

Vejledende løsning til Sommereksamen 2014 - International skatteret

1) Hvilke skattemæssige konsekvenser for A har hans flytning til Østrig den 31. januar 2011 efter intern dansk ret og i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Østrig ?

Ved løsningen af eksamensopgaver er det væsentligt at gøre sig teksten klar samt at undlade at lave om på indholdet af teksten. Læs opgaven grundigt, forinden at I går i gang med at løse opgaven.

Undersøg intern dansk ret, før I går gang med at anvende dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Anvend den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst, der kan afvige fra OECD's modeloverenskomst.

At Danmark ikke bliver domicilland i henhold til en dobbeltdomicilklausul i art. 4, stk. 2, eller art. 4, stk. 3, i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, medfører ikke, at skattepligten i henhold til intern dansk ret ændrer sig fra ubegrænset skattepligt til begrænset skattepligt. Danmark bliver blot kildeland i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten, se hertil f.eks. KSL § 1, stk. 2.

Udgangspunktet efter dansk intern ret er, at A fortsat er ubegrænset skattepligtig til Danmark efter sin flytning, da han opfylder kriteriet i bopælsbegrebet i KSL § 1, nr. 1 og dermed fortsat har et objektivt tilhørsforhold til Danmark. Konsekvensen af dette er, at al optjent indkomst af A bliver skattepligtig jf. globalindkomstprincippet i SL § 4.

Selvom udgangspunktet er, at A fortsat er skattepligtig til Danmark, kan en indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst (herefter DBO) mellem Danmark og anden kontraherende stat medføre, at Danmark afgiver sin beskatningsret. Det er derfor vigtigt at undersøge indholdet af DBO'en indgået mellem Danmark og Østrig.

Ifølge art. 4 i DBO'en indgået mellem Danmark og Østrig skal personens skattemæssige hjemsted vurderes efter flere kriterier. Art. 4, stk. 1 omhandler det skattemæssige hjemsted ud fra bopæl, ledelsens sæde eller ethvert andet kriterium af lign. karakter. A har bopæl i både Danmark og Østrig, hvor ledelsens sæde for A's virksomhed er beliggende i Østrig. A har derfor tilhørsforhold til begge stater efter kriterierne listet i art. 4, stk. 1. I tilfælde af at en person opfylder kriterierne i pkt. 1 i begge kontraherende stater, listes der i art. 4, stk. 2a) yderligere kriterier omhandlende personens midtpunkt for livsinteresse. A's hustru bibeholder fortsat sin adresse i parrets fælles bolig i Danmark. Endvidere må det antages, at A fortsat har yderligere familie i Danmark, selvom det er angivet, at parret ikke længere har mindreårige børn i husstanden. A's familiære tilknytning til Danmark taler for, at dennes

midtpunkt for livsinteresse ligger i Danmark. Endvidere angiver modeloverenskomstens kommentar 15 til art. 4, at hvis en person, som har bolig i en stat, etablerer en anden i en anden stat og bibeholder den første, kan dette bidrage til at vise, at han bevarer midtpunkt for livsinteresse i den oprindelige stat. Dog skal det bemærkes, at A's hustru opholder sig en stor del af året på A's bopæl i Østrig, og at parret ikke længere har mindreårige børn i husstanden. Endvidere har A en stærk finansiel tilknytning til Østrig igennem sin fuldtidsstilling i denne stat. Dette taler for, at A igennem sin adfærd viser, at dennes midtpunkt for livsinteresse er i Østrig.

Ud fra ovenstående argumenter er det svært at afgøre, hvor A's midtpunkt for livsinteresse er. Såfremt det ikke er muligt at afgøre, i hvilken stat personen har midtpunkt for sine livsinteresser, angiver art. 4, stk. 2b) yderligere et kriterium om, at hjemstedet for en person er, hvor personen sædvanligvis har ophold. A's sædvanlige ophold er i Østrig. Da det ikke er angivet, at A også har sædvanligt ophold i Danmark, må det antages, at A ikke også har sædvanligt ophold i denne stat.

Ud fra ovenstående diskussion vurderes det, at det skattemæssige hjemsted og domicilland for A er Østrig. Dette vil dog ikke ændre det skattemæssige udgangspunkt ifølge dansk intern ret gældende, at A fortsat er ubegrænset skattepligtig til Danmark. Danmark afgiver blot denne beskatningsret for de tilfælde, der er reguleret i DBO'en, hvor beskatningsretten tilfalder domicillandet for personen.

2) Hvorledes er A's skattemæssige retsstilling i Danmark efter intern dansk ret og efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Østrig i indkomstårene 2011 og 2012 ?

Ifølge DBO'ens art. 15 beskattes personligt arbejde i tjenesteforhold i den stat, hvor personen er hjemmehørende, medmindre arbejdet udføres i anden stat. De listede undtagelser til beskatningsstedet i art. 15, stk. 2, litra a)-c) finder ikke anvendelse i dette tilfælde. Dette betyder, at beskatningsretten tilfalder Østrig for den fortjeneste A oppebærer gennem sit fuldtidsjob i Østrig fra d. 31. januar 2011 og fremefter. Evt. arbejdsindkomst for A inden denne skæringsdato beskattes efter intern dansk ret.

Ifølge DBO'ens art. 13, stk. 4 kan fortjeneste ved afhændelse af alle andre aktiver end de i stk. 1, 2 og 3 listede kun beskattes i den stat, hvor afhænderen er hjemmehørende. Dette betyder, at domicillandet, i dette tilfælde Østrig, har beskatningsretten ved eventuelle kapitalgevinster for A ved afhændelse af dennes aktier.

3) Hvorledes beskattes vederlaget, som A modtog for sin rådgivning i 2011 og 2012, efter intern dansk ret og i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Østrig.

Vederlaget, som A modtager fra sin danske enkeltmandsvirksomhed, betragtes som erhvervsindkomst, hvorved DBO'ens art. 7 finder anvendelse. Ifølge DBO'ens art. 7, stk. 1 kan fortjeneste, som oppebæres af et foretagende i en stat, kun beskattes i denne stat, medmindre foretagendet driver erhvervsvirksomhed i anden stat gennem et dér beliggende fast driftssted. Definitionen af fast driftssted findes i OECD's modeloverenskomstens art. 5. Det vurderes, at A's rådgivning til virksomheden i Danmark skal betragtes som et konsulentbidrag, og at dette ikke udgør et fast driftssted efter definition heraf i modeloverenskomstens art. 5. Dette medfører, at honoraret A modtager for sine rådgivningsydelser, beskattes af kildelandet Danmark.

4) Hvad er den skatteretlige retsstilling for den rente, som A modtog fra virksomheden i Danmark, efter intern dansk ret og efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Østrig ?

Den rente, som A modtager fra virksomheden i Danmark, er en del af overskuddet fra virksomheden i Danmark. Der er således ikke tale om en rente, men om en andel af overskuddet fra virksomheden i Danmark. Der er tale om en intern rente, der ikke kan fradrages i overskuddet fra virksomheden i Danmark, jf. U 1983, 7 H.

5) Hvorledes beskattes avancer og/eller tab ved overførslen af A's danske virksomheds aktiver til A efter intern dansk ret og efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Østrig ?

Beskatningen af A's danske virksomhed ved en overførsel af virksomhedens aktiver til udlandet er ikke reguleret af selskabsskatteloven, da A's virksomhed er en enkeltmandsvirksomhed. Ifølge KSL § 8 A anses en virksomhed her i landet først som opgivet, når en afståelse af virksomhedens samtlige aktiver har fundet sted. I 2013 overfører A sin virksomheds samlede aktiver til Østrig. En sådan overførsel af virksomhedens samlede aktiver sidestilles med salg jf. KSL § 8 A, stk. 2. Salgssummen opgøres som værdien for virksomhedens aktiver på tidspunktet for overførslen. Dette betyder, at efter de danske interne skatteregler er A skattepligtig til Danmark for værdien af virksomhedens overførte aktiver.

KSL § 10 kan også komme på tale.

Ved lov nr. 202 af 27. februar 2015 blev KSL § 8 A, stk. 2, ophævet. Og indholdet i bestemmelsen blev flyttet til KSL § 10, stk. 2. Der blev indført henstandsregler, jf. KSL §§ 73 B ff. Ændringerne har virkning fra 1. marts 2015.

Ændringerne skyldes EU-Domstolens dom i sag C-261/11, Kommissionen mod Danmark, hvorefter de danske regler om fraflytningsbeskatning for selskaber blev anset for at være i strid med EU-retten, hvilket har medført en justering af reglerne herom.

Da de nye regler først har virkning fra 1. marts 2015, har de ingen indflydelse på løsningen af opgaven, der er fra 2014.

I DBO'ens art. 13, stk. 2 indgået mellem Danmark og Østrig er det angivet, at fortjeneste ved afhændelse af rörlig ejendom i en kontraherende stat stillet til rådighed for frit erhverv kun kan beskattes i denne stat. Eftersom A's overførsel af virksomhedens aktiver sidestilles med salg, må det antages, at A derved betragtes at opnå en fortjeneste herved. Dette betyder, at kildelandet Danmark har beskatningsretten til fortjeneste ved overførsel af alle virksomhedens rörlige aktiver. Mht. overførsel af immaterielle aktiver angiver art. 13, stk. 4 i DBO'en at fortjeneste ved afhændelse af alle andre aktiver end de i stk. 1, 2 og 3 nævnte kun kan beskattes i den kontraherende stat. Dette betyder, at A bliver skattepligtig til domicillandet Østrig for fortjenesten opnået ved overførsel af de immaterielle aktiver. Derved sker et kildelandsafkald, hvor Danmark afstår sin beskatningsret for denne type aktiver.