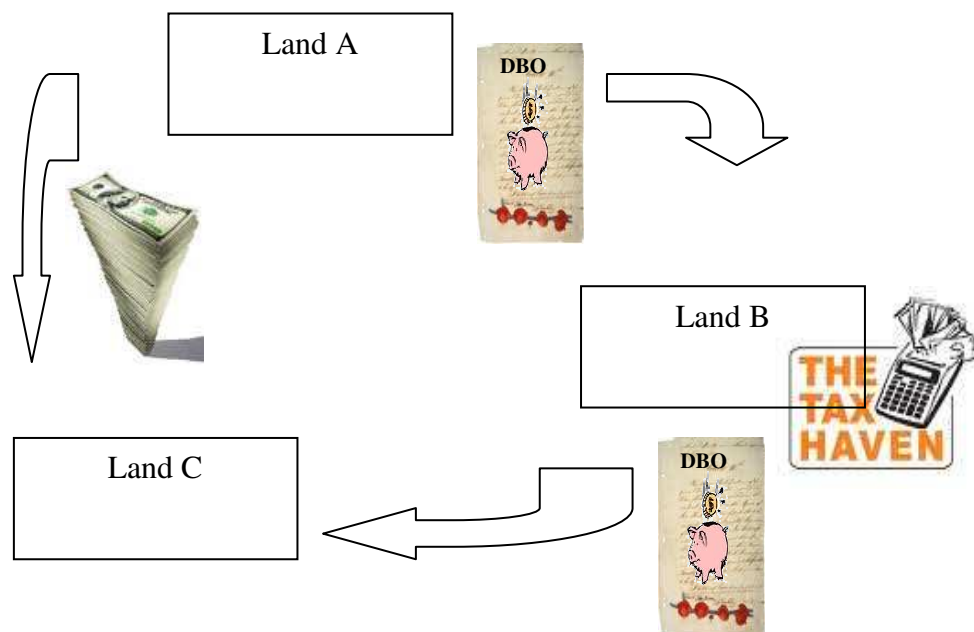


Treaty shopping

- hvordan anvendes det og påvirker det beskatningen?



1 Executive summary

A lot of multinational companies do not pay taxes in Denmark, and have not for a lot of years. There can be a lot of reasons for this. The reason can be big deficit (big deductions), transfer pricing or treaty shopping, just to mention a few. This project concerns the last mentioned reason, treaty shopping.

Treaty shopping is where a company in a third country takes advantages of a tax treaty, they are not a part of. The project focuses on Denmark and the Danish law. Three countries are included to see the differences between different tax systems.

Before treaty shopping is examined the project contains a chapter, where definitions that are central to the topic are defined.

Before treaty shopping can be examined, it is necessary to know something about double taxation. Double taxation can occur when a company is trading across borders and the profit is taxed by both countries. Tax treaties are created to avoid double taxation. To encourage trading across borders, tax treaties are necessary. These tax treaties are based on the OECD Model Tax Convention.

When two companies in two different countries are doing business, and their countries have not signed a tax treaty. They can find a third country, which both countries have signed a tax treaty with. They can place a conduit in that country and transfer the profit to the country with the lowest tax rate. Companies take advantages of tax treaties by establishing a conduit company in a third country.

The company can be established in different ways, when trading across borders. They can do business with an independent company, establish a permanent establishment, establish a subsidiary or employ a representative. The best option is to establish a subsidiary, because a subsidiary is an independent tax object and the profit stays in the concern when trading between countries.

To transfer profit companies can use dividend, interest or royalties. Interest and royalties is the best option in terms of tax, but it requests creation of a loan or a lease of intangible assets. It is the best in terms of tax because interest and royalties gives deductions. Dividend is the easiest way because it does not require a special creation. Under special circumstances a parent company can receive dividend tax-free from a subsidiary.

There are different ways to avoid treaty shopping

- countries can revoke tax treaties with countries with a low tax rate (tax shelters)
- examine who the owner is
- make sure that the profit is taxed in one of the states
- check that the company is not created just for the tax benefit.

Denmark does not have special anti-treaty shopping rules, but there are some rules to minimise the use of treaty shopping, like limitations on interest deductions. America do not sign new tax treaties without LOB clauses and when they changes existing they also include LOB clauses. LOB clauses are limitation on benefits. Germany looks at the companies activities, to avoid conduit companies. Switzerland looks at the reason why the companies are created, it is not allowed to create companies just for the tax benefits.

Companies can benefit from treaty shopping because they can minimise their tax. For some countries it is a disadvantage because they lose tax payment. The countries that lose tax payment have to minimise their expenses or raise their tax rate. It can be an advantage for the country where the conduit company is placed. If their rate of tax is not minimised to 0 %, they will receive some tax payment for the profit which is transfered through the country. This tax payment the third country received is taken from on of the other countries.

Projektets titel: Treaty shopping
Afleveringsdato: 29. oktober 2010
Fag: International skatteret
Sidetal: 83 sider
Uddannelsessted: Aalborg Universitet
Vejleder: Anja Svendgaard Dalgas
Speciale skriver: Veronica Andersen

Indholdsfortegnelse

1	EXECUTIVE SUMMERY	2
2	INDLEDNING	7
2.1	DEFINITIONER	8
2.1.1	<i>Virksomhedsstruktur</i>	8
2.1.2	<i>Hjemmehørende</i>	8
2.1.3	<i>Juridiske personer</i>	9
2.1.4	<i>Sambeskatning</i>	10
2.1.5	<i>Dobbeltbeskatning</i>	10
2.1.6	<i>Dobbeltbeskatningsoverenskomster (DBO)</i>	11
2.1.7	<i>Skattely</i>	12
2.1.8	<i>Treaty shopping</i>	12
2.1.8.1	<i>Direkte Conduit selskaber</i>	13
2.1.8.2	<i>Stepping-stone conduit selskaber</i>	13
2.1.8.3	<i>Bilateral relations</i>	13
2.2	PROBLEMFORMLERING	14
2.3	AFGRÆNSNING	16
2.4	METODE OG LITTERATUR	17
2.4.1	<i>Litteratur:</i>	18
2.5	DESIGN.....	18
3	DOBBELTBESKATNINGSOVERENSKOMSTER	20
3.1	OECD'S MODELOVERENSKOMST	22
3.2	DANMARK	24
3.3	AMERIKA	25
3.4	EU	25
3.4.1	<i>Indre marked</i>	26
4	TREATY SHOPPING.....	27
5	INDKOMSTTYPER VED OVERFØRELSE MELLEML SELSKABER	28
5.1	RENTER.....	28
5.2	ROYALTIES	29
5.3	UDBYTTE.....	31
6	PROBLEMET MED TREATY SHOPPING.....	34
6.1	DOBBELTBESKATNING	34
6.2	EKSEMPEL PÅ DOBBELTBESKATNINGSOVERENSKOMSTER OG LEMPELSESEGRELER.....	35
6.3	VIKRSOMHEDSSTRUKTURER.....	36
6.3.1	<i>Struktur 1: samarbejde med udenlandsk virksomhed</i>	37
6.3.2	<i>Struktur 2: fast driftssted i udlandet</i>	37
6.3.3	<i>Struktur 3: Udenlandsk datterselskab</i>	39
6.3.4	<i>Struktur 4: Repræsentant</i>	40
6.4	EKSEMPLER	41
6.4.1	<i>Eksempel 1: struktur</i>	41
6.4.2	<i>Eksempel 2: Indkomsttyper</i>	44
6.4.3	<i>Eksempel 3: Treaty shopping</i>	49
7	TREATY SHOPPING UNDGÅELSE.....	50
7.1	6 FREMGANGSMÅDER TIL AT UNDGÅ TREATY SHOPPING.....	51
7.1.1	<i>The abstinence approach</i>	51
7.1.2	<i>The exclusion approach</i>	51
7.1.3	<i>The look-through approach</i>	51
7.1.4	<i>The subject-to-tax approach</i>	52
7.1.5	<i>The channel approach</i>	52
7.1.6	<i>The bona fide approach</i>	52

7.2	DE VALGTE LANDE	53
7.2.1	<i>Danmark.....</i>	<i>53</i>
7.2.2	<i>Amerikas forenede stater.....</i>	<i>55</i>
7.2.3	<i>Tyskland</i>	<i>57</i>
7.2.4	<i>Schweiz.....</i>	<i>60</i>
7.3	SAMMENLIGNING AF DE 4 LANDES REGLER.....	62
8	DANSKE DOBBELTBESKATNINGSOVERENSKOMSTER	63
8.1	DBO MELLEM DANMARK OG AMERIKAS FORENEDE STATER	63
8.2	DANMARK OG TYSKLAND (EU)	67
8.3	DANMARK OG SCHWEIZ	71
8.4	FORSKELLE I OVERENSKOMSTERNE.....	75
9	KONSEKVENSER VED TREATY SHOPPING	76
10	KONKLUSION	77
11	LITTERATURLISTE.....	80
11.1	BØGER	80
11.2	DOBBELTBESKATNINGSOVERENSKOMSTER:.....	80
11.3	SKAT:.....	81
11.4	ARTIKLER:.....	81
11.5	ANDET:	83

2 Indledning

Den danske velfærdsstat er finansieret via skatter og afgifter. I 2009 blev der opkrævet 801,5¹ mia. kr. En velfærdsstat varetager funktioner for borgerne. Den sørger eksempelvis for, at borgerne opretholder en vis minimumslevestandard enten ved hjælp af SU eller andre sociale ydelser². Den finansierer sygehuse, infrastruktur mv.

Det har flere gange været fremme, at flere af de multinationale selskaber ikke betaler skat i Danmark, selv om de har en stor indkomst i Danmark. Så sent som 11. april 2010, fremgik det af nyhederne, at SKAT undersøger flere store selskaber, som ikke har betalt skat i Danmark siden 1996-97³, selvom der har store indkomster i Danmark.. De selskaber som blev omtalt var Nestlé, Kraft og Q8. Der var forskellige begrundelser for hvorfor de ikke skulle betale skat i Danmark. For eksempel store underskud og afskrivninger, der gjorde, at der ingen profit var at beskatte. Et selskab undgik skattebetaling ved hjælp af transfer pricing⁴, hvor profit blev flyttet til lande med lav eller ingen skat.

Kritikerne tror, at selskaberne flytter deres profit til skattely⁵, idet det ikke er en god forretning, at opretholde selskaber, der ikke giver overskud flere år i træk. Hvis de er underskudsgivende hvorfor ikke nedlægge dem?

De økonomiske vismænd har estimeret, at de multinationale selskaber betaler flere milliarder for lidt i skat om året⁶. Deres vurdering er, at skatteundgåelsen koster staten 7-14 milliarder om året⁷. Da SKAT sidste år intensiverede indsatsen overfor internationale selskaber, resulterede det i en forhøjelse af 32 selskabers skattepligtige indkomst med 15,3 milliarder kroner⁸. Et led i indsatsen var at se på de priser selskaberne handlende med internt.

¹ Nationalregnskabsopgørelse af de samlede skatter og afgifter 10-6-2010:
http://www.skm.dk/tal_statistik/skatter_og Afgifter/462.html?rel

² Wikipedia: Velfærdsstat 12. april 2010

³ 21-søndag den 11. april 2010

⁴ Intern handel mellem internationale selskaber.

⁵ DR nyhederne Penge: Leverandør til staten betaler ikke skat, 12. april 2010

⁶ Skovgaard, Lars Erik og Benson, Peter Suppli: Multinationale giganter skal jages.

⁷ DR nyhederne Penge: Leverandør til staten betaler ikke skat, 12. april 2010

⁸ Kalundborg Folkeblad: Multinationale skattesmæk, 12. april 2010

Sygeshussektoren, folkeskolerne, infrastrukturen mv. finansieres af skatte og afgifter. Jo mindre selskaber betaler i skat jo mindre bliver puljen til finansiering. Det betyder, at der er færre penge til sygehusene, ældreplejen, skolesystemet osv.. McDonald's betalte i 2007 38 mio. kr. i skat i Danmark, hvilket var første gang de betalte skat i 26 år⁹. Betalte alle selskaberne skat, ville det kunne forhindre nogle af nedskæringerne i den offentlige sektor.

Der er meget fokus på hvordan selskaber kan snyde staten for skat. Transfer pricing er kun en måde selskaber kan minimere deres skattebetaling på. En anden og mindre omtalt metode er anvendelsen af treaty shopping, hvor selskaberne anvender dobbeltbeskatningsaftalerne til at flytte overskud til de lande hvor beskatningen er mindst.

2.1 Definitioner

Inden treaty shopping beskrives nærmere vil de grundlæggende begreber indenfor selskabsbeskatningen blive defineret, da de har stor betydning i beskrivelse af treaty shopping. De vil så senere blive uddybet i forbindelse med undersøgelsen af treaty shopping.

2.1.1 Virksomhedsstruktur

Måden virksomheden vælger at organisere sig på, eksempelvis oprettelse af datterselskaber, faste driftssteder, søsterselskaber, osv.

2.1.2 Hjemmehørende

Det land hvor selskabet er hjemmehørende kaldes også domicil. Landet hvor indkomsten stammer fra betegnes, som kildelandet¹⁰.

Et selskab er hjemmehørende i en stat, så snart dette er omfattet af fuld skattepligt i den pågældende stat efter statens interne regler, jf. OECD's modeloverenskomst art. 4 stk. 1. Er et selskab fuld skattepligtig i to stater, er selskabet omfattet af dobbeltdomicil¹¹. DBO'erne

⁹ Lund, Michael: Historisk: McDonald's betaler skat.

¹⁰ Winter-Sørensen, Niels, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Bundgaard, Jakob, Jeppesen, Inge Langhave, Kerzel, Malene og Pedersen, Susanne side 84-85

¹¹ Winter-Sørensen, Niels, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Bundgaard, Jakob, Jeppesen, Inge Langhave, Kerzel, Malene og Pedersen, Susanne side 84

henvender sig til selskaber, der kun har et domicil, til bestemmelse af domicil anvendes art. 4 stk. 2 og 3¹².

I henholdt til selskabsskatteloven § 1 stk. 1 nr. 1 er det nok, at selskabet er indregistreret i Danmark for at være hjemmehørende i Danmark (registreringskriteriet). Dette gælder for aktie- og andelsselskaber indregistreret i Danmark¹³.

Hjemmehørende vil i forhold til selskabsskatteloven § 1 stk. 6, være hvor selskabets ledelse har sit sæde (hovedsædekriteriet). Dette gælder selskaberne omfattet af selskabsskatteloven § 1 stk. 1 nr. 2-6¹⁴.

Har selskabet dobbeltdomicil, udvælges domicilstaten ud fra OECD's modeloverenskomst art. 4 stk. 3. Staten hvor selskabets virkelige ledelse har sit sæde, vil betegnes som domicilstaten. Den virkelige ledelse ligger hvor den daglige ledelse varetages og de løbende beslutninger træffes¹⁵. Sædet for denne ledelse vil ligge der, hvor beslutningerne træffes, eksempelvis selskabets mødelokaler¹⁶.

2.1.3 Juridiske personer

Juridiske personer er eksempelvis selskaber, fonde eller sammenslutning af personer, der betragtes som selvstændige skattesubjekter¹⁷. Begrebet anvendes blandt andet i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Når der i overenskomsterne står person, betyder det både fysiske og juridiske personer¹⁸.

¹² Winter-Sørensen, Niels, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Bundgaard, Jakob, Jeppesen, Inge Langhave, Kerzel, Malene og Pedersen, Susanne side 84

¹³ Winter-Sørensen, Niels, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Bundgaard, Jakob, Jeppesen, Inge Langhave, Kerzel, Malene og Pedersen, Susanne side 93

¹⁴ Selskabsskatteloven § 1 stk. 6

¹⁵ Winter-Sørensen, Niels, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Bundgaard, Jakob, Jeppesen, Inge Langhave, Kerzel, Malene og Pedersen, Susanne side 97-98

¹⁶ Winter-Sørensen, Niels, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Bundgaard, Jakob, Jeppesen, Inge Langhave, Kerzel, Malene og Pedersen, Susanne side 99-100

¹⁷ Michelsen, Aage side 85

¹⁸ OECD's modeloverenskomst 2008 art. 3 stk. 1 a.

2.1.4 Sambeskatning

Der er to former for sambeskatning den nationale¹⁹ og den internationale²⁰. Den nationale sambeskatning er blevet tvungen, således at alle forbundne danske selskaber skal beskattes som et skattesubjekt²¹. Den indkomst, der beskattes under sambeskatning, opgøres ved at sammenlægge de sambeskattede selskabers skattepligtige indkomst, fratrukket det fremførte underskud²². Selskaber der først er blevet koncernforbundet i løbet af året, medregnes for den periode, hvor selskabet har været koncernforbundet²³. Det øverste selskab (det ultimative moderselskab indenfor sambeskatningen) i sambeskatningen, skal administrere beskatningen²⁴. International sambeskatning er frivillig. Selskaberne kan selv bestemme, om de vil beskatte deres indenlandske og udenlandske selskaber under et. Kravet for international sambeskatning er, at når et udenlandsk selskab indgår i sambeskatningen indgår de alle²⁵. Valget træffes for en periode på ti år og skal træffes inden selvangivelsen for det valgte år skal indsendes²⁶. Underskud, der er opstået før sambeskatningen indtræder, kan ikke fradrages i sambeskatningen²⁷. Under den internationale sambeskatning udnævnes det ultimative moderselskab som administrator for sambeskatningen²⁸. Ved at udnytte de udenlandske underskud, skal selskabet betale et beløb til administrationsselskab, som svarer til det udnyttede underskud gange skattesatsen²⁹.

2.1.5 Dobbeltbeskatning

Der er to principper til beskatning: globalindkomstprincippet og territorialprincippet.

Globalindkomstprincippet vil sige, at al indkomst i selskabet beskattes i det land, hvor selskabet er hjemmehørende. I indkomsten indregnes indkomst fra domicillandet og fra andre lande³⁰. Der medregnes ikke værdistigninger af formuegoder og gaver i form af

¹⁹ Selskabsskatteloven § 31

²⁰ Selskabsskatteloven § 31 A

²¹ Selskabsskatteloven § 31 stk. 1

²² Selskabsskatteloven § 31 stk. 2

²³ Selskabsskatteloven § 31 stk. 3

²⁴ Selskabsskatteloven § 31 stk. 4

²⁵ Selskabsskatteloven § 31 A stk. 1

²⁶ Selskabsskatteloven § 31 A stk. 3

²⁷ Selskabsskatteloven § 31 A stk. 2

²⁸ Selskabsskatteloven § 31 A stk. 4

²⁹ Selskabsskatteloven § 31 A stk. 6

³⁰ Statsskatteloven § 4

arv³¹. Globalindkomstprincippet gælder som regel i forbindelse med fuld skattepligt³². Fuld skattepligt i Danmark, gælder for selskaber, der er hjemmehørende i Danmark (opfylder kriterierne i selskabsskatteloven § 1). Indkomster fra faste driftssteder og faste ejendomme i udlandet medregnes ikke i den danske indkomst³³.

Territorialprincippet vil sige, at indkomst beskattes i det land, hvorfra det vedrører³⁴. Territorialprincippet gælder som regel i forbindelse med begrænset skattepligt³⁵. Begrænset skattepligt gælder for selskaber, der opfylder kriterierne i Selskabsskatteloven § 2. For eksempel gælder begrænset skattepligt for udenlandske selskaber, der anvender faste driftssteder til udførelse af erhverv her i landet³⁶. Begge disse principper anvendes globalt. Når det ene land anvender globalindkomstprincippet og det andet land anvender territorialprincippet opstår dobbeltbeskatning³⁷ og et selskab er skattepligtigt af den samme indkomst i to lande.

2.1.6 Dobbeltbeskatningsoverenskomster (DBO)

En aftale mellem to eller flere lande for at undgå, at selskaber bliver dobbeltbeskattet. Uden dobbeltbeskatningsoverenskomster ville selskaberne skulle betale skat af deres indkomst i to lande³⁸. Hvis et selskab, der er skattepligtigt både i Danmark og Tyskland, tjener 100 kr., skal det betale 25 kr. i skat til Danmark og 15 kr. i skat til Tyskland - i alt 40 kr. Selskabet samlede skat bliver 40 % og det vil derfor ikke være særlig gunstigt for selskabet at handle over grænserne. Dobbeltbeskatningsoverenskomster (herefter DBO'er) skal fremme samhandlen på tværs af grænserne.

³¹ Statsskatteloven § 5

³² Winter-Sørensen, Niels, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Bundgaard, Jakob, Jeppesen, Inge Langhave, Kerzel, Malene og Pedersen, Susanne: side 23

³³ Selskabsskatteloven § 8 stk. 2

³⁴ Winter-Sørensen, Niels, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Bundgaard, Jakob, Jeppesen, Inge Langhave, Kerzel, Malene og Pedersen, Susanne: side 23

³⁵ Ibid.

³⁶ Selskabsskatteloven § 2 stk. 1 a

³⁷ Winter-Sørensen, Niels, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Bundgaard, Jakob, Jeppesen, Inge Langhave, Kerzel, Malene og Pedersen, Susanne: side 23-24

³⁸ Winter-Sørensen, Niels, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Bundgaard, Jakob, Jeppesen, Inge Langhave, Kerzel, Malene og Pedersen, Susanne: side 24

En del af selskabernes overskud udbetales som udbytte. Jo mere selskabet betaler i skat jo mindre bliver der tilbage til udbyttet. Bliver udbyttet dobbeltbeskattet, vil det reducere incitamentet til at investere på tværs af grænserne.

Der er to former for dobbeltbeskatning, økonomisk og juridisk.

*Den økonomiske dobbeltbeskatning*³⁹: indkomsten bliver beskattet når den indtjenes af virksomheden og igen når den udbetales til ejerne.

Den juridiske dobbeltbeskatning: beskatning af samme skatteobjekt, samme skattesubjekt og fra samme periode⁴⁰.

Det er alene den juridiske dobbeltbeskatning, som indfattes af DBO'erne.

2.1.7 Skattely

Et skattely er et land med en lavere beskatning på de enkelte indkomsttyper og/eller lempeligere regler for hvilke indkomsttyper, der beskattes. Det vil derfor kunne tiltrække selskaber og personer fra lande, som betaler mere i skat⁴¹. Der er ikke formuleret en definition på skattely internationalt, men opfattelsen af skattely er: Et land, hvor der ikke er betydelige skatter. Hvor der kun beskattes de indkomster fra selve landet, men ikke eller næsten ingen skat på indkomst fra andre lande. Et land hvor der er specielle fordele for bestemte personer eller indkomster⁴².

2.1.8 Treaty shopping

Direkte oversat betyder treaty overenskomst/traktat⁴³. Shopping betyder indkøb. Treaty shopping kan derfor oversættes til indkøb/valg af overenskomst. Sammensætningen treaty shopping stammer fra Amerika, og inspireret af det Amerikanske begreb "forum shopping". Forum shopping anvendes i Amerika af parter i en retssag til at anvende den stats ret, hvor de regner med at opnå det bedste resultat⁴⁴. Overføres dette til treaty shopping vil det være, at et selskab anvender den dobbeltbeskatningsoverenskomst, der giver selskabet den største fordel. Eksempelvis et selskab fra et tredjeland⁴⁵ anvender en overenskomst,

³⁹ Hilling, Maria: side 45

⁴⁰ Hilling, Maria: side 18

⁴¹ Den stor Danske – Gyldendals åbne encyklopædi: skattely

⁴² Bennett, Tim

⁴³ Gyldendals røde ordbøger: Engelsk - Dansk

⁴⁴ Becker, Helmut og Wurm, Felix J. side 2

⁴⁵ Med tredjeland menes et land, der ikke er omfattet af den pågældende overenskomst.

som dette ikke er part i, ved at oprette et conduit selskab i et af de lande der er part i overenskomsten. DBO'er anvendes, når selskaber vil føre kapital fra et land til et andet. Dette kan foregå, hvis et selskab udfører arbejde i en stat og har hjemsted i en anden og derved skal have overført sin indkomst/kapital til det land, hvor selskabet er hjemmehørende uden at blive beskattet dobbelt.

Der er flere forskellige former for treaty shopping, der kan oprettes direkte conduit selskaber, stepping-stone conduit selskaber og bona fide.

2.1.8.1 Direkte Conduit selskaber

Conduit betyder rør eller kanal⁴⁶. Et conduit selskab er et selskab, der indsættes som mellemlid (rør) til at forbinde investor og investeringen gennem et tredjeland. Dette gøres for at udnytte DBO'er mellem investorlandet og tredjeland⁴⁷, så skatten minimeres. Denne form for treaty shopping involverer tre lande - de to lande, som har indgået overenskomsten og et tredjeland, hvor kapitalen stammer fra. Denne form for treaty shopping har typisk tre kendetegn:

- Den der opnår den største fordel, er bosiddende i en tredjestat,
- Det indskudte mellemlid udfører en minimal aktivitet
- Kapitalen udsættes for minimal eller ingen skat⁴⁸.

2.1.8.2 Stepping-stone conduit selskaber

Stepping-stone betyder springbræt⁴⁹. Det er ligesom direkte conduit selskaber, hvor der indskydes selskaber som mellemlid. Forskellen er, at der ved stepping-stone conduit selskaber indsættes flere selskaber, så de bliver springbrætter mellem investeringslandet og investorlandet. Der vil således være flere led i "kæden" end ved direkte conduit selskaber.

2.1.8.3 Bilateral relations

Bilateral betyder tosidet⁵⁰. Her indskydes et selskab i det land investor hører hjemme, eller i det land investeringen stammer fra⁵¹. Der indgår således alene to lande i aftalen. Der er to

⁴⁶ Gyldendals røde ordbog: Engelsk - Dansk

⁴⁷ RR.1989.05.0013 afsnit B

⁴⁸ Panayi, Christiana HJI side 38

⁴⁹ Gyldendals røde ordbog: Engelsk - Dansk

⁵⁰ Gyldendals røde ordbog: Engelsk - Dansk

⁵¹ Weizman, Leif: Treaty shopping RR.1989.05.0013 afsnit B.3.

forskellige muligheder indenfor de bilaterale relationer: "the same country holding structure" og "the quintet structure".

"The same country holding structure" anvendes ved at indskyde et ekstra selskab i investorlandet. Her kan overenskomsterne give minoritetsinvestorerne fordele, hvis de hører under nationale skattelove. Dette gøres ved at tilbyde dem en lavere skatteprocent, hvis indkomsten modtages i et andet selskab i samme land⁵².

"The quintet structure" er en tysk struktur. Tyske overenskomster udelukker typisk selskaber fra overenskomstfordele, hvis der er tale om et udenlandsk selskab, der ejer over 25 % af det tyske selskab. For at udenlandske selskaber skal få fordele af de tyske overenskomster, bliver de nødt til at indskyde et ekstra selskab i deres hjemland. Der skal indskydes så mange selskaber, at hvert selskab ejer under 25 % af det tyske selskab⁵³.

2.2 Problemformulering

Verden bliver mere international: Virksomhederne handler med hinanden og opretter koncerner på tværs af landegrænserne. Hvis selskaberne handler på tværs af grænserne, hvilket land har så beskatningsretten. Er det landet hvor selskabet ligger og hvorfra det ledes, landet hvor indkomsten stammer fra eller kan flere lande have beskatningsretten.

Dobbeltbeskatning af de grænseoverskridende aktiviteter kan minimere selskabers lyst til at operere på tværs af grænser. For at undgå dette er dobbeltbeskatningsoverenskomster blevet indført. Dette har dog haft den konsekvens, at det er blevet muligt at undgå beskatning i bestemte lande (typisk de højt beskattede lande) selv om indkomsten reelt er skattepligtigt i det pågældende land.

Der oprettes love for at søge for, at vilkårene bliver ens for alle, og ingen har store konkurrencefordele. I disse love findes smuthuller, som kan anvendes til at opnå fordele i forhold til konkurrenterne. Når smuthullerne opdages, skal loven revideres for at lukke dette hul. Mens nogle bevidst udnytter disse smuthuller, balancerer andre lige på grænsen. Det kan nogle gange være svært at definere, hvor grænsen går. Det samme gælder for

⁵² Becker, Helmut og Wurm, Felix J. side 5

⁵³ Becker, Helmut og Wurm, Felix J. side 5

treaty shopping. Grænsen er ikke helt klart optrukket. Det er som før omtalt ikke lovligt at oprette conduit selskaber med det formål at begrænse sin skattebetaling. Det er derimod lovligt at oprette conduit selskaber, hvis det er opført af markedsføringsmæssige grunde eller lignende.

For de enkelte selskaber kan det have stor betydning hvilke lands skatteregler, der anvendes, idet der er forskel på, hvor høj skatteprocenten er i de forskellige lande. Danmark har en af de højeste skatteprocenter med en selskabsskat på 25 %. Til sammenligning er selskabsskatten i USA, Tyskland og Schweiz henholdsvis 35⁵⁴ %, 15⁵⁵ % og 8,5⁵⁶ %. Ved at kende de forskellige landes skatteregler og dobbeltbeskatningsoverenskomster, kan de multinationale selskaber forsøge at minimere deres skattebetaling.

Uden dobbeltbeskatningsoverenskomster kan selskaber risikere, at blive beskattet i begge lande. Dette vil gøre det ufordelagtigt, at handle på tværs af grænserne. Der er udarbejdet forskellige retningslinier, som landene kan følge ved udarbejdelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, f.eks. OECD's modeloverenskomst, UN-modellen, US-modellen og den hollandske model. Der er alene tale om retningslinier, som staterne kan arbejde ud fra og ikke som sådan nogle krav til udformningen.

Nogle DBO'er er mere fordelagtige end andre. De økonomiske gevinster for selskabet er større ved at anvende dem end ved at anvende andre aftaler. For selskaberne drejer det sig om at finde den mest fordelagtige aftale, økonomisk set og opbygge strukturen i selskabet, således at skattebetalingen minimeres (og overskuddet derved forøges)

Hvis et dansk selskab har økonomiske forbindelser med et selskab i USA. Vil samhandlen med dette selskab høre ind under dobbeltbeskatningsoverenskomsten med de amerikanske forenede stater. Selskabet vil have en fordel, hvis det kan få overført sin indkomst til et land med en lavere beskatning end USA. Dette gøres ved at finde et land med en mere fordelagtig dobbeltbeskatningsoverenskomst med de amerikanske forenede stater. Kan det danske selskab indsætte et selskab i dette land, og derved komme ind under den mere fordelagtige

⁵⁴ Corporate tax rates 2010, international tax, Deloitte

⁵⁵ Corporate tax rates 2010, international tax, Deloitte

⁵⁶ Corporate tax rates 2010, international tax, Deloitte

overenskomst. Det ekstra selskab bliver et mellemed i handlen mellem Danmark og De amerikanske forenede stater for at mindske det danske selskabs beskatning. Der vil her være tale om treaty shopping. Hvad er konsekvenserne ved, at selskaber, der normalt ikke ville være omfattet af en overenskomst, sørger for at blive omfattet af denne? For at undersøge dette, vil projektet derfor komme til, at omhandle:

Treaty shopping
- hvordan anvendes det og påvirker det beskatningen?

I indledningen er en række af begreberne i forbindelse med Treaty shopping defineret. Resten af projektet vil fokusere på at se nærmere på hvordan de anvendes i dag og hvilke fordele og ulemper der er forbundet med dem. For at komme rundt om den overordnede problemstilling er der oprettet nogle underspørgsmål.

- Hvilke problemer giver det de enkelte lande, at selskaber benytter sig af treaty shopping?
- Hvordan forsøger lovgiverne i de forskellige lande, at forhindre selskaber i at anvende Treaty shopping?
- Hvorfor er det svært at forhindre treaty shopping?
- Er treaty shopping en ulempe for alle lande?
- Giver treaty shopping problemer i Danmark?
- Hvordan ser den danske lovgivning ud på dette område – herunder hvordan Danmark har tilpasset dette i sine dobbeltbeskatningsoverenskomster?

2.3 Afgrænsning

De fysiske personer står for en større del af skattebetalingen end selskaber⁵⁷, men det enkelte selskab vil typisk bidrage med en større skattebetaling end en enkelt person. Selskaberne vil typisk have større mulighed for at anvende skattetækning i forbindelse med at minimere skatten. Projektet vil derfor alene se på selskaberne. Da det vil blive for omfattende, at inddrage alle landes regler for treaty shopping, er der udvalgt fire lande;

⁵⁷ Nationalregnskabsopgørelse af de samlede skatter og afgifter 10-6-2010:
www.skm.dk/tal_statistik/skatter_og_afgifter/462.html?rel

Danmark, Tyskland, Amerika og Schweiz. Disse lande repræsenterer forskellige skattesystemer med forskellige skatteprocenter.

Fokus i projektet vil være Danmark og konsekvenserne for den danske stat. De tre andre landes regler vil blive beskrevet for at redegøre for fordelingen af skatten, men der vil ikke blive set på, hvilke konsekvenser fordelingen har for de andre stater. Amerika er medtaget på grund af deres betydning i den internationale samhandel og det var her begrebet opstod. De har skiftet syn på treaty shopping i takt med, at deres samhandel med andre lande ændre karakter. Tyskland er valgt, idet de har en lavere skatteprocent end Danmark samt er indenfor EU (i modsætning til Amerika). Schweiz er valgt på grund af deres ry som skattely. Det vil således være sådanne et land, selskaber kan anvende for at undgå skattebetalinger.

2.4 Metode og litteratur

Projektet er udarbejdet ud fra den analytiske metodetilgang. Med udgangspunkt i forskellige love/regler på selskabsskatteområdet vil problemstilling blive belyst.

I definitionsafsnittet gives en kort præsentation af de grundlæggende begreber blandt andet de skattemæssige og begreber indenfor treaty shopping.

Som teori er anvendt diverse lovparagraffer og modeloverenskomster til at beskrive ”spillereglerne” på området.

Undervejs i projektet er der anvendt en del fiktive eksempler for at illustrere problemstillingerne og konsekvenserne. Eksemplerne er simplificeret, idet de alene skal illustrere virkningen, det er således ikke den eksakte værdi, som er interessant.

Formålet med projektet er alene at påpege konsekvenserne af de nuværende regler og ikke at komme med løsningsforslag til at minimere problemet.

2.4.1 Litteratur:

Da projektet omhandler treaty shopping og derved berører dobbeltbeskatningsoverenskomster, undersøges OECD's modeloverenskomst og forskellige DBO'er. Begrebet anvendes mest i artikler om skat og det er derfor oplagt også at søge i skattetidsskrifter. Derudover er anvendt bøger om dobbeltbeskatning, handel over grænsen og treaty shopping.

Skatteministeriet er udkommet med en handlingsplan 2010 for beskatning af multinationale selskaber. Denne handlingsplan undersøger, hvordan situationen med beskatningen af de multinationale selskaber er. Hvordan udviklingen har været. Hvad der kan gøres på området og hvad der har været skyld i den ringe skattebetaling fra selskabernes side. Denne rapport passer godt til emnet, da treaty shopping er en måde at minimere selskabers skattebetaling eller helt fjerne den. Der er ikke søgt litteratur efter den 1. oktober 2010.

2.5 Design

Dette er en gennemgang af hvordan projektet er bygget op og hvilke data, der er brugt.

Det første afsnit er en indledning, der determinere hvilket problem projektet omhandler. For at belyse omfanget af problemet er der anvendt artikler, som netop har fokus på omfanget af den manglende skattebetaling. I indledningen findes ligeledes en kort definition af de grundlæggende begreber, som bliver anvendt igennem projektet. Hvad betyder selskabsstruktur, juridiske personer, sambeskatning osv.. Begreberne er hentet i teoribøger omkring koncernstrukturer og modeloverenskomsten, til at fastsætte beskatningsretten.. Afsluttende i indledningsafsnittet, afgrænses projektet, forklares metoden og opsætningen af projektet.

Afsnit 3 kommer rundt om dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvordan opstår de, hvilke forhindringer der skal tages hensyn til ved udarbejdelsen. Til dette afsnit er der taget udgangspunkt i bøger omhandlende international skatteret. I afsnittes forklares metoderne til at fjerne dobbeltbeskatning, exemption og credit.

Afsnit 4 ser på det overordnede begreb i projektet - treaty shopping. Der tages udgangspunkt i hvordan fænomenet opstod og hvad der er gjort for at minimere det.

Afsnit 5 omhandler de forskellige indkomsttyper, som anvendes til at flytte indkomst fra et selskab til et andet. Det er når kapitalen overføres fra et land til et andet, at der kan opstå dobbeltbeskatning. De tre metoder er udbetaling af udbytte, renter og royalties. OECD's modeloverenskomst er anvendt som materiale, da denne beskriver hvordan beskatningsretten kan bestemmes i de tre tilfælde. Ud over OECD's modeloverenskomst er der anvendt diverse faglitteratur omkring koncernskatteret.

I afsnit 6 illustrerer ved hjælp af eksempler hvordan dobbeltbeskatning opstår og hvordan det håndteres. Derefter beskrives de forskellige selskabsstrukturer, hvor det undersøges hvilken forskel det gør for beskatningen, hvilken struktur selskabet anvender. De i afsnit 5 beskrevne indkomsttyper anvendes i et eksempel, der skal undersøge, om valget af indkomsttype ændre på beskatningen. Afsnittet afsluttes med et eksempel på treaty shopping, for at illustrere hvordan dette kan udføres.

Afsnit 7 er dedikeret til, at beskrive hvordan treaty shopping undgås. Først generelt hvor seks forskellige metoder til dette anvendes. Herefter undersøges, hvordan de fire valgte lande undgår dobbeltbeskatning. Hvilken af de seks metoder anvender de forskellige lande og egner nogle metoder sig bedst i bestemte tilfælde. I 1989 blev der foretaget en spørgeskemaundersøgelse, hvor forskellige lande blev stillet spørgsmål omkring treaty shopping. Denne er brugt til at berette om de første oplevelser, landene har haft med treaty shopping. Der var ikke mange lande, der kendte til begrebet på dette tidspunkt. Afsnittet afsluttes med en sammenligning af de fire landes måde at undgå treaty shopping, for at se om de forskellige skatteprocenter landene har, gør en forskel i valget af undgåelse.

I de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster indsættes regler for undgåelse af brug af treaty shopping. I afsnit 8 undersøges de tre DBO'er, som Danmark har indgået med de valgte lande i projektet. Både for at undersøge, om de har indarbejdet særlige undgåelsesregler og hvor forskellene ligger. Materialet til dette afsnit er de tre dobbeltbeskatningsoverenskomster, samt OECD's modeloverenskomst.

I afsnit 9 undersøges hvilket påvirkning treaty shopping har. Det har nogle samfundsøkonomiske konsekvenser, når nogle ikke betaler den skat, de skal.

Det sidste afsnit samler op på konklusionerne i projektet.

3 Dobbeltbeskatningsoverenskomster

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne forhandles i Danmark af skatteministeriet og underskrives af skatteministeren. Efter bemyndigelseslovens ophævelse i 1994⁵⁸ skal Folketinget godkende, at der kan indgås nye overenskomster samt sker ændringer i eksisterende⁵⁹. Danmark har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster med flere end 80 lande. Alle på nær en er indgået mellem Danmark og et land (bilateral overenskomst). Den nordiske overenskomst er den eneste multilaterale overenskomst (indgået mellem mere end to lande) som Danmark har indgået⁶⁰.

Det er nødvendigt med DBO'er, da et land har ret til at beskatte enhver aktivitet eller selskab i sit land⁶¹. Hvis et selskab har aktiviteter, der går på tværs af landegrænser kan flere lande have beskatningsretten til selskabets indkomst. For at det kan betale sig at foretage transaktioner over grænserne, er der oprettet dobbeltbeskatningsoverenskomster, som fastslår fordelingen af beskatningen mellem de berørte lande og sikrer, at selskaber ikke blive beskattet af den samme indkomst i flere lande.

DBO'erne gælder for selskaber, der hører hjemme i mindst en af de stater, som har indgået DBO'en⁶². Overenskomsten gælder for disse selskabers indkomst- og formueskatter⁶³. Der skal beskattes efter overenskomsten ved al indkomst, ved fortjenester og formueforøgel-

⁵⁸ Winter-Sørensen, Niels, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Bundgaard, Jakob, Jeppesen, Inge Langhave, Kerzel, Malene og Pedersen, Susanne: side 31-32

⁵⁹ Winter-Sørensen, Niels, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Bundgaard, Jakob, Jeppesen, Inge Langhave, Kerzel, Malene og Pedersen, Susanne: side 31

⁶⁰ Winter-Sørensen, Niels, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Bundgaard, Jakob, Jeppesen, Inge Langhave, Kerzel, Malene og Pedersen, Susanne: side 29

⁶¹ Panayi, Christiana HJI side 15

⁶² OECD's modeloverenskomst art. 1 (2008)

⁶³ OECD's modeloverenskomst art. 2 stk. 1

ser⁶⁴. De indirekte skatter (eks. moms), samt gave- og arveafgifter og sociale bidrag er ikke indbefattet af DBO'erne⁶⁵.

DBO'er har til formål at sikre, at der ikke er flere lande, der beskatter den samme indkomst. Den skal derimod ikke udligne skatten, så den bliver ens i de forskellige lande⁶⁶.

Der er tre metoder, som landene kan medtage i deres overenskomster, til at forhindre dobbeltbeskatning. De kan anvende credit, exemption eller deduktion, når selskaber bliver dobbeltbeskattet⁶⁷. Ved credit beskattes selskabet i begge lande, hvorefter der gives fradrag i skatten i domicillandet⁶⁸, for den skat, der er betalt i kildelandet⁶⁹. Exemption betyder, at domicillandet ikke beskatter indkomst fra kildelande, hvis kildelandet beskatter indkomsten. Enten ful eller progression exemption, hvilket vil sige, at der tages hensyn til den udenlandske indkomst, når skatten i domicil landet skal bestemmes. Deduction er ensbetydende med, at skatten fratrækkes fra kildelandet i domicillandets indkomst som en udgift.

Når beskatningen er fordelt mellem staterne, kan der opstå situationer med dobbelt ikke-beskatning. Det sker hvis det land der fik tildelt beskatningen ikke har intern ret til at beskatte indkomsttypen. Dette har fået nogle lande til at indsætte subsidiære beskatningsrets bestemmelser i deres dobbeltbeskatningsoverenskomster, gående på, at hvis det land, der har beskatningsretten ikke beskatter, kan det andet land beskatte indkomsten⁷⁰. Danmark har eksempelvis indsat sådanne bestemmelser i overenskomsten med de nordiske lande og med Storbritannien⁷¹.

⁶⁴ OECD's modeloverenskomst art. 2 stk. 2

⁶⁵ Winter-Sørensen, Niels, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Bundgaard, Jakob, Jeppesen, Inge Langhave, Kerzel, Malene og Pedersen, Susanne: side 80

⁶⁶ Panayi, Christiana HJI side 164

⁶⁷ Panayi, Christiana HJI side 16-17

⁶⁸ domicillandet vil sige det land, hvor personen er hjemmehørende. Det vil sige personen er skattepligtig på grund af hjemsted, bopæl eller ledelsens sæde eller lignende.

⁶⁹ Kildelandet vil sige det land, hvorfra indkomsten kommer fra.

⁷⁰ Winter-Sørensen, Niels, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Bundgaard, Jakob, Jeppesen, Inge Langhave, Kerzel, Malene og Pedersen, Susanne: side 108-109

⁷¹ Winter-Sørensen, Niels, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Bundgaard, Jakob, Jeppesen, Inge Langhave, Kerzel, Malene og Pedersen, Susanne: side 109

3.1 OECD's modeloverenskomst

Der blev oprettet DBO'er allerede i slutningen af den 19. århundrede⁷². I 1920⁷³ begyndte arbejdet med at udforme retningslinier for disse overenskomster, hvad der senere bliver til OECD's modeloverenskomst. Det var "the League of Nations", der begyndte arbejdet. Fire fremtrædende økonomer⁷⁴ blev udpeget til at udforske området dobbeltbeskatning. Rapporten var færdig i 1923⁷⁵ og den konkluderede, at dobbeltbeskatning var en forhindring for den fri bevægelighed og handel over grænserne. Det var vigtigt at få fjernet denne forhindring. Første forsøg på at fjerne den blev doktrinen for økonomisk alliance, som indeholdt fire metoder⁷⁶ til at fjerne dobbeltbeskatningen.

- 1) Beskatningen skulle baseres på, hvor indkomsten kom fra. Indkomst ville kun kunne beskattes i den stat den kom fra.
- 2) Beskatningen kunne baseres på modtageren af indkomsten.
- 3) Beskatningen kunne fordeles mellem de to stater efter en forudbestemt model.
- 4) Indkomsten beskattes efter klassifikation af hvilken slags indkomst, der er tale om.

Komiteen mente disse fungerede i teori, men ikke i praksis. De anvendte derfor en kombination af de to sidste metode til at fordele skatten mellem de involverede lande. Metoderne havde fokus på at undgå dobbeltbeskatning og ikke på dobbelt ikke-beskatning. Da skatteundgåelse blev et problem, måtte dette også implementeres i retningslinierne. Der blev derfor oprettet en komite af økonomiske eksperter, som udkom med en rapport i 1925⁷⁷, hvor der var taget hensyn til skatteundgåelse. I 1927⁷⁸ blev den første model til indgåelse af DBO'er udarbejdet. Denne er siden blevet forbedret gennem tiden. OEEC (Organization for European Economic Co-operation), oprettet i 1956⁷⁹, overtog arbejdet med forbedring af modellen til oprettelse af DBO'er. I 1961⁸⁰ blev OEEC afløst af OECD (Organization for Economic Co-operation and Development), som fortsatte arbejdet med det, der i dag kaldes OECD's modeloverenskomst. Den første model blev udarbejdet i

⁷² Panayi, Christiana HJI side 20

⁷³ ibid

⁷⁴ Professors Bruins, Luigi Einaudi, E.R.A Seligman og Sir Josiah Stamp

⁷⁵ Panayi, Christiana HJI side 20

⁷⁶ Panayi, Christiana HJI side 20-21

⁷⁷ Panayi, Christiana HJI side 23

⁷⁸ ibid

⁷⁹ Panayi, Christiana HJI side 24

⁸⁰ ibid

1963. Denne er blevet afløst flere gange, både i 1977 og 1992⁸¹ og senest i 2008, som er den, der gælder i dag.

Da der er flere forskellige versioner af modeloverenskomsten, kan det være vanskeligt at finde ud af hvilken, der gælder for den konkrete DBO. Udgangspunktet er, at den modeloverenskomst, der var gældende da den pågældende DBO blev indgået, skal anvendes i fortolkningen⁸².

OECD's model er ikke den eneste, men den mest anvendte. Der er oprettet en UN model for at tage hensyn til udviklingslandene. Den ligner i vid udstrækning OECD's modeloverenskomsten med nogle få undtagelser. Amerika lavede også deres egen model - US modellen. Til forskel fra OECD modellen fokuserer US modellen mere på ikke-misbrugs bestemmelser. Holland har udformet sin egen model, som tager udgangspunkt i en af de ældre OECD modeller (1977 modellen). Den skulle tage mere hensyn til Hollandske stridspunkter.⁸³

OECD's modeloverenskomst er ikke en overenskomst i sig selv men en model, som parterne kan tage udgangspunkt i når de forhandler deres egen overenskomst. Landene kan udforme deres overenskomster, som de ønsker, de skal bare være enige. Modellerne er bare retningslinier for at gøre det simplere at oprette en overenskomst⁸⁴. Modeloverenskomsten er med til at definere forskellige begreber, så der opstår en større fællesforståelse⁸⁵, eksempelvis defineres hvad der menes med den hjemmehørende stat. Den determinerer, hvem der har beskatningsretten, når der arbejdes på et skib eller fly.

Det er forskelligt, hvordan skatterne fordeles alt efter hvilke lande, der forhandler. Nogle lande beskatter ikke, hvis et andet land har beskattet. Andre overenskomster giver kun fradrag for hvad, der er betalt i en anden stat. Disse to måder, at undgå dobbeltbeskatning

⁸¹ ibid

⁸² Winter-Sørensen, Niels, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Bundgaard, Jakob, Jeppesen, Inge Langhave, Kerzel, Malene og Pedersen, Susanne: side 48

⁸³ Panayi, Christiana HJI side 27-28

⁸⁴ Panayi, Christiana HJI side 28

⁸⁵ Hilling, Maria: side 43

kaldes, exemption⁸⁶ og credit⁸⁷. OECD's modeloverenskomst understøtter en større ensartethed i DBO'erne. I modeloverenskomsten anvendes begrebet kontraherende stat, hvilket henviser til de stater, der er omfattet af overenskomsten. OECD's modeloverenskomst indeholder kun en artikel til at undgå dobbeltbeskatning, men femten til at fordele skatten mellem de implementerede parter⁸⁸.

OECD's modeloverenskomst og kommentarer konstaterer ikke, hvad der er forkert eller rigtig anvendelse af DBO'er. Formålet er at undgå dobbeltbeskatning af indkomst og ikke at undgå beskatning helt. Skatteundgåelse og omgåelse af skat er ikke i overensstemmelse med DBO'erne⁸⁹. Treaty shopping er misbrug af DBO'erne, da der er tale om en form for skatteundgåelse.

OECD's modeloverenskomst indeholder LOB-bestemmelser⁹⁰, blandt andet en aktivitets-test⁹¹. Formålet med testen er at sikre, at selskabet tilfører værdi, når salget sker gennem dette ensbetydende med, at der er reel aktivitet i selskabet. Har selskabet ingen aktivitet i overenskomstlandet, kan selskabet ikke anvende overenskomsten.

3.2 Danmark

Danmark anvender ikke generelle anti-misbrugs regler i deres DBO'er⁹². Der findes i stedet flere forskellige regler mod misbrug i den danske skattelovgivning⁹³. Danmark har bl.a. regler for rentefradragsbegrænsninger i selskabsskattelovens §§ 11, 11 B og 11 C og regler for fradragsbegrænsninger ved dobbeltdomicil i selskabsskatteloven § 9 stk. 1 2. punkt, kildeskatteloven § 1 stk. 2, regler mod double dip i ligningslovens § 5 G stk. 1 og 2⁹⁴.

⁸⁶ OECD's modeloverenskomst art. 23 A

⁸⁷ OECD's modeloverenskomst art. 23 B

⁸⁸ Panayi, Christiana HJI side 29

⁸⁹ Panayi, Christiana HJI side 34

⁹⁰ LOB står for limitation on benefits, hvilket vil sige begrænsninger på fordele.

⁹¹ Panayi, Christiana HJI side 72

⁹² Bundgaard, Jakob og Schmidt, Peter Koerver side 1

⁹³ Bundgaard, Jakob og Schmidt, Peter Koerver side 1

⁹⁴ Bundgaard, Jakob og Schmidt, Peter Koerver side 1-2

3.3 *Amerika*

Amerika har udformet deres egen modeloverenskomst. Den indeholder en artikel 16, som ikke er med i OECD's modeloverenskomst. I modeloverenskomsten fra 1981 er denne artikel "Limitations on Benefits" til at modvirke Treaty shopping⁹⁵. Artikel 16 er en kombination af forskellige metoder til undgåelse af treaty shopping, som er beskrevet i afsnit 7.1. De anvendte metoder er look-through metode, bona fide metoden og subjekt-to-tax metoden⁹⁶.

3.4 *EU*

EU har skabt et fælles indre marked⁹⁷. I EU er det de indirekte skatter, som reguleres⁹⁸. Til forskel fra Amerika kan de europæiske medlemslande indgå dobbeltbeskatningsoverenskomster med de andre medlemslande. Dette gøres for, at hvert enkelt land kan sikre sine egne skattefordele⁹⁹.

Voldgiftkonventionen er oprettet for at annullere dobbeltbeskatning. Konventionen anvendes, når der foretages transaktioner mellem to medlemsstater, hvor kun den ene stat står for reguleringen¹⁰⁰. Bliver beskatningen ikke reguleret i overensstemmelse med voldgiftskonventionens art. 4, kan selskabet indbringe sagen for den kompetente myndighed¹⁰¹. Den kompetente myndighed har herefter maksimalt to år til at komme frem med en annullering af dobbeltbeskatningen. Kommer de ikke frem med en ophævelse, skal et rådgivende udvalg komme med et forslag til en løsning. Dette giver den kompetente myndighed 6 måneder yderligere til at fjerne dobbeltbeskatningen¹⁰². EU har også indført "the EU Code of Conduct" som ikke i sig selv har noget retsgrundlag. Det er alene

⁹⁵ Weizman, Leif: Treaty shopping side 19

⁹⁶ Weizman, Leif: Treaty shopping side 20

⁹⁷ Panaiy, Christiana HJI side 131

⁹⁸ Panaiy, Christiana HJI side 133

⁹⁹ Panaiy, Christiana HJI side 134

¹⁰⁰ Winter-Sørensen, Niels, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Bundgaard, Jakob, Jeppesen, Inge Langhave, Kerzel, Malene og Pedersen, Susanne side 531

¹⁰¹ Winter-Sørensen, Niels, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Bundgaard, Jakob, Jeppesen, Inge Langhave, Kerzel, Malene og Pedersen, Susanne side 534

¹⁰² Winter-Sørensen, Niels, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Bundgaard, Jakob, Jeppesen, Inge Langhave, Kerzel, Malene og Pedersen, Susanne side 534

retningslinier for at undgå dobbeltbeskatning, som ikke kun rammer treaty shopping, men alle former for skatteudnyttelsesformer¹⁰³.

Rente og royalties direktivet forsøger at forhindre, at renter og royalties betalt mellem selskaber i forskellige medlemslande, har mindre skattefordele, end renter og royalties betalt mellem selskaber i samme land¹⁰⁴.

Der må ikke diskrimineres overfor andre medlemslande, alle skal have mulighed for samme fordele. Den europæiske er en negativ test. Der er tale om diskrimination, medmindre andet kan bevises. Den amerikanske er positiv. Der er ikke tale om diskrimination, medmindre dette kan bevises¹⁰⁵.

3.4.1 Indre marked

Det indre marked er oprettet for at sikre varenes, kapitalens og arbejdskraftens fri bevægelighed over grænserne. Indenfor det indre marked, er der en regel mod diskrimination af landene: Der må ikke gøres forskel på lande eller nationaliteter, lige regler for alle, uanset hvor de kommer fra. Hvordan passer DBO'er, som er forskellige fra land til land, sammen med det indre marked?

DBO'erne er med til at gøre selskaber mere villige til, at handle på tværs af grænserne, idet de sikre, at selskaberne ikke skal beskattes dobbelt af deres indkomst¹⁰⁶. Havde der ikke været oprettet DBO'er ville selskaberne først blive beskattet i det land, hvor de foretog investeringen i og derefter blive beskattet i det land, hvor de er hjemmehørende. På den måde er DBO'erne en forudsætning for, at det indre marked fungerer.

*Cadbury schweppes dommen*¹⁰⁷:

Denne sag omhandler oprettelse af to datterselskaber i Irland og muligheden for at anvende den fri bevægelighed af selskaber. Spørgsmålet i sagen er om beskatningen af andre landes

¹⁰³ Panaiy, Christiana HJI side 137

¹⁰⁴ Panaiy, Christiana HJI side 139

¹⁰⁵ Panaiy, Christiana HJI side 146

¹⁰⁶ Hilling, Maria: side 21

¹⁰⁷ Afsnittet er skrevet ud fra sag C-196/04

indkomster overskrider reglerne om fri bevægelighed af selskaber eller om den fri bevægelighed misbruges for at opnå skattefordele.

Moderselskabet i koncernen ligger i det Forenede kongerige. Koncernen har datterselskaber i andre medlemsstater og i tredjelande. Den engelske stat mener, at koncernen skal betale 8,6 mio. GBP i selskabsskat for et overskud indtjent i et af de irske datterselskaber i 1996, da selskabet kun er oprettet for at opnå skattefordele. Selskabet mener derimod, at denne beskatning overskrider den fri bevægelighed af selskaber. Formålet med at oprette de irske selskaber skal derfor undersøges.

Afgørelsen i sagen blev, at den fri bevægelighed godt kan anvendes til at undgå CFC-beskatning selvom selskabet bliver lavt beskattet i datterselskabsstaten. Så længe selskabet ikke er et kunstigt oprettet selskab, for at misbruge den fri bevægelighed til at undgå beskatning.

4 Treaty shopping

Begrebet stammer, som tidligere nævnt fra Amerika, men har spredt sig til resten af verdenen. Selve begrebet stammer tilbage fra 1971¹⁰⁸, men fænomenet er ældre og har eksisteret længere. Allerede tilbage i 1945 indførte USA og Storbritannien en anti-misbrugs klausul i deres overenskomst¹⁰⁹.

Det kan godt være lovligt at anvende treaty shopping. Selskabet skal opfylde mindst en af fem test for at opnå de fordele overenskomsterne tilbyder. Disse test er:

- The direct stock exchange test
- The indirect stock exchange test
- The resident shareholder test
- The base erosion test
- The active trade or business test¹¹⁰.

Treaty shopping er skatteplanlægning, hvor selskaber indretter sig, således at de minimerer deres skattebetaling mest muligt. Hvert land vurderer problemet ud fra deres egen synsvin-

¹⁰⁸ Becker, Helmut og Wurm, Felix J. side 2

¹⁰⁹ ibid

¹¹⁰ Panayi, Christiana HJI side 50 -

kel. Hvad der er bedst for et land, er ikke nødvendigvis det bedste for de andre lande. Den skattebetaling det ene land går glip af kan ende helt eller delvis hos et andet land og give dette land en fordel. Det er derfor OECD's opgave, at finde den løsning, der tager hensyn til begge lande¹¹¹.

Treaty shopping er en form for skatteundgåelse, hvilket ikke er i overensstemmelse med DBO'ernes formål. OECD's løsning på at undgå treaty shopping er, at lade de enkelte lande løse problemet gennem ikke-omgåelse i deres DBO'er¹¹².

5 Indkomsttyper ved overførelse mellem selskaber

Indkomster kan omplaceres mellem selskaber ved hjælp af forskellige indkomsttyper. De forskellige indkomsttyper indregnes forskelligt i selskabernes regnskaber og påvirker derved selskabets beskatning forskelligt. De forskellige indkomsttyper er renter, royalties og udbytte. Indkomsttyperne beskrives i dette afsnit herunder hvordan de beskattes. De vil senere blive illustreret ved hjælp af et eksempel, der viser, hvilken forskel det vil medføre at anvende forskellige indkomsttyper.

5.1 Renter

Renter omfatter hvad selskaberne får ind for gældsfordringer, statsgældsbeviser og obligationer¹¹³. Renter og dividende beskattes normalt i den bosiddende stat¹¹⁴. Renter og royalties fra udenlandske selskaber, kan fradrages som renter og royalties fra danske selskaber¹¹⁵. Renter kan beskattes i den stat, hvor den, der modtager renterne, er hjemmehørende¹¹⁶. Renterne kan også beskattes i den stat, hvorfra de betales, men udbetales denne til en person i en anden stat, må skatten maksimum være på 10 %¹¹⁷.

Renter er begrænset skattepligtigt, når de selskaber, det berører, er koncernforbundne¹¹⁸. Kildeskatten på renter er på 25 %, jf. kildeskatteloven § 65 D. I nogle tilfælde beskattes renterne ikke. Eksempelvis hvis renterne indgår i et fast driftssteds indkomstopgørelse, er

¹¹¹ Panayi, Christiana HJI side 74

¹¹² Panayi, Christiana HJI side 43

¹¹³ OECD's modeloverenskomst art. 11 stk. 3

¹¹⁴ Panayi, Christiana HJI side 27

¹¹⁵ OECD's modeloverenskomst art. 24 stk. 4

¹¹⁶ OECD's modeloverenskomst art. 11 stk. 1

¹¹⁷ OECD's modeloverenskomst art. 11 stk. 2

¹¹⁸ Vinter, Nikolaj og Werlauff, Erik: side 197

under indflydelse af et dansk selskab, ved rentebetalinger til et lavt skattelands, selskabet ikke er omfattet af selskabsskatteloven § 32, hvis renterne er omfattet af rente- og royaltydirektivet eller en DBO¹¹⁹.

Rente- og royaltydirektivet skal eliminere dobbeltbeskatning, når der overføres renter eller royalties mellem europæiske koncernforbundne selskaber. Der er nogle betingelser, der skal være opfyldt for at rente- og royaltydirektivet kan anvendes¹²⁰. Selskabet skal være hjemmehørende i en EU medlemsstat og kun aktie- og anpartsselskaber kan anvende direktivet i Danmark. Selskabet skal være selskabsskattepligtigt i medlemsstaten. Selskaberne skal være associerede i minimum et år, hvilket betyder, at et af selskaberne skal eje 25 % af det andet selskabs kapital eller et tredje selskab skal eje 25 % af begge selskabernes kapital¹²¹. Et fast driftssted skal opnå fradrag for udbetalingen før rente eller royalties fra et fast driftssted kan komme under direktivet. Der er også krav om retmæssig ejer for, at direktivet kan anvendes.

Rentedefinitionen er bredere og omfatter indkomster på alle former for gældsfordringer¹²². Rente- og royaltydirektivet kan nægtes anvendelse, hvis det sker i forbindelse med at undgå at betale skat i det pågældende land¹²³.

Ved renter kan indkomst overføres fra et højtbeskattet land til et lavbeskattet land i forbindelse med lån imellem koncernforbundne selskaber¹²⁴. I koncerner vil renteindtægten i et selskab, være renteudgifter i et andet selskab¹²⁵.

5.2 Royalties

Royalties er betaling for retten til at anvende et patent, mønstre, opskrifter, fremstillingsmetoder mv., som ejes af andre¹²⁶. Royalties defineres i rente- og royaltydirektivet som betalinger modtaget for at anvende ophavsrettigheder til litterære, kunstneriske og

¹¹⁹ Vinter, Nikolaj og Werlauff, Erik: side 198

¹²⁰ Winter-Sørensen, Niels, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Bundgaard, Jakob, Jeppesen, Inge Langhave, Kerzel, Malene og Pedersen, Susanne side 536-538

¹²¹ Dette krav på andel af kapital kan udskiftes med et krav på stemmeandel, dette er op til det enkelte land.

¹²² Winter-Sørensen, Niels, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Bundgaard, Jakob, Jeppesen, Inge Langhave, Kerzel, Malene og Pedersen, Susanne side 537

¹²³ Winter-Sørensen, Niels, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Bundgaard, Jakob, Jeppesen, Inge Langhave, Kerzel, Malene og Pedersen, Susanne side 538

¹²⁴ Vinter, Nikolaj og Werlauff, Erik: side 199

¹²⁵ Vinter, Nikolaj og Werlauff, Erik: side 199

¹²⁶ OECD's modeloverenskomst art. 12 stk. 2

videnskabelige udformning¹²⁷. Royalties kan kun beskattes i den stat, hvor ejeren er hjemmehørende¹²⁸.

Ejeren af rettighederne til patenter mv. er den eneste, der har ret til at anvende denne og som kan udleje retten. Dette kan eksempelvis gøres ved at oprette en licensaftale, der giver en anden ret til at anvende rettigheden i en afgrænset periode og til et fastlagt formål og område¹²⁹. Modtageren af disse rettigheder skal betale for lånet i form af royalties. Når ejeren modtager disse royalties, skal de indtægtsføres på erhvervelsestidspunktet¹³⁰.

Reglerne for beskatning af royalties forekommer i selskabsskatteloven § 2 stk. 1 g, samt i rente- og royaltydirektivet. Er der tale om en dobbeltbeskatningssituation, gælder OECD's modeloverenskomst art.12.

Når der anvendes royaltybetalinger, kan indkomst overføres til skattelyland og derefter videre til andre lande for at mindske skattebetalingen. Dette kan udføres ved at placere eksempelvis immaterielle aktiver i et skattelyland, så der skal betales royalty i dette land. Disse royaltybetalinger beskattes mindre og indkomsten kan derved føres billigere til et tredjeland¹³¹. Efter intern ret kan royalties beskattes efter statsskatteloven § 4 og fradrages efter statsskatteloven § 6. Royalties kan kildebeskattes, hvis der er tale om royalties fra et dansk hjemmehørende selskab til et udenlandsk selskab¹³². Hvis selskaberne, der kommer ind under rente- og royaltydirektivet, er associeret og hjemmehørende i hver sin stat, kan royaltyen ikke kildebeskattes, jf. rente- og royaltydirektivet. Betingelserne for at anvende rente- og royaltydirektivet er de samme, som er beskrevet under afsnit 5.1.

OECD's modeloverenskomst art. 12 stk. 1 anfører, at royalties beskattes i den stat, hvor den retmæssige ejer er hjemmehørende. Den retmæssige ejer er det skattesubjekt, der ejer indkomstgrundlaget (immaterielle aktiver)¹³³.

¹²⁷ Winter-Sørensen, Niels, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Bundgaard, Jakob, Jeppesen, Inge Langhave, Kerzel, Malene og Pedersen, Susanne side 537

¹²⁸ OECD's modeloverenskomst art. 12 stk. 1

¹²⁹ Vinter, Nikolaj og Werlauff, Erik: side 188

¹³⁰ Vinter, Nikolaj og Werlauff, Erik: side 187

¹³¹ Vinter, Nikolaj og Werlauff, Erik: side 187

¹³² Vinter, Nikolaj og Werlauff, Erik: side 194

¹³³ Vinter, Nikolaj og Werlauff, Erik: side 187

Der er forskel på beskattningen afhængig af, om selskaberne er koncernforbundne samt om selskaberne har samme domicilland¹³⁴.

Når en formuegenstand, som der er betalt royalties for, afhændes kan den stat, hvor selskabet er hjemmehørende, beskatte fortjenesten¹³⁵. Tilhører genstanden et fast driftssted, skal fortjenesten beskattes i den stat, hvor det faste driftssted er hjemmehørende¹³⁶.

5.3 Udbytte

Udbytte omfatter indkomst af aktier, udbyttebeviser og forskellige former for rettigheder til andel af selskabers fortjeneste, dog ikke gældsfordringer¹³⁷. Udbytte er skattefrit, hvis det er fra datterselskabsaktier eller koncernaktier. Både modtager- og betaler-selskabet skal hører under selskabsskatteloven § 1 stk. 1 nr. 1-2a, 2d-h, 3a-5b, eller være et udenlandsk selskab¹³⁸. Derudover må det udbetalende selskab ikke have fradrag for udbetalingen¹³⁹. Efter 1/1 1995 beskattes udbytte fra udenlandske selskaber som udbytte fra danske selskaber¹⁴⁰. Udbytte af egne aktier er også skattefrit, hvis selskabet hører under selskabsskattelovens § 1 stk. 1 nr. 1, 2, 2e-f og 2h. eller hvis udbyttet udbetales til et udenlandsk selskab¹⁴¹ omfattet af selskabsskatteloven § 2 stk. 1a¹⁴².

Udbytte beskattes ikke ud fra samme skatteprocent som andre indkomster, men ud fra en speciel udbytteskat. I Danmark er denne skatteprocent 27 % for selskaber omfattet af selskabsskatteloven § 2 stk. 1c. Skatteprocenten kan nedsættes til 15 %, når selskabet er hjemmehørende i en stat, hvor myndighederne skal udveksle oplysninger efter eksempelvis en DBO¹⁴³. Amerikas udbytteskatteprocent ligger på 30 %¹⁴⁴, Tysklands på 25 % i 2009¹⁴⁵

¹³⁴ Vinter, Nikolaj og Werlauff, Erik: side 194

¹³⁵ OECD's modeloverenskomst art. 13 stk. 5

¹³⁶ OECD's modeloverenskomst art. 13 stk. 2

¹³⁷ OECD's modeloverenskomst art. 10 stk. 3

¹³⁸ Selskabsskatteloven § 13 stk. 1 nr. 2

¹³⁹ Selskabsskatteloven § 13 stk. 1 nr. 2

¹⁴⁰ Michelsen, Aage side 108

¹⁴¹ Medlem af EU, EØS eller har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.

¹⁴² Selskabsskatteloven § 13 stk. 1 nr. 3

¹⁴³ Selskabsskatteloven § 2 stk. 2

¹⁴⁴ Corporate inversion transactions: tax policy implications, Office of tax policy department of the treasury: side 12

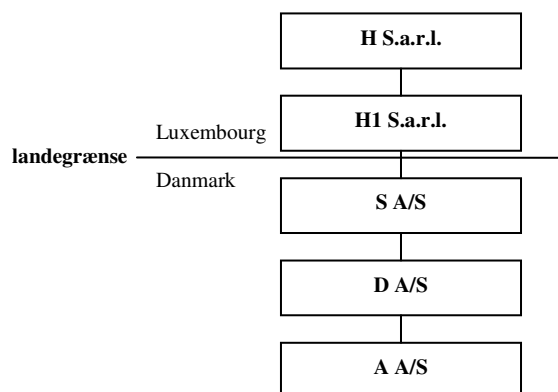
¹⁴⁵ Revitax, Tysk kildeskat på udbytte.

(i 2008 på 20 %) ¹⁴⁶ og Schweiz på 35 % ¹⁴⁷ (efter 1. januar 2009 på 0 %) ¹⁴⁸. Når DBO'er giver selskabet en lavere beskatning af udbyttet skal selskabet tilbagesøge den for meget betalte skat fra kildelandet. For at gøre denne proces nemmere vedtog EU-Kommissionen nogle anbefalinger, som landene kan følge, men ikke er forpligtet til. Disse kunne eksempelvis være, at landene implementerer den relevante skattesats i DBO'erne og undgår tilbagesøgning, tilbagebetalingsperioden skulle være hurtigere og landene skal acceptere elektroniske dokumenter ¹⁴⁹.

Udbytte kan beskattes i domicilstaten, til det selskab, der modtager udbyttet ¹⁵⁰. Udbyttet kan også beskattes i kildestaten med 5 %, hvis udbyttedtager ejer minimum 25 % af det udbyttebetalende selskab og i andre sager 15 % ¹⁵¹.

Sagen j.nr 09-01478 fra Landskatteretten med kendelse af 3. marts 2010 er et eksempel på, at selskaber og myndighederne ikke altid fortolker lovgivning ens.

Sag fra landsskatteretten kendelse af 3 marts 2010 j.nr. 09-01478 ¹⁵²:



Figur 1: Koncernens struktur

Denne sag er fra 2010 og omhandler beskatning af udbytte, når det betales mellem et dansk datterselskab og et udenlandsk moderselskab. Udbyttet er udbetalt af S A/S i Danmark til moderselskabet i Luxembourg.

¹⁴⁶ Revitax, Tysk kildeskat på udbytte.

¹⁴⁷ Reinartz, Peter: Treaty shopping and the swiss withholding tax trap, side 415

¹⁴⁸ Banner-Voigt, Erik: Udlandsnyt – Schweiz

¹⁴⁹ Banner-Voigt, Erik: Udlandsnyt – EU – Udyttekildeskat.

¹⁵⁰ OECD's modeloverenskomst art. 10 stk. 1

¹⁵¹ OECD's modeloverenskomst art. 10 stk. 2

¹⁵² Hele afsnittet er skrevet ud fra "Indeholdelse af udbytteskat vedrørende udbytte til udenlandsk moderselskab".

SKAT afgørelse er, at transaktionerne er skattepligtigt med argumentet, at selskaber skal betale skat af udbytte ifølge selskabsskatteloven § 2 stk. 1c. Dette kan kun lempes såfremt moder/datterselskabsdirektivet eller en DBO giver tilladelse. SKAT's konklusion er, at ingen af disse to lempelser gælder i og med, at H1 S.a.r.l. ikke er beneficial owner. Deres begrundelse er, at selskabet H1 S.a.r.l. ikke udfører nogen form for aktivitet og de ikke selv har råderetten over det modtagne. SKAT ser selskabet, som oprettet uden anden grund end at undgå skattebetaling i Danmark. Er et selskab kun oprettet med det formål at undgå beskatning, tillader EU-retten ikke, at EU's regler for skattefritagelse anvendes.

Selskabet selv argumenterer sin sag for skattefrihed, da de mener, at H1 S.a.r.l. er beneficial owner. Selskabets argumentation for beneficial owner er, at udbyttet ikke betales videre til moderselskabet eller ejere. Da de er beneficial owner, giver det selskabet ret til at anvende dobbeltbeskatningen til at undgå at betale skat i Danmark. I forhold til SKATs argumentation med ingen aktivitet i selskabet fastholder selskabet, at det har den aktivitet et normalt holdingselskab har. Selskabet sørger for at finansiere S A/S og behøver derfor ikke medarbejdere og kontorer. Selskabets argumentation imod, at der er tale om treaty shopping, er at: 1) udbyttet ikke videreføres til investorerne, 2) Luxembourg har ikke fordelagtige regler i forhold til udbytte, 3) investorer fra mange forskellige lande gør treaty shopping meget besværligt at anvende. Selskabet argumentere for fritagelse med udgangspunkt i moder/datterselskabsdirektivet - beneficial owner er ikke et krav i dette direktiv.

Uoverensstemmelsen går på om selskabet betegnes som retmæssige ejer af udbyttet og om selskabet har egen aktivitet, eller fungerer som gennemstrømningsselskab. Landsskatteretten omgjorde SKAT's afgørelse, selskabet skulle ikke betale skat af udbyttet.

Begrundelse fra tre af Landskatterettens medlemmer for, at selskabet ikke er et gennemstrømningsselskab, er, at udbyttet ikke videreføres til moderselskab. Udbyttet anvendes i selskabet selv som udlån til datterselskabet. Da selskabet betragtes som retmæssige ejer og overholder alle de andre betingelser for at blive skattefritaget, er de tre medlemmer enige med selskabet om skattefrihed. Et medlem af landsskatteretten, er enig med SKAT, da medlemmet ikke mener, at selskabet er beneficial owner og derfor ikke kan anvende

DBO'en. Moder/datterselskabsdirektivet kan ifølge medlemmet ikke anvendes, da den valgte struktur kun har skattebegrænsning som formål.

6 Problemet med treaty shopping

Ved at anvende treaty shopping, kan selskaber i et tredjeland, anvende andre landes overenskomster. Hvorfor skal hvert land så indgå egne overenskomster, som måske ikke ville blive lige så fordelagtige, som dem selskaberne kan anvende ved treaty shopping¹⁵³.

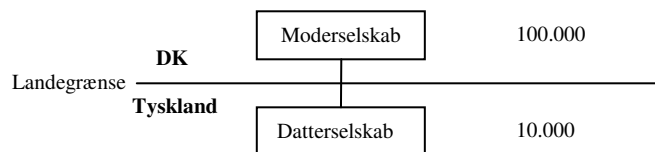
Virksomhedsstrukturen har betydning for, hvordan selskabet bliver beskattet. De følgende afsnit vil indeholde en beskrivelse af de forskellige måder, selskabet kan organisere sig på. I afsnittet vil der blive brugt fiktive eksempler til at demonstrere, hvordan de forskellige strukturer påvirker beskatningen og derved muligheden for at anvende treaty shopping.

6.1 Dobbeltbeskatning

Treaty shopping er en udnyttelse af DBO'er så selskabet minimere sin skattebetaling. Det sker ved at flytte indkomster fra højt beskattede lande til lande med en lav beskatning. Når selskaber minimerer sin skattebetaling, betyder det samtidig, at et land går glip af en skatteindtægt. Afskaffelse af DBO'erne er ikke en løsning, da det ville betyde, at selskaberne bliver beskattet dobbelt. Færre selskaber vil derved have en interesse i at gennemføre aktiviteter på tværs af landegrænser. Mindre aktivitet i et selskab kan ligeledes betyde mindre beskatningsgrundlag for landet. De enkelte myndigheder har en interesse i at være modtager af selskabets skattebetaling, da de anvendes til at finansiere statens aktiviteter. Staterne har derfor ikke altid sammenfaldende interesser, da DBO'erne betyder, at kun et land kan beskatte samme indkomst.

Eksemplet her skal vise hvordan beskatningen bliver, når der ikke er nogen regler til at begrænse og fordele beskatningen.

¹⁵³ Panayi, Christiana HJI side 86



Figur 2: dobbeltbeskatning

I eksemplet har det danske moderselskab et beskatningsgrundlag på 100.000 kr. og det tyske datterselskab et beskatningsgrundlag på 10.000 kr. I dette tilfælde vil det tyske beskatningsgrundlag (de 10.000 kr.), være den, som er udsat for dobbeltbeskatning, idet den kan beskattes i både domicillandet og kildeland. Hvis der ikke er nogle regler til at fordele beskatningen, vil begge stater kunne fastholde, at beskatningen tilfalder dem. Selskabsskatteprocenten er 25 % i Danmark og 15 % i Tyskland. Tabel 1 viser beskatningen i henholdsvis Danmark og Tyskland.

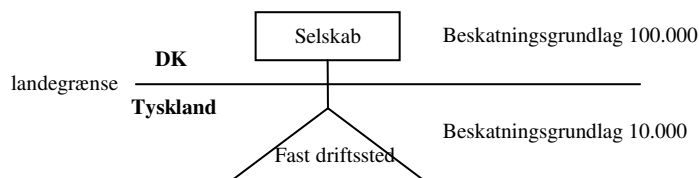
	Dansk beskatning	Tysk beskatning	Samlet beskatning
Moderselskabets indkomst	25.000	0	25.000
Det tyske selskabs indkomst	2.500	1.500	4.000
I alt	27.500	1.500	29.000

Tabel 1: dobbeltbeskatning

Koncernen vil sammenlagt have betalt 26,36 % i skat af den samlede indkomst, hvilket er mere end skattesatsen i nogen af landene. Dette skyldes, at der er betalt 40 % i skat af den tyske indkomst. Jo større andel af den samlede indkomst, der stammer fra det tyske selskab, jo større bliver den samlede skatteprocent. Havde beskatningen kun tilfaldet den ene stat, ville den samlede beskatning have været mindre. Hvis beskatningsretten for aktiviteten tilfaldt Danmark ville den samlede skattesats for koncernen være 25 %. Havde beskatningen af den tyske aktivitet tilfaldt Tyskland ville den samlede skattesats været 24,09 %.

6.2 Eksempel på Dobbeltbeskatningsoverenskomster og Lempelsesregler

Det næste eksempel omfatter et dansk selskab med et fast driftssted i Tyskland. Da Danmark beskatter efter globalindkomstprincippet, vil de beskatte indkomsten fra det tyske faste driftssted med 25 %. Driftsstedet bliver også beskattet i Tyskland med 15 %. De 10.000 bliver derved dobbeltbeskattet. Figur 3 viser en grafisk fremstilling af eksemplet.



Figur 3: DBO og lempelse

For at undgå dobbeltbeskatning kan selskaberne anvende DBO'en mellem Danmark og Tyskland. I dette tilfælde vil beskatningen tilfalde Tyskland, da dobbeltbeskatningen tildeler landet, hvor det faste driftssted ligger beskatningsretten. Den danske stat skal efter overenskomsten lempe for den skat, som er betalt i Tyskland. Beløbet må ikke overstige størrelse af skattebetalingen i Danmark¹⁵⁴.

Den tyske skat (15 %) er ikke højere end den danske (25 %), der kan således lempes for det fulde beløb. Den danske skat kommer derfor til, at se sådanne ud:

Modeselskabets beskatning i DK	25.000
Tyske selskabs beskatning i DK	2.500
Lempelse for den tyske beskatning (= hele den tyske skat)	1.500
Beskatning i DK i alt	26.000

Tabel 2: lempelse for dobbeltbeskatning.

Havde Tyskland haft en skattesats på 30 % (3.000 kr.), kunne der kun lempes for de 2.500 kr., svarende til den danske beskatning. Den danske stat er således sikret skatteindtægten på den 25.000 kr. Havde Tyskland haft en skattesats på 0 % ville den danske stat modtage hele beskatningen af det tyske selskab. (2.500 kr.). Den danske stat vil få en samlet skattebetaling på mellem 25.000 kr. 27.500 kr. afhængig af den tyske skattesats.

6.3 Virksomhedsstrukturer

Når virksomhederne handler på tværs af grænserne, kan de strukturere sig på forskellige måder. De forskellige strukturer har hver deres styrker og svagheder. Den mest fordelagtig for virksomheden er afhængig af hvilke type virksomhed, der er tale om, hvilke strategi virksomheden har og hvilke markeder virksomheden opererer på (samt skattereglerne på de enkelte markeder).

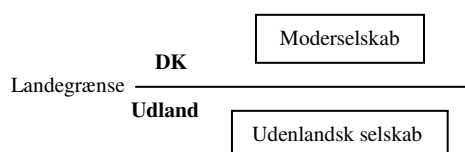
Virksomheden der opererer i udlandet kan vælge:

¹⁵⁴ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland Art. 24 stk. 2

- 1) at samarbejde med andre (udenlandske) virksomheder
- 2) at oprette et fast driftssted i udlandet
- 3) at oprette en dattervirksomhed i udlandet
- 4) eller at sende agenter til landet

Valget af struktur bestemmer beskatning både i hjemlandet og i udlandet, da forskellige strukturer beskattes forskelligt. Der er frihed til etableringsform, men valget kan ikke begrundes med skattefordele¹⁵⁵. Hvis virksomheden har valgt international sambeskatning, så skal alle selskaber i koncernen beskattes samlet. De bliver beskattet i moderselskabets hjemland. Har selskaberne valgt international sambeskatning, kan selskaberne i princippet være ligeglade med dobbeltbeskatningsaftaler, da de beskattes som et. Er selskaberne derimod ikke sambeskattede, kan de spekulere i skattetænkning og prøve at minimere deres beskatning.

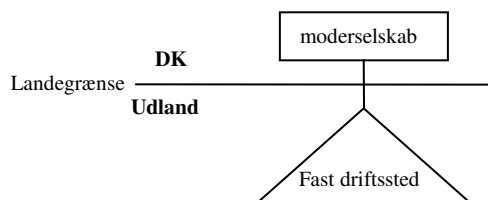
6.3.1 Struktur 1: samarbejde med udenlandsk virksomhed



Figur 4: samarbejde med udenlandsk virksomhed

Der er her tale om to selskaber, der ikke er forbundet på nogen måde. Kredsen af ejere/bestyrelse er uafhængige af hinanden. Transaktioner mellem de to selskaber foregår på markedsvilkår.

6.3.2 Struktur 2: fast driftssted i udlandet



Figur 5: Filial-struktur

¹⁵⁵ Vinter, Nikolaj og Werlauff, Erik: side 138

En filial er en del af selskabet i den anden stat, det er ikke et selvstændigt selskab, hverken retligt eller skatteretligt¹⁵⁶. Under begrebet filial hører et fast driftssted, som vist i figur 5. Et fast driftssted er et transparent selskab, det vil sige, at driftsstedets aktiver og passiver indgår i moderselskabets balance¹⁵⁷. OECD definition på et fast driftssted er: "et forretningssted hvor et foretagendes virksomhed helt eller delvis foretages"¹⁵⁸. Der skal være tale om et sted, hvor der udføres et stykke arbejde, det er ikke nok med et lager eller udstillingslokale¹⁵⁹.

Ved at anvende et fast driftssted, skal indtjening fra et sådanne, beskattes i den stat hvor det ligger, men kun den indtjening, der kan henføres til driftsstedet eller dets aktiviteter¹⁶⁰. Driftsstedet skal også kunne fratække de udgifter, som er afholdt til gavn for dette, selvom driftsstedet ikke selv har afholdt udgifterne¹⁶¹. Indtjening må kun henføres til driftsstedet, hvis forretningen er foretaget af dette¹⁶². Den samme indtjeningsfordelingsmetode skal anvendes hvert år, med mindre der er gode begrundelser for at ændre dem¹⁶³. Når landet med moderselskabet anvender globalindkomstprincippet, bliver indkomsten dobbeltbeskattet. Her kan dobbeltbeskatningsoverenskomsterne anvendes¹⁶⁴. Hvis der i DBO'en, med landet med det faste driftssted, er aftalt, at Danmark skal anvende exemptionsmetoden til at lempe dobbeltbeskatning. Underskud fra et fast driftssted i udlandet, kan fradrages i det danske selskab, dog sker der genbeskatning, hvis det året efter er overskud eller det faste driftssted afhændes¹⁶⁵. Den del af underskuddet, der kan fradrages, er det, der er tilbage, når det faste driftssted har udlignet med egne overskud fra tidligere år¹⁶⁶. Danmark har indført interne regler for lempelse for dobbeltbeskatning, når DBO'erne ikke lemper. I forhold til fast driftssted skal danske selskaber ikke medtage indkomst fra dette, med mindre en DBO giver Danmark beskatningsretten til indkomsten¹⁶⁷.

¹⁵⁶ Vinter, Nikolaj og Werlauff, Erik: side 172

¹⁵⁷ Vinter, Nikolaj og Werlauff, Erik: side 172-173

¹⁵⁸ OECD's modeloverenskomst 2008 art. 5 stk. 1

¹⁵⁹ OECD's modeloverenskomst 2008 art. 5 stk. 4

¹⁶⁰ OECD's modeloverenskomst 2008 art. 7 stk. 1

¹⁶¹ OECD's modeloverenskomst 2008 art. 7 stk. 3

¹⁶² OECD's modeloverenskomst 2008 art. 7 stk. 5

¹⁶³ OECD's modeloverenskomst 2008 art. 7 stk. 6

¹⁶⁴ Vinter, Nikolaj og Werlauff, Erik: side 173

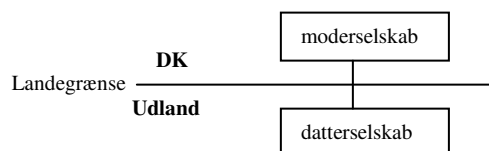
¹⁶⁵ Ligningsloven § 33 D stk. 1-2

¹⁶⁶ Ligningsloven § 33 D stk. 3

¹⁶⁷ Selskabsskatteloven § 8 stk. 2

Når dette selskab skal beskattes, kommer beskatningen an på, hvordan der ses på selskabet. Staterne ser forskelligt på et fast driftssted, hvilket påvirker beskatningen. Nogle ser det som et ubegrænset selvstændigt selskab på linie med et datterselskab. Mens andre ser det som et begrænset selvstændigt selskab, det vil sige, at det hænger sammen med moderselskabet. Eksempelvis ser Danmark og OECD på et fast driftssted som et begrænset selvstændigt selskab¹⁶⁸. Lån mellem moderselskab og fast driftssted, skal ikke beregnes renter, lånet findes i princippet ikke. Dette gælder dog ikke, hvis der er tale om et fast driftssted der, lever af denne form for aktivitet, eks. en bank. Da interne lån mellem moderselskab og fast driftssted ikke findes, skal den samlede finansieringsudgift, deles forholdsmæssigt mellem de to¹⁶⁹.

6.3.3 Struktur 3: Udenlandsk datterselskab



Figur 6: datterselskabs-struktur

Det at oprette et datterselskab er en meget ressourcetung måde at etablere sig på i et andet land men også mere permanent¹⁷⁰. Et datterselskab er et selvstændigt skattesubjekt¹⁷¹ og er ubegrænset skattepligtigt¹⁷². Indkomsten beskattes i datterselskabets domicilland og underskud herfra kan ikke modregnes i moderselskabet med mindre, de indgår i internationalt sambeskatning¹⁷³. Når et udenlandsk selskab kategoriseres som et selvstændigt skattesubjekt, beskattes dette som udgangspunkt ikke i Danmark, medmindre indkomsten overføres til det danske moderselskab¹⁷⁴.

Når et dansk moderselskab modtager udbytte fra et udenlandsk datterselskab, er der to måder denne indkomst kan beskattes.

¹⁶⁸ Vinter, Nikolaj og Werlauff, Erik: side 179

¹⁶⁹ Vinter, Nikolaj og Werlauff, Erik: side 182

¹⁷⁰ Vinter, Nikolaj og Werlauff, Erik: side 156

¹⁷¹ Kommentarer til OECD's modeloverenskomst 2008 art. 5 stk. 7 nr. 40

¹⁷² Vinter, Nikolaj og Werlauff, Erik: side 140

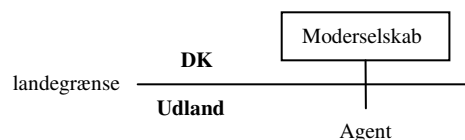
¹⁷³ Vinter, Nikolaj og Werlauff, Erik: side 156

¹⁷⁴ Michelsen, Aage side 113

- 1) Moderselskab kan skattefrit modtage udbytte fra et datterselskab¹⁷⁵, hvis nogle få betingelser er opfyldt.
 - a. Kravet om der skal være tale om datterselskabsaktier eller koncernselskabsaktier er opfyldt.
 - b. Derudover skal begge selskaber være omfattet af selskabsskatteloven § 1 stk. 1 nr. 1-2a, 2d-h, 3a-5b eller udenlandsk selskab¹⁷⁶. Undtaget er aktier jævnfør aktieavancebeskatningsloven § 19¹⁷⁷.
- 2) Kan udbyttet ikke indregnes som i selskabsskattelovens §§ 13 stk. 1 nr. 2, skal selskabet betale udbytteskat efter kildeskattelovens § 65. Udbytteskatten er 27 %, hvis selskabet hører under selskabsskattelovens § 1 stk. 1 nr. 1, 2, 2e, 2h og 4¹⁷⁸. Udbyttebeskatningen kan også være 25 % eller 15 %, hvis selskabet hører under kildeskatteloven §§ 65 stk. 7 eller 65 stk. 8.

Hvis der er transaktioner mellem moderselskabet og datterselskabet vil profit kunne flyttes mellem lande kendt som transfer pricing. Anvendes DBO'er til at fordele beskatningen, kan der opstå problemer i forbindelse med treaty shopping.

6.3.4 Struktur 4: Repræsentant



Figur 7: Repræsentant-struktur

En repræsentant kan komme under definitionen et fast driftssted, hvis repræsentanten har fuldmagt til at indgå aftaler i selskabets navn og almindeligvis anvender denne fuldmagt¹⁷⁹. Handler agenten i eget navn, vil der ikke være tale om et fast driftssted. Er agenten uafhængig og kan omfattes af OECD's modeloverenskomst art. 5 stk. 6, vil agenten ikke kategoriseres som et fast driftssted¹⁸⁰.

¹⁷⁵ Selskabsskatteloven § 13 stk. 1 nr. 2

¹⁷⁶ Selskabsskatteloven § 13 stk. 1 nr. 2

¹⁷⁷ Selskabsskatteloven § 13 stk. 1 nr. 2

¹⁷⁸ Kildeskatteloven § 65 stk. 1

¹⁷⁹ Vinter, Nikolaj og Werlauff, Erik: side 183-184

¹⁸⁰ Vinter, Nikolaj og Werlauff, Erik: side 184

Repræsentanten er i princippet uafhængig af selskabet og kan kun agere på selskabets vegne på de områder, der er defineret i fuldmagten. I princippet er der derfor tale om to uafhængige parter.

Det eneste som ”trækkes” ud af domicilstaten er ”aflønning” af repræsentanten. Det vil ikke være i selskabets interesse at trække for store beløb, idet højere aflønning af repræsentanten betyder et mindre overskud til selskabet. Repræsentanten vil sandsynligvis alene blive aflønnet på baggrund af det samlede salg.

Disse strukturer anvendes i et eksempel, for at undersøge om de kan anvendes til skatte-tækning.

6.4 Eksempler

Da eksemplerne alene skal demonstrere forskellige elementer, der påvirker beskatningen, er de forenklede. Hvert eksempel er koncentreret omkring et emne, eksempelvis selskabsstrukturen, samhandlen eller skattetækning. Der vil ikke blive taget hensyn til valutakurser og tidligere års underskud.

6.4.1 Eksempel 1: struktur

Eksemplet viser hvilken betydning den valgte selskabsstruktur har for selskabets skattebetaling og for den skat, som de enkelte lande kan opkræver. Der ses kun på hvor indkomsten beskattes i sidste ende og der vil ikke anvendes lempelses regler, disse vil blive demonstreret i et senere eksempel. Udgangspunktet er et selskab med aktivitet i Tyskland.

I eksemplet er profitten optjent i Danmark på 100.000 kr. og profitten optjent i Tyskland på 10.000 kr. jf. figur 8. I eksemplet er antaget, at Danmark har en selskabsskat på 25 % og Tyskland en skatteprocent på 15 %.



Figur 8: Eksempel 1

a) Samarbejde mellem to uafhængige selskaber.

Beskatningen fordeles mellem Danmark og Tyskland, idet profitten beskattes i det land, hvor den er optjent. Selskabet i Danmark vil derfor blive beskattet af de 100.000 kr., det vil sige, at selskabet skal betale 25.000 kr. i selskabsskat til den danske stat. Overskuddet efter skat vil være på 75.000 kr. Det tyske selskab skal beskattes af de 10.000 kr. i Tyskland, hvilket vil sige, at det tyske selskab skal betale 1.500 kr. til den tyske stat og vil have et overskud efter skat på 8.500 kr. Da der er tale om to uafhængige selskaber, vil det tyske selskabs skattebetalinger ikke berøre det danske selskab.

b) Den tyske aktivitet derimod opsat som et fast driftssted.

Det forudsættes, at den dansk/tyske overenskomst har givet Danmark beskatningsretten til den udførte aktivitet, så selskabsskattelovens lempelsesregel i § 8 stk. 2 ikke træder i kraft¹⁸¹. Da der ikke ses på lempelse i dette eksempel, vil Tyskland i første omgang beskatte indkomsten. I dette tilfælde vil det danske selskab skulle medregne hele profitten i sin skattebetaling. Det danske selskab vil derfor skulle betale skat af 110.000 kr., svarende til 27.500 kr. til den danske stat. Overskuddet efter skat er på 82.500 kr. Den tyske stat vil derimod mene, at beskatningen tilfalder dem og beskatte de 10.000 kr. Der vil så blive betalt 1.500 kr. til den tyske stat, hvilken vil formindske det danske overskud.

c) tysk datterselskab

Er det derimod struktureret som et datterselskab, skal de 100.000 beskattes i den danske stat og de 10.000 i den tyske. Men i dette tilfælde kan datterselskabet udbetale skattefrit udbytte til moderselskabet, så længe betingelserne, beskrevet i afsnit 6.3.3 er overholdt. Under antagelse af at det er gældende i dette tilfælde skal det danske moderselskab betale 25.000 kr. i skat til den danske stat og 1.500 kr. til den tyske stat, i alt 26.500 kr.

d) tysk agent

I tilfældet hvor der anvendes en agent i Tyskland, vil hele indkomsten tilhøre det danske selskab og profitten vil alene skulle beskattes i Danmark. Det vil sige, at det danske selskab betaler 27.500 kr. i skat til den danske stat, minus lønnen til agenten.

¹⁸¹ Se afsnit 6.3.2.

Nedenstående tabel viser en opsamling af de fire eksempler.

	Dansk skat	Tysk skat	Samlet skat	Tysk overskud efter skat	Dansk overskud efter skat
Uafhængige selskaber	25.000	1.500	26.500	8.500	75.000
Fast driftssted	27.500	1.500	29.000	0	81.000
Datterselskab	25.000	1.500	26.500	8.500 - udbytte	75.000 + udbytte
Agent	27.500	0	27.500	Løn til agenten	82.500 – løn til agent

Tabel 3: Beskatning ved forskellige strukturer

Ses der udelukkende på hvad der betales i skat i alt, vil de bedste strukturer være det uafhængige selskab og oprettelse af datterselskab. Ses der på det danske overskud efter skat, vil den bedste struktur være agenten eller det faste driftssted, det afhænger af hvad agenten får i løn. Grunden til denne forskel er, at der vil være et overskud i Tyskland. Så selvom der betales mindst i skat ved det uafhængige selskab, vil de 8.500 kr. som er tilbage i det tyske selskab forblive i Tyskland. Da selskaberne er uafhængige, vil det danske selskab ikke have fordel af dette. I tilfældet med et fast driftssted og et datterselskab, vil det danske selskab have del i hvad disse selskaber præstere, da disse hænger sammen.

De uafhængige selskaber vil ikke være interessant i undersøgelse af treaty shopping, da selskaberne ikke har en fælles interesse i den samlede skattebetaling. Når der anvendes treaty shopping, flyttes indkomst for at opnå den laveste beskatning. I dette tilfælde vil selskabet ved at flytte indkomst til det tyske selskab, for derved at minimere sin beskatning også forære noget af sit overskud til en udenfor. Så når der ikke snydes med ejerforhold og selskaberne er uafhængige af hinanden, vil det ikke være ideelt til treaty shopping. De vil minimere deres overskud ved, at flytte indkomsten, i stedet for kun at minimere deres skattebetaling.

Et fast driftssted beskattes i den stat, hvor selskabet ligger. Da det ikke er et selvstændigt selskab, vil det blive beskattet sammen med moderselskabet, hvis dette er hjemmehørende i en stat, der anvender globalindkomstprincippet. Danmark anvender globalindkomstprincippet, men har indført reglen i selskabsskatteloven § 8 stk. 2, som nægter Danmark at indregne indtægter fra faste driftssteder med mindre en DBO giver Danmark beskatningsretten. Det vil kunne lade sig gøre, at anvende treaty shopping, men kun hvor begge lande ser driftssteder som selvstændige selskaber. Det vil blive det samme som at anvende et

datterselskab. Da selskabet der anvender globalindkomstprincippet, skal lempe for den skat, der betales i driftsstedets stat, betales der ikke skat, er der ikke noget at lempe for.

Datterselskabet er det selskab, der egner sig bedst til treaty shopping. I og med det er et selvstændigt selskab og derved kan flytte beskatningen. I dette tilfælde vil fordelene, som opnås ved anvendelsen af treaty shopping, gå til ejeren og ikke en "fremmed", som tilfældet er med det uafhængige selskab og agenten.

I tilfældet med agenten, vil det blive stort set det samme, som med det uafhængige selskab. Overføres indkomsten, ved at give agenten mere i løn, vil selskabet ikke kun flytte beskatningen, men også overskuddet.

Da datterselskabet vil være den bedste kandidat til anvendelse af treaty shopping, vil denne struktur anvendes i de næste eksempler. I forhold til staten vil datterselskabet ikke være det bedste, da valget af datterselskab gør at en del af indkomsten beskattes i en anden stat. For staten vil en agent være fordelagtig, da hele indkomsten vil blive beskattet i domicilstaten. Når der ikke er tale om dobbeltbeskatning, vil det der beskattes i en stat ved transaktioner over grænser, vil mistes i den anden.

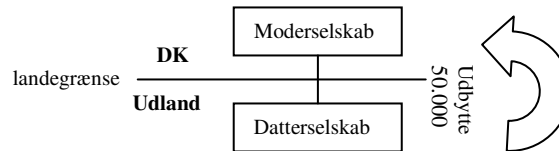
6.4.2 Eksempel 2: Indkomsttyper

Dette eksempel skal illustrere de tre mest sandsynlige måder at overføre indkomst/beskatningsgrundlag fra et selskab til et andet. De tre er udbytte, renter og royalties. Hver af de tre måder illustreres hver for sig, for at undersøge hvilken betydning indkomsttypen har for beskatningen. Da der er forskel på hvordan de enkelte indkomsttyper håndteres i de enkelte lande vises eksemplerne på beskatningen for flere udenlandske datterselskaber.

Udbytte:

I eksemplet har det danske selskab, et datterselskab i udlandet, som ønsker at udbetale udbytte til moderselskabet. Udbytte kan i nogle tilfælde udbetales skattefrit mellem datterselskab og moderselskab, selvom disse er hjemmehørende i forskellige stater, men dette tilfælde kommer ikke ind under den kategori. Udbyttet kan, som tidligere beskrevet,

beskattes i den stat, hvor det udbetales, men det vil også kunne beskattes i den stat, hvor modtageren er hjemmehørende. Skatteprocenten på udbytte er på: Danmark 27 % eller 15 %, i dette tilfælde 15 %, da alle staterne har indgået DBO med Danmark. Tyskland 25 % og Schweiz 35 %. Noget af denne beskatning kan tilbagebetales efter lempelse fra landenes DBO'er.



Figur 9: Udbytte

I eksemplet udbetales et udbytte på fra det udenlandske datterselskab til det danske moderselskab. De 50.000 kr. kan blive dobbeltbeskattet. Danmark beskatter de modtagne 50.000 kr. med 15 % (7.500 kr.).

Et amerikansk datterselskab: Hvis det antages, at selskabet ejer over 10 % af kapitalen, vil den amerikanske stat kunne beskatte de 50.000 kr. med højst 5 %. Amerika beskatter med 2.500 kr., tilsammen bliver beskatningen derfor 10.000 kr. Ejer selskabet under 10 % kan den amerikanske stat beskatte med højst 15 %, hvilket vil sige en skat på 7.500 kr. Den samlede skat af de 50.000 kr. er 15.000 kr.

Et tysk datterselskab: Ejer selskabet over 10 % af kapitalen, vil det tyske selskab kunne beskatte med højst 5 %, det vil sige 2.500 kr. Ejer selskabet under 10 % af kapitalen kan selskabet beskattes med højst med 15 %, det vil sige 7.500 kr.

Et schweizisk datterselskab: Her kan udbyttet beskattes i modtagerstaten, men kun hvis modtageren ejer mindst 10 % af kapitalen i det udbetalende selskab. Udbyttet kan også beskattes i kildestaten men højst med 15 %, så længe den retmæssige ejer er hjemmehørende i den anden stat.

Skattebetalingen vil i de tre tilfælde komme til, at se sådanne ud:

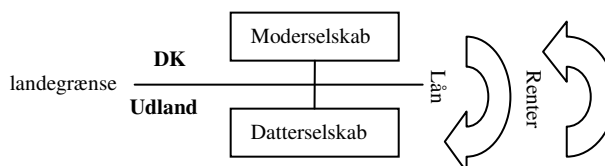
	Ejer over 10 %			Ejer under 10 %	
	Dansk skat	Udenlandsk skat	Samlet skat	Udenlandsk skat	Samlet skat
Amerikansk datterselskab	7.500	2.500	10.000 (20 %)	7.500	15.000 (30 %)
Tysk datterselskab	7.500	2.500	10.000 (20 %)	7.500	15.000 (30 %)
Schweizisk datterselskab	7.500	7.500	15.000 (30 %)	7.500	7.500 (15 %) ¹⁸²

Tabel 4: beskatning af udbytte

Beskatningen med et amerikansk eller et tysk datterselskab bliver det samme. For disse datterselskaber er beskatningen mindst, når det danske selskab ejer over 10 % af det udbetalende selskab. I tilfældet med et schweizisk datterselskab er det lige omvendt, her er beskatningen mindst når det danske selskab ejer under 10 % af det udbetalende selskab. Den mindste beskatning findes ved det schweiziske datterselskabet, der er ejet under 10 %. Den største beskatning findes ved det schweiziske selskab der er ejet over 10 % og det amerikanske og tyske datterselskab der er ejet under 10 %. Uden DBO'erne ville selskaberne komme til at betale meget mere i skat af udbyttet. Udbyttebeskatningen er 27 % i Danmark, hvis der ikke er nogen aftale med den anden stat om at udveksle oplysningen. Tyskland har en udbyttebeskatning på 25 % og Schweiz en udbyttebeskatning på 0 %¹⁸³. I tre af tilfældene er den samlede beskatning lavere end skatteprocenten i de enkelte lande. Det vil derfor godt kunne betale sig for selskaber, der ikke har indgået DBO'er, at treaty shoppe for at opnå skattefordele.

Renter:

Et dansk moderselskab har ydet et lån til et udenlandsk datterselskab, som så skal betale renter til moderselskabet. Renter kan beskattes i den stat, hvor den der modtager betalingen er hjemmehørende, men også i den stat hvorfra renterne udbetales.



Figur 10: Renter

¹⁸² Ingen dansk skat, da selskabet ejer under 10 %.

¹⁸³ Banner-Voigt, Erik: Udlandsnyt – Schweiz

Datterselskabet betaler 50.000 kr. i renter til moderselskabet. Da renter kun kan beskattes i modtager staten, i de valgte lande, vil det sige de 50.000 kr. bliver beskattet i Danmark med 25 %.

Der er derfor ingen forskel i beskatningen om datterselskabet ligger i Amerika, Tyskland eller Schweiz. Alle tre lande har i deres dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark valgt, at renter kun kan beskattes i modtager staten. Renterne beskattes med 12.500 kr. i den danske stat. Er renterne fastsat ud fra skyldners pengestrøm, kan den amerikanske stat beskatte med 15 %. Beskatningen vil i sådanne et tilfælde blive 20.000 kr. (12.500 + 7.500).

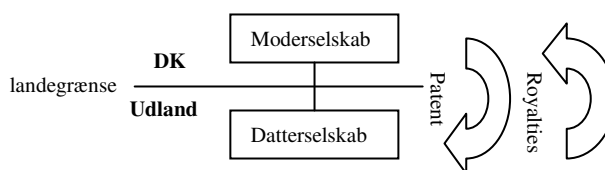
	Beskatning af renter
Amerikansk datterselskab	12.500
Tysk datterselskab	12.500
Schweizisk datterselskab	12.500

Tabel 5: Beskatning af renter

Beskatningen vil være den samme i alle tre tilfælde, på nær hvis renterne er bestemt efter skyldnerens pengestrøm, så vil den amerikanske beskatning være større end de to andre.

Royalties:

Moderselskabet har et patent, som det sælger brugsrettighederne af til datterselskabet, som så skal betale for brugen i form af royalties. Royalties kan kun beskattes i den stat, hvor den der modtager royalty er hjemmehørende.



Figur 11: Royalties

Datterselskabet betaler 50.000 kr. i royalties til det danske moderselskab. Disse 50.000 kr. skal derfor beskattes i Danmark med en skatteprocent på 25 %. Beskatningen bliver på 12.500 kr. Beskatningen bliver den samme uanset hvilket af de tre valgte lande datterselskabet ligger.

	Beskatning af royalties
Amerikansk datterselskab	12.500
Tysk datterselskab	12.500
Schweizisk datterselskab	12.500

Tabel 6: Royalty beskatning

Da de tre DBO'er siger, at både renter og royalties kun kan beskattes i modtagerstaten, bliver beskatningen af renter og royalties den samme i alle tre tilfælde. På nær som beskrevet overfor under renter, hvor renter fastsættes ud fra skyldners pengestrømme.

	Udbytte (ejer < 10 %)	Udbytte (ejer > 10 %)	Renter	Royalties
Amerikansk datterselskab	15.000	10.000	12.500	12.500
Tysk datterselskab	15.000	10.000	12.500	12.500
Schweizisk datterselskab	7.500	15.000	12.500	12.500

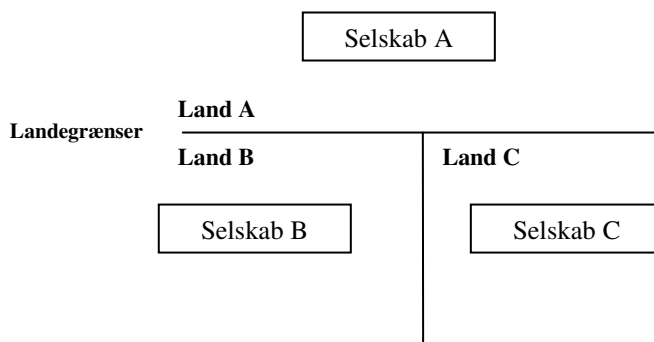
Tabel 7: Sammenligning af beskatningen af de fire indkomsttyper

Den billigste måde at overføre indkomst på er ved at udbetale skattefrit udbytte, ved hjælp af moder-/datterselskabsdirektivet. Kan dette ikke lade sig gøre, vil den mest fordelagtige beskatning afhænge af hvor stor en del af det udbetalende selskab det modtagende selskab ejer. Udbytte beskattes forskelligt alt efter ejerandelen, hvorimod renter og royalties beskattes ens uanset ejerandel. I forhold til renter og royalties vil selskabet få fradrag for det udbetalte, med mindre der er tale om en særlig forbindelse mellem selskaberne, som har haft indflydelse på det udbetalte. Det vil derfor være mere skattemæssigt fordelagtigt at anvende renter eller royalties. Den bedste vil nok være royalties, da nogle andre lande i deres indkomst kan lade den udbetalende stat beskatte renter, men ikke royalties, jf. OECD's modeloverenskomst.

Skattemæssigt vil renter og royalties være mest fordelagtigt, men det kræver mere af opsætningen. Der skal oprettes noget som kan udlede denne overførsel, ved renter eksempelvis et lån og ved royalties eksempelvis et patent, som kan udlejes. Dette besværliggør anvendelsen af renter eller royalties. Denne nemmeste måde, at overføre kapital er udbytte, denne indkomsttype benyttes derfor i det næste eksempel.

6.4.3 Eksempel 3: Treaty shopping

Selskab A er moderselskab til selskab B, som er moderselskab for selskab C. Selskabet er hjemmehørende i henholdsvis Land A, land B og Land C. Land A og Land C har ingen DBO og transaktioner mellem disse selskaber vil blive dobbeltbeskattet. Land A og B har indgået en DBO, som gør det muligt for selskab A og B, at overføre udbytte skattefrit imellem de to selskaber. Det samme er tilfældet med selskab B og C, da land B og C også har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Land A har en udbytteskatteprocent på 30 %, land B en udbytteskatteprocent på 10 % og land C 35 %.



Figur 12: treaty shopping eksempel

Selskab A ønsker at overføre 100.000 kr. til selskab C. Udbetaler selskab A beløbet direkte til selskab C, vil beløbet først blive beskattet i land A med 30.000 kr. og derefter beskattes det med 35.000 kr. i land C. De 100.000 kr. vil dermed blive beskattet med i alt 65.000 kr. Vælger selskab A derimod, at udbetale beløbet som udbytte til selskab B, vil de 100.000 kr. ikke blive beskattet på grund af DBO'en mellem land A og B. Selskab B vil herefter kunne videreføre 100.000 kr. i udbytte til selskab C skattefrit. De 100.000 kr. vil så være overført helt uden beskatning. Selskab A vil have udnyttet overenskomsten mellem land B og C, uden at være en part i denne overenskomst.

I første del af eksemplet, hvor de 100.000 kr. bliver beskattet med 65.000 kr., vil land A have en skatteindtægt på 30.000 kr., land C en skatteindtægt på 35.000 kr. Når beløbet udbetales som udbytte via land B, vil ingen af lande få en skatteindtægt.

Selv hvis udbyttet ikke kan overføres skattefrit mellem selskaberne, vil det stadig minime-re beskatningen, hvis selskab A udnytter overenskomsten mellem land B og C. Hvis det forudsættes, at overenskomsten mellem land A og B og mellem land B og C, stemmer

overens med OECD's modeloverenskomst¹⁸⁴. Selvom selskabet ejer under 25¹⁸⁵ % af kapitalen i det udbetalende selskab, vil det kunne betale sig skattemæssigt for selskab A at udnytte land og B og C's overenskomst. Ved udbytte udbetalt mellem selskab A og B, vil land B beskatte udbyttet med 10.000 kr. og land A vil ifølge overenskomsten kunne beskatte med 15.000 kr. Der er herefter 75.000 kr. tilbage som udbetales som udbytte til selskab C. De 75.000 kr. vil i land C blive beskattet med 26.250 kr. og i land B med 11.250 kr. Den samlede beskatning for de to transaktioner vil være 62.500 kr., hvilket er mindre end de 65.000 kr. som skulle betales i skat, hvis transaktionen foregik direkte mellem selskab A og selskab C. Land A vil have en skatteindtægt på 15.000 kr., Land B vil have en skatteindtægt på 21.250 kr. og land C en skatteindtægt på 26.250 kr.

	Land A	Land B	Land C	I alt
Overførsel uden Treaty shopping	30.000		35.000	65.000
Overførsel med Treaty shopping (skattefrit)	0	0	0	0
Overførsel med Treaty shopping (skattepligtigt)	15.000	(10.000+11.250)	26.250	62.500

Tabel 8: Udbytte overført med og uden treaty shopping

Det vil godt kunne betale sig for højtbeskattede lande at udnytte andre landes DBO'er. Ved at finde de mest fordelagtige overenskomster med et land, som selskabet handler med og indsætte et (conduiet) selskab i overenskomstens andet land, kan selskabet minimere sin skat betydeligt. Jo mindre skatteprocenten er i det land, hvor conduit selskabet ligger og jo mere fordelagtig den omtalte overenskomst er, jo mere kan det første selskab minimere sin beskatning. DBO'erne skal fremme den internationale handel. Der forsøges derfor at udarbejde regler, så overenskomsterne stadig kan fremme den internationale samhandel uden at disse samtidig udnyttes så selskaber undgår beskatning. Dette forsøges på forskellige måder, hvilket det næste afsnit vil omhandle. Det vil også blive undersøgt hvordan de valgte lande, har det med treaty shopping og hvad de gør for at undgå dette.

7 Treaty shopping undgåelse

Treaty shopping kan minimeres ved at indsætte særlige bestemmelser i DBO'erne eller i landets interne ret¹⁸⁶. Afsnittet vil begynde med en forklaring af 6 forskellige fremgangs-

¹⁸⁴ Beskatningsprocenten er 5 % hvis selskabet ejer under 25 % og 15 % hvis selskabet ejer over 25 %, se afsnit 5.3.

¹⁸⁵ Se afsnit 5.3.

¹⁸⁶ Winter-Sørensen, Niels, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Bundgaard, Jakob, Jeppesen, Inge Langhave, Kerzel, Malene og Pedersen, Susanne: side 101

måder, som landene kan anvende til at undgå treaty shopping. Dette efterfølges af eksempler på hvordan de fire valgte lande prøver på at undgå treaty shopping. Hvilke fremgangsmåder de anvender og hvordan det går.

7.1 6 fremgangsmåder til at undgå treaty shopping

7.1.1 The abstinence approach

Landene underlader at indgå DBO'er med lande, som betragtes som skattelylande. Dette vil sige lande, der har lave skattesatser, eller lande med conduit selskaber.¹⁸⁷ Denne metode blev i 1981 i Gordon-rapporten, set som den bedste måde at undgå treaty shopping på. I løbet af årene efter 1982 ophævede Amerika mange af sine DBO'er med lande, som de anså som skattelylande. Danmark ophævede ligeledes DBO'er med skattelylande eksempelvis Antillerne og Aruba¹⁸⁸. DBO'er skal styrke den internationale samhandel så at ophæve overenskomsterne er ikke altid den bedste løsning¹⁸⁹.

7.1.2 The exclusion approach

Overenskomsten indbefatter ikke selskaber i lande med lave skatteprocenter.¹⁹⁰ Denne fremgangsmåde kan alene dække specielle typer indkomster eller specielle typer selskaber¹⁹¹. Denne metode er ikke god til at fange stepping-stone strukturer. Metoden fungerer bedst, når der er tale om selskaber, der har opnået specielle skattearrangementer i det land, hvor de er hjemmehørende¹⁹².

7.1.3 The look-through approach

Overenskomsten tillader alene fordele i de tilfælde hvor virksomhedens ejere og selve virksomheden er hjemmehørende i samme stat. Ejerne værende dem som opnår fordelene af virksomheden.¹⁹³ Det skal sikres, at der ikke gives lettelse i skatten, hvis ejeren er et selskab ejet af personer, der ikke er hjemmehørende i et af overenskomstens lande¹⁹⁴. Dette er den mest effektive måde, at forhindre conduit selskaber¹⁹⁵. Metoden fokuserer på den direkte og indirekte ejerskab af selskabet. Staterne skal selv sætte kriterier for, hvornår der

¹⁸⁷ Becker, Helmut og Wurm, Felix J. side 6

¹⁸⁸ Weizman, Leif: Treaty shopping side 22

¹⁸⁹ Weizman, Leif: Treaty shopping side 23

¹⁹⁰ Becker, Helmut og Wurm, Felix J. side 6

¹⁹¹ Panayi, Christiana HJI side 54

¹⁹² Panayi, Christiana HJI side 54

¹⁹³ ibid

¹⁹⁴ Panayi, Christiana HJI side 50

¹⁹⁵ ibid

vil være tale om ejerskab af en person, der ikke er hjemmehørende¹⁹⁶. Da metoden fokuserer på ejerskab og ikke selskabets aktivitet, kan metoden også udelukke selskaber med bona fide aktiviteter, som ellers er en lovlig struktur. Derimod vil metoden ikke altid fange stepping-stone strukturer¹⁹⁷.

7.1.4 The subject-to-tax approach

Overenskomsten forhindrer, at et skattesubjekt bliver ikke-beskattet i to stater, men altid vil betale en minimumsbeskatning.¹⁹⁸ Denne metode forhindrer en bred vifte af ulovlige strukturer, men også strukturer som velgørehedsorganisationer og pensionsfonde. Metoden vil ikke være god til at fange stepping-stone strukturer¹⁹⁹.

7.1.5 The channel approach

Fremgangsmåden er rettet mod stepping-stone selskaber. Her ses på hvor stor en procentdel af selskabets indkomst, der betales som renter og royalties til et koncernselskab i en anden stat udenfor overenskomsten²⁰⁰. Denne har den samme ulempe som the look-through metode, idet den også fanger lovlige strukturer, som eksempelvis bona fide strukturer²⁰¹. En anden ulempe er, at den ikke er god til at forhindre overførelse af udbyttet til en person i et tredjeland²⁰².

7.1.6 The bona fide approach²⁰³

Denne fremgangsmåde skal sikre, at bona fide transaktioner ikke forhindres i at opnå overenskomst fordelene. Dette opnås ved at undersøge begrundelsen for den anvendte struktur. Bona-fide betyder i god tro, virkelig eller ægte²⁰⁴. Selskabet skal være i god tro - strukturen skal ikke anvendes til at undgå at betale skat i bestemte stater. Der er derfor oprettet nogle betingelser, som skal være opfyldt for, at selskabet kan benytte DBO'ens fordele. Betingelserne omhandler motivet for at oprette strukturen, selskabets aktivitet i det pågældende land, selskabets skattebetaling i hjemlandet og registrering på en godkendt fondsbørs.

¹⁹⁶ ibid

¹⁹⁷ Panayi, Christiana HJI side 50-51

¹⁹⁸ Becker, Helmut og Wurm, Felix J. side 6-7

¹⁹⁹ Panayi, Christiana HJI side 55

²⁰⁰ Becker, Helmut og Wurm, Felix J. side 7

²⁰¹ Panayi, Christiana HJI side 52

²⁰² Panayi, Christiana HJI side 52

²⁰³ Panayi, Christiana HJI side 52

²⁰⁴ Gyldendals røde ordbog: Engelsk - Dansk

7.2 *De valgte lande*

Det vil nu blive beskrevet, hvordan det ser ud i de fire valgte lande i forhold til treaty shopping. Det vil blive undersøgt, om der er forskel på, hvordan de fire lande forsøger at undgå treaty shopping, bl.a. om skatteprocenten har nogen indvirkning på, hvordan treaty shopping forsøgt undgås. Uden at overtræde de frie bevægeligheder, kan lande indenfor EU godt indføre regler mod treaty shopping. Reglerne skal være ens for domicil selskaber og udenlandske selskaber²⁰⁵.

7.2.1 Danmark

Danmark har ingen målrettet lov til at undgå treaty shopping

Flere selskaber betaler ikke selskabsskat i Danmark. Skatteministeriet har analyseret området og opgjort at omkring 30 % af selskaberne ikke betalte skat i årene 2006-2008. De sambeskattede og selskaber uden aktivitet ikke er med i beregningen²⁰⁶. Procentdelen af ikke-skattebetalende selskaber i Danmark er på samme niveau, som de selskaber, der ikke betaler skat internationalt. Skatteministeriet vil pga. den store andel af ikke-skattebetalende selskaber se på om der er steder i loven, der skal strammes op²⁰⁷.

Der er 11.797 multinationale selskaber sammenholdt med 223.109 ikke multinationale selskaber i 2008. De multinationale selskaber stod for 52,6 % af selskabsbeskatningen og de ikke multinationale stod for 47,4 % af beskatningen²⁰⁸. Det er de danske multinationale selskaber, der bidrager til skattebetalingen. Dansk multinationalt selskab er der, hvor selskabet med bestemmende indflydelse er et dansk selskab. Kun 9.074 selskaber ud af i alt 234.906 selskab er danske multinationale selskaber, men de står for 43,1 % af selskabs-skatten²⁰⁹.

Fra 2006 til 2008 er andelen af de sambeskattede selskaber, der ikke betalte skat steget og i 2008 var det over halvdelen, der ikke betalte skat²¹⁰. I denne periode betaler omkring 43 %

²⁰⁵ Panayi, Christiana HJI: Treaty shopping and other tax arbitrage opportunities in the european union: A reassessment – part 2: side 143

²⁰⁶ Skatteministeriets handlingsplan for 2010 side 3

²⁰⁷ Skatteministeriets handlingsplan for 2010 side 3

²⁰⁸ Skatteministeriets handlingsplan for 2010 tabel 1

²⁰⁹ Skatteministeriets handlingsplan for 2010 tabel 1

²¹⁰ Skatteministeriets handlingsplan for 2010 tabel 5

af de multinationale selskaber skat alle tre år, hvorimod 29 % af de multinationale selskaber slet ikke har betalt skat i perioden²¹¹. 70 % af de ikke-betalende selskaberne havde underskud, der forhindrede, at de skulle betale skat og de sidste 30 % havde ingen indtægt²¹².

Da Danmark ikke har indgået DBO'er med alle lande, er der indført interne regler til lempelse af dobbeltbeskatning, samt til at løse dobbeltbeskatningsproblemer, som DBO'erne ikke løser. Disse regler er indsat i ligningslovens § 33 og § 33 A²¹³ og i selskabsskatteoven § 8 stk. 2 er indsat en lempelsesbestemmelse. Danmark kan ikke beskatte indkomst af udenlandske fast ejendom eller fast driftssted²¹⁴.

Danmark forsøger at gøre alle sine dobbeltbeskatningsoverenskomster til credit-overenskomster²¹⁵, således at muligheden for at dobbelt ikke-beskatte besværliggøres²¹⁶. Kun i forbindelse med DBO'erne med Frankrig, Østrig, Israel, Brasilien og Malaysia er dette ikke lykkedes. Disse overenskomster er over 25 år gamle²¹⁷.

Danmark opsigde i 2008 sine DBO'er med Frankrig og Spanien, med ikrafttrædelse den 1. januar 2009²¹⁸. Opsigelsen skyldes, at Frankrig og Spanien ville have beskatningsretten til pension udbetalt fra Danmark til personer der flyttede til Frankrig eller Spanien. Penge som Danmark har givet fradrag til. På grund af opsigelsen, kan selskaber dobbeltbeskattes, hvis ikke de kan omfattes af moder-/datterselskabsdirektivet eller rente-/royaltydirektivet²¹⁹.

²¹¹ Skatteministeriets handlingsplan for 2010 tabel 6

²¹² Skatteministeriets handlingsplan for 2010 tabel 7

²¹³ Winter-Sørensen, Niels, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Bundgaard, Jakob, Jeppesen, Inge Langhave, Kerzel, Malene og Pedersen, Susanne: side 127

²¹⁴ Winter-Sørensen, Niels, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Bundgaard, Jakob, Jeppesen, Inge Langhave, Kerzel, Malene og Pedersen, Susanne: side 127

²¹⁵ Danmark vil gerne anvende credit-lempelsen i alle sine DBO'er.

²¹⁶ Vinter, Nikolaj og Werlauff, Erik: side 147

²¹⁷ Vinter, Nikolaj og Werlauff, Erik: side 147

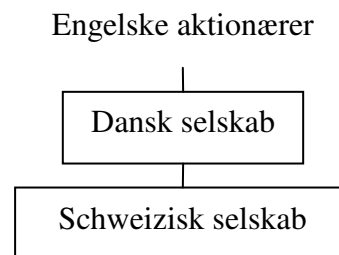
²¹⁸ Phil, Lene: De skattemæssige konsekvenser af - opsigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med Frankrig og Spanien side 72

²¹⁹ Phil, Lene: De skattemæssige konsekvenser af - opsigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med Frankrig og Spanien side 73-74

Danmark bruges af flere lande som skattely, hvor store selskaber opretter gennemstrømningselskaber for at minimere deres beskatning, når de skal flytte penge fra et land til et andet²²⁰. Danmark er bl.a. et af de få lande, der har indgået en DBO med Schweiz. Dette er derfor en oplagt mulighed for treaty shopping, hvilket bl.a. blev udnyttet i sagen fra 1983/84, som er beskrevet nedenfor.

Udnyttelse af den dansk/schweiziske DBO²²¹:

Sagen er fra 1983/84 og omhandlede ansøgning på sambeskatning, hvilket blev afslået. Derudover er der tale om en udnyttelse af den dansk/schweiziske DBO fra de engelske aktionærs side. Det danske selskab formodes at have som formål, at minimere udbytte-skatten i Schweiz. Det danske selskab havde ingen selvstændig aktivitet og ingen kontorer eller udstyr. Det schweiziske selskab var købt for lånte midler og det skattefrie udbytte blev anvendt til at betale renter og afdrag med.



Figur 13: Koncernstruktur

7.2.2 Amerikas forenede stater

Til at begynde med, var treaty shopping ikke anset som et problem i Amerika. De fokuserede mere på udgående investeringer end indkommende investeringer. Da det var de amerikanske borgere, der kunne minimere deres skatbetaling i andre lande som følge af deres investeringer. I 1960'erne forsøgte staten, at skaffe mere kapital ved at opfordre andre landes borgere til at investere i Amerika og samtidig fraråde amerikanere at investere i andre lande. Hvis udlændinge, som har investeret i Amerika, trækker deres indkomst skattefrit ud af Amerika, vil det være den amerikanske stat, som går glip af skatteindtægten. I 1980'erne gik den amerikanske stat derfor i gang med at forhindre treaty shopping²²².

Der blev indført mere rapporteringspligt for at kunne holde øje med om borgere fra tredjelande forsøgte at anvende amerikanske overenskomster, som de ikke havde ret til. For at kunne gøre brug af overenskomstfordele, skulle selskabet have et bevis, der viste, at de var hjemmehørende i Amerika. Der blev også indført skat på profit fra grenselskaber,

²²⁰ Nielsen, Karen: Danmark er internationalt skattely.

²²¹ Lauesen, Niels: Afslag på ansøgning om sambeskatning af selskaber (360-4419-782), Revision & Regnskabsvæsen 1984, SM 107.

²²² Panaiy, Christiana HJI side 60-61

hvor udenlandske selskaber havde aktiviteter i Amerika. Samt skat på renter i forbindelse med amerikanske selskaber, som var styret af udenlandske selskaber²²³. Fordelene i overenskomsterne kunne anvendes, hvis det kunne dokumenteres, at der ikke var tale om treaty shopping. Derudover begyndte Amerika, at nedlægge overenskomster, de mente blev brugt til treaty shopping²²⁴.

I 1960'erne begyndte Amerika at indarbejde undgåelse af treaty shopping i deres DBO'er. Udgangspunktet var at se på, hvem der ejede udbetalingerne fra selskabet. Var 25 % af ejerne ikke hjemmehørende i et af overenskomstlandene, og var deres skat lavere end ved generelle handler, kunne de ikke gøre brug af DBO'en. I 1980 kom de første LOB-bestemmelserne med i den Amerikanske model. LOB står for limitation on Benefits, oversat betyder dette: begrænsninger på fordele²²⁵. Her anvendes blandt andet ejerskabstesten, i 1981 var grænsen på 75 %, den blev i 1996 ændret til 50 %²²⁶. Den første LOB-bestemmelse blev medtaget i den amerikansk/hollandske overenskomst i 1992²²⁷. LOB-bestemmelserne anvendes stadig den dag i dag, og bliver forhandlet i forbindelse med de nye eller ændringer i eksisterende DBO'er.

Der er ikke kun tale om dobbeltbeskatning, når der handles over landegrænser, der kan også være tale om dobbeltbeskatning indenfor en økonomisk enhed. Dette kunne eksempelvis være mellem de forskellige Amerikanske stater²²⁸. Indkomst beskattes i den stat, hvor aktiviteten hører hjemme, hvilket slås fast i "nexus teorien"²²⁹. De forskellige amerikanske stater kan ikke indgå overenskomster med hinanden²³⁰.

²²³ Panaiy, Christiana HJI side 61

²²⁴ Panaiy, Christiana HJI side 62

²²⁵ Gyldendals røde ordbog: Engelsk - Dansk

²²⁶ Panaiy, Christiana HJI side 69

²²⁷ Webb, Nicholas C.: Tax Management International Forum Discusses Treaty Shopping and Cross-Border Asset Acquisitions

²²⁸ Panaiy, Christiana HJI side 91

²²⁹ Panaiy, Christiana HJI side 110

²³⁰ Panaiy, Christiana HJI side 122

Amerika havde i 2008 58 overenskomster med 66 lande²³¹. Amerika har i de senere år foretaget ændringer af deres DBO'er. De har både moderniseret de allerede eksisterende og oprettet nye DBO'er²³². DBO'en med Danmark er blevet moderniseret i 2006²³³.

7.2.3 Tyskland

I et spørgeskema fra 1988, omhandlende treaty shoppings udbredelse, fra Amerika til andre OECD land, svarede advokat Helmut Becker på vegne af Tyskland. Begrebet treaty shopping blev på dette tidspunkt i Tyskland alene anvendt i skattetidsskrifter. De kendte dog til problemet og havde flere regler mod dette²³⁴.

LOB-bestemmelserne kom med i den tyske skattelov i 1994²³⁵. De fleste tyske overenskomster indeholder en ret til at anvende reglerne for undgåelse af treaty shopping²³⁶. Disse anti-treaty shopping regler blev indført på grund af sagen "Monaco". Her ejede en schweizisk borger et schweizisk selskab, som ejede aktier i et selskab med domicil i Tyskland. Ved hjælp af den tysk/schweiziske DBO kunne det schweiziske selskab få lempelse for den tyske skat. Den almindelige ikke-misbrugs regel kunne ikke undgå dette, da ejeren ikke var hjemmehørende i Tyskland²³⁷.

Selskaberne ønsker, at betale så lidt så muligt i skat, da dette betyder større andel til dem selv. Det svære er, at anvende de forskellige regler bedst muligt, uden at overskride dem. Hvornår er der tale om anvendelse af DBO'en og hvornår bliver det til udnyttelse af DBO'en. Reglerne er ikke altid lige entydige og det betyder, at nogle selskaber bliver kreative. Dette understreges af, at den tyske "bundesfinanzhof" i 2005 tillod det hollandske selskab i Hilversum at modtage skattefrit udbytte fra sit tyske datterselskab. Selvom de tre år tidligere havde forbudt et lignende selskab i Hilversum at modtage udbytte skattefrit²³⁸.

²³¹ Canizales, Elizabeth, Tonkovich, Julia og Jackson, Stephen F.: 2008 United States Income Tax Treaty Update, side 19

²³² Canizales, Elizabeth, Tonkovich, Julia og Jackson, Stephen F.: 2008 United States Income Tax Treaty Update, side 19

²³³ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Amerika.

²³⁴ Becker, Helmut og Wurm, Felix J. side 133

²³⁵ Webb, Nicholas C.: Tax Management International Forum Discusses Treaty Shopping and Cross-Border Asset Acquisitions.

²³⁶ ibid

²³⁷ Dr. Eckl, Petra: Tightening of the German Anti-Treaty-Shopping Rule side 120

²³⁸ Renger, Stefan side 1

I 2007 begyndte Tyskland at stramme reglerne, så det blev svære for selskaber at udnytte treaty shopping. Arbejdet med skatten har ændret fokus til at formindske skattebyrden og gøre skattereglerne mindre kompliceret²³⁹.

Selskaber med deres sæde eller forretningsledelse i Tyskland er begrænset skattepligtig af den tyske indkomst i Tyskland²⁴⁰. Tyskland har udformet nogle forskrifter til at bekæmpe misbrug ved hjælp af treaty shopping²⁴¹. ”Abgabenordnung” § 42 er en generel misbrugsbekæmpelsesforskrift, som skal forhindre at udbytte udbetales skattefrit til ejerne af et gennemstrømningsselskab. Den skal forhindre, at der anvendes en koncernstruktur med gennemstrømningsselskaber, alene med det formål at mindske selskabets skattebetaling²⁴². ”Einkommensteuergesetz” § 50d Abs. 3 er en speciel misbrugsbekæmpelsesforskrift. Efter denne paragraf har udenlandske selskaber ikke krav på at få lempelse for deres skattebetaling ved hjælp af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne²⁴³. Under visse forudsætninger er det muligt at opnå lempelse via et indskudsselskab. Forudsætningerne for at indskyde et selskab er: 1) indskuddet sker ud fra erhvervmæssige eller betydelige grunde²⁴⁴. 2) Selskabet skal udføre en form for egen drift og minimum 10 % af selskabets bruttoindtægt skal stamme fra egen erhvervsvirksomhed²⁴⁵. Begge disse forudsætninger skal være opfyldt for, at selskabet kan anvende lempelsen. Derudover skal selskabet også være udstyret med det forretningsudstyr, som kræves for at udføre selskabets erhverv²⁴⁶. Stramningen af reglerne i 2007, betød for ”Einkommensteuergesetz” § 50d Abs. 3, at selskabet ikke kunne få lempelse for skat hverken efter en DBO eller moder-/datterselskabsdirektivet, hvis selskabet ikke²⁴⁷:

- selv udfører økonomisk virksomhed
- minimum 10 % af selskabets indkomst stammer fra egen aktivitet
- selv ejer virksomhedsudstyr

²³⁹ Ditsch, Stefan og Zuber, Barbara: Germany

²⁴⁰ Renger, Stefan side 3

²⁴¹ Renger, Stefan side 6

²⁴² Renger, Stefan side 7

²⁴³ Renger, Stefan side 8-9

²⁴⁴ Renger, Stefan side 23

²⁴⁵ Renger, Stefan side 23

²⁴⁶ Renger, Stefan side 24-25

²⁴⁷ Dr. Eckl, Petra: Tightening of the German Anti-Treaty-Shopping Rule side 124

For selskaber, der er noteret på en anerkendt børs eller er opfattet af den tyske investerings skat, gælder de før nævnte betingelser ikke²⁴⁸.

At nægte lettelse i et indskudsselskab skrider mod de tidligere beskrevne regler omkring den fri bevægelighed²⁴⁹. Et selskab, der er indskudt i landet, skal have samme regler, som et selskab oprettet i landet²⁵⁰. Der er tale om diskriminering når indenlandske selskaber og grænseoverskridende handel ikke behandles ens²⁵¹. Dette gælder dog ikke, hvis det forsøges at misbruge frihederne, til at mindske skattebetalingen²⁵². Hvis et selskab oprettes for at opnå skattefordele, kan der godt gribes ind, uden at det modstrider frihederne²⁵³. I denne situation kan § 50 Abs. 3 i "Einkommensteuergesetz" godt anvendes, til at forhindre kunstige selskaber²⁵⁴. Art. 58 Abs. 1a tillader retsmisbrug, som en gyldig grund til at nægte skattelettelse²⁵⁵. Indskudsselskaber er omfattet af skattepligt i Tyskland vgl. § 33 AO (abgabenordnung). Efter § 50d Abs.3 EStG (einkommensteuergesetz) kan det nægtes at give lettelse for skat på udbytte, hvis udbyttet udbetales til ejere, der ikke er hjemmehørende i samme stat som selskabet²⁵⁶.

For at undgå skatteundgåelse har Tyskland indført nye regler, med strammere oplysningskrav for transaktioner med selskaber i lavskattelande²⁵⁷. De tyske anti-treaty-shopping regler er blevet mere effektive, efter reglerne om tynd kapitalisering er blevet indført, der er grænse for hvor mange renter, der må gives fradrag for²⁵⁸.

De tyske retningslinier for anti-treaty-shopping reglerne blev offentliggjort af det tyske finansministerium. Udbytte kan kun udbetales skattefrit til aktionærer gennem andre selskaber, hvis aktionærerne har ret til skattefrit udbytte ved direkte eje. Mellemløbs-selskaberne skal overholde de tre tidligere beskrevne betingelser, medmindre de er

²⁴⁸ Dr. Eckl, Petra: Tightening of the German Anti-Treaty-Shopping Rule side 124

²⁴⁹ Renger, Stefan side 27

²⁵⁰ Renger, Stefan side 28

²⁵¹ Renger, Stefan side 30

²⁵² Renger, Stefan side 34

²⁵³ Renger, Stefan side 37-38

²⁵⁴ Renger, Stefan side 38

²⁵⁵ Renger, Stefan side 45

²⁵⁶ Renger, Stefan side 45

²⁵⁷ Banner-Voigt, Erik: Udlandsnyt – Tyskland – udbytte til schweizisk aktionær side 91

²⁵⁸ Anouc van Berg van Sapparoa: Optimizing the interest deduction rules – a never-ending story side 5-6

børsnoterede. Disse tyske regler ligner meget de danske regler for mellemholdingselskaber vedtaget i 2009²⁵⁹.

7.2.4 Schweiz

Schweiz er et af de lande, der forsøger, at minimere brugen af treaty shopping gennem intern lovgivning²⁶⁰. Det schweiziske problem var, at udenlandske selskaber anvendte det schweiziske fordelagtige beskatningssystem²⁶¹ (skatteprocent 8,5 %). I 1962 udarbejdede Schweiz et dekret, som blev indarbejdet i de schweiziske DBO'er. Dette skulle forsøge, at forhindre misbrug af de schweiziske overenskomster²⁶². Specielt i forhold til, at selskaber, der ligger i lande, som ikke er omfattet af DBO'en, udnytter denne²⁶³. Der ses her på hvor stor en del af indkomsten, som er dækket af overenskomster, som stammer fra udlandet.

Selskaber bliver kildebeskattet med 35 % på udbetalinger af deres profit og bestemte former for renter²⁶⁴. For at undgå denne beskatning, indskydes selskaber i lande med fordelagtige DBO'er med Schweiz, så selskaberne ejes indirekte. Disse DBO'er kan reducere eller helt eliminere denne beskatning. Et af disse lande er Danmark, da der under nogle betingelser kan opnås en beskatning på 0 % på udbetalt udbytte²⁶⁵. De 35 % kildeskat er kun for udenlandske modtagere af udbytte og renter, som ikke kan opnå nedsættelse gennem DBO'er²⁶⁶.

Det er meget få schweiziske overenskomster, der indeholder specielle ikke-misbrugs parametre²⁶⁷. Schweiz har sin egen anti-misbrugs regel i deres interne lovgivning. Denne regel forbyder reduktion eller tilbagebetaling af skat, i tilfælde hvor det resulterer i skatteundgåelse²⁶⁸. Domstolen definerer skatteundgåelse som anvendt, ud fra disse tre betingelser²⁶⁹:

²⁵⁹ Banner-Voigt, Erik: Udlandsnyt – Tyskland – Melleholdingselskaber side 77

²⁶⁰ Weizman, Leif: Treaty shopping side 22

²⁶¹ Reinarz, Peter: Treaty shopping and the swiss withholding tax trap, side 415

²⁶² Weizman, Leif: Treaty shopping side 22

²⁶³ Reinarz, Peter: Treaty shopping and the swiss withholding tax trap, side 415

²⁶⁴ Reinarz, Peter: Treaty shopping and the swiss withholding tax trap, side 415

²⁶⁵ Reinarz, Peter: Treaty shopping and the swiss withholding tax trap, side 415

²⁶⁶ Reinarz, Peter: Treaty shopping and the swiss withholding tax trap, side 416

²⁶⁷ Webb, Nicholas C.: Tax Management International Forum Discusses Treaty Shopping and Cross-Border Asset Acquisitions.

²⁶⁸ Reinarz, Peter: Treaty shopping and the swiss withholding tax trap, side 416

²⁶⁹ Reinarz, Peter: Treaty shopping and the swiss withholding tax trap, side 416

- Hvis den valgte virksomhedsstruktur ikke kan opnå det ønskede mål eller ikke er almindelig praksis.
- Strukturen er valgt for at opnå skattefordele
- Selskabet vil opnå store fordele hvis strukturen godkendes

Kun seks lande har indgået en DBO med Schweiz, hvor udbyttebeskatningen kan reduceres til 0 %²⁷⁰. Schweiz har anvendt forskellige fremgangsmåder til undgåelse af treaty shopping i DBO'erne med de forskellige lande²⁷¹.

Malta og Cypern er de eneste lande i EU, som Schweiz ikke har indgået DBO'er med, de indgik dog en aftale med Malta omkring skibs- og lufttrafik i 1987²⁷². Nogle af disse DBO'er lempes for kildeskatten på udbytte helt til 0 %²⁷³.

Den Switzerland-EC treaty har i art. 15 en bestemmelse, som giver datterselskabets domicilstat beskatningsretten²⁷⁴. Renter og royalties beskattes ikke i kildestaten²⁷⁵. Bestemmelsen gælder kun så længe moderselskabet har ejet 25 % af datterselskabet i minimum to år og det ene selskab er hjemmehørende i Schweiz og det andet i en anden EU stat²⁷⁶. For at undgå misbrug af denne bestemmelse er der indført subject-to-tax forbehold²⁷⁷. Er en DBO mere fordelagtig end art. 15, når det gælder udbytte, renter eller royalties, kan selskabet anvende denne²⁷⁸.

²⁷⁰ Reinarz, Peter: Treaty shopping and the swiss withholding tax trap, side 418

²⁷¹ Reinarz, Peter: Treaty shopping and the swiss withholding tax trap, side 418

²⁷² Jung, Marcel R.: Art. 15 of the Switzerland-EC savings tax agreement: Measures equivalent to those in the EC parent-subsidiary and the interest and royalties directives – A swiss perspective: side 114

²⁷³ Jung, Marcel R.: Art. 15 of the Switzerland-EC savings tax agreement: Measures equivalent to those in the EC parent-subsidiary and the interest and royalties directives – A swiss perspective: side 114

²⁷⁴ Jung, Marcel R.: Art. 15 of the Switzerland-EC savings tax agreement: Measures equivalent to those in the EC parent-subsidiary and the interest and royalties directives – A swiss perspective: side 119

²⁷⁵ Jung, Marcel R.: Art. 15 of the Switzerland-EC savings tax agreement: Measures equivalent to those in the EC parent-subsidiary and the interest and royalties directives – A swiss perspective: side 121

²⁷⁶ Jung, Marcel R.: Art. 15 of the Switzerland-EC savings tax agreement: Measures equivalent to those in the EC parent-subsidiary and the interest and royalties directives – A swiss perspective: side 119 og 121

²⁷⁷ Jung, Marcel R.: Art. 15 of the Switzerland-EC savings tax agreement: Measures equivalent to those in the EC parent-subsidiary and the interest and royalties directives – A swiss perspective: side 121

²⁷⁸ Jung, Marcel R.: Art. 15 of the Switzerland-EC savings tax agreement: Measures equivalent to those in the EC parent-subsidiary and the interest and royalties directives – A swiss perspective: side 122

Den Schweiziske kildeskat på udbytte på 35 % blev fjernet fra 1. januar 2009, efter vedtagelse af en ny schweizisk skattereform. Ejerandelen for hvornår udbytte kan modtages skattefrit ændres fra de tidligere 20 % af kapitalen til 10 %²⁷⁹.

Schweiz har tidligere kun udleveret informationer, der har været for DBO'erne, de har nu indført OECD's modeloverenskomst art. 26 om udveksling af oplysninger²⁸⁰.

7.3 Sammenligning af de 4 landes regler

Danmark har ingen decideret lov mod treaty shopping. Danmark, Tyskland og Schweiz har flere interne regler til at undgå anvendelsen af treaty shopping. Da skatteministeriet i sin undersøgelse har opdaget, at flere selskaber ikke har betalt skat i Danmark i flere år, skal de til at undersøge om reglerne er stramme nok. Amerika ser ikke altid treaty shopping som et problem, da det godt kan tilføre et land fordele, disse fordele mistes så i et andet land. Amerika og Danmark har anvendt abstinence approach og har opsagt DBO'er med de lande de opfattede som lavtskattelande. For at undgå treaty shopping i Amerika anvendes the look-through approach, hvor det undersøges, hvem der er ejer af udbetalingerne. Amerika indførte LOB-bestemmelser i 1980 og Tyskland indførte dem i 1994. Tyskland anvender the exclusion approach, hvor treaty shopping undgås ved at anvende strammere regler for lempelse, når der udbetales til lavtskattelande og gennemstrømmingsselskaber. Tyskland har tre betingelser, der skal være opfyldt for, at et selskab kan opnå DBO fordele. Dette hjælper med at afsløre gennemstrømmingsselskaber. I Schweiz interne regler til undgåelse af treaty shopping anvendes subjekt-to-tax approach. Schweiz anvender the channel approach for at fastslå, om selskabet er oprettet som et gennemstrømmingsselskab for at anvende landets fordelagtige skattesystem. Schweiz anvender forskellige undgåelses metoder i forskellige DBO'er.

The channel approach er specielt anvendeligt i lavtskattelande, da det sædvanligvis er her, der oprettes gennemstrømmingsselskaber. The exclusion approach er optimal til højskattelande, da disse kan undgå overførsel af skat til lavtskattelande.

²⁷⁹Banner-Voigt, Erik: Udlandsnyt – Schweiz

²⁸⁰ Heuberger, Retu og Oesterhelt, Stefan, Switzerland to adopt OECD standard on exchange of information.

8 Danske dobbeltbeskatningsoverenskomster

Dette afsnit omhandler de danske DBO'er, som er indgået med de valgte lande. Der vil blive set på hvad de indeholder, specielt i forhold til hvordan de afviger fra OECD's modeloverenskomst²⁸¹. Det er disse afvigelser, som kan føre til anvendelse af treaty shopping.

8.1 DBO mellem Danmark og Amerikas forenede stater

Den nyeste overenskomst er udformet den 19. august 1999, hvorefter der er foretaget nogle ændringer i december 2006. Overenskomsten er gældende for personer hjemmehørende i Danmark og/eller Amerikas forenede stater²⁸². Med Danmark forstås, selve landet og territorialfarvandet, som Danmark kan udøve suverænitetsrettigheder over, dog ikke Grønland og Færøerne²⁸³. Amerikas forenede stater omfatter, de forenede stater og District of Columbia, samt territorialfarvandet, inklusiv havbunden og undergrunden²⁸⁴. Som skatteobjekt gælder DBO'en, i Amerika for de føderale indkomstskatter og de føderale skatter og i Danmark for indkomstskatter til staten og amtet, samt skatter der er omfattet af kulbrinteskatteloven²⁸⁵.

I forbindelse med indkomst af fast ejendom er der ud over bestemmelserne i OECD's modeloverenskomst tilføjet et punkt. Et selskab hjemmehørende i en stat med fast ejendom i en anden stat må beregne skatten af denne som nettofortjeneste. Skatte af fast ejendom beregnes således som om det var fortjeneste ved erhverv udført for fast driftssted²⁸⁶.

Under fast driftssted er tilføjet en definition til denne bestemmelse. Fortjeneste forstås som enhver udøvelse fra handels- eller forretningsvirksomhed i form af tjenesteydelser og lejeindtægter af rörlig formue²⁸⁷. Alle indtægter omfattet af artiklerne for fortjeneste af erhvervsvirksomhed, udbytte, renter, royalties, kapitalgevinster, frit erhverv og anden indkomst, skal hvis de kan henføres til det faste driftssted. Dette er gældende selvom

²⁸¹ Men kun de afsnit der har med selskaber at gøre.

²⁸² Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Amerikas forenede stater art. 1

²⁸³ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Amerikas forenede stater art. 3 g

²⁸⁴ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Amerikas forenede stater art. 3 f

²⁸⁵ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Amerikas forenede stater art. 2

²⁸⁶ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Amerikas forenede stater art. 6 stk. 5

²⁸⁷ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Amerikas forenede stater art. 7 stk. 7

betalingerne trækkes til efter ophør af driftssted, beskattes i den stat, hvor det faste driftssted er hjemmehørende²⁸⁸.

Er der tale om skibs- eller luftfart, udført fra fast driftssted til anden stat, skal fortjenesten beskattes i den stat hvor det faste driftssted er hjemmehørende²⁸⁹.

Reglerne for hvor meget selskaber må beskattes af udbytte i domicilstaten, for det selskab, der udbetaler udbyttet er også forskelligt fra modeloverenskomsten. I modeloverenskomsten må selskaber, der ejer mindst 25 % af kapitalen beskattes med 5 %. Selskaber, der ejer under 25 % af kapitalen, må beskattes med 15 %. I overenskomsten mellem Danmark og Amerikas forenede stater hedder grænsen 10 %. Selskaber der ejer mindst 10 % af kapitalen må beskattes med 5 % og selskaber, der ejer under 10 % af kapitalen må beskattes med 15 %. Selvom selskabet der udbetaler udbyttet, beskattes ændrer det ikke på beskatingsretten i det land udbyttet udbetales til²⁹⁰.

Reglerne om beskatning i den renteudbetalende stat, kan ikke anvendes hvis:

- Ejerne af aktierne er et selskab, som står for 80 % eller mere af stemmerettighederne, i det udbetalende selskab, i en periode på 12 måneder og som opfylder betingelserne i art. 22 stk. 2c i, ii og iii, stk. 2f i og ii, stk. 3 og stk. 7.
- Ejerne er en pensionskasse, som art. 22 stk. 2e, med udbyttet ikke er fra normalt pensionskasse virksomhed²⁹¹.

Dog er der nogle forskelle, hvis udbyttet udbetales fra bestemte Amerikanske selskaber, som RIC (Regulated Investment Company) og REIT (Real Estate Investment Trust). Ved udbetaling fra RIC skal der beskattes med 15 %. I forhold til REIT skal der beskattes med 15 %, hvis det er en fysisk person, der ejer under 10 %, hvor udbetalinger foregår i klasser og hvor personen ikke ejer over 5 % i nogen klasser eller hvor den retmæssige ejer ikke

²⁸⁸ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Amerikas forenede stater art. 7 stk. 8

²⁸⁹ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Amerikas forenede stater art. 8 stk. 5

²⁹⁰ L 30 vedtaget forslag til lov om indgåelse af protokol om ændring af dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og Amerikas forenede stater art. 10 stk. 2

²⁹¹ L 30 vedtaget forslag til lov om indgåelse af protokol om ændring af dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og Amerikas forenede stater Art 10 stk. 3

ejer over 10 % med blandede investeringer²⁹². Kildestaten kan ikke beskatte, hvis den retmæssige ejer af udbyttet er en offentlig enhed, som ikke kontrollerer udbetaleren²⁹³.

Renter kan beskattes i den stat de udbetales til²⁹⁴. Renterne kan beskattes med 15 % i kildestaten, men kun hvis de bestemmes ud fra skyldners pengestrøm²⁹⁵. Overrente fra det amerikanske REMIC (Real Estate Mortgage Investment Conduit) skal beskattes i de to stater efter staternes egen interne lovgivning²⁹⁶.

Udtrykket fast ejendom i den anden stat defineres i art. 13, som fast ejendom under art. 6, deltagelse i fast ejendom i USA (United States real property interest) og Danmark²⁹⁷. Ved afhændelse af skibe, borerig eller installation, i en anden stat end, hvor de er hjemmehørende, til forskning eller udnyttelse af olie- eller gasforekomster kan beskattes i den stat, hvor de er anvendt²⁹⁸. Er selskabet skattepligtigt i begge stater, og betragtes som havende solgt og købt et aktiv, kan fortjeneste beskattes i den stat, hvor selskabet var hjemmehørende umiddelbart inden det solgte aktivet²⁹⁹. Når aktiver afhændes i forbindelse med stiftelse, fusion, spaltning osv., og afhænder staten ikke beskatter, kan den anden stat efter henvendelse med modtager af aktiver, udskyde skatten ved aftale med afhænder staten³⁰⁰.

Kapitel IV er vidt forskellige i modeloverenskomsten og den dansk/amerikanske overenskomst. Modeloverenskomsten handler om formue, mens den dansk/amerikanske overenskomst handler om begrænsninger af overenskomstfordele. Et selskab skal kun være berettiget til overenskomstens fordele, hvis nogle betingelser er opfyldt. Disse betingelser er: Selskabet skal være hjemmehørende i enten Danmark eller Amerika og der skal være tale et selskab, hvor:

- 1) Aktier, der mindst svarer til 50 % af stemmerne, er registreret på en anerkendt børs,

²⁹² Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Amerikas forenede stater art. 10 stk. 3

²⁹³ L 30 vedtaget forslag til lov om indgåelse af protokol om ændring af dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og Amerikas forenede stater art. 10 stk. 3b

²⁹⁴ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Amerikas forenede stater art. 11 stk. 1

²⁹⁵ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Amerikas forenede stater art. 11 stk. 5a

²⁹⁶ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Amerikas forenede stater art. 11 stk. 5b

²⁹⁷ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Amerikas forenede stater art. 13 stk. 2

²⁹⁸ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Amerikas forenede stater art. 13 stk. 5

²⁹⁹ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Amerikas forenede stater art. 13 stk. 7

³⁰⁰ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Amerikas forenede stater art. 13 stk. 8

- 2) en fond eller flere, som modtager fordelene, ejer mere end 50 % af stemmerne og de resterende aktier er noteret på en anerkendt børs,
- 3) hvor 50 % af hver aktieklasse med fordele, ikke ejes af over fem selskaber, hverken direkte eller indirekte,
- 4) hvis 95 % af stemmerne og værdi er ejet af højst 7 personer fra EU, det europæiske økonomiske område eller NAFTA,
- 5) 50 % af selskabet bruttoindkomst er fradragsberettigede betalinger, til samme personer som i punkt 4³⁰¹.

Et selskab er ikke omfattet, hvis selskabet har en hel aktieklasse kun bestående af egne aktier, som berettiger selskabet fordele og hvor ejerne ikke er medlem af enten EU, europæisk økonomiske område eller NAFTA.

OECD's modeloverenskomst beskriver begge metoder til undgåelse af dobbeltbeskatning, exemptionsmetoden og creditmetoden. I den dansk/amerikanske overenskomst er det i art. 23, beskrevet ud fra hvilket land selskabet er hjemmehørende i, hvilke indkomster der så beskattes i hvilken af de to stater og hvordan der lempes.

Er selskabet hjemmehørende eller statsborger i Amerika, skal den amerikanske stat ikke beskattes: Indkomst der er beskattet i Danmark. Ejer et amerikansk selskab minimum 10 % af stemmerne i et dansk selskab, skal udbytte der betales til det amerikanske selskab, som allerede er beskattet i Danmark, ikke beskattes i Amerika. I forbindelse med kulbrinteskatteloven og udvinding af olie og gas fra kilder i Danmark, skal selskaber hjemmehørende i Amerika have nedslag i skatten i Amerika. Dette nedslag skal svare til den skat, der er betalt i Danmark, dog højst nedslag svarende til den amerikanske skattesats.

I Danmark forhindres dobbeltbeskatning ved, at der indrømmes fradrag for skat, betalt i Amerika af amerikansk indkomst. Der kan ikke gives større fradrag end den skat, der skulle have været betalt i Danmark, hvis Danmark havde haft beskatningsretten. Danmark kan medregne indkomst, som kun kan beskattes i Amerika i det danske indkomstgrundlag, men skal give fradrag for den del af skatten, som tilfalder denne del af indkomsten.

³⁰¹ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Amerikas forenede stater art. 22 stk. 2-4

Amerika anvender exemption, som lempelse i deres overenskomst med Danmark. De beskatter ikke indkomst hidrørende fra Danmark. Danmark anvender credit, da de medregner den amerikanske indkomst i deres indkomstgrundlag for derefter at give fradrag for indkomsten.

I forhold til ikke-diskriminationsreglen i art. 24, skal udbyttet som kategoriseres under art. 10 stk. 8, i denne overenskomst, kunne beskattes uanset hvad art. 24 ellers angiver.

Overenskomsten gælder for kildeskat, måneden efter overenskomsten er trådt i kraft. For andre skatter gælder overenskomsten den 1. januar efter overenskomsten er trådt i kraft³⁰². Denne overenskomst træder i stedet for den tidligere overenskomst for undgåelse af dobbeltbeskatning og skatteunddragelse underskrevet i 1948³⁰³.

8.2 Danmark og Tyskland (EU)

Den nyeste dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og forbundsrepublikken Tyskland er indgået den 22. november 1995. De to landes myndigheder skal holde kontakt og sørge for, at overenskomsten bliver opdateret. Når de to landes interne love ændres, skal de informere hinanden, så de kan korrigere overenskomsten, så denne stemmer overens³⁰⁴. Overenskomsten gælder for selskaber, der er hjemmehørende i Kongeriget Danmark og/eller Forbundsrepublikken Tyskland. Med Forbundsrepublikken Tyskland menes, selve landet, territorialfarvandet med havbund og undergrund og hvor den Tyske ret udøver suverænitetrettigheder³⁰⁵. Med Kongeriget Danmark menes, selve landet, territorialfarvandet også inklusiv havbund og undergrund, samt hvor den danske ret udøver suverænitetrettigheder³⁰⁶. Dødsboer, arv og gaver, hvis modtageren er hjemmehørende i en af staterne³⁰⁷. Af skatteobjekter omfatter overenskomsten, indkomst- og formueskatter, fortjenester ved salg af den rørlige formue og fast ejendom, formueforøgelse, arv og gaver. Overenskomsten gælder ikke for afgifter³⁰⁸.

³⁰² Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Amerikas forenede stater art. 29 stk. 2

³⁰³ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Amerikas forenede stater art. 29 stk. 3

³⁰⁴ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland art. 1

³⁰⁵ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland art. 3 stk. 1b

³⁰⁶ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland art. 3 stk. 1c

³⁰⁷ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland art. 2 stk. 4

³⁰⁸ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland art. 2 stk. 1

I art. 8 er tilføjet, at reglerne for luft- og skibstrafik gælder også for udleje og vedligeholdelse af containere og hvad der anvendes i den forbindelse. I forbindelse med det nordiske selskab SAS, skal kun den del af fortjenesten, som kan henføres til den danske del af selskabet, DDL medregnes³⁰⁹.

Udbytte kan beskattes af kildestaten, så længe modtageren er den retmæssige ejer dog kun med 15 %³¹⁰. Er modtageren af udbyttet et selskab, der ejer mindst 10 % af kapitalen (i modeloverenskomsten hedder det mindst 25 %), må skatten maksimalt være på 5 %³¹¹. Ud over de i modeloverenskomsten nævnte udbytter, gælder også udbytte fra de tyske "partiarisches Darlehen", "Gewinnobligationer" og lignende³¹². Udbytte fra rettigheder og fordringer, eksempelvis fra ejerskab af de tyske "partiarisches Darlehen" og "Gewinnobligationer", kan beskattes i den stat hvor de udbetales fra, uanset hvad de andre stykker i denne artikel siger³¹³.

I den dansk/tyske overenskomst er artiklen omkring renter skærpet. Renter kan ifølge modeloverenskomsten beskattes i den stat, hvor den de udbetales til er hjemmehørende, men kan også beskattes i kildestaten³¹⁴. Hvorimod de efter den dansk/tyske overenskomst kun kan beskattes i den stat, hvor modtageren er hjemmehørende³¹⁵.

Ved afståelse af formuegenstande gælder art. 8 stk. 3 også. Denne siger, at er ledelsens sæde ombord på skibet, vil det være hjemmehørende, hvor skibet eller skibets reder er hjemmehørende. Også her vil fortjeneste opnået indenfor det nordiske selskab SAS, kun beskatte den del, som kan henføres til den danske del af selskabet³¹⁶. Flytter selskabet hjemsted, men har været hjemmehørende i den første stat i minimum 5 år, kan selskabets aktiestigninger beskattes i den første stat indtil hjemstedet flytter. Når aktier afhændes, skal

³⁰⁹ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland art. 8 stk. 5

³¹⁰ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland art. 10 stk. 2

³¹¹ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland art. 10 stk. 3

³¹² Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland art. 10 stk. 4

³¹³ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland art. 10 stk. 5

³¹⁴ OECD's modeloverenskomst art. 11 stk. 1 og 2

³¹⁵ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland art. 11 stk. 1

³¹⁶ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland art. 13 stk. 3

de beskattes i det nye hjemsted, men med fradrag af det, der allerede er betalt i skat i den første stat³¹⁷.

Art. 14 om frit erhverv er udgået af modeloverenskomsten, men er stadig med i den dansk/tyske overenskomst. Indtægter i denne forbindelse beskattes i den stat, hvor selskabet, som udfører erhvervet, er hjemmehørende. Med mindre indkomsten kan henføres til et fast driftssted, så beskattes indkomsten i den stat, hvor det faste driftssted er hjemmehørende³¹⁸. Frit erhverv vil for det meste sige, selvstændige virksomhed, som eksempelvis revisor, læge, advokat osv.³¹⁹.

Art. 15 om arbejdsudleje gælder kun, så længe der ikke er tale om professionel arbejdsudleje, så gælder art. 43.

De offentlige tyske selskaber omfatter bl.a. „Deutsche Post AG“, „Deutsche Postbank AG“, „Deutsche Telekom AG“, og „Deutsche Bundesbahn AG“ og den tyske centralbank „Deutsche Bundesbank“. De danske selskaber omfatter Post- og Telegrafvæsenet, Danske Statsbaner og Danmarks Nationalbank³²⁰. Beskattes indtægter fra offentligt erhverv ikke i den stat hvorfra de betales, skal de beskattes efter reglerne for indkomst i ansættelsesforhold, art. 15³²¹.

Den dansk/tyske overenskomst har en ekstra artikel i forhold til modeloverenskomsten, denne omhandler forskning og udvinding i kulbrinte. Selskaber, der er hjemmehørende i en den ene stat, men udfører virksomhed i den anden stat i denne forbindelse, skal opfattes som udfører arbejde fra et fast driftssted i den sidstnævnte stat³²². Dette gælder dog ikke, hvis arbejdets varighed ikke overstiger 30 dage indenfor en 12 måneders periode, jf. den dansk/tyske overenskomst art. 23 stk. 2. En boreplatform i vandet er kun opfattet af reglerne, så længe de overstiger en arbejdsperiode på 365 dage indenfor en 18 måneders

³¹⁷ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland art. 13 stk. 5

³¹⁸ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland art. 14 stk. 1

³¹⁹ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland art. 14 stk. 2

³²⁰ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland art. 19 stk. 4a

³²¹ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland art. 19

³²² Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland art. 23 stk. 1

periode, jf. art. 23 stk. 3. I forbindelse med skibs- og luftfartøj beskattes i den stat, hvor selskabet har sin virkelige ledelse, jf. art. 23 stk. 4.

Undgåelse af dobbeltbeskatning er ligesom i den dansk/amerikanske overenskomst delt op, efter hvor selskabet er hjemmehørende og hvordan beskatningsretten så fordeles. Hvis selskabet er hjemmehørende i Tyskland, skal indkomster fra Danmark og formuegoder beliggende i Danmark ikke medregnes i det tyske indkomstgrundlag, dog anvendes indkomsten til at bestemme skatteprocenten i Tyskland. Er der tale om udbytte gælder de overnævnte regler kun, hvis det tyske selskab ejer over 10 % af stemmerne i det danske selskab, der udbetaler udbyttet. Tyskland skal give fradrag for skatter betalt i Danmark, som Danmark har fået beskatningsretten til i henhold til DBO'en mellem Danmark og Tyskland.

I Danmark undgås dobbeltbeskatningen ved, at Danmark giver fradrag for skat af indkomst, som denne overenskomst har tildelt Tyskland. Fradraget må ikke overstige det beløb, som skulle være betalt i Danmark, hvis beskatningen var tilfaldet den danske stat. Også udbytte betalt fra et tysk selskab til et dansk selskab vil være skattefrit. Dog kun så længe det danske selskab ejer mindst 10 % af stemmerne i det tyske selskab og der er blevet betalt skat af indkomsten i Tyskland. Selskaber kan medregne indkomst, som kun Tyskland har beskatningsretten til, i deres danske indkomstgrundlag, men skal give fradrag for denne indkomst, når skatten skal beregnes.

Tyskland anvender eksemptionmetoden til at undgå, at indtægter bliver dobbeltbeskattet, ved ikke at medregne danske indkomster. Danmark anvender derimod creditmetoden, da de medregner den tyske indkomst, og så giver fradrag for skat betalt af denne.

DBO'en mellem Danmark og Tyskland, har indsat et helt særskilt afsnit om, beskatning af dødsboer, arv og gaver³²³. Er der tale om fast ejendom i denne forbindelse, skal beskatningen ske i den stat, hvor den faste ejendom er hjemmehørende og ikke hvor giver eller modtager er hjemmehørende. Hvad der hører til dette faste driftssted eller optjent under frit erhverv, beskattes også i den stat hvor driftsstedet er hjemmehørende eller det frie erhverv

³²³ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland kap. III

udføres. Alt andet beskattes i den stat hvor dødsboet eller gavegiveren er hjemmehørende, på nær de ting beskrevet i art. 26. Artikel 26 omhandler undgåelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med dødsboer, gaver og arv. I Tyskland undgås dobbeltbeskatning ved, at hvis giver eller modtager er hjemmehørende i forbundsrepublikken Tyskland ved overdragelsen, beskattes dette i Tyskland med fradrag, for hvad der er beskattet i Danmark. I Danmark undgås dobbeltbeskatning ved samme fremgangsmåde. Fradraget kan ikke i nogen af staterne overstige, hvad der skulle have været betalt i den anden stat. Tyskland kan derved kun give et fradrag, der svarer til hvad den tyske skat ville have været, selvom den danske skat var større, og det samme for Danmarks vedkommende. Selskabet ses som værende hjemmehørende i den stat, hvor det var hjemmehørende før en flytning, hvis flytningen er under 5 år siden³²⁴.

8.3 Danmark og Schweiz

DBO'en mellem Danmark og Schweiz er indgået den 23. november 1973. Overenskomsten er ændret flere gange - senest i 2009. Overenskomsten gælder for selskaber hjemmehørende i Danmark eller Schweiz. Danmark vil sige kongeriget Danmark og det danske territorialfarvand, dette inkluderer ikke Grønland og Færøerne³²⁵. Schweiz vil sige, det schweiziske forbund. De indkomster, der kommer ind under overenskomsten, er Schweizisk indkomst- og formueskatter³²⁶ og danske indkomstskatter samt skatter efter kulbrinteskatteloven³²⁷. Den kompetente myndighed er i Danmark skatteministeren eller dennes stedfortræder. I Schweiz er den kompetente myndighed „der Direktor der Eidgenoesischen Steuerverwaltung“ eller dennes stedfortræder³²⁸.

En forskel til OECD's modeloverenskomst er, at efter den dansk/schweiziske overenskomst kan bygnings-, anlægs- eller installationsarbejde først betragtes som fast driftssted, når det har bestået i 24 måneder til forskel fra modeloverenskomstens 12 måneder³²⁹. Er

³²⁴ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland art. 27

³²⁵ Bekendtgørelse af protokol af 11. marts 1997 til ændring af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz art. 3 a

³²⁶ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz art. 1 -3

³²⁷ Bekendtgørelse af protokol af 11. marts 1997 til ændring af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz art. 2 stk. 3

³²⁸ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz art. 3 stk. 1h

³²⁹ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz art. 5 stk. 2g

forretningsstedet kun oprettet til reklame, til at indsamle oplysninger eller til forskning, kan det ikke være fast driftssted efter den dansk/schweiziske overenskomst³³⁰.

Indtægter i forhold til forsikringsvirksomheder med fast driftssted i både Danmark og Schweiz, er omtalt i den dansk/schweiziske overenskomst men ikke i modeloverenskomsten. Staten med fortagendes sæde får et fradrag på 10 %, hvorefter indkomsten fordeles efter bruttopræmieindtægterne³³¹. Indkomst fra kollektiv- og kommanditselskaber i forhold til schweiziske lov og interessent- og kommanditselskaber i forhold til den danske lov, kommer ind under art. 7 i den dansk/schweiziske overenskomst.

Den dansk/schweiziske overenskomst nævner ikke noget om skibe, der anvendes i indre trafik, som modeloverenskomsten gør. I forhold til SAS skal kun den del, som kan henføres til den danske ejerandel, beskattes i overensstemmelse med denne overenskomst³³².

Den dansk/schweiziske overenskomst har heller ikke stk. 2 med i art. 9, som modeloverenskomsten. Denne siger, at hvis to associerede selskaber hjemmehørende i hver sin stat, bliver beskattet af fortjenesten i begge stater, skal den stat hvor selskabet ikke er hjemmehørende, regulere skatten³³³.

Udbytte kan beskattes i kildestaten, men også i den stat hvor udbyttet udbetales til. Er modtageren af udbyttet hjemmehørende i den anden overenskomststat end den, der udbetaler, kan kildestaten højst beskatte med 15 % af bruttoudbyttet³³⁴. Udbyttet kan kun beskattes i den stat, hvor modtageren er hjemmehørende, hvis modtageren er et selskab, der ejer mindst 10 % af det udbetalende selskab. Undtaget er interessentskab, pensionskasser eller lignende³³⁵.

³³⁰ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz art. 5 stk. 3e

³³¹ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz art. 7 stk. 5

³³² Bekendtgørelse af protokol af 11. marts 1997 til ændring af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz art. 4

³³³ OECD' modeloverenskomst art. 9 stk. 2 (2008)

³³⁴ L 17 Lov om indgåelse af protokol om ændring af overenskomst mellem Danmark og Schweiz til undgåelse af dobbeltbeskatning vedrørende skatter af indkomst og formue: art. I stk. 1 og 2

³³⁵ L 17 Lov om indgåelse af protokol om ændring af overenskomst mellem Danmark og Schweiz til undgåelse af dobbeltbeskatning vedrørende skatter af indkomst og formue art. I stk. 3

Renter kan kun ifølge den dansk/schweiziske overenskomst beskattes i den stat, som de udbetales til³³⁶. Ifølge modeloverenskomsten kan renter beskattes i den stat, hvorfra de udbetales og i den stat de udbetales til³³⁷.

Afståelse af skibe og luftfartøjer, samt dertil hørende ejendomme, kan kun beskattes i den stat, hvor foretagendes virkelige ledelse har sit sæde. Er der tale om SAS kan kun den del, der svarer til Danmark andel beskattes i Danmark³³⁸.

Art. 14 om frit erhverv er udgået i modeloverenskomsten, men er stadig med i den dansk/schweiziske overenskomst. Udøvelse af frit erhverv eller selvstændigt arbejde beskattes i den stat, hvor den der udfører arbejdet er hjemmehørende³³⁹. Art. 14 stk. 2 uddyber de forskellige erhverv især er omfattet af denne artikel, som læger, revisorer, arkitekter osv.

Lempelse for dobbeltbeskatning i den dansk/schweiziske overenskomst, sker således:

For selskaber der er hjemmehørende i Danmark, medtages den samlede indkomst fra både Danmark og Schweiz i beskatningsgrundlaget. Der gives så fradrag for den indkomst, som Schweiz har beskatningsretten til³⁴⁰. Fradraget kan ikke overstige, hvad der skulle have været betalt uden fradrag³⁴¹.

For selskaber, der er hjemmehørende i Schweiz, fritager den schweiziske stat den indkomst, som Danmark har skatteretten til, i beskatningsgrundlaget. Dog anvendes hele indkomsten, både den danske og schweiziske til at bestemme skatteprocenten. Modtager et selskab i Schweiz udbytte, som kan beskattes i Danmark, skal Schweiz lempe for denne beskatning. Schweiz skal give et fradrag, der svarer til hvad, der er betalt i Danmark, dog ikke et fradrag der er større end hvad der skulle have været betalt i Schweiz. Et beløbsmæssigt nedslag i den Schweiziske skat, eller så skal udbyttet fritages for beskatning i

³³⁶ L 17 Lov om indgåelse af protokol om ændring af overenskomst mellem Danmark og Schweiz til undgåelse af dobbeltbeskatning vedrørende skatter af indkomst og formue art. II

³³⁷ OECD's modeloverenskomst art. 11 stk. 1 og stk. 2 (2008)

³³⁸ Bekendtgørelse af protokol af 11. marts 1997 til ændring af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz art. 5 stk. 3 og 4.

³³⁹ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz art. 14 stk. 1

³⁴⁰ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz art. 23 stk. 1

³⁴¹ Bekendtgørelse af protokol af 11. marts 1997 til ændring af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz art. 7 stk. 1 b.

Schweiz³⁴². Schweiz må selv bestemme hvilken af de tre metoder, der anvendes. Det schweiziske selskab må lempe for det dansk beskattede udbytte, som havde udbyttet stammet fra et schweizisk selskab³⁴³.

Danmark anvender i dette tilfælde creditmetoden, da de medregner den samlede indkomst fra begge lande og giver fradrag. Schweiz anvender derimod eksemptionsmetoden til at lempe for dobbeltbeskatningen, da de ikke medtager den danske indkomst ved beskatningen. Dog anvender Schweiz creditmetoden, når der er tale om udbytte, som beskattes i Danmark.

I artikel 25 er der en længere tidsfrist for de lokale myndigheder, til at komme til enighed om en uoverensstemmelse, inden selskabet kan indbringe sagen for en domstol. Modeloverenskomsten siger to år, hvor den dansk/schweiziske overenskomst siger tre år³⁴⁴.

Artikel 26 er forskellig, i den dansk/schweiziske overenskomst er der indsat en ekstra artikel omkring tilbagebetalingsprocedure. Denne går ud på beskatte kilden udbytte, renter eller royalties berøres dette ikke af overenskomsten. Skatten skal dog tilbagebetales, hvis overenskomsten begrænser denne skat. Selskabet har tre år til at betale skatten, fra året efter udbyttet/rente/royalty er udbetalt.

Modeloverenskomsten kræver af selskaber, at de skal fremskaffe oplysninger, som staten kræver også selvom, det er oplysninger, de ikke selv har interesse i³⁴⁵.

Overenskomsten træder i kraft, når det bekræftes, at både Danmark og Schweiz har udført de fornødne foranstaltninger. Overenskomsten skal finde anvendelse på kildens beskatning af udbytte og renter efter den 31. december 1973, øvrige danske og schweiziske skatter af indkomst og formue efter den 31. december 1974. Denne overenskomst erstatter den

³⁴² L 17 Lov om indgåelse af protokol om ændring af overenskomst mellem Danmark og Schweiz til undgåelse af dobbeltbeskatning vedrørende skatter af indkomst og formue art. VI b.

³⁴³ L 17 Lov om indgåelse af protokol om ændring af overenskomst mellem Danmark og Schweiz til undgåelse af dobbeltbeskatning vedrørende skatter af indkomst og formue art. VI c.

³⁴⁴ L 17 Lov om indgåelse af protokol om ændring af overenskomst mellem Danmark og Schweiz til undgåelse af dobbeltbeskatning vedrørende skatter af indkomst og formue art. VII

³⁴⁵ Modeloverenskomsten art. 26 stk. 4 (2008)

tidligere overenskomst mellem Danmark og Schweiz fra 1957³⁴⁶. Overenskomsten gælder indtil en af staterne opsiger aftalen, herefter gælder den kun til udgangen af året dog mindst 6 måneder³⁴⁷.

8.4 Forskelle i overenskomsterne

Afvigelser i DBO'erne er hvor selskaberne kan finde fordele i at anvende andre landes DBO'er. Forskellene er undersøgt i forhold til OECD's modeloverenskomst, da disse er retningslinier til udarbejdelse af DBO'erne. Dette afsnit samler op på forskellene i de tre valgte DBO'er.

I den amerikanske beskattes selskaber med fast ejendom i en anden stat, af nettofortjenssten af denne.

Fast driftssted er meget præcist defineret i den amerikanske DBO. Bygnings-, anlægs- og installationsarbejde betragtes først som fast driftssted efter at have eksisteret i 24 måneder efter den schweiziske DBO. At det først betragtes som fast driftssted efter 24 måneder, kan både være en fordel og en ulempe alt efter hvor arbejdet udføres. Udføres arbejdet i Danmark vil det være en fordel, da de har 24 måneder, inden arbejdet skal beskattes i Danmark, som har en højere beskatning end Schweiz. Modsat hvis arbejdet udføres i Schweiz, så er det en ulempe da det skal opretholdes i 24 måneder inden det falder under schweiziske beskatning. Skibs- og lufttrafik, som opererer fra fast driftssted, beskattes efter den amerikanske DBO i det faste driftssteds domicilstat.

I forhold til udbytte er den amerikanske og tyske DBO enige om beskatningen. Alle tre DBO'er er enige om, at både kildestaten og modtagerens domicilstat kan beskatte udbyttet, på nær hvis modtageren ejer under 10 % af det udbetalende selskab (så beskattes modtager ikke efter schweizisk DBO). Både den amerikanske og tyske DBO har sænket grænsen til 10 % (modeloverenskomst 25 %), for hvornår kildelandet kan beskattes med 15 % eller 5 %. Den schweiziske DBO tillader højest at kildestaten beskatter med 15 %. Hvis modtager ejer under 10 % af det udbetalende selskab vil den schweiziske DBO have en fordel.

³⁴⁶ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz art. 31

³⁴⁷ Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz art. 32

Renter kan efter den amerikanske DBO beskattes med 15 % i kildestaten. Den tyske og schweiziske tillader kun, at renter beskattes ved modtageren. Den tyske og schweiziske er på dette punkt mere fordelagtig i forhold til den amerikanske, så her vil dansk/amerikanske renteoverførsler kunne opnå fordele ved at anvende treaty shopping.

Den amerikanske DBO har indsat en artikel omkring begrænsninger i overenskomstfordele, som de andre ikke har. Den tyske har en artikel omkring forskning i kulbrinte og den schweiziske DBO har 3 år til at indbringe en sag for domstolene (mod OECD's 2 år).

9 Konsekvenser ved treaty shopping

Det er ulovligt at anvende treaty shopping til skatteundgåelse. Grænsen mellem lovlig og ulovlig skatteplanlægning er svær at skelne. Der er ikke lavet en skarp adskillelse af de to slags skatteplanlægning³⁴⁸. Virksomhederne vil ofte forsøge at planlægge deres skattebetalinger, således den minimeres, herunder at finde smuthuller i lovgivningerne/overenskomsterne. Skattemyndighederne har en interesse i at beholde skattebetalingerne i landet og vil derfor forsøge at lukke smuthuller.

For selskaber er treaty shopping en fordel, da de kan minimere deres skat og derved opnå et større resultat. Det er derimod en ulempe for staterne, da anvendelsen af treaty shopping jo minimere skattebetalingen og derved statens indtægter. Den skattebetaling, som undgås i en stat, flyttes nogle gange til andre stater. I sådanne tilfælde vil treaty shopping være en ulempe for den første stat, men en fordel for den anden stat. Den manglende indtægt til staten er grunden til, at der indføres anti-treaty shopping regler, da den manglende indkomst betyder, at staten må minimere sine omkostninger eller hæve skatten for resten. Ikke alle lande ser treaty shopping som værende skadelig, nogle europæiske lande, som eksempelvis Holland og Storbritannien opfordre oprettelsen af conduit selskaber, da disse også medfører noget positivt til bl.a. økonomien og det sociale³⁴⁹.

Når nogle selskaber forsøger at udnytte loven og anvende de smuthuller, de kan, resulterer det i strammere regler, som så går ud over andre selskaber. Eksempelvis giver den tyske

³⁴⁸ Panayi, Christiana HJI side 75

³⁴⁹ Panayi, Christiana HJI: Treaty shopping and other tax arbitrage opportunities in the European union: A reassessment – part 2: side 147

regel om mere oplysningspligt, når selskaber handler med lavskattelande, ekstra unødvendigt arbejde til selskaber, der handler med lavtskattelande af andre grunde end skatteundgåelse.

Når selskaber ikke betaler skat, for eksempel ved hjælp af treaty shopping, mister staten skatteindtægter. Når staten mangler skatteindtægter fra selskaber, må den finde smuthullet i lovgivningen og forsøge at lukke det. I mange tilfælde vil det medføre en stramning af reglerne..

Renter kan skyldes finansiering, men kan også anvendes til at flytte indkomst til andre lande. Dette har resulteret i strammere regler for rentefradrag³⁵⁰.

10 Konklusion

Der er mange internationale selskaber, der ikke betaler skat i Danmark, hvilket er et problem, som fører til besparelser i den offentlige sektor. Skatteministeriet har lige udgivet en handlingsplan, som blandt andet ser på anvendelsen af renter mellem koncernforbundne selskaber. Dette giver stramninger på renteområdet, med renteloft.

Treaty shopping er en måde, hvorpå selskaber kan minimere deres skattebetaling. Dette opnås ved at anvende Dobbeltbeskatningsoverenskomster (DBO'er), som deres land ikke er deltager i. Ved at indsætte et ekstra selskab, som anvendes som conduit, til at overføre penge mellem selskaber så mest muligt af indtægten beskattes i de lande, som har den mindste skatteprocent. DBO'er anvender lempelse for at fjerne dobbeltbeskatning, enten exemption eller credit.

For de enkelte lande betyder dette, at landene ikke får så stor en skatteindbetaling, som de ville have fået, hvis der ikke anvendes treaty shopping. For at stoppe dette er det ofte nødvendigt med stramninger i lovgivningen i de lande, som mister skattebetalingen. Det er ikke alle lande, som er interesseret i at forhindre treaty shopping. Lande, som anvendes til conduit selskaber og hvor DBO'en ikke lemper beskatningen til 0 %, får en fordel. De modtager skattebetalinger fra conduit selskaberne, som de ellers ikke ville have modtaget.

³⁵⁰ Skatteministeriets handlingsplan for beskatning af multinationale selskaber 2010 side 30

Datterselskaber er den bedste struktur til anvendelse af treaty shopping. Fordi datterselskaber er selvstændige skatteobjekter og profitten forbliver i koncernen ved overførsel af profitten. Renter og royalties giver den skattemæssige største fordel ved anvendelse af treaty shopping, da disse giver fradrag til forskel fra udbytte. Renter og Royalties kræver en større organisering, da det kræver oprettelse af lån eller udlejning af immaterielle aktiver. Udbytte er derfor den nemmeste måde at overføre profit mellem selskaber. Selskaber kan ved hjælp af treaty shopping minimere sin beskatning ved at finde DBO'er med lempeligere beskatning. Selvom der ikke kan findes DBO'er med skattefrit udbytte, kan det stadig være fordelagtigt for højtbeskattede lande at anvende treaty shopping. Da anvendelse af lavtbeskattede landes overenskomster kan minimere beskatningen for højtbeskattede lande.

DBO'erne er oprettet for at fremme incitamentet for at handle over grænserne. Reglerne skal gøre det gunstigt at handle over grænserne, men skal samtidig udformes så reglerne ikke kan misbruges. DBO'erne skal være så lempelige, at det indbyder til handel med andre lande, men ikke så lempelig at det opfordrer til treaty shopping. Når reglerne strammes for at minimere mulighederne for treaty shopping, skal de ikke strammes så meget, at det forhindrer den lovlige anvendelse af overenskomsterne. Reglerne skal også være overskuelige, at selskaberne kan følge dem.

Fordelene ved DBO'er er, at selskaberne undgår at blive dobbeltbeskattet. De indeholder desuden regler for, hvordan beskatningen skal fordeles mellem staterne. Landene skal derfor ikke aftale fordelingen, hver gang et selskab vil handle på tværs af grænserne. Ulemperne er at disse overenskomster også kan anvendes til at undgå at betale skat til bestemte lande. Det er oftest lande med høje skatteprocenter, der bliver "snydt" for skattebetalinger. Lande med de lave skatteprocenter kan opnå fordele ved treaty shopping.

Der er flere måder at forhindre denne form for skatteundgåelse. Det kan både løses ved hjælp af landenes interne love eller de internationale regler, som eksempelvis gennem DBO'erne. En måde at forhindre treaty shopping på var at ophæve DBO'er med skattely-lande. Det har både Amerika og Danmark gjort. Amerika anvender LOB-bestemmelser for

at undgå treaty shopping. LOB-bestemmelser er begrænsninger på overenskomstfordelene. De indgår ikke nye DBO'er uden, at de indeholder LOB-bestemmelser.

En anden måde at undgå treaty shopping på, er ved at se på, hvem der er den retmæssige ejer af udbetalingen. Ville den retmæssige ejer kunne modtage udbetalingen på samme vilkår, hvis udbetaler betalte direkte til den retmæssige ejer. Schweiz ser på, om virksomhedsstrukturen, er i overensstemmelse med virksomhedens mål eller den almindelige praksis på området. Er strukturen valgt på grund af skattefordele og kan selskabet opnå skattefordele, tillades lempelse ikke i skatten ifølge den interne lov i Schweiz. Tyskland har en lignende regel. De ser på, om conduit selskabet, udelukkende er oprettet for skattefordele ved at se på conduit selskabets aktiviteter.

Det, der gør det svært at lovgive imod treaty shopping, er, at det kun skal udelukke ulovlige handlinger. Ved for eksempel at ophæve DBO'er med skattely-lande giver det ulemper for de selskaber, der anvender DBO'erne til det, de blev oprettet for. Treaty shopping kan godt påvirke beskatningen, da landene for at undgå treaty shopping strammer reglerne, som kan betyde højere beskatning. De steder hvor landene for at undgå treaty shopping ophævede DBO'erne, giver risiko for dobbeltbeskatning.

Danmark har nogle interne regler som skal hjælpe med at begrænse treaty shopping. Eksempelvis rentefradragsbegrænsninger og regler mod double dip. Der er ikke oprettet specielle anti-treaty shopping regler. Det har påvirket nogle af de DBO'er, som Danmark har indgået. I DBO'en mellem Danmark og Amerika er der indsat LOB-bestemmelser ligesom i Amerikas andre DBO'er. Dem, der vil anvende overenskomsten, skal være hjemmehørende i enten Danmark eller Amerika og opfylde nogle betingelser i forhold til ejerskab. Den Dansk/schweiziske DBO indeholder en strammere oplysningspligt. Selskaberne skal frembringe oplysninger selv om selskabet ikke selv har brug for disse.

11 Litteraturliste

11.1 Bøger

- Becker, Helmut og Wurm, Felix J.: Treaty Shopping – An Emerging Issue and its Present Status in Various Countries, 1988,
- Bennett, Tim: International initiatives affecting financial havens, 2002, second edition, Tolley LexisNexis.
- Gam, Henrik, Hansen, Jens Holger Helbo og Kriegbaum, Knud Erik: International beskatning – en introduktion, 2007, 2. udgave, Forlaget Thomson.
- Hilling, Maria: Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market, 2005, Jönköping international business school.
- Michelsen, Aage: International skatteret, 2003, 3. udgave, Forlaget Thomson GadJura.
- Panayi, Christiana HJI: Double Taxation, Tax Treaties, Treaty-Shopping and the European Community, 2007, KLUWER LAW INTERNATIONAL
- Renger, Stefan: Treaty shopping – Die neue Rechtsprechung zur Nutzung von Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Vereinbarkeit mit EU-Recht, 2008, 1. oplag, Salzwasser verlag.
- Vinter, Nikolaj og Werlauff, Erik: Dansk og international koncernret og koncernskatteret, 2005, 1. udgave, Forlaget Thomson GadJura
- Winter-Sørensen, Niels, Pedersen, Jan, Siggaard, Kurt, Bundgaard, Jakob, Jeppesen, Inge Langhove, Kerzel, Malene og Pedersen, Susanne: Skatteretten 3, 2009, 5. udgave, THOMAS REUTERS.

11.2 Dobbeltbeskatningsoverenskomster:

OECD's modeloverenskomst 2008

Bekendtgørelse af overenskomst af 22. november 1995 mellem Kongeriget Danmark og Forbundsrepublikken Tyskland til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter og for så vidt angår skatter i boer, af arv og af gave samt vedrørende bistand i skattesager.

Bekendtgørelse af overenskomst af 19. august 1999 mellem regeringen i Kongeriget Danmark og regeringen i Amerikas Forenede Stater til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskeer.

Bekendtgørelse af protokol af 11. marts 1997 til ændring af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz.

L 17 Lov om indgåelse af protokol om ændring af overenskomst mellem Danmark og Schweiz til undgåelse af dobbeltbeskatning vedrørende skatter af indkomst og formue

L 30: Vedtaget Forslag til lov om indgåelse af protokol om ændring af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Amerikas Forenede Stater.

Lov om indgåelse af protokol om ændring af overenskomst mellem Danmark og Schweiz til undgåelse af dobbeltbeskatning vedrørende skatter af indkomst og formue, 21. august 2009.

11.3 Skat:

Indeholdelse af udbytteskat vedrørende udbytte til udenlandsk moderselskab, 3. marts 2010, j.nr.09-01478, LSR2010.09.01478 – SKM2010.268.LSR – TfS 2010, 502.

Skatteministeriets handlingsplan for beskatning af multinationale selskaber, 9. juni 2010, j.nr. 2010-402-0009.

Nationalregnskabsopgørelse af de samlede skatter og afgifter:
[http://www.skm.dk/tal_statistik/skatter og afgifter/462.html?rel](http://www.skm.dk/tal_statistik/skatter_og Afgifter/462.html?rel) 10/6 2010

11.4 Artikler:

Anouc van den Berg van SAparoea: Optimizing the interest deduction rules – a never-ending story, European taxation Volume 49 – number 1 – 2009.

Banner-Voigt, Erik: Udlandsnyt – Schweiz, Revision & Regnskabsvæsen, nr. 4 – April 2008

Banner-Voigt, Erik: Udlandsnyt – Tyskland – udbytte til schweizisk aktionær, Revision & Regnskabsvæsen, nr. 10 – oktober 2009.

Banner-Voigt, Erik: Udlandsnyt – EU – Ubyttekildeskat, Revision & Regnskabsvæsen, nr. 12 – December 2009.

Banner-Voigt, Erik: Udlandsnyt – Tyskland – mellemholdingselskaber, Revision & Regnskabsvæsen, nr. 9 - September 2010.

Bundgaard, Jakob og Schmidt, Peter Koerver: Dobbeltbeskatningsoverenskomster og skatteundgåelse – anvendelse af værnsregler,
<http://portal.magnus.dk/Home/Aktuelt/Maanedens%20Fokus.aspx?artikel={3803C63...>

- Canizales, Elizabeth, Tonkovich, Julia og Jackson, Stephen F.: 2008 United States Income Tax Treaty Update, Corporate Business Taxation Monthly, April 2009.
- Ditsch, Stefan og Zuber, Barbara: Germany
- Dr. Eckl, Petra: Germany: The annual tax at 2009, European taxation, volume 49 – number 3 – 2009.
- Dr. Eckl, Petra: Tightening of the German Anti-Treaty-Shopping Rule, European taxation, volume 47 – number 3 – 2007.
- Heuberger, Retu og Oesterhelt, Stefan, Switzerland to adopt OECD standard on exchange of information, European taxation, volume 50 – 2/3 – 2010.
- Jung, Marcel R.: Art. 15 of the Switzerland-EC savings tax agreement: Measures equivalent to those in the EC parent-subsidiary and the interest and royalties directives – A swiss perspective, European taxation, volume 46 – number 3 – 2006.
- Kalundborg Folkeblad: Multinationale skattesmek, 12. april 2010
- Lauesen, Niels: Referat af afgørelser fra statsskattedirektoratet – afslag på ansøgning om sambeskatning af selskaber (360-4419-782), Revision & Regnskabsvæsen 1984.
- Lund, Michael: Historisk: McDonald's betaler skat, Politikken, søndag den 18. april 2010
- Nielsen, Karen: Danmark er internationalt skattely, Penge, 6. juni 2010.
- Panayi, Christiana HJI: Treaty shopping and other tax arbitrage opportunities in the European Union: A reassessment – part 2, European taxation, volume 46 – number 4 – 2006.
- Phil, Lene: De skattemæssige konsekvenser for selskaber af opsigelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med Frankrig og Spanien, Revision & Regnskabsvæsen, nr. 1 – Januar 2009.
- Reinarz, Peter: Switzerland – Treaty shopping and the swiss withholding tax trap, European taxation, Volume 41 - number 11 - 2001.
- Revitax, Tysk kildeskat på udbytte: Revifaxen nyhedsbrev om skatter og afgifter, Nr. 795 1/10 2009.
- Skovgaard, Lars Erik og Benson, Peter Suppli: Multinationale giganter skal jages, Berlingske tidende den 27. marts 2010.
- Webb, Nicholas C.: Tax Management International Forum Discusses Treaty Shopping and Cross-Border Asset Acquisitions, Tax Management International Journal, 9. januar 2009, Vol. 38, issue. 1.

Weizman, Leif: Treaty shopping, Revision & Regnskabsvæsen – Tidsskrift for erhvervs-
økonomi og skatteforhold, Nr. 5 – maj 1989.

11.5 Andet:

21-søndag den 11. april 2010

Cadbury schweppes dommen C-196/04

Corporate inversion transactions: tax policy implications, Office of tax policy department
of the treasury, may 2002. <http://www.treas.gov/press/releases/docs/inversion.pdf>

Corporate tax rates 2010, international tax, Deloitte.

Den store Danske – Gyldendals åbne encyklopædi: skattely

DR nyhederne Penge: Leverandør til staten betaler ikke skat, 12. april 2010

Gyldendals røde ordbog: Engelsk – Dansk, 12. udgave, 5. oplag 2001.

Kildeskatteloven

Ligningsloven § 33 D

Selskabsskatteloven

Statsskatteloven

Wikipedia: Velfærdsstat 12. april 2010.