havde lånt A.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og X-land har samme indhold som 2010-versionen af OECD's modeloverenskomst.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem X-land og Italien har samme indhold som 2010-versionen af OECD's modeloverenskomst.

Der ønskes en redegørelse og en begrundet besvarelse af følgende spørgsmål:

1. Hvilke skatteretlige konsekvenser er der forbundet med, at S's ledelse flytter fra Italien til X-land i relation til anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Italien og dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og X-land ?
2. Hvilke skatteretlige konsekvenser er der for de i sagen omhandlede skattesubjekter forbundet med, at S har solgt varer i indkomståret 2009 til overpris til enkeltmandsvirksomheden i Italien ejet af A?
3. Hvorledes beskattes de renter, som A i 2010 betaler til S?
4. Hvorledes beskattes renter, som selskabet Y i indkomståret 2010 modtog for et af selskabet Y ydet lån til A?
5. Hvorledes beskattes udbytte, som selskabet Y i indkomståret 2010 betalte til S?
6. Hvorledes beskattes udbytte, som selskabet S i indkomståret 2010 betalte til A?
7. Hvorledes foretages eventuel dobbeltbeskatningslempelse i de tilfælde, som er rejst i spørgsmålene 1 – 6?

Bilag: Den dansk-italienske dobbeltbeskatningsoverenskomst

Vejledende løsning af sommereksamen 2011 – International skatteret

Det er vigtigt for en rigtig besvarelse, at opgaveteksten læses korrekt. Det er ikke tilfældet med flere opgavebesvarelser. Således er der besvarelser, hvor der byttes om på selskabet S og selskabet Y, ligesom der er flere besvarelser, der lægger til grund, at selskabet Y, der efter opgaveteksten klart har hjemsted i Danmark, har hjemsted i X-land.

Det er også meget væsentligt, hvad det flere gange er nævnt i forelæsningerne, at det undersøges, om der er hjemmel i intern dansk ret, forinden det undersøges, hvilket land der har beskatningsretten i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Det er også væsentligt, at det præciseres, efter hvilken metode dobbeltbeskatning skal lempes.

F.eks. ved besvarelsen af spørgsmål 2, hvor det er Italien, der har beskatningsretten efter art. 7 i den dansk-italienske DBO, fordi Italien er kildeland, men hvor A er ubegrænset skattepligtig i Danmark efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, og skattepligtig af hele sin globalindkomst efter intern dansk ret, jf. SL § 4, skal det præciseres, at der lempes efter creditbestemmelsen i art. 24, stk. 3, litra a, eller efter creditbestemmelsen i LL § 33. Der kan således ikke helt ses bort fra beskatningen i Italien. Det er derfor spørgsmålet om lempelse er placeret i et særskilt spørgsmål om lempelse i spørgsmål 7.

Ad spørgsmål 1:

Sådan som spørgsmålet er formuleret, er det hensigten, at der i besvarelserne skulle redegøres for, at når der er dobbeltdomicil, har det været antaget, at en skatteyder i et kildeland kan vælge at påberåbe sig den DBO, der giver det bedste for ham, jf. Aage Michelsen, International skatteret p. 179 med note 26. I forelæsningsoversigten ”Subjektive skattepligt for selskaber m.v. - /12 C” er der i pkt. 4.3.6 redegjort for, at kommentarerne til art. 4, stk. 1, er ændret, således at skatteyderen ikke kan påberåbe sig DBO’en med den stat, der er ”taberstaten” efter dobbeltdomicilklausulen i art. 4, stk. 3, i DBO’erne mellem de to domicillande. Jeg har kritiseret kommentarerne i Festskrift til Jan Pedersen, 2011 p. 321 ff (”Dual residence” i triangulære situationer”), hvilken artikel det dog ikke kan kræves, at de studerende har kendskab til.

Det er af betydning, at der redegøres for, hvad der skal forstås ved sætningen i art. 4, stk. 3, ”i hvilken den virkelige har sit sæde”. Det er positivt, hvis pkt. 24 i kommentarerne til art. 4, stk. 3, fremhæves. Hvis de to kontraherende stater har en forskellig opfattelse af, hvad der skal forstås ved virkelig ledelse, vil henvisningen til intern ret i DBO’ernes art. 3, stk. 2, kunne bevirke, at dobbeltbeskatningskonflikten ikke kan løses, hvorefter det kan blive nødvendigt at igangsætte den

gensidige aftaleprocedure i 25, der heller ikke nødvendigvis sikrer, at konflikten kan løses. Det kan føre til dobbeltbeskatning.

Men således som opgaveteksten er formuleret kan der ikke være tvivl om, at den virkelige ledelse i 2010 flyttedes til X-land, der herefter må anses som domicilland efter art. 4, stk. 3, i DBO'en mellem Italien og X-land.

Ad spørgsmål 2:

Personen A må efter det oplyste anses som ubegrænset skattepligtig i Danmark efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Han ejer enkeltmandsvirksomheden i Italien, som ikke – som nogen urigtigt antager – er et selvstændigt skattesubjekt. Enkeltmandsvirksomheden drives fra et fast driftssted i kildelandet Italien. Men indkomsten skal efter globalindkomstprincippet i SL § 4 også medregnes ved opgørelsen af A's skattepligtige indkomst i Danmark, idet territorialbeskatningsprincippet i SEL § 8, stk. 2, ikke gælder for fysiske personer.

Efter art. 7 i DBO'en mellem Danmark og Italien er det kildelandet Italien, der har beskatningsretten til indtægterne fra det faste driftssted.

Danmark skal derfor indrømme dobbeltbeskatningslempelse efter bestemmelsen om ordinær credit i art. 24, stk. 3, litra a, i DBO'en med Italien, eller efter bestemmelsen om ordinær credit i LL § 33. Dette har betydning, da skatteprocenten for begrænset skattepligtige fysiske personer i Italien givetvis er væsentligt mindre end i Danmark.

Da de solgte varer er solgt til et beløb, der må anse som en overpris, bliver indkomsten i selskabet S for høj og indkomsten i enkeltmandsvirksomheden for lav.

I LL § 2 (og i SL §§ 4-6) er hjemmel til at foretage korrektion. Det er forkert – som flere gør – kun at henvise til art. 9, stk. 1, der tillader eventuel korrektion efter interne regler, men ikke selv skaber hjemmel til korrektion.

De kontraherende stater bør forsøge at blive enige om en korresponderende korrektion, jf. om hjemmelen hertil art. 9, stk. 2. Kan de ikke blive enige herom, må den gensidige aftaleprocedure i art. 26 igangsættes, selv om den nødvendigvis heller ikke fører til enighed om korrektionsspørgsmålet. Dette kan føre til dobbeltbeskatning, medmindre EF-voldgiftskonventionen bringes til anvendelse. Det er ikke hensigten, at der skal redegøres nærmere herfor.

Ad spørgsmål 3:

Det er meget vigtigt, at spørgsmålet, om der er hjemmel i intern dansk ret til at beskatte selskabet S af de renter, som det modtager fra A, behandles før spørgsmålet om fordelingen af beskatningsretten mellem Danmark og Italien efter DBO'en behandles.

Der er efter intern dansk ret i SEL § 2, stk. 1, litra d, ikke hjemmel til at beskatte renterne, idet renterne ikke betales af et selskab til juridiske personer i et andet land, jf. ordlyden af SEL § 2, stk. 1, litra d, 1. pkt.

Når der ikke er hjemmel i dansk intern ret, er det ikke relevant at behandle art. 11 om fordelingen af beskatningsretten til renter mellem domicillandet Italien og kildelandet Danmark.

Ad spørgsmål 4:

Da både selskabet Y og er ubegrænset skattepligtige i Danmark, opstår der ikke et dobbeltbeskatningsproblem, og der opstår ikke spørgsmål om lempelse af dobbeltbeskatning.

Ad spørgsmål 5:

Det er vedrørende dette spørgsmål ligeledes vigtigt at behandle intern dansk ret, forinden spørgsmålet om fordelingen af beskatningsretten mellem kildelandet og domicillandet i DBO'ens art. 10 behandles.

Det skal analyseres, om udbyttet er begrænset skattepligtigt i medfør af SEL § 2, stk. 1, litra c. det rigtige svar er, at der ikke er internretlig hjemmel til beskatning af udbyttet hos Y. Der er tale om udbytte af datterselskabsaktier, jf. ABL § 4 A, for hvilket udbytte der ikke er begrænset skattepligt, jf. SEL § 2, stk. 1, litra c, 3. pkt.

Der er derfor ikke behov for at komme nærmere ind på fordelingen af beskatningsretten i henhold til DBO'ens art. 10

Ad spørgsmål 6:

A er ubegrænset skattepligtig i Danmark efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, og han er også skattepligtig af udbyttet fra S, jf. LL § 16 A og globalindkomstprincippet i SL § 4.

Såfremt udbyttet er begrænset skattepligtigt i henhold til intern ret i X-land, opstår der et dobbeltbeskatningsproblem. Efter DBO'en mellem Danmark og X-land er spørgsmålet reguleret i art. 10. Udgangspunktet er her, at der er domicillandet Danmark, der har beskatningsretten, jf. art. 10, stk. 1, men efter art. 10, stk. 2, litra b, kan kildelandet X-land indeholde 15 % i udbytteskat.

Ad spørgsmål 7:

Det er generelt vigtigt at påpege, at såfremt kildelandet har givet kildelandsafkald, således at der ikke er hjemmel til at beskatte en indtægt, der erlægges til en skatteyder i et andet land, er der ikke noget dobbeltbeskatningsspørgsmål, idet det udelukkende er domicillandet, der prætenderer beskatningsret.

Der er derfor ikke behov for yderligere lempelsesforanstaltninger.

- 1) Som anført ved besvarelsen af spørgsmål 1 vil udgangspunktet være, at en skatteyder kan vælge lempelse i henhold til den DBO, der giver ham det bedste resultat. Han kan også vælge enten at påberåbe sig LL § 33 eller en DBO alt efter, hvad der giver det bedste resultat for ham.
- 2) Domicillandet Danmark skal lempe for den beskatning, der bliver erlagt af enkeltmandsvirksomheden med fast driftssted i Italien til.

A kan vælge lempelse enten efter LL § 33 eller efter art. 24, stk. 3, litra a, der begge indrømmer lempelse efter princippet om ordinær credit. De to lempelsesregler giver det samme resultat.

Der kan således ikke lempes efter metoden eksemption, således at A ikke helt kan se bort fra indkomsten fra Italien.

- 3) Danmark har givet kildelandsafkald på at beskatte de renter, som A erlægger til S, da der ikke er hjemmel til beskatning heraf i SEL § 2, stk. 1, litra d.
- 4) Der er ikke noget lempelsespørgsmål, da begge skattesubjekter er skattepligtige i Danmark.
- 5) Danmark har givet kildelandsafkald på beskatning af det udbytte, som Y erlægger til S, hvorfor der ikke bliver spørgsmål om lempelse.
- 6) X-land skal efter DBO'en med Danmark indrømme lempelse med 15 % efter DBO'ens art. 10, stk. 2, litra b.