



14. februar 2017

Samlenotat vedrørende rådsmødet (ECOFIN) den 21. februar 2017

- 1) Revisionen af skatteundgåelsesdirektivet fsva. Hybride mismatches (ATAD2)
 - *Generel indstilling*
 - KOM(2016)687*
 - Materialet er udarbejdet af Finansministeriet og Skatteministeriet

2

- 2) Fælles EU-liste over ikke-samarbejdende skattejurisdiktioner
 - *Status*
 - KOM-dokument foreligger ikke*
 - Materialet er udarbejdet af Finansministeriet og Skatteministeriet

14

- 3) Forberedelse af G20-finansministtermøde i Baden-Baden 17.-18. marts 2017
 - *Godkendelse af fælles EU-holdning*
 - KOM-dokument foreligger ikke*
 - Materialet er udarbejdet af Finansministeriet

- 4) Rådets henstilling om decharge til Kommissionen for budgetimplementeringen i 2015
 - *Rådskonklusioner*
 - KOM-dokument foreligger ikke*
 - Materialet er udarbejdet af Finansministeriet

- 5) Retningslinjer for EU-budgettet i 2018
 - *Rådskonklusioner*
 - KOM-dokument foreligger ikke*
 - Materialet er udarbejdet af Finansministeriet

Dagsordenspunkt 1: Revision af skatteundgåelsesdirektivet fsva. hybride mismatches (ATAD2)

KOM(2016)687

1. Resume

Kommissionen fremlagde 25. oktober 2016 et forslag til ændring af skatteundgåelsesdirektivet (vedtaget på ECOFIN 12. juli 2016).

Det oprindelige skatteundgåelsesdirektiv indeholder en række bestemmelser, der generelt imødegår muligheder for skatteundgåelse og aggressiv skatteplanlægning på selskabsområdet, herunder bestemmelser mod såkaldte hybride mismatches. Hybride mismatches opstår blandt andet, når der er uoverensstemmelse mellem to landes skattemæssige vurderinger af en selskabsenhed. Det kan fx indebære dobbelt ikke-beskatning, dobbelt skattefradrag el. lign. som udbuler skatteindtægterne i EU-landene.

Det gældende skatteundgåelsesdirektiv omfatter alene hybride mismatches mellem EU-lande. Ændringsforslaget udvider bestemmelserne vedr. hybride mismatch til også at omfatte tredjelande. Ændringsforslaget indeholder også regler mod nogle særlige former for mismatch mellem EU-lande, der ikke aktuelt er omfattet af skatteundgåelsesdirektivet.

Ændringsforslaget blev drøftet på ECOFIN 6. december 2016 uden at man nåede til enighed om et endeligt kompromis. Man mangler således at opnå enighed vedr. en mulig undtagelse fra direktivet og vedr. ikrafttrædelsestidspunkt. Formandskabet ventes at søge at finde et kompromis om disse spørgsmål mhp. at opnå enighed om en endelig aftale.

Regeringen ser positivt på ændringsforslaget, som vil styrke redskaberne mod skatteundgåelse. Der er tale om et minimumsdirektiv, hvilket betyder, at de enkelte EU-lande selv kan have regler på området, der er strammere end direktivets regler.

2. Baggrund

Rådet vedtog 12. juli 2016 skatteundgåelsesdirektivet (direktiv 2016/1164/EU – ATAD: Anti-Tax Avoidance Directive), som indeholder en række konkrete tiltag til at imødegå skatteundgåelse i forbindelse med aggressiv skatteplanlægning¹, herunder bestemmelser vedr. såkaldte hybride mismatch mellem EU-lande.

Der henvises til samlenotaterne af 10. maj 2016 og 7. juni 2016 vedr. indholdet af skatteundgåelsesdirektivet.

Som led i det endelige kompromis om skatteundgåelsesdirektivet bad ECOFIN i en erklæring Kommissionen om at fremlægge et forslag til også at imødegå hybri-

¹ Det drejer sig om fradragbegrænsning for selskabers rentebetalinger, exitbeskatning, en generel anti-misbrugsregel, kontrollerede udenlandske selskaber (CFC-regel) og hybride mismatches.

de mismatch i forhold til tredjelande. Forslaget skal være i overensstemmelse med OECD's BEPS²-anbefalinger og mindst lige så effektivt.

Kommissionen fremsatte på den baggrund 25. oktober 2016 forslag til en revision af skatteundgåelsesdirektivet. Ændringsforslaget indeholder bestemmelser om hybride mismatches, så også hybride mismatches i forhold til tredjelande omfattes af direktivet. Ændringsforslaget indeholder også bestemmelser for visse typer hybride mismatches, som ikke var omfattet af direktivet – både når de opstår mellem EU-lande, og mellem EU-lande og tredjelande. Ændringsforslaget er således endnu et tiltag mod skatteundgåelse og aggressiv skatteplanlægning.

Det slovakiske formandskab udarbejdede et kompromisforslag, der blev drøftet på ECOFIN 6. december 2016. Det blev her konstateret, at der ikke endnu kunne opnås enighed om hele kompromisforslaget. Der er således to udestående problemstillinger vedr. en mulig undtagelse fra direktivet og vedr. ikrafttrædelsestidspunkt. Forslaget blev herefter forhandlet videre på teknisk niveau mhp. afklaring af disse udeståender.

Forslaget er fremlagt med hjemmel i TEUF art. 115 og vedtages af Rådet med enstemmighed efter høring af Europa-Parlamentet.

3. Formål og indhold

Hybride mismatches kan opstå når der er uoverensstemmelse mellem to landes³ skattemæssige vurderinger, fx af en selskabsenhed eller et finansielt instrument. Det kan give anledning til skatteundgåelse og dermed udhuling af selskabsskattegrundlaget. Med et mismatch kan der generelt opstå tre typer af problematiske situationer, hvor:

1. Et selskabs betaling, fx en renteudgift, udløser et fradrag i beregningen af den skattepligtige indkomst i to lande ("dobbelt fradrag").
2. Et selskabs betaling udløser et fradrag i ét land, men betalingen ikke tilsvarende beskattes i et andet land ("fradrag uden korresponderende beskatning").
3. Et selskabs indkomst ikke beskattes i noget land ("dobbelt ikke-beskatning").

Direktivet håndterer generelt mismatch-situationerne ved at pålægge det enkelte EU-land enten at nægte fradrag for en betaling eller at kræve beskatning af en betaling, således at mismatchet ophæves. Hvilken pligt, der i givet fald pålægges

² BEPS – Base Erosion and Profits Shifting. OECD og G20 har som led i BEPS-arbejdet i november 2015 offentliggjort en omfattende rapport (Action point 2 – Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangement). Rapporten indeholder anbefalinger vedrørende selskabsenheder og finansielle instrumenter, der eliminerer effekterne af alle identificerede hybride mismatch.

³ Formelt to skattejurisdiktioner – da der i visse lande er flere skattejurisdiktioner. Fx i UK, hvor bl.a. Jersey og Cayman Islands er selvstændige skattejurisdiktioner.

EU-landet, afhænger af den konkrete mismatch-type, og om mismatchet sker i relation til et andet EU-land eller ift. et tredjeland.

Typer af hybride mismatches som håndteres

Skatteundgåelsesdirektivet indeholder aktuelt minimumsregler om hybride mismatch, som omfatter nogle af de mest udbredte mismatches, der opstår som følge af to EU-landes forskellige skattemæssige vurderinger (retlig kategorisering eller ”kvalificering”) af en *selskabsenhed* eller et *finansielt instrument*⁴.

Ændringsforslaget tilføjer minimumsregler for disse typer af mismatches, når de opstår mellem et EU-land og et tredjeland. Disse mismatch uddybes i afsnit 3.1. og 3.3. nedenfor.

Ændringsforslaget tilføjer yderligere minimumsregler for visse andre typer af hybride mismatches, som ikke er omfattet af det aktuelle skatteundgåelsesdirektiv. Reglerne gælder både indbyrdes mellem EU-lande og mellem EU-lande og tredjelande. Det drejer sig om hybride mismatches ifm. *faste driftssteder* (som er selskabers skattepligtige aktiviteter i et andet land end hjemlandet, fx i form af en filial), mismatch ved *overførsler* af finansielle instrumenter, *importerede mismatches* og mismatch vedr. *selskaber hjemmehørende i både et EU-land og et tredjeland*. Der henvises til bilaget for uddybning.

I løbet af forhandlingerne er endvidere i ændringsforslaget tilføjet bestemmelser vedr. såkaldte *omvendt hybride selskabsenheder*. Skatteundgåelsesdirektivet indeholder aktuelt ikke regler herfor. Disse mismatch uddybes i afsnit 3.2.

3.1. Eksempel på mismatch: Dobbelt fradrag vedr. hybride selskabsenheder

Skatteundgåelsesdirektivet regulerer bl.a. mismatches, der opstår mellem EU-lande vedr. hybride selskabsenheder, når selskaberne skattemæssigt vurderes forskelligt i forskellige jurisdiktioner.

Hybride mismatch med selskabsenheder kan opstå, når en selskabsenhed i den jurisdiktion, hvor den er oprettet (A), behandles som en ”ikke-transparent” selskabsenhed, samtidig med at en anden jurisdiktion (B) behandler selskabsenheden i land A som ”transparent”. Ved en transparent enhed forstås en enhed, der ikke er et selvstændigt skattesubjekt. Derved er det enhedens ejere, og ikke enheden selv, der betaler skat. Når et selskab er ikke-transparent, er det i stedet selskabet selv, der beskattes. Et eksempel kan være et datterselskab i land A, der ejes af et moderselskab i land B. Vurderes datterselskabet at være ikke-transparent, betaler det på almindelig vis selskabsskat af dets indkomst i land A. Vurderes dattersel-

⁴ Værnsreglerne er begrænset således, at de alene finder anvendelse på hybride mismatch mellem såkaldt associerede selskaber, hvor risikoen for skatteundgåelse er størst. To selskaber er associerede, hvis det ene selskab direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af stemmerne eller kapitalen i det andet selskab, eller hvis mindst 25 pct. af stemmerne eller kapitalen i begge selskaber ejes af det samme tredje selskab eller den samme person. Ejerskabsgrænsen sættes dog i direktivet til 50 pct. fsva. de mismatch der opstår ved hybride selskabsenheder.

skabet at være transparent, vil dets indkomst blive henregnet til og beskattet i moderselskabet i land B.

Sådanne forskelle i to landes vurderinger af om en selskabsenhed er transparent eller ej, kan bl.a. medføre at selskabsenheden kan opnå fradrag for en udgift i begge lande (dobbelt fradrag). Et eksempel på en situation, hvor der kan opstå dobbelt fradrag, vedrører en rentebetaling fra en selskabsenhed (fx et datterselskab) i land A til et associeret selskab, når datterselskabets ejere (fx et moderselskab) hører hjemme i et andet land (B). Da der er tale om en erhvervmæssig udgift for koncernen, bør det ideelt føre til et skattefradrag, men kun i ét land.

Hvis datterselskabet vurderes som ikke-transparent af land A, vil land A anse datterselskabet for værende skattepligtigt i land A. Derfor vil land A også give fradrag for datterselskabets udgifter. Hvis datterselskabet samtidig vurderes som transparent i land B, vil land B anse datterselskabets indkomst via moderselskabet som skattepligtigt i land B. Derfor vil land B også give fradrag for datterselskabets udgifter. Pga. af den forskellige vurdering opnås der således dobbelt fradrag.

Det gældende skatteundgåelsesdirektiv løser et sådan mismatch mellem to EU-lande ved, at det er kildelandet (A), hvor betalingen kommer fra, der gives fradragsretten, hvilket betyder, at (B) skal nægte adgangen til fradraget. Dvs. at kun kildelandet skal give fradrag, uanset om selskabet i øvrigt er skattepligtigt i land A eller B. Det vil sikre, at hybride mismatch, der opstår pga. den forskellige kvalificering af en selskabsenhed, ikke medfører fradrag for samme betaling i flere EU-lande.

Kompromisforslaget udvider som nævnt bestemmelserne vedr. bl.a. hybride selskabsenheder til også at gælde ift. situationer mellem EU-lande og tredjelande. Såfremt det samme mismatch opstår mellem et EU-land og et tredjeland lægger ændringsforslaget op til følgende: Hvis tredjelandet er kildelandet skal EU-landet nægte fradrag for betalingen. Hvis EU-landet er kildelandet for betalingen, og tredjelandet har givet fradrag, skal EU-landet afstå fra at give fradrag. I ovenstående eksempel betyder det at EU-landet, ligegyldigt om det er det land, hvor moder- eller datterselskabet ligger i, skal afstå fra at give fradrag, hvis tredjelandet giver fradrag.

3.2. Eksempel på mismatch: Dobbelt ikke-beskatning ved ”omvendt hybride selskabsenheder”

Det gældende skatteundgåelsesdirektiv adresserer situationer, hvor mismatch opstår som følge af, at en selskabsenhed opfattes som ikke-transparent i det land, hvor det er beliggende, men opfattes som transparent i det land, hvor selskabsenhedens ejere er hjemmehørende, jf. eksemplet i afsnit 3.1. Der kan imidlertid også opstå mismatch i den omvendte situation (såkaldt ”omvendt hybride selskabsenheder”), hvor selskabsenheden opfattes som transparent i det land, hvor den hører hjemme, men som ikke-transparent i ejernes hjemland.

Kommissionens oprindelige ændringsforslag indeholdt ikke regler for en løsning af dobbelt-ikke-beskatningssituationen ved sådanne omvendte hybride mismatches. Det er i de hidtidige forhandlinger og tekniske drøftelser lykkedes at få inkluderet regler for denne type mismatch i kompromisforslaget.

For omvendt hybride selskabsenheder kan mismatch bl.a. medføre, at en selskabsenheds indkomst slet ikke beskattes. Hvis datterselskabet i land A opfattes som transparent af sit hjemland, men som ikke-transparent i moderselskabets land B, kan det betyde at land A ikke beskatter datterselskabets indkomst, mens land B heller ikke beskatter datterselskabets indkomst via ejerne/moderselskabet. Begge jurisdiktioner vurderer altså, at den anden jurisdiktion bør beskatte indkomsten, og derfor beskattes indkomsten hverken i land A eller B, dvs. dobbelt ikke-beskatning.

Det gældende skatteundgåelsesdirektiv indeholder ikke regler for, hvordan disse situationer med omvendte hybride selskabsenheder skal håndteres. I praksis vil de situationer hvor ejerne/moderselskabet er beliggende inden for EU (og den hybride selskabsenhed (datterselskabet) er beliggende enten i EU eller uden for EU) dog blive håndteret ved at ejerne i EU beskattes pga. det gældende skatteundgåelsesdirektivs CFC-regler (Controlled Foreign Company). Det er derfor især den situation, hvor en selskabsenhed er beliggende i EU, og ejerne er beliggende uden for EU, der som noget nyt vil blive håndteret af kompromisforslaget.

Kompromisforslaget medfører således, at hvis en selskabsenhed beliggende i EU (fx datterselskab) bliver betragtet som ikke-transparent af et land, hvor selskabsenhedens ejere (fx et moderselskab) er hjemmehørende (i EU eller uden for EU), så skal EU-landet også opfatte EU-selskabsenheden som ikke-transparent, og derved beskatte den.

3.3. Eksempel på mismatch: Fradrag uden korresponderende beskatning vedr. hybride finansielle instrumenter

Skatteundgåelsesdirektivet regulerer også mismatches, der opstår mellem EU-lande vedr. finansielle instrumenter, fx værdipapirer i form af aktier eller obligationer. Mismatches kan opstå, hvis instrumenterne skattemæssigt behandles forskelligt i jurisdiktionerne.

Den situation kan fx forekomme, hvis et moderselskab i land B indskyder kapital i et datterselskab i land A. Hvis overførslen fx i moderselskabets hjemland B anses for at være et indskud af egenkapital i datterselskabet, vil datterselskabets betalinger på det finansielle instrument til moderselskabet betragtes som et udbytte, der ikke betales skat af i land B. Hvis datterselskabets hjemland A derimod anser kapitalindskuddet som et lån og dermed en gæld for datterselskabet, vil datterselskabets betalinger til moderselskabet betragtes som renteudgifter, der er fradragsberettiget.

I tilfælde af et mismatch med et finansielt instrument kan der således opstå fradrag uden korresponderende beskatning, hvor en betaling fradrages i selskabsskattegrundlaget i den jurisdiktion, hvorfra betalingen udgår, samtidig med at det ikke beskattes i selskabsskattegrundlaget i den modtagende jurisdiktion.

Det gældende skatteundgåelsesdirektiv løser et sådan mismatch mellem to EU-lande ved, at kildelandet (A) nægter fradrag for betalingen.

Ændringsforslaget lægger op til, at såfremt det samme mismatch opstår mellem et EU-land og et tredjeland, skal man efter forslaget starte med at fastslå, hvilken jurisdiktion, der er kildelandet, dvs. fra hvilken jurisdiktion betalingen kommer. Hvis betalingen kommer fra et EU-land og tilgår et tredjeland, skal EU-landet nægte fradraget, uanset hvordan EU-landet skattemæssigt opfatter transaktionen. Hvis betalingen stammer fra et tredjeland og tilgår et EU-land, skal EU-landet beskatte betalingen, hvis tredjelandet giver fradrag, uanset hvordan EU-landet skattemæssigt opfatter transaktionen.

3.4. Udestående vedr. mulig undtagelse

Formandskabet lægger op til en undtagelse fra mismatchreglerne, når det gælder situationer, hvor en betaling på et finansielt instrument giver et fradrag i ét land, uden at blive beskattet i et andet land. Undtagelsen gælder potentielle mismatch ift. bankers hybride kernekapital. Der er tale om gældsinstrumenter, som banker kan udstede med henblik på at opfylde solvenskravene i den finansielle regulering, og som i visse situationer kan konverteres til egenkapital. Formandskabet har således foreslået, at de enkelte EU-lande fortsat vil kunne vælge ikke at nægte fradrag eller ikke at beskatte indkomsten i sådanne situationer. Undtagelsesmuligheden er ikke i strid med OECD's BEPS-anbefalinger.

Der kunne på ECOFIN 6. december 2016 ikke opnås enighed om en sådan undtagelse. Nogle lande støtter undtagelsesmuligheden, mens flertallet af lande helst ikke ser undtagelsen medtaget i direktivet, men er villige til at acceptere den som led i et samlet kompromis. Det er dog muligt, at undtagelsen som led i et endeligt kompromis vil blive gjort tidsbegrænset.

3.5. Udestående vedr. implementeringsdato

Ændringsforslaget lægger op til at landene senest skal implementere ændringsforslaget inden 1. januar 2019, som er implementeringsdatoen for det allerede vedtagne skatteundgåelsesdirektiv. Der er ikke opnået enighed om implementeringsdatoen, idet nogle lande ønsker en længere implementeringsfrist (mens flertallet af lande støtter fristen 1. januar 2019).

4. Europa-Parlamentets holdning

Europa-Parlamentet skal høres i overensstemmelse med proceduren i TEUF artikel 115. Der foreligger endnu ikke en udtalelse.

5. Nærhedsprincippet

Kommissionen mener, at de foreslåede ændringer i skatteundgåelsesdirektivet er i overensstemmelse med nærhedsprincippet og proportionalitetsprincippet. Hybride mismatches opstår ved beskatningsmæssige uoverensstemmelser mellem to lande, hvilket betyder at der nødvendigvis er en grænseoverskridende dimension. De negative konsekvenser af sådanne uoverensstemmelser kan bedst behandles på EU-plan, da det minimerer den risiko for vedvarende smuthuller eller dobbeltbeskatning, som et system af usammenhængende nationale bestemmelser om hybride mismatches ville medføre.

Den danske regering er enig i, at forslaget er i overensstemmelse med nærhedsprincippet og proportionalitetsprincippet. Som Kommissionen anfører, er der tale om hybride mismatch som følge af forskelle mellem landenes skattesystemer. Det mest effektive værn mod sådanne mismatch er internationalt koordinerede regler, der sikrer, at mulighederne for aggressiv skatteplanlægning som følge af disse mismatch fjernes. Forslaget er også proportionalt, idet det er begrænset til at afhjælpe effekterne i form af fx dobbelt fradrag og fradrag uden korresponderende beskatning.

6. Gældende dansk ret og lovgivningsmæssige konsekvenser

Danmark har allerede regler vedrørende de elementer, der indgår i direktivforslaget. Der er dog ikke fuld overensstemmelse mellem de gældende danske regler og direktivforslaget, da de danske regler på enkelte områder er mere vidtrækkende. Disse vil kunne opretholdes, idet der er tale om et minimumsdirektiv. Det gælder også, hvis der i det endelige kompromis indgår den ovennævnte undtagelsesmulighed, som Danmark således kan vælge fortsat *ikke* at gøre brug af.

På den anden side kan direktivforslaget på enkelte andre punkter være mere vidtrækkende end de danske regler. Derudover er der i en række tilfælde tale om en anden systematik i reglerne, hvilket bl.a. betyder, at en vedtagelse af forslaget kan medføre behov for tilpasninger af de gældende danske regler om hybrid mismatch, afhængig af udformningen af det endelige forslag.

Danmark har regler, der skal forhindre hybride mismatch. Reglerne om mismatch vedrørende *selskabsenheder* fremgår af selskabsskattelovens §§ 2 A og 2 C, og indebærer, at Danmark følger den udenlandske kvalifikation, når selskabsenheden er placeret i Danmark (og ejerne i udlandet), hvilket imødegår mismatchen. De danske regler gælder allerede i dag, uanset om ejerne i udlandet er i et andet EU-land eller et tredjeland.

Det fremgår således af selskabsskattelovens § 2 A, at et dansk selskab, der som udgangspunkt er et selvstændigt skattesubjekt i Danmark, skal anses for at være transparent, hvis ejerne er hjemmehørende i et land, der anser det danske selskab for at være transparent. Når den udenlandske kvalifikation på denne måde følges, sikres det, at der ikke opnås dobbelt fradrag eller fradrag uden korresponderende beskatning som beskrevet ovenfor under ”Hybride selskabsenheder”.

Selskabsskattelovens § 2 C omhandler den omvendte situation, hvor en dansk selskabsenhed (fx et kommanditselskab), der som udgangspunkt anses for at være transparent i Danmark, behandles som ikke-transparent i ejernes hjemland(e). I disse tilfælde anses den danske selskabsenhed også for at være et skattepligtigt selskab efter danske regler. Denne danske regel svarer til en af anbefalingerne i OECD's Action Point 2-rapport (nærmere bestemt anbefaling 5.2). De regler, som indgår i kompromisforslaget, for omvendte hybride selskabsenheder svarer til de danske regler.

Reglerne om mismatch vedrørende *finansielle instrumenter* findes i selskabsskattelovens § 2 B og § 13, stk. 1, nr. 2. § 2 B indebærer, at Danmark omkvalificerer gæld til egenkapital i et dansk selskab, når udlandet anser kapitalen for at være egenkapital. Dette indebærer, at der nægtes fradrag for renteudgifter som følge af, at udlandet anser betalingen for at være udbytte. § 13, stk. 1, nr. 2, medfører, at Danmark beskatter datterselskabsudbytter, hvis udlandet giver fradrag for betalingen fx som følge af, at udlandet anser betalingen for at være en rentebetaling. Begge regler indeholder bestemmelser, der skal forhindre *importerede mismatch* situationer. De danske regler gælder allerede i dag, uanset om det gælder transaktioner med et andet EU-land eller et tredjeland.

Herudover findes der i ligningslovens § 5 G en *generel bestemmelse*, der værner mod dobbelt fradrag for den samme udgift i både Danmark og udlandet. Der findes endvidere en bestemmelse i selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 2. pkt., der skal sikre, at underskud i udenlandske selskabers faste driftssteder i Danmark ikke bliver fratrukket dobbelt – både i Danmark og i udlandet. Denne regel gælder også, uanset om moderselskabet er beliggende i et andet EU-land eller i et tredjeland.

Hovedreglen for beskatningen af danske selskabers *faste driftssteder* i udlandet er, at indkomsten ikke beskattes i Danmark. Mismatches hindres ved, at selskabsskattelovens § 8, stk. 2, fastslår, at Danmark opretholder beskatning af faste driftssteder i udlandet, hvis det andet land frafalder beskatningsretten i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Herudover finder reglerne om CFC-beskatning (controlled foreign company-beskatning) tilsvarende anvendelse på danske selskabers faste driftssteder i udlandet, herved beskattes faste driftssteder, der overvejende har finansielle eller andre mobile indkomster, i Danmark.

7. Økonomiske konsekvenser

Statsfinansielle konsekvenser

Overordnet set vil en implementering af direktivforslaget i de enkelte EU-lande medvirke til at reducere virksomhedernes muligheder for skatteundgåelse. Set fra et dansk perspektiv vil dette trække i retning af en mere robust selskabsskattebase og dermed et større provenu. Det er dog ikke umiddelbart muligt at kvantificere størrelsen af merprovenuet, da det bl.a. vil afhænge af, i hvilket omfang de enkelte medlemslande vælger at have strammere regler end de, der er foreslået i direktivet.

Samfundsøkonomiske konsekvenser

Implementering af direktivet vurderes samlet set ikke at have nævneværdige samfundsøkonomiske konsekvenser i Danmark, idet Danmark allerede har regler vedrørende de elementer, der indgår i direktivforslaget.

Erhvervsøkonomiske konsekvenser

Implementering af direktivet vurderes samlet set ikke at have nævneværdige økonomiske eller administrative omkostninger for erhvervslivet i Danmark, idet Danmark allerede har regler vedrørende de elementer, der indgår i forslaget.

8. Høringer

Direktivforslaget blev 8. november 2016 sendt i ekstern høring med frist 7. december 2016. Det var alene DI, der havde bemærkninger til forslaget. Advokatrådet, Dansk Byggeri, FSR – danske revisorer og SRF Skattefaglig forening oplyste, at de ingen bemærkning havde til forslaget.

DI støtter overordnet vedtagelse af de omhandlede EU-regler, men havde gerne set, at reglerne var bindende overfor landene, og ikke minimumsbestemmelser. DI opfordrer til, at Danmark arbejder for en ensartet implementering af reglerne i EU-landene, og henstiller til, at reglerne ikke overimplementeres i Danmark.

9. Generelle forventninger til andre landes holdninger

EU-landene er overordnet positivt indstillede over for forslaget til ændring af skatteundgåelsesdirektivet vedrørende hybride mismatch i forhold til tredjelande, samt de foreslåede udvidelser vedrørende mismatch i forbindelse med hybride faste driftsteder, hybride overførsler, importerede mismatch og mismatch i forbindelse med selskaber med to hjemsteder.

På ECOFIN 6. december 2016 var der enighed om hovedparten af det kompromisforslag. På ECOFIN 21. februar 2017 ventes landene at søge at opnå enighed om udeståenderne vedrørende undtagelsesmuligheden samt implementeringsfristen.

10. Regeringens foreløbige generelle holdning

Regeringen er generelt positiv over for tiltag, der kan dæmme op for skatteundgåelse og udvanding af de enkelte landes skattegrundlag samt sikre fair selskabsbeskatning og lige konkurrencevilkår for virksomheder i EU. Regeringen ser derfor positivt på forslaget til ændring af skatteundgåelsesdirektivet. Det er i den forbindelse væsentligt for regeringen, at der fortsat er tale om et minimumsdirektiv, således at medlemslandene selv kan fastlægge et højere beskyttelsesniveau i forhold til skatteundgåelse.

Regeringen mener – i tråd med Rådets erklæring ifm. vedtagelse af det eksisterende skatteundgåelsesdirektiv – at minimumsreglerne bør være i overensstemmelse med og være mindst lige så effektive som de regler, som fremgår af anbefalingerne

fra OECD på området. Der er enkelte punkter, hvor Kommissionens forslag ikke svarede til OECD's anbefalinger. Den væsentligste fravigelse vurderes at vedrøre de såkaldte ”omvendte hybride selskabsenheder”, hvor det imidlertid under de tekniske drøftelser lykkedes at få indsat regler herom. Ændringsforslaget er således blevet tilrettet OECD's anbefalinger på området. Det svarer også til indholdet af den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 2 C. Danmark lægger stor vægt på at de indførte værnsregler ift. omvendte hybride selskabsenheder fastholdes i det endelige kompromis.

Fsva. angår den foreslåede undtagelsesmulighed for hybrid kernekapital, havde Danmark helst set den udeladt af direktivet. Undtagelsen tillader reelt visse lande at fortsætte med en lempeligere beskatning af kreditinstitutter sammenlignet med andre virksomheder, og har reelt ikke nogen saglig begrundelse. Omvendt er undtagelsen ikke i strid med OECD-anbefalingerne.

Fsva. angår implementeringsdatoen er Danmark principielt imod at udskyde implementeringsdatoen fra 2019. Det vurderes uhensigtsmæssigt, at muligheden for mismatches kan fortsætte i endnu længere tid.

Danmark er dog villig til som led i et samlet kompromis at acceptere undtagelsen og en begrænset længere implementeringsfrist, hvis der er generel enighed om det.

11. Tidligere forelæggelser for Folketingets Europaudvalg

Den aktuelle sag har været forelagt Folketingets Europaudvalg til orientering forud for ECOFIN 8. november 2016 og til forhandlingsoplæg forud for ECOFIN den 6. december 2016.

Det eksisterende skatteundgåelsesdirektiv (ATAD) blev forelagt Folketingets Europaudvalg til orientering forud for ECOFIN 17. juni 2016, og til forhandlingsoplæg forud for ECOFIN 25. maj 2016.

Bilag: Nye typer hybride mismatches dækket af ændringsforslaget

Kompromisforslaget indeholder endvidere minimumsregler for andre mindre centrale typer af hybride mismatches, som ikke er omfattet af det aktuelle skatteundgåelsesdirektiv, hverken for situationen, hvor de opstår mellem EU-lande eller mellem EU-lande og tredjelande. Det drejer sig om følgende situationer:

Hybride overførsler

Hybride mismatches kan opstå ved overførslen af et finansielt instrument, hvis to landes skattemyndigheder har en forskellig vurdering, om ejendomsretten til betalingerne på instrumentet (fx løbende udbytte- eller rentebetalinger) tilhører den, der overfører instrumentet, eller den instrumentet overføres til. Det kan fx være ved såkaldte 'repo'-transaktioner, hvor et værdipapir sælges og derefter tilbagekøbes på et senere tidspunkt.

I tilfælde af et mismatch med en hybrid overførsel kan der opstå fradrag uden korresponderende beskatning. Denne situation kan opstå, hvis jurisdiktion (A) behandler en betaling i forbindelse med det underliggende afkast af det overførte instrument som en fradragsberettiget udgift, mens jurisdiktion (B) behandler samme betaling som et (skattefritaget) afkast.

Et mismatch med hybride overførsler skal ifølge forslaget løses således at hvis der er tale om to EU-lande, skal det land, der giver fradrag, afstå fra at gøre dette. Hvis situationen involverer et EU-land og et tredjeland, skal EU-landet enten afstå fra at give fradrag (hvis tredjelandet ikke beskatter) eller beskatte betalingen (hvis tredjelandet giver fradrag).

Hybride faste driftssteder

Et fast driftssted er et selskabs skattepligtige aktivitet i et andet land end hjemlandet, fx en filial eller et kontor. Hvis to landes skattemyndigheder ikke har samme vurdering af, om selskabets forretningsaktiviteter i det faste driftssted er skattepligtigt i det ene eller andet land, kan der opstå mismatch. Der kan således opstå situationer, hvor den indkomst, aktiviteten genererer, ikke bliver beskattet i nogen af landene, fx hvis hvert land anser indkomsten som genereret i det andet land.

Her lægger ændringsforslaget op til, at når situationen vedrører to EU-lande, så skal det land, hvor selve selskabet er skattepligtigt, også beskatte driftsstedets indkomst. Kommissionen foreslår også, at i situationen, hvor et EU-lands faste driftssted er beliggende i et tredjeland, og tredjelandet ikke beskatter det, så skal EU-landet sørge for, at dets indkomst medregnes i selskabets skattegrundlag.

Ligeledes kan der opstå situationer, hvor to landes forskellige kvalificering af et fast driftssted kan føre til, at der gives dobbelt fradrag, eller at der gives fradrag i ét land uden at indkomsten beskattes i et andet land.

Ændringsforslaget løser det sådan at kildelandet (hvis det er to EU-lande) enten skal afstå fra at give fradrag eller skal sørge for, at driftsstedets indkomst beskattes. Hvis situationen vedrører et EU-land og et tredjeland, er det i alle tilfælde EU-landet, der skal afstå fra at give fradrag eller skal sørge for at beskatte driftsstedets indkomst (dvs. uanset om EU-landet er kildelandet eller destinationslandet).

Importerede mismatches

Ved importerede mismatch forskydes virkninger af et hybridt mismatch mellem parter i tredjelande til et EU-land.

Såkaldte importerede mismatches kan opstå, hvis der i et EU-land (A) gives fradrag for en betaling til et tredjeland (B), som ikke reelt beskattes i dette tredjeland, fordi det modsvares af et fradrag i dette tredjeland (B), og som opstår på grund af et hybridt mismatch mellem dette tredjeland (B) og et andet tredjeland (C). Således kan der reelt opstå situationer med dobbelt fradrag eller fradrag i et land uden medregning i skattegrundlaget i et andet land. Dette medfører, at der flyder indkomst ud af EU, som ikke i sidste ende beskattes noget andet sted.

Ifølge forslaget løses dette ved, at EU-landet nægter fradrag for betalingen.

Selskaber med to hjemsteder

Der kan opstå et hybridt mismatch, hvis et selskab har to hjemsteder (i hhv. et EU-land og et tredjeland eller i to EU-lande) og således er skattepligtigt i begge lande. Det kan medføre tilfælde, hvor der gives fradrag i begge lande.

I kompromisforslaget foreslås det, at EU-landet skal undlade at give fradrag, hvis det andet land er et tredjeland. Hvis begge lande er EU-lande, skal det land, hvor det ikke er hjemmehørende efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten, undlade at give fradraget.

Dagsordenspunkt 2: Fælles EU-liste over ikke-samarbejdende skattejurisdiktioner

1. Resume

Der ventes på ECOFIN givet en status på udarbejdelsen af en fælles EU-liste over ikke-samarbejdsvillige skattejurisdiktioner uden for EU ("skattely"). ECOFIN vedtog 8. november 2016 rådskonklusioner om processen for sortlisten og vil på et senere tidspunkt skulle godkende den endelige sortliste mhp. offentliggørelse inden udgangen af 2017. Der er bred opbakning fra EU-landene til arbejdet med sortlisten.

Der er i januar 2017 indledt en screeningproces af relevante skattejurisdiktioner. EU-landene er overordnet set enige om kriterierne og processen for sortlistning. Landene mangler dog på nuværende tidspunkt at opnå fuld enighed om kriteriet vedr. fair beskatning. Formandskabet lægger under dette kriterie op til, at adfærdskodekskriterierne for skadelig skattekonkurrence, som anvendes inden for EU, også skal indgå i kriterierne for sortlisten ift. skattejurisdiktioner uden for EU, der har nul eller meget lav beskatning. Der er ikke fuld enighed herom, og det er muligt, at ECOFIN vil drøfte dette spørgsmål.

Danmark støtter udarbejdelsen af en fælles EU-liste over ikke-samarbejdende skattejurisdiktioner, som kan lægge et pres på de jurisdiktioner, som ikke deler nødvendige oplysninger i kampen mod skatteunddragelse og aggressiv skatteplanlægning. Fra dansk side arbejdes der for, at kriterierne for sortlistning stiller strenge krav til jurisdiktionerne på linje med de krav, der stilles EU-landene imellem samt at kriterierne er objektive og operationelle. Danmark støtter i det lys formandskabets kompromisforslag.

2. Baggrund

Rådet har i rådskonklusioner af 25. maj 2016 vedtaget at udarbejde en fælles EU-liste ("sortliste") over ikke-samarbejdsvillige skattejurisdiktioner uden for EU ("skattely"), og at undersøge mulighederne for EU-koordinerede defensive foranstaltninger mod de ikke-samarbejdsvillige skattejurisdiktioner. Formålet med en fælles EU-liste over skattely er overordnet set at lægge pres på de tilbageværende tredjelande, som ikke vil dele nødvendige oplysninger til bekæmpelse af skatteunddragelse og aggressiv skatteplanlægning. Listen ventes offentliggjort inden udgangen af 2017.

Rådet vedtog 8. november 2016 konklusioner om den videre proces for udarbejdelsen af sortlisten. Rådskonklusionerne indeholdt bl.a. kriterier for hvilke jurisdiktioner, der af EU bør klassificeres som ikke-samarbejdsvillige, samt et mandat til EU's adfærdskodeksgruppe for erhvervsbeskatning til at arbejde videre med kriterierne. Rådskonklusionerne opfordrer også til, at adfærdskodeksgruppen undersøger mulighederne for EU-koordinerede defensive foranstaltninger mod ikke-samarbejdsvillige jurisdiktioner.

Rådskonklusionerne indeholdt desuden en bruttoliste over tredjelandene og jurisdiktioner, som skal screenes for, om de af EU skal klassificeres som ikke-samarbejdsvillige. Jurisdiktionerne på bruttolisten er udvalgt på baggrund af tre

kriterier: 1) de økonomiske forbindelser med EU-landene, 2) niveauet for økonomisk aktivitet i jurisdiktionen og 3) graden af økonomisk og politisk stabilitet i jurisdiktionen vurderet ud fra en række indikatorer som fx graden af korruption og kvaliteten af lovreguleringen⁵.

3. Formål og indhold

På ECOFIN ventes der en status for arbejdet med udarbejdelsen af en fælles EU-liste over ikke-samarbejdsvillige skattejurisdiktioner. Screeningprocessen indebærer, at der er udsendt breve til de tredjelande og jurisdiktioner, som skal screenes, *jf. bilag 1*. Der er tale om breve til en bruttoliste over tredjelande og jurisdiktioner uden stillingtagen til, om disse er samarbejdsvillige eller ej. Næste del af screeningprocessen indebærer en dialog mellem EU-landene og de tredjelande og jurisdiktioner, der er udstedt breve til. Adfærdskodeksgruppen vil foretage screeningprocessen og vil efter behov blive assisteret af Kommissionen.

Brevene indeholder bl.a. information om processen for screeningen og de overordnede kriterier, som vil skulle lægge til grund for vurderingen af, hvorvidt jurisdiktionen er samarbejdsvillig eller ej. Kriterierne indebærer overordnet set, at en jurisdiktion skal overholde internationale retningslinjer og standarder for god skattepraksis vedr.:

1) skattegennemsigtighed, dvs. kriterier vedrørende udveksling af information, *jf. kriterierne 1.1.-1.4. i bilag 2*.

2) fair beskatning, dvs. at lande ikke må have skadelige regimer i strid med EU's adfærdskodeks og ikke må facilitere aggressive skattearrangementer for at tiltrække profit, som ikke afspejler den reelle økonomisk aktivitet i jurisdiktionen, *jf. kriterierne 2.1. og 2.2. i bilag 2*, samt

3) OECD's minimumsstandarder mod udhuling af skattebasen og overflytning af overskud ("*Base erosion and profit shifting – BEPS*"), *jf. kriterierne 3.1. og 3.2. i bilag 2*.

Kriterierne vil i nødvendigt omfang blive justeret af EU-landene i takt med udviklingen af de internationale standarder på området.

ECOFIN vil på et senere tidspunkt skulle godkende den endelige liste over ikke-samarbejdsvillige jurisdiktioner mhp. offentliggørelse inden udgangen af 2017.

Landene er overordnet set enige om kriterierne og processen for sortlistning. Landene mangler dog på nuværende tidspunkt at opnå fuld enighed om kriteriet vedr. fair beskatning. Det blev på ECOFIN 8. november 2016 drøftet, om det også skulle være et kriterie for at komme på sortlisten, at den pågældende jurisdiktion har nul eller meget lav selskabsbeskatning.

⁵ Disse indikatorer er af Kommissionen og adfærdskodeksgruppen vurderet relevante for, hvorvidt personer/selskaber, der ønsker at omgå skattelovgivning, må forventes at betragte det pågældende land som et sikkert sted.

Formandskabet lægger i lyset af diskussionen på ECOFIN i november op til et kompromis, hvor dette ikke i sig selv er et tilstrækkeligt kriterie. Det afspejler, at en jurisdiktion kan have nul eller lav beskatning, som er ikke-diskriminerende, fx fordi den gælder helt generelt, herunder for både indenlandske og udenlandske selskaber. Formandskabet foreslår imidlertid, at en skattejurisdiktion, der har nul eller meget lav beskatning, skal undersøges nærmere i forhold til de adfærdskodekskriterier for skadelig skattekonkurrence, som allerede gælder inden for EU⁶.

4. Europa-Parlamentets holdning

Europa-Parlamentet skal ikke udtale sig.

5. Nærhedsprincippet

Spørgsmålet om nærhedsprincippet er ikke relevant.

6. Gældende dansk ret og lovgivningsmæssige konsekvenser

Ikke relevant.

7. Økonomiske konsekvenser

Præsentationen på ECOFIN vil ikke i sig selv have økonomiske konsekvenser, men såfremt en fælles EU-liste bidrager til at begrænse skatteunddragelse og aggressiv skatteplanlægning, kan der være positive statsfinansielle og samfundsøkonomiske konsekvenser. Det er ikke muligt på forhånd at kvantificere sådanne effekter.

8. Høring

Ikke relevant.

9. Generelle forventninger til andre landes holdninger

Der er generel opbakning fra EU-landene til arbejdet med en fælles EU-liste over skattely. Landene er overordnet set enige om kriterierne og processen for sortlistning, men mangler at opnå fuld enighed om kriteriet for fair beskatning og ventes at søge at opnå enighed på ECOFIN.

10. Regeringens generelle holdning

Danmark støtter aktivt det internationale samarbejde om bekæmpelse af skatteunddragelse og aggressiv skatteplanlægning. Der er tale om internationale problemstillinger, som først og fremmest kræver internationale løsninger. Danmark

⁶ Det gældende adfærdskodeks identificerer arrangementer, der indebærer betydeligt lavere effektivt beskatningsniveau (f.eks. 0-beskatning) i forhold til den normale beskatning i det pågældende land. I sagens natur kan dette kriterium ikke anvendes i forhold til lande med nul eller meget lav beskatning, og det er derfor en del af kompromiset, at sådanne lande under alle omstændigheder undersøges ift. adfærdskodeksets øvrige kriterier ift. sortlisten, dvs. skattearrangementer, der:

- 1) kun indrømmes til udenlandske selskaber,
- 2) er isoleret fra landets egen økonomi (f.eks. hvis ordningen kun medfører fordele for udenlandsk ejede virksomheder eller kun for transaktioner med udenlandske virksomheder),
- 3) kan indrømmes uden nogen realøkonomisk aktivitet eller egentlig økonomisk tilstedeværelse i den pågældende medlemsstat,
- 4) ikke overholder armslængdeprincippet for koncerninterne transaktioner (dvs. koncerninterne transaktioner skal ske til markedspriser og på markedsvilkår), eller
- 5) mangler gennemsigtighed.

støtter derfor udarbejdelsen af en fælles EU-liste over ikke-samarbejdende skattejurisdiktioner, som kan lægge pres på de tilbageværende lande, som ikke udveksler nødvendige skatteoplysninger til bekæmpelse af skatteunddragelse og aggressiv skatteplanlægning.

Fra dansk side arbejdes der for, at kriterierne for sortlistning stiller strenge krav til jurisdiktionerne på linje med de krav, der stilles EU-landene imellem samt at kriterierne er objektive og operationelle. Ift. det konkrete udestående om kriteriet vedr. fair beskatning, kan Danmark støtte en løsning på linje med formandskabets kompromis, da kriteriet herved er på linje med kravene internt i EU.

11. Tidligere forelæggelser for Folketingets Europaudvalg

Forslaget til en fælles EU-liste over ikke-samarbejdsvillige jurisdiktioner indgik i Kommissionens pakke med tiltag mod skatteundgåelse fra maj 2016, som blev forelagt Folketingets Europaudvalg forud for ECOFIN-rådsmødet 25. maj 2016. Derudover er Folketingets Europaudvalg blevet orienteret om sagen forud for ECOFIN 8. november 2016.

Bilag 1. Bruttoliste over tredjelande og jurdiristrikationer

Tabel 1

Bruttoliste over tredjelande og jurdiristrikationer

Albanien	Guam	Norge
Amerikansk Samoa	Guernsey	Ny Caledonien
Amerikanske Jomfruøer	Grønland	Oman
Andorra	Hong Kong	Palau
Anguilla	Indien	Panama
Antigua og Barbuda	Indonesien	Peru
Armenien	Island	Qatar
Aruba	Isle of Man	Saint Kitts og Nevis
Australien	Israel	Saint Lucia
Bahamas	Jamaica	Saint Vincent og Grenadinerne
Bahrain	Japan	Samoa
Barbados	Jersey	San Marino
Belize	Jordan	Saudi Arabien
Bermuda	Labuan	Schweiz
Bosnien-Hercegovina	Liechtenstein	Serbien
Botswana	Kap Verde	Seychellerne
Brasilien	Kina	Singapore
Britiske Jomfruøer	Macao	Sydafrika
Canada	Makedonien	Sydkorea
Caymanøerne	Malaysia	Swaziland
Chile	Maldiverne	Taiwan
Colombia	Marokko	Thailand
Cook øerne	Marshall Øerne	Trinidad og Tobago
Costa Rica	Mauritius	Tunesien
Curaçao	Monaco	Türks- og Caicosøerne
Dominica	Mongoliet	Tyrkiet
Forenede Arabiske Emirater	Montenegro	USA
Fiji	Montserrat	Uruguay
Færøerne	Namibia	Vanuatu
Georgien	Nauru	Vietnam
Grenada	Niue	

Anm.: Landene på bruttolisten udvalgt på baggrund af tre kriterier: 1) de økonomiske forbindelser med EU-landene, 2) niveauet for økonomisk aktivitet i landet og 3) graden af økonomisk og politisk stabilitet i landet.

Kilde: EU's adfærdskodeksgruppe og Kommissionen

Bilag 2. Kriterier for ikke-samarbejdsvillige jurisdiktioner

Jurisdiktioner skal opfylde tre kriterier, for at undgå at blive karakteriseret som ikke-samarbejdsvillige af EU: 1) *Skattegennemsigtighed*, 2) *Fair beskatning* og 3) *Implementering af BEPS-minimumsstandarderne*.

1) *Skattegennemsigtighed*

Kriteriet om skattegennemsigtighed indebærer fire delelementer:

1.1) Jurisdiktionen skal have tilsluttet sig OECD-standarden om automatisk udveksling af finansielle kontooplysninger og påbegyndt implementering af standarden i dens nationale lovgivning (eller have forpligtet sig til at påbegynde implementeringen). Derudover skal jurisdiktionen fra 2018 kunne bestå den bedømmelse herom, der foretages af "Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes".

1.2) Jurisdiktionen skal på anmodning udveksle oplysninger vedr. konkrete skattesager om fx selskabsaktiviteter i landet. Derudover skal jurisdiktionen kunne bestå den bedømmelse herom, der foretages af "Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes".

1.3) *Suveræne stater* skal have aftaler om udveksling af oplysninger, *jf. punkt 1.1) og 1.2)* med alle EU-lande. Dette kan ske enten ved, at tredjelandet indenfor en rimelig horisont tilslutter sig OECD's multilaterale konvention om administrativt samarbejde i skattesager *eller* ved, at tredjelandet indgår de nødvendige aftaler med hvert enkelt EU-land inden 31. december 2018. Der er lagt op til, at *ikke-suveræne stater* skal opfylde tilsvarende krav om tilslutning til OECD's multilaterale konvention *eller* indgå aftaler med hvert enkelt EU-land indenfor en rimelig tidshorizont.

1.4) Det ventes, at krav om adgang til oplysninger om reelle ejere af selskaber m.v. vil blive indarbejdet som et fjerde element på et senere tidspunkt.

Indtil 30. juni 2019 behøves en jurisdiktion dog blot at opfylde to ud af de tre elementer 1.1), 1.2) eller 1.3). Undtagelsen gælder dog ikke de jurisdiktioner, som ikke har bestået "Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes" bedømmelse vedr. 1.2) *eller* som ikke opnår tilfredsstillende bedømmelse inden 30. juni 2018. Sådanne jurisdiktioner skal således opfylde alle tre kriterier, også inden 30. juni 2019.

Derudover stilles der krav om, at OECD og G20 vurderer, at implementeringen af de internationale standarder for udveksling af oplysninger er gennemført til-

⁷ "Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes" er en international organisation med 137 medlemmer, der overvåger implementeringen af OECD-standarderne for udveksling af skatteoplysninger. Danmark er medlem af organisationen.

fredsstillende i jurisdiktionen. Det betyder, at hvis OECD og G20 finder, at implementeringen har været utilfredsstillende, så vil jurisdiktionen komme på EU's sortliste uanset om jurisdiktionen har været en del af screeningprocessen i EU eller ej.⁸

2) *Fair beskatning*

Kriteriet om fair beskatning indebærer, at

2.1) en jurisdiktion ikke må have skadelige skatteregimer, som ville være i strid med adfærdskodeksgruppens kriterier⁹.

2.2) en jurisdiktion ikke må facilitere aggressive skattearrangementer, som indebærer offshore muligheder eller øvrige arrangementer med henblik på at tiltrække profit, som ikke afspejler den reelle økonomisk aktivitet i jurisdiktionen.

Der er endnu ikke fuld enighed mellem EU-landene om fortolkningen af 2.2).

3) *Implementering af BEPS-minimumsstandarderne*

Kriteriet indebærer, at

3.1) en jurisdiktion inden udgangen af 2017 skal opfylde (eller forpligte sig til at opfylde) de minimumsstandarder¹⁰ for selskabsbeskatning, som der er enighed om i OECD og G20.

3.2) der på et senere tidspunkt kræves, at jurisdiktionen opnår en positiv vurdering fra OECD vedr. implementeringen af BEPS-minimumsstandarderne.

⁸ Der indgår tre elementer i OECD's og G20's bedømmelse (jf. ovenfor), som i store træk svarer til det skattegennemsigtighedskriterium, som ECOFIN vedtog i november 2016. OECD og G20 kræver, at to ud af tre kriterier for skattegennemsigtighed skal være opfyldt.

⁹ Adfærdskodekset indeholder adfærdsriterier for, hvornår en skatteordning anses som skadelig. Hovedprincippet er, at en ordning er skadelig, hvis den medfører et betydeligt lavere effektivt beskatningsniveau (f.eks. 0-beskatning) i forhold til den normale beskatning i det pågældende land, og opfylder mindst et af de følgende kriterier:

- 1) kun indrømmes til udenlandske selskaber,
- 2) er isoleret fra landets egen økonomi (f.eks. hvis ordningen kun medfører fordele for udenlandsk ejede virksomheder eller kun for transaktioner med udenlandske virksomheder),
- 3) kan indrømmes uden nogen realøkonomisk aktivitet eller egentlig økonomisk tilstedeværelse i den pågældende medlemsstat,
- 4) ikke overholder armslængdeprincippet for koncerninterne transaktioner (dvs. koncerninterne transaktioner skal ske til markedspriser og på markedsvilkår), eller
- 5) mangler gennemsigtighed.

¹⁰ Minimumsstandarderne vedrører tiltag mod udhuling af skattebasen og overflytning af overskud ("Base erosion and profit shifting – BEPS"). Det indebærer eksempelvis, at jurisdiktionen skal have en generel omgælsesklausul og implementere minimumsstandarden for "land-for-land rapportering" til skattemyndighederne samt automatisk udveksling heraf mellem skattemyndighederne.