

  
Skatteministeriet

**Notat**

22. november 2017  
J.nr. 2017-3947

Kontor: Proces og  
Administration

Initialer: DB ABL

## Revideret grund- og nærhedsnotat til Folketingets Europaudvalg

Forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, KOM(2017) 335.

### 1. Resumé

*Kommissionen har 21. juni 2017 fremsat forslag til ændring af Rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet (DAC).*

*Kommissionens forslag vil medføre, at medlemsstaterne skal indføre regler, der forpligter skatterådgivere til at indberette oplysninger til de relevante nationale skattemyndigheder om grænseoverskridende ordninger, fx forretningsmodeller eller transaktioner. Ordningerne skal indberettes, hvis de på baggrund af en række foruddefinerede kendetegn (såkaldte "hallmarks"), vurderes at have som primært formål at facilitere skatteundgåelse. Det foreslås derudover, at EU-landenes nationale skattemyndigheder automatisk udveksler de modtagne oplysninger indbyrdes.*

*Af Kommissionens forslag fremgår endvidere, at medlemsstaterne skal fastsætte sanktioner ved manglende eller mangelfuld indberetning af oplysninger, som er omfattet af nærværende oplysningspligt.*

*Regeringen ser positivt på forslaget. Forslaget er på linje med regeringens politiske aftale med alle Folketingets partier om styrket indsats mod international skatteunddragelse, hvor der bl.a. bliver sat fokus på skatterådgiveres ansvar.*

### 2. Baggrund

I globalt regi har der gennem de senere år været stor fokus på at bekæmpe skatteundgåelse, og OECD og G20 færdiggjorde i november 2015 de såkaldte BEPS-anbefalinger ("Base Erosion and Profit Shifting") om bekæmpelse af skatteundgåelse. Resultatet af arbejdet i form af anbefalinger/handlingspunkter kan opdeles i tre kategorier. Den første gruppe af resultater er dem, hvor landene er blevet enige om en minimumsstandard, som landene forpligter sig til at overholde. Den anden gruppe af resultater er dem, hvor landene er enige om en fremtidig fælles tilgang til problemstillingen. Den fælles tilgang betyder, at der er enighed om, at lande, der ønsker at lave nye skatteregler, bør følge den beskrevne fælles tilgang. Den tredje gruppe er dem, hvor landene har beskrevet bedste praksis. I den sidste kategori falder bl.a. anbefaling nr. 12, der nærmere beskriver en rammemodell for en tidlig oplysningspligt for visse grænseoverskridende ordninger.

Kommissionen har ligeledes stort fokus på generelt at sikre mere fair og effektiv selskabsbeskatning og fremlagde senest i juli 2016 en meddelelse herom. Her meddelte Kommissionen bl.a., at den ville overveje, hvordan tilsyn med og transparens omkring skatterådgivere kunne øges. I november 2016 lancerede den en høring herom. Kommissionens forslag af 21. juni 2017 er inspireret af OECD/G20's BEPS anbefaling nr. 12, og er endnu et led i arbejdet med at implementere BEPS-anbefalingerne i EU.

I Danmark indgik alle Folketingets partier 17. maj 2017 en aftale om styrket indsats mod international skatteunddragelse. Et element i aftalen er øget fokus på skatterådgiveres ansvar. Der skal i den forbindelse bl.a. ses på muligheden for at indføre en indberetningspligt for skatterådgivere. Dette arbejde ventes færdiggjort i slutningen af 2017.

At der i Danmark og EU nu ses nærmere på, hvordan transparens omkring skatterådgivere kan øges, skyldes bl.a. nylige lækagesager, som fx ”Panama Papers”-sagen. Nærmere analyser af sagen peger bl.a. på, at skatterådgivere spiller en vigtig rolle heri ved at rådgive om – og bidrage til at implementere – ordninger, der gør brug af skattely. Sagerne har derfor i særlig grad understreget behovet for mere gennemsigtighed i forhold til, hvorledes skatterådgivere faciliterer skattemæssige ordninger til klienter, der har til formål at fremme skatteundgåelse.

Forslaget er fremsat med hjemmel i TEUF artikel 115 og skal behandles efter den særlige lovgivningsprocedure, som kræver enstemmighed i Rådet og høring af Europa-Parlamentet og Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg.

### 3. Formål og indhold

Kommissionens forslag indebærer konkret, at medlemsstaterne skal indføre regler, der forpligter rådgivere<sup>1</sup> til at indberette oplysninger om bestemte grænseoverskridende ordninger<sup>2</sup> til de relevante skattemyndigheder i den medlemsstat, hvor kunden er beliggende. Oplysningerne skal herefter udveksles automatisk mellem EU-landenes skattemyndigheder.

Formålet er at sikre, at der gennem en indberetningspligt på et tidligt tidspunkt kan identificeres og kastes lys over grænseoverskridende ordninger der vurderes at have som primært formål at facilitere skatteundgåelse. Formålet er endvidere at give Kommissionen og medlemsstaterne et oplysningsgrundlag, som kan danne grundlag for nye lovgivningstiltag med henblik på fremadrettet at lukke smuthuller i lovgivningen for sådanne ordninger. Målet er i øvrigt, at forslaget skal have en præventiv effektiv, idet den foreslåede indberetningspligt kan virke afskrækkende for dem, der overvejer at etablere grænseoverskridende ordninger med henblik på skatteundgåelse.

<sup>1</sup> Ifølge direktivudkastet er en rådgiver enhver fysisk eller juridisk person, der udvikler, markedsfører, organiserer eller gennemfører implementeringen af de skattemæssige elementer i en grænseoverskridende ordning, fx en forretningsmodel eller en transaktion.

<sup>2</sup> Med grænseoverskridende skatteordninger forstås fx transaktioner, forretningsmodeller eller skattekonstruktioner der kan have en skattemæssig indvirkning på mere end ét land og mindst ét EU-land, eller som involverer parter med aktiviteter i mere end ét land, og mindst ét EU-land. Med land menes formelt set jurisdiktion, da der fx i UK er flere skattejurisdiktioner.

Indberetningspligten vil omfatte grænseoverskridende ordninger, der på baggrund af en række foruddefinerede kendetegn (såkaldte ”hallmarks”), vurderes at have som primært formål at facilitere skatteundgåelse.

Kommissionens forslag indeholder en liste med konkrete kendetegn, som beskrives i *bilag 1*. Kendetegnene har til formål at identificere skatteundgående adfærd, og er bl.a. baseret på de oplysninger om skatteundgåelsesteknikker, der er kommet frem som følge af forskellige lækagesager, fx senest Panama-Papers. Eksempler på kendetegn kan være, at ordningerne indeholder fortrolighedsklausuler, eller at skatterådgiverens aflønning afhænger af den skattemæssige fordel klienten opnår, som følge af rådgivningen. Forslaget giver Kommissionen delegerede beføjelser til løbende at opdatere listen af konkrete kendetegn i lyset af mulig ny information om skatteundgåelsesteknikker.

Er mindst ét sådan kendetegn til stede i ordningen, skal den indberettes. Indberetningspligten omfatter oplysninger om rådgiverens og skatteyderens (klientens) identitet samt nærmere oplysninger om indholdet af den konkrete grænseoverskridende ordning, fx hvilke medlemsstater den vedrører.

For så tidligt som muligt at kunne opdage og derved sætte ind over for skattemæssige ordninger, som har til formål at facilitere skatteundgåelse, foreslås det, at indberetningspligten i udgangspunktet indtræder, inden den pågældende ordning tages i brug. Kommissionen foreslår på den baggrund, at rådgiverens indberetningspligt forfalder 5 dage efter, at ordningen er blevet gjort tilgængelig for skatteyderen (der vil typisk gå et stykke tid mellem, at ordningen bliver gjort tilgængelig for skatteyderen, til at den tages i brug).

I de tilfælde hvor rådgiveren ikke kan afgive oplysningerne, fx som følge af tavshedspligt eller som følge af, at rådgiveren ikke er til stede i EU, vil oplysningspligten påhvile skatteyderen. Det gælder også i de tilfælde, hvor der ikke er nogen selvstændige skatterådgivere involveret i etableringen af en grænseoverskridende ordning, fordi en skatteyder selv udtænker og gennemfører denne.<sup>3</sup> Oplysningsfristen er da 5 dage fra det tidspunkt, ordningen tages i brug.<sup>4</sup>

Med henblik på at sikre størst mulig vidensdeling om de indberettede oplysninger om de anmeldte grænseoverskridende ordninger foreslår Kommissionen, at oplysningerne bliver genstand for automatisk udveksling mellem medlemsstaters nationale skattemyndigheder. Kommissionen foreslår, at dette sker ved, at de enkelte medlemsstater i forbindelse med modtagelsen af oplysningerne indsender disse til en central database, hvorfra de andre medlemsstaters nationale skattemyndigheder og delvist Kommissionen, kan få adgang til disse.

---

<sup>3</sup> Eksempelvis en virksomhed, som gennem sine egen, interne rådgivningsafdeling har designet den pågældende forretningsmodel

<sup>4</sup> Baggrunden for denne forskel i tidspunktet for indberetningspligtens indtræden er ikke nærmere uddybet i forslaget.

Endelig foreslår Kommissionen, at medlemsstaterne fastsætter de nødvendige bestemmelser om sanktioner for overtrædelse af de nationale bestemmelser, der er vedtaget i medfør af direktivforslaget.

Det bemærkes at der er tale om et minimumsdirektiv. EU-landene kan fx nationalt fastlægge yderligere kendetegn, der skal udløse indberetningspligt, hvis de ønsker dette.

#### **4. Europa-Parlamentets udtalelser**

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

Der foreligger endnu ikke en udtalelse fra Europa-Parlamentet.

#### **5. Nærhedsprincippet**

Kommissionen udtaler, at regulering mod skatteundgåelse ikke kan blive effektiv, hvis denne alene finder anvendelse på et rent nationalt niveau. Dette skyldes, at en væsentlig del af de forretningsmodeller og strukturer, som har til hensigt at facilitere skatteundgåelse består af et grænseoverskridende element. Behovet for en samlet indsats på fællesskabsniveau med henblik på at styrke kampen mod skatteundgåelse kan derfor ifølge Kommissionen med fordel suppleres de eksisterende initiativer på området, herunder især inden for rammerne af DAC. Behovet for en samlet indsats på fællesskabsniveau bestyrkes ifølge Kommissionen yderligere af, at de initiativer, der indtil videre er blevet taget på nationalt niveau, kun i begrænset omfang har vist sig at være effektive.

I lyset heraf har det indre marked brug for en robust mekanisme til på en konsistent og ensartet måde at imødegå smuthullerne og afhjælpe eksisterende fordrejninger ved at sikre, at skattemyndighederne modtager passende oplysninger i tide om potentielt aggressiv skatteplanlægning med grænseoverskridende konsekvenser.

Henset til at obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger har til formål at oplyse skattemyndighederne om grænseoverskridende forretningsmodeller, der således vedrører mere end blot én medlemsstats jurisdiktion, er det nødvendigt at udmønte initiativet på EU-niveau for dermed at sikre en ensartet tilgang til bekæmpelsen af skatteundgåelse. Såfremt en sådan indsats alene gennemføres isoleret hos de enkelte medlemsstater, vil dette kunne skabe et kludetæppe af usammenhængende indberetningsordninger og dermed også en skævvridning i regelgrundlaget på tværs af EU.

Selv i de tilfælde, hvor det alene er en enkeltstående medlemsstat, der bliver udsat for skatteundgåelse, og hvor forretningsmodellens grænseoverskridende element vedrører den pågældende medlemsstat og et tredjeland, vil et sådan arrangement potentielt kunne fordreje det indre markeds funktion, idet de strukturelle forudsætninger for det indre marked kan få en afsmittende effekt på de øvrige medlemsstaters forhold. Et grænseoverskridende, potentielt skatteundgående arrangement, der vedrører én medlemsstat, påvirker således ifølge Kommissionen reelt alle medlemsstater i fællesskabet.

At overlade reguleringen af bekæmpelse af skatteundgåelse til individuelle nationale initiativer ville betyde en differentieret tilgang til indsatsen på området. Dilemmaet bestyrkes ifølge Kommissionen yderligere af, at OECD/G20's rammemodel for oplysningspligt i BEPS Action 12 ikke er en egentlig mindstestandard for en indberetningsordning. Hvis de enkelte medlemsstater dermed konsekvent og alene etablerer en national model for oplysningspligt der følger forudsætningerne for denne rammemodel, vil dette kunne indebære væsentligt forskellige ordninger for oplysningspligt på tværs af EU. Af samme årsag, vil ét samlet regelsæt og én fælles standard igennem EU-regulering ifølge Kommissionen skabe den bedste og mest konsekvente platform til at adressere nærværende problemstilling om skatteundgåelse på en ensartet måde.

Ifølge Kommissionen vil et initiativ om oplysningspligt på EU-niveau således alt andet lige give et større potentiale sammenlignet med evt. enkeltstående initiativer, som alene gennemføres af enkelte medlemsstater. Dette skyldes, at en fælles indberetningsmodel i videre omfang vil kunne facilitere, at der på tværs af EU's medlemsstater vil kunne udveksles oplysninger om potentielle forretningsmodeller og koncepter, der har til formål at facilitere skatteundgåelse. De enkelte medlemsstaters nationale skattemyndigheder vil dermed i videre omfang kunne få et fuldt overblik over virkningen af grænseoverskridende transaktioner. Ifølge Kommissionen er fællesskabsretten således en bedre platform til at sikre effektiviteten og fuldstændigheden i et system for oplysningspligt.

Den danske regering vurderer at forslaget er i overensstemmelse med nærhedsprincippet, fordi grænseoverskridende skatteundgåelse bedst bekæmpes på EU-niveau og internationalt. Gennem fælles regler for oplysningspligt vil man kunne forhindre en skævvridning af konkurrencen, og man vil kunne undgå smuthuller for skatteundgåelse, der kan opstå ved forskellig implementering af BEPS-anbefalingerne EU-landene imellem. Både kampen mod skatteundgåelse og det indre marked sikres derfor bedst ved et fælles regelsæt for indberetningspligt for skatterådgivere. Endvidere vil der gennem regler om udveksling af de modtagne oplysninger mellem medlemsstaterne kunne opnås et større vidensniveau i de enkelte medlemsstater, end der kan opnås gennem nationale regler, hvormed et fælles regelsæt vil være mere effektiv til at bekæmpeskatteundgåelse end nationalt baserede regelsæt.

## **6. Gældende dansk ret**

Forslaget berører regelområder, som i dag ikke er reguleret ved national lovgivning.

## **7. Konsekvenser**

### Lovgivningsmæssige konsekvenser

Såfremt forslaget gennemføres, vil de standarder, der fremgår af nærværende forslag, skulle implementeres i dansk ret. Der skal således i Skattekontrolloven indføres en indberetningspligt i forhold til udveksling af de oplysninger, som nærmere fremgår af direktivforslaget, ligesom der skal fastsættes relevante sanktioner for overtrædelse af den nævnte indberetningspligt.

### Økonomiske konsekvenser

#### *Statsfinansielle konsekvenser*

Det er ikke umiddelbart muligt at lave et nærmere skøn over de statsfinansielle konsekvenser af forslaget.

I det omfang forslaget har en afskrækkende effekt på fysiske og juridiske personer, der ellers ville have indgået i skatteundgåelse, vil det kunne medføre et merprovenu. Såfremt forslaget medfører indsigt i specifikke grænseoverskridende ordninger, der derefter giver anledning til indførelse af fx nye værnsregler, vil det umiddelbart kunne have positive statsfinansielle konsekvenser. Konsekvenserne vil dog blive vurderet nærmere i forbindelse med fremlæggelsen af eventuelle forslag.

Ifølge Kommissionens forslag ventes der ikke betydelige omkostninger forbundet med udvekslingen af information medlemslandene imellem, da der i høj grad vil kunne gøres brug af eksisterende IT-løsninger til udveksling af skatteinformation i EU. Ifølge Kommissionen ventes begrænsede administrative byrder for skattemyndighederne til at håndtere indberetningspligten nationalt.

#### *Erhvervsøkonomiske konsekvenser*

Afhængigt af det endelige forslags indhold kan initiativet indebære administrative byrder for erhvervslivet, idet reglerne i videre omfang vil forpligte især rådgivere til at indberette bestemte typer af oplysninger til medlemsstaternes nationale skattemyndigheder. Kommissionen forventer, at byrderne vil være begrænsede, bl.a. fordi de især falder på skatterådgivere, der netop er specialiserede i at sikre overholdelse af skattereglerne. Derudover er det søgt gjort klart, hvem indberetningspligten falder på for at undgå dobbelt-indrapportering (og smuthuller). Endelig ventes det, at skatterådgivere typisk vil kunne opfylde indberetningspligten ved at indberette de referater af skatteordninger, som de ofte markedsfører til skatteydere.

Erhvervsstyrelsens Team Effektiv Regulering (TER) har vurderet, at direktivforslaget vil medføre administrative konsekvenser under 4 mio. kr. årligt.

#### *Samfundsøkonomiske konsekvenser*

De samfundsøkonomiske konsekvenser ventes at være positive, da forslaget medvirker til at mindske grænseoverskridende skatteundgåelse uden at skabe uforholdsmæssig store erhvervsøkonomiske eller administrative byrder.

## **8. Høring**

Direktivforslaget blev 30. juni 2017 sendt i høring hos:

Advokatrådet, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, ATP, Borger- og Retssikkerhedschefen i SKAT, CEPOS, Cevea, Danmarks Rederiforening, Dansk Aktionærforening, Dansk Byggeri, Dansk Ejendomsmæglerforening, Dansk Erhverv, Dansk Industri, Danske Advokater, Datatilsynet, Erhvervsstyrelsen - Team Effektiv Regulering, Finans Danmark, Foreningen Danske Revisorer, Forsikring og Pension, FSR Danske Revisorer, ForsikringsFondsBranchen, Justitia, Kraka, Landsskatteretten, Mellempfolkeligt Samvirke, Skatteankestyrelsen, SFR Skattefaglig Forening

Der blev anmodet om bemærkninger senest den 14. august 2017.

Endvidere er Skattelovrådet, som led i sit arbejde med at undersøge behovet for en skærpelse af skatterådgiveres ansvar, blevet præsenteret for direktivforslaget med henblik på afgivelse af bemærkninger.

Advokatrådet, Dansk Erhverv, DI og FSR – danske revisorer har i forbindelse med høringen sendt bemærkninger til høringen. Høringssvarene er resumeret i det følgende.

Advokatrådet noterer sig, at direktivudkastets art. 8aaa, stk. 2, fastslår, at kravet om oplysningspligt til skattemyndighederne ikke gælder for rådgivning, som er omfattet af tavshedspligten mellem advokater og klienter. Advokatrådet finder det afgørende for direktivets overensstemmelse med grundlæggende principper i retsstaten, at ovennævnte undtagelsesbestemmelse er til stede i det endelige direktiv og forventer, at Skatteministeriet vil arbejde herfor.

Dansk Erhverv giver udtryk for bekymring over, at direktivforslaget er for vidtgående, og indstiller i den forbindelse, at der arbejdes for, at nå målet med direktivforslaget uden at pålægge erhvervslivet og rådgivere nye byrder.

Danske Advokater kan tilslutte sig Advokatrådets bemærkninger i forhold til direktivudkastets art. 8aaa, stk. 2. Danske Advokater bemærker endvidere, at der i direktivforslaget ikke er nogen nærmere angivelse af, hvad der skal forstås med begrebet ”potentielt aggressive skatteplanlægningsordninger”, jf. direktivforslagets art. 23aa.

Danske Advokater finder det i øvrigt generelt uheldigt, at der i Kommissionens forslag og arbejdsrapporter anvendes flere forskellige begreber, som ”tax avoidance”, ”tax evasion” og ”Potentially aggressive tax planning arrangements” uden en nærmere definition.

Danske Advokater opfordrer endelig Skatteministeriet til i den videre proces at arbejde for, at retsstillingen for skatteyderne m.fl. afklares gennem en begrebsafklaring, og at retssikkerheden forbedres.

DI giver udtryk for, at direktivforslaget overordnet ikke er tilstrækkeligt målrettet, og at det derved vil medføre et betydeligt unødvendigt spild af administrative ressourcer i virksomhederne og skattemyndighederne. DI bemærker i øvrigt, at det generelt bør overvejes at begrænse indberetningspligten til tilfælde, hvor en ordnings eller en række ordningers primære formål er at opnå en skattefordel. DI anfører, at den væsentligste udfordring i det aktuelle forslag er, at de anvendte kriterier (”kendetegn”), som fastlægger de ordninger, der skal indberettes til skattemyndighederne, er udformet meget bredt og at disse vil omfatte almindelige forretningsdrevne dispositioner.

Det er i øvrigt DI's opfattelse, at de allerede vedtagne tiltag i høj grad styrker landenes muligheder for at føre kontrol med andre landes skattepraksis og internationale virksomheders skatteforhold.

Endelig anfører DI, at det for driftsvirksomhederne er væsentligt, at indberetningspligten som udgangspunkt påhviler rådgiverne, der er nærmest til at vide, om en ordning er indberetningspligtig.

FSR – Danske Revisorer er overordnet af den opfattelse, at obligatorisk indberetning af aggressive grænseoverskridende ordninger vil kunne være et effektivt værktøj til at bekæmpe udhuling af medlemslandene skattegrundlag ved brug af sådanne ordninger. Ifølge FSR – Danske Revisorer er det foreliggende direktivforslag imidlertid alt for bredt og uklart formuleret og bør derfor ændres væsentligt. FSR – Danske Revisorer forholder sig principielt kritisk til, at der indføres direktiver med potentiale til at indebære væsentlige byrder og omkostninger for såvel myndigheder som virksomheder, uden at der skabes klare rammer for indholdet af direktiverne.

FSR – Danske Revisorer anfører endvidere, at direktivudkastet, udover at medføre byrder og usikkerhed for danske virksomheder, rådgivere og skattemyndigheder, i sin nuværende form med stor sandsynlighed vil føre til en meget uensartet praksis i de enkelte medlemslande grundet sin alt for brede og uklare form. Det er ifølge FSR – Danske Revisorer derfor helt nødvendigt, at direktivet omskrives, således at der kommer en meget bedre balance imellem på den ene side, hvad der skal indberettes og på den anden side direktivets formål.

FSR's bemærker endvidere, at det efter FSR's opfattelse er nærliggende, at indberetningsforpligtelsen placeres på den, der gør brug af rådgivningen (i de fleste tilfælde virksomhederne). Hermed vil man efter FSR's opfattelse sikre en entydig placering af indberetningsforpligtelsen.

Skatteovrådet er generelt positiv overfor tiltag, som kan bidrage til at styrke kampen mod international skattely og skattemyndighedernes mulighed for at gennemføre en effektiv skattekontrol. Formålet med EU-Kommissionens direktivforslag er generelt med til at understøtte disse målsætninger, og kan bidrage til at sikre medlemsstaternes skattegrundlag mod aggressiv, grænseoverskridende skatteplanlægning.

Kommissionens direktivforslag har imidlertid efter Skatteovrådets opfattelse på en række punkter behov for at blive mere målrettet og præciseret med henblik på at skabe større klarhed omkring forslagens rækkevidde og indhold. En sådan yderligere kvalificering er efter Skatteovrådets opfattelse af afgørende retssikkerhedsmæssig betydning, idet et uklart regelgrundlag vil skabe grobund for betydelig usikkerhed hos de fysiske og juridiske personer, som måtte blive omfattet af direktivforslagets obligatoriske oplysningspligt.

Skatteovrådet henviser i den forbindelse til direktivudkastets anvendelsesområde, der i sin nuværende form er formuleret meget bredt og med få fortolkningsmæssige holdpunkter for, hvem og hvilke typer af transaktioner der er omfattet af den obligatoriske



oplysningspligt. Skattelovrådet kan i forlængelse heraf konstatere, at den obligatoriske oplysningspligt, ifølge direktivudkastets art. 8aaa, stk. 2, ikke finder anvendelse for rådgivning, som er omfattet af tavshedspligten mellem advokater og klienter. Skattelovrådet anerkender behovet for en sådan undtagelse fra den foreslåede obligatoriske oplysningspligt, idet denne fortsat vil muliggøre et fortroligt rum for rådgivning mellem en advokat og dennes klient. Som bestemmelsen er formuleret, efterlader denne efter Skattelovrådets opfattelse imidlertid tvivl om tavshedspligtens anvendelsesområde og rækkevidde, og således hvornår denne har forrang for den obligatoriske oplysningspligt. Det vil derfor ifølge Skattelovrådet være hensigtsmæssigt, at bestemmelsen nærmere kvalificerer hvilke typer af ordninger, der er omfattet af en sådan fortrolighed. Skattelovrådet noterer sig i den forbindelse, at det i overensstemmelse med det EU-retlige subsidiaritetsprincip er de enkelte medlemsstaters tavshedspligtsregler, der for advokaters vedkommende vil angive tavshedspligtens rækkevidde, hvorefter denne vil kunne gå forud for den oplysningspligt, der følger af direktivforslaget.

Udover ovennævnte forhold henleder Skattelovrådet opmærksomheden på direktivforslagets bilag, hvor de nærmere kendetegn ("hallmarks"), som ifølge forslaget skal kvalificere en obligatorisk indberetningspligt af forretningsmodeller og transaktioner, nærmere er opregnet. Skattelovrådet finder, at der særligt på dette punkt er et behov for præciseringer, idet de nuværende kendetegn er udformet meget bredt. Kendetegnenes brede form vil efter Skattelovrådets opfattelse medføre, at mange almindelige forretningsdispositioner bliver omfattet af den obligatoriske oplysningspligt, hvilket ikke formodes er målet for nærværende direktivforslag. En så bred og uklar ramme for, hvilke kriterier der skal udløse en obligatorisk indberetningspligt, vil dermed ifølge Skattelovrådet skabe risiko for, at der sker en for uforholdsmæssig stor indberetning og dermed også ophobning af oplysninger hos skattemyndighederne. Dette vil efter Skattelovrådets opfattelse give anledning til retssikkerhedsmæssige betænkeligheder for de implicerede virksomheder, som oplysningerne vedrører, ligesom den store mængde af oplysninger, som skal bearbejdes af skattemyndighederne, vil udhule myndighedernes effektive kontrol og opfyldelse af direktivforslagets målsætninger om at bekæmpe aggressiv skatteplanlægning.

I forlængelse af ovenstående bemærker Skattelovrådet, at det af direktivudkastet fremgår, at EU-Kommissionen vil få tildelt beføjelser til at vedtage delegerede retsakter, hvorefter Kommissionen suverænt vil have kompetence til at forestå den løbende opdatering af de omtalte kendetegn, der følger af direktivudkastets bilag. Skattelovrådet finder, at der med en sådan delegeret beføjelse til EU-Kommissionen bør følge en beslutningsproces, hvor medlemsstater og relevante aktører i erhvervslivet bliver inddraget i og får indflydelse på en evt. løbende opdatering af direktivforslagets kendetegn. En mulighed kunne ifølge Skattelovrådet her være at indføre en revisionsbestemmelse i direktivudkastet, hvorefter de nævnte kendetegn bliver taget til genovervejelse medlemsstaterne og EU-Kommissionen imellem og efter behørig inddragelse af relevante dele af erhvervslivet.

Skattelovrådet henleder i øvrigt opmærksomheden på direktivudkastets sanktionsbestemmelse, som i sin nuværende form overlader det til de enkelte medlemsstater at fastsætte nærmere sanktioner for overtrædelse af den obligatoriske oplysningspligt efter direktivforslaget. Skattelovrådet finder det retssikkerhedsmæssigt meget betænkeligt at fastsætte sanktionsbestemmelser på baggrund af et så uklart regelgrundlag, som der med nærværende direktivforslag er tale om. Dette vil ifølge Skattelovrådet medføre en øget usikker-

hed om anvendelsen af reglerne for den obligatoriske oplysningspligt og manglende gennemsigthed i, hvornår en given handling eller undladelse i relation til direktivforslaget, kan sanktioneres af skattemyndighederne.

Endelig opfordrer Skattelovrådet til, at der i de videre forhandlinger om direktivudkastet tages højde for, at den endelige regulering ikke pålægger unødige byrder for erhvervslivet.

### **9. Generelle forventninger til andre landes holdninger**

På baggrund af indledende drøftelser på teknisk niveau ventes der generelt bred opbakning til forslaget fra EU-landene. Enkelte lande har udtrykt bekymring for, om fordelene ved forslaget opvejer de er erhvervsøkonomiske og administrative byrder. Enkelte lande har også udtrykt bekymring for, at Kommissionen gives delegerede beføjelser til at opdatere listen over kendetegn. Der ventes også drøftelser om, hvilke konkrete kendetegn skal medtages.

### **10. Regeringens foreløbige generelle holdning**

Regeringen er positiv overfor direktivforslaget, som giver medlemsstaternes skattemyndigheder endnu et instrument mod grænseoverskridende skatteundgåelse og mod udhuling af medlemsstaternes skattegrundlag.

Forslaget kan medvirke til at øge gennemsigtheden i forhold til forretningsmodeller og grænseoverskridende transaktioner, som har til formål at facilitere skatteundgåelse. Med forslaget øges medlemsstaternes mulighed for på et tidligt tidspunkt at opdage skatteundgående adfærd og dermed også et bedre grundlag for at vurdere, om der er behov for ændringer af lovgivningen med henblik på at udforme passende nationale værnsregler.

Forslaget kan i øvrigt have en præventiv effekt, idet den foreslåede oplysningspligt kan virke afskrækkende for dem, der overvejer at etablere forretningsmodeller eller gennemføre grænseoverskridende transaktioner med henblik på skatteundgående adfærd.

Direktivforslaget ligger derudover i naturlig forlængelse af regeringens politiske aftale om skattely af 17. maj 2017. Aftalen er indgået med alle Folketingets partier og skal bidrage til at styrke indsatsen mod international skatteunddragelse. Det fremgår af aftalen, at der bl.a. vil blive sat fokus på skatterådgiveres ansvar, når de rådgiver om forretningsmodeller ved brug af skattely i udlandet. Der skal i den forbindelse ses på muligheden for at indføre en oplysningspligt, så opdagelsesrisikoen øges gennem en højere grad af åbenhed.

### **11. Tidligere forelæggelse for Folketingets Europaudvalg**

Den 30. juni 2017 blev foreløbigt grund- og nærhedsnotat oversendt til Folketingets Europaudvalg.

## Bilag 1. Kendetegn ved skatteordninger, der udløser indberetningspligt

Med forslaget skal en skatteordning, der opfylder mindst ét af de nedenstående kendetegn, indberettes. Kendetegn i kategori A og B skal dog kun udløse indberetningspligt, såfremt det kan påvises at det ”primære formål” med en skatteordning er, at opnå en skattemæssig fordel. Det vurderes at være tilfældet hvis det kan påvises, at det kan forventes at ordningen vil give en skattefordel.

Tabel 1

### Kendetegn ved skatteordninger der skal udløse indberetningspligt

Kommissionens forslag	
<b>A. Generelle kendetegn</b>	
1	Skatteyder forpligter sig til tavshedspligt omkring ordningen
2	Skatterådgiver er berettiget til honorar, der fastsættes på basis af 1) hvorvidt der drages en skattefordel af ordningen, eller 2) størrelsen af den opnåede skattefordel
3	Standardiserede ordninger, der gør brug af standarddokumentation, som er almindeligt tilgængeligt for flere skatteydere og som ikke behøves skræddersys for, at en skatteyder kan gøre brug af ordningen.
<b>B. Særlige kendetegn, relevante ved kontrollen af, om kriteriet for det primære formål er opfyldt</b>	
1	Skatteyderen bruger tab til at mindske sin skatteforpligtelse, fx ved overførsel til en anden jurisdiktion eller ved at fremskynde brugen af tabene
2	Indtægt omdannes til kapital, gaver eller andre former for indkomst, der beskattes lavere
3	Cirkulære transaktioner, der inddrager mellemmand og ikke primært har kommercielle funktioner
<b>C. Særlige kendetegn ifm. grænseoverskridende transaktioner</b>	
Fradragsberettigede grænseoverskridende betalinger mellem mindst to indbyrdes forbundne parter, og hvor mindst et af følgende forhold gør sig gældende:	
1	a) Modtageren er ikke skattemæssigt hjemmehørende i nogen skattejurisdiktion
	b) Modtager er hjemmehørende i en skattejurisdiktion, men denne jurisdiktion
	i) Opkræver ikke selskabsskat, eller
	ii) Opkræver selskabsskat på nul pct. eller til en lovbestemt sats, der er lavere end halvdelen af den gns. lovbestemte selskabsskattesats i EU, eller
	iii) Er på en liste over tredjelande, som medlemsstaterne kollektivt eller inden for rammerne af en international organisation har vurderet som havende et skadeligt skatteregime
2	Det samme aktiv afskrives i mere end én jurisdiktion
3	Mindst to skatteydere kan kræve fritagelse for dobbeltbeskatning af den samme indkomst i forskellige jurisdiktioner
4	Overførsel af aktiver, hvor der i de involverede jurisdiktioner er en væsentlig forskel på det beløb, der skal betales som modydelse for aktiverne
<b>D. Særlige kendetegn vedr. aftaler om automatisk udveksling af oplysninger i EU</b>	
EU-lovgivningen eller aftaler med bl.a. tredjelande om automatisk udveksling af oplysninger (AUO) omgås, hvorfor indberetning af indtægt til den stat, hvor skatteyderen er hjemmehørende, undgås, fx ved:	
1	a) Brug af jurisdiktioner, som ikke er underlagt EU-lovgivningen eller aftaler om AUO
	b) Omklassificering af indtægtstyper i kategorier, som ikke er underlagt krav om AUO
	c) Brug af juridiske enheder og strukturer, som ikke er omfattet af enten EU-lovgivningen eller AUO
	d) Brug af jurisdiktioner med utilstrækkelig bekæmpelse af hvidvaskning af penge. Fx ved manglende regler og information om reelle ejere af juridiske enheder, herunder også trusts o.lign.
<b>E. Særlige kendetegn vedr. interne afregningspriser</b>	
1	Harmonerer ikke med armslængdeprincippet eller med OECD's retningslinjer vedr. interne afregningspriser, herunder fordeling af overskud mellem forskellige dele af den samme koncern
2	Omfattet af AUO om grænseoverskridende skatteafgørelser, men som ikke indberettes, eller som der ikke udveksles oplysninger om.

Kilde: Kommissionens forslag