

**VEJLEDNING TIL  
DEN OBLIGATORISKE INDBERETningsPLIGT FOR  
ADVOKATER PÅ SKATTEOMRÅDET**



**ADVOKATSAMFUNDET**  
RETSSIKKERHED · UAFHÆNGIGHED · INTEGRITET

**Oktober 2018**

## **Nye regler om obligatorisk indberetningspligt for advokater mv.**

Den 25. juni 2018 trådte Rådets direktiv [2018/822 EU](#) (DAC6) om ændring af Rådets direktiv [2011/16 EU](#) (Bistandsdirektivet) i kraft. Direktivet omhandler obligatorisk indberetningspligt i forhold til grænseoverskridende ordninger på skatteområdet.

Direktivet medfører, at EU-medlemsstaterne skal indføre nye pligter for blandt andre advokater med virkning allerede fra den 25. juni 2018, jf. nærmere nedenfor. Direktivet medfører derfor reelt allerede nu nye pligter for advokater – også i et vist omfang for advokater, der ikke beskæftiger sig med skatterådgivning.

Direktivet indfører et regelsæt om obligatorisk indberetningspligt for EU-baserede mellemmand, herunder advokater, involveret i rådgivningen om og/eller implementeringen af grænseoverskridende ordninger på skatteområdet. Hvis ordningen indeholder nogle nærmere angivne kendetegn, der er fastlagt i direktivet, er mellemmanden forpligtet til at indberette visse oplysninger om ordningen til de nationale skattemyndigheder. For en mere udførlig gennemgang af disse kendetegn se beskrivelsen nedenfor under trin 3 i figuren.

For advokater er der en særlig undtagelse, idet medlemsstaterne ved implementeringen kan beslutte at fritage advokater fra indberetningspligten, hvis indberetningspligten krænker tavshedspligten mellem advokat og klient. Det er Advokatsamfundets forventning, at Skatteministeriet ved implementeringen af direktivet vil udnytte denne mulighed.

I givet fald vil advokater – i det omfang der er tale om et forhold omfattet af tavshedspligten – ikke være forpligtet til at indberette ordningen til skattemyndighederne. Derimod vil advokaten have en selvstændig pligt til at underrette (d)en anden mellemmand eller, hvis der ikke findes en anden mellemmand, den relevante skatteyder om deres pligt til at indberette ordningen til skattemyndighederne. Advokaten skal efterfølgende kunne dokumentere, at der er foretaget underretning.

Selve indberetningspligten indtræder den 31. august 2020, når direktivet er implementeret i medlemsstaterne. Indberetningspligten gælder imidlertid ikke kun ordninger efter den 31. august 2020, men derimod alle indberetningspligtige ordninger, hvor det første skridt er gennemført den 25. juni 2018 eller senere.

Advokater, der har rådgivet om eller medvirket til implementeringen af grænseoverskridende ordninger, hvor det første skridt til gennemførelse er sket den 25. juni 2018 eller senere, og hvor mindst et af de i direktivet anførte kendetegn er til stede, bør derfor allerede nu overveje at sætte et system op til markering og registrering af sager, som er, eller potentielt kan være, indberetningspligtige den 31. august 2020.

På baggrund af denne markering og registrering kan advokaten således enten underrette anden mellemmand eller skatteyderen om deres indberetningspligt den 31. august 2020 eller, hvis der ikke er tale om et forhold omfattet af tavshedspligten, selv indberette ordningen til skattemyndighederne den 31. august 2020.

I mellemprioroden frem til den 31. august 2020 bør advokaten i de tilfælde, hvor indberetningspligten ligger hos skatteyderen, overveje, om det ikke vil være mest hensigtsmæssigt at underrette skatteyderen om indberetningspligten allerede i forbindelse med den udførte rådgivning, uanset at underretningspligten formelt først indtræder den 31. august 2020.

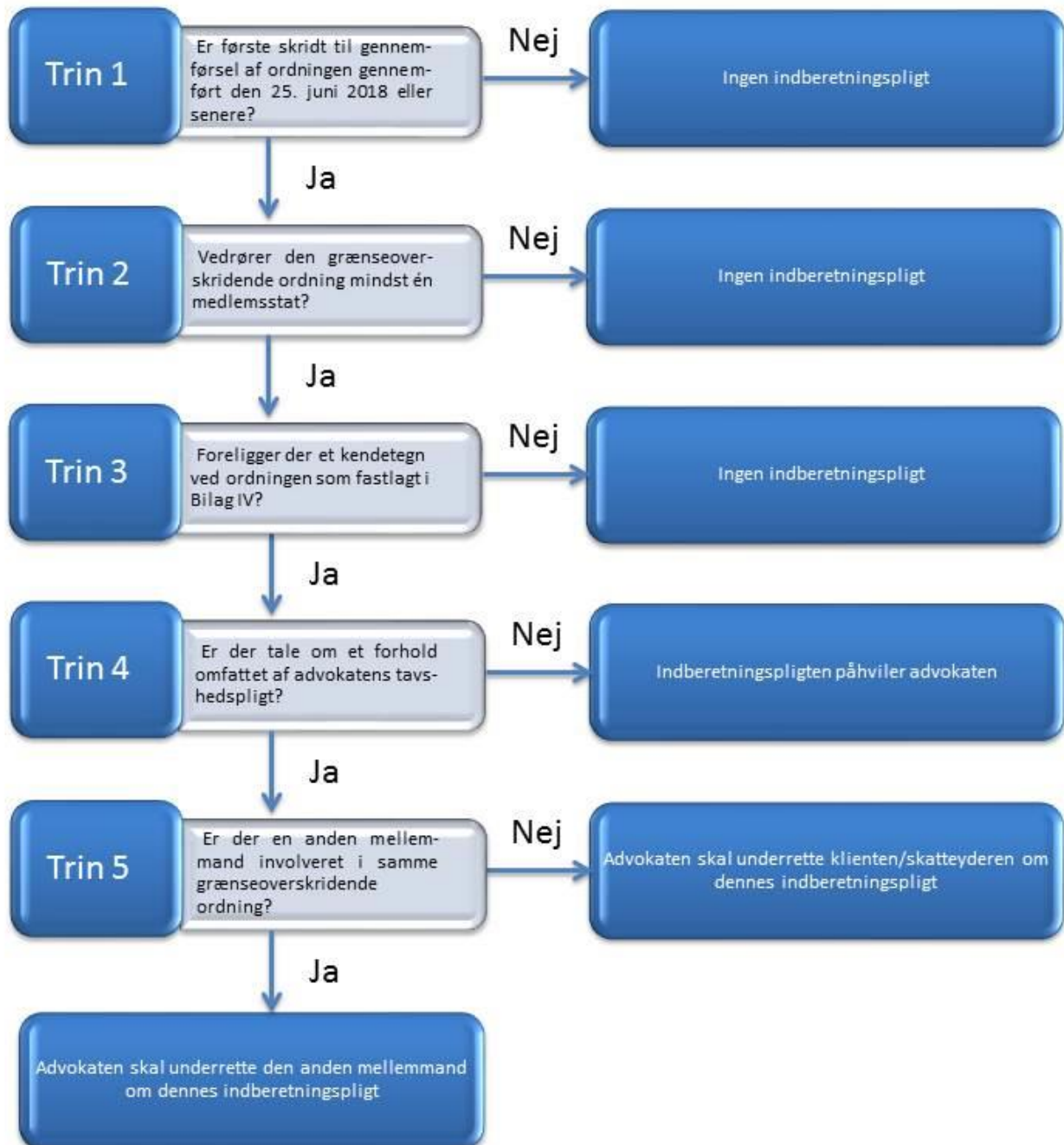
## Vigtige datoer



I det følgende finder du en grafik over systematikken i den nye indberetningspligt. De enkelte trin i processen er ligeledes uddybet, idet det bemærkes, at der fortsat er store fortolkningstvivel, som tidligst afklares ved den nationale implementering.

Advokatsamfundet er i tæt dialog med Skatteministeriet om implementeringen af direktivet, og når der er nyt om fortolkningen eller implementeringen af direktivet, vil Advokatsamfundet vende tilbage med yderligere oplysninger.

# Indberetningspligt



## Trin 1 – Monitorering i mellemprioden

I perioden mellem direktivets ikrafttræden den 25. juni 2018 og tidspunktet for indberetningspligtens ikrafttræden den 31. august 2020 (mellemprioden) bør mellemmand og eventuelt den relevante skatteyder registrere relevante oplysninger om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, hvor det første skridt til gennemførelse af ordningen er blevet gennemført den 25. juni 2018 eller senere. Disse oplysninger skal herefter indberettes senest den 31. august 2020, jf. artikel 8ab, stk. 12.

Der er fortolkningstvivel om, hvad der præcist udgør det første skridt til gennemførelse af en ordning. Der pågår en dialog herom mellem Advokatsamfundet og Skatteministeriet, og dette er derfor et af de forhold, der vil blive forsøgt nærmere afklaret. Der er dog fortsat behov for, at du eller din virksomhed overvejer og forholder dig til, hvad der udgør det første skridt til gennemførelse af en ordning.

Det bemærkes, at [The Dutch Association of Tax Advisors](#) er kommet med et fortolkningsbidrag til, hvad der udgør det første skridt til gennemførelse af en ordning, som i sagens natur ikke er autoritativ: *“As the Directive focuses on planned changes of fact patterns and legal situations, the first implementation step is the first (envisaged) change of facts or the first (envisaged) change of the legal situation, whichever happens first. Such a step could include, for example, setting up a company or signing an agreement, but not the work involved in preparing the relevant documentation. Therefore planning and advising is not part of the first step of implementation.”*

## Trin 2 – Direktivets geografiske anvendelsesområde

For at en ordning kvalificerer sig som en grænseoverskridende ordning, skal der være tale om en ordning i mere end én medlemsstat eller en medlemsstat og et tredjeland, hvor mindst en af følgende betingelser er opfyldt, jf. artikel 3, nr. 18:

- a) ikke alle deltagerne i ordningen er skattemæssigt hjemmehørende i den samme jurisdiktion
- b) en eller flere af deltagerne i ordningen er samtidig skattemæssigt hjemmehørende i mere end en jurisdiktion
- c) en eller flere af deltagerne i ordningen driver forretning i en anden jurisdiktion gennem et fast driftssted, der er beliggende i denne jurisdiktion, og ordningen udgør en del af eller hele det pågældende faste driftssteds virksomhed
- d) en eller flere af deltagerne i ordningen udfører en aktivitet i en anden jurisdiktion uden at være skattemæssigt hjemmehørende eller oprette et fast driftssted, der er beliggende i denne jurisdiktion
- e) sådanne ordninger har en mulig indvirkning på den automatiske udveksling af oplysninger eller identifikation af det reelle ejerskab.

### Trin 3 – Hvornår er en grænseoverskridende ordning indberetningspligtig?

En grænseoverskridende ordning er alene indberetningspligtig, hvis der foreligger særlige karakteristika, også kaldet "kendetegn". Hensigten med disse kendetegn er at begrænse anvendelsen af indberetningspligten udelukkende til de ordninger, hvor der er en risiko for skatteunddragelse.

Kendetegnene er inddelt i generelle og særlige kendetegn. De generelle kendetegn og visse af de særlige kendetegn finder kun anvendelse, hvis kriteriet om det primære formål er opfyldt. Kriteriet er opfyldt, hvis det kan fastslås, at det primære formål eller et af de vigtigste formål, som under hensyntagen til alle relevante forhold og omstændigheder en person med rimelighed kan forvente at opnå ved en ordning, består i at opnå en skattefordel, jf. direktivets bilag IV. Direktivet definerer ikke, hvad der udgør en skattefordel, men der kan dog foretages en negativ afgrænsning af begrebet i forhold til direktivets anvendelsesområde, jf. artikel 2, hvorefter begrebet "skattefordel" ikke vil dække fordele, der kan relateres til indirekte skatter såsom moms og told mv.

Som eksempler på kendetegn ved en ordning, der kan udløse en indberetningspligt kan nævnes:

1. En ordning, hvor der foretages fradragsberettigede grænseoverskridende betalinger mellem to eller flere indbyrdes forbundne foretagender, og hvor mindst et af følgende forhold gør sig gældende:

a) modtageren er ikke skattemæssigt hjemmehørende i nogen skattejurisdiktion

b) modtageren er skattemæssigt hjemmehørende i en jurisdiktion, men denne jurisdiktion:

i) opkræver ikke nogen virksomhedsskat eller opkræver en virksomhedsskattesats på nul eller næsten nul procent eller

ii) er opført på en liste over tredjelandes jurisdiktioner, som medlemsstaterne kollektivt eller inden for rammerne af OECD har vurderet som værende ikkesamarbejdsvillige.

c) betalingerne fritages helt fra beskatning i den jurisdiktion, hvor modtageren er skattemæssigt hjemmehørende

d) betalingerne er genstand for en præferentiel skatteordning i den jurisdiktion, hvor modtageren er skattemæssigt hjemmehørende.

2. Fradrag af samme afskrivninger på aktivet påberåbes i mere end en jurisdiktion.

3. Fritagelse fra dobbeltbeskatning af samme indkomst eller kapital påberåbes i mere end en jurisdiktion.

4. Der findes en ordning, som omfatter overførsel af aktiver, og hvor der i de involverede jurisdiktioner er en væsentlig forskel på det beløb, der skal betales som modydelse for aktiverne.

I relation til særligt transfer pricing kan som en eksemplifikation på særlige kendetegn nævnes følgende:

1. En ordning, der indebærer anvendelse af ensidige safe harbour-regler.

2. En ordning, der indebærer overførsel af immaterielle aktiver, der er svære at værdisætte. Begrebet »immaterielle aktiver, der er svære at værdisætte«, omfatter immaterielle aktiver eller rettigheder i immaterielle aktiver, for hvilke der på tidspunktet for deres overførsel mellem forbundne foretagender:

a) ikke findes noget pålideligt sammenligningsmateriale, og

b) hvor der på tidspunktet for transaktionernes indgåelse er højst usikre prognoser for de fremtidige pengestrømme eller indtægter, der forventes opnået fra de overførte immaterielle aktiver, eller hvor de antagelser, der anvendes ved værdisættelsen af de immaterielle aktiver, er højst usikre, hvilket gør det vanskeligt på tidspunktet for overførslen at forudsige de immaterielle aktivers succes i sidste ende.

3. En ordning, som indebærer en koncernintern, grænseoverskridende overførsel af funktioner og/eller risici og/eller aktiver, hvis overdragerens eller overdragernes forventede årlige indtægter før renter og skat (EBIT) i en periode på tre skatteår efter overførslen udgør højst 50 % af overdragerens eller overdragernes forventede årlige indtægter før renter og skat (EBIT), hvis overførslen ikke var blevet foretaget.

Et eksempel på en situation, hvor der efter omstændighederne kan udløses en indberetningspligt, kan være, at en advokat bliver anmodet om at lave en overdragelsesaftale vedrørende immaterielle aktiver eller udarbejde de selskabsretlige dokumenter, der kræves i Danmark vedrørende en transaktion eller en omorganisering af en koncernstruktur omfattet af eksemplerne ovenfor.

#### **Trin 4 – Hvem har indberetningspligten?**

Indberetningspligten ligger hovedsageligt hos mellemanden. Under særlige omstændigheder overvæltet indberetningspligten dog på skatteyderen.

En mellemand er enhver person, jf. artikel 3, nr. 21:

a) som:

- i. udformer, markedsfører, tilrettelægger eller tilrådsstiller med henblik på gennemførelse eller forvalter gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning; eller
- ii. har forpligtet sig til at yde, direkte eller ved hjælp af andre personer, støtte, assistance eller rådgivning med hensyn til udformning, markedsføring, tilrettelæggelse, tilrådsstilling med henblik på gennemførelsen eller forvaltning af gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning; og

b) har en forbindelse til en medlemsstat.

Der er tale om en meget bred definition. Begrebet "mellemand" omfatter advokater, revisorer, skatterådgivere, samt rådgivere der yder rådgivning til skatteydere vedrørende grænseoverskridende ordninger.

#### Hvad udgør en forbindelse til en medlemsstat?

For at være mellemand skal en person have en af følgende forbindelser til en medlemsstat, jf. artikel 3, nr. 21:

- a) være skattemæssigt hjemmehørende i en medlemsstat
- b) have et fast driftssted i en medlemsstat, hvorigennem tjenesteydelserne med hensyn til ordningen leveres
- c) være etableret i eller underlagt lovgivningen i en medlemsstat
- d) være registreret i en faglig sammenslutning, der beskæftiger sig med juridiske tjenester, beskatningsrelaterede tjenester eller konsulenttjenester i én medlemsstat

#### Indberetningspligten i situationer, hvor advokaten ikke har tavshedspligt

Kerneeksemplet for denne del af bestemmelsen er i relation advokater de tilfælde, hvor en advokat markedsfører "pakkelsninger" eller tilsvarende. Alle mellemmænd involveret i en grænseoverskridende ordning har en individuel indberetningspligt. En mellemand er dog undtaget fra indberetningspligten, hvor denne har bevis for, i overensstemmelse med national lovgivning, at de samme oplysninger allerede er blevet indberettet i en anden medlemsstat, jf. artikel 8ab, stk. 4.

Det er derfor vigtigt, at advokater allerede på et tidligt stadie i rådgivningen om en grænseoverskridende ordning tager højde for den individuelle indberetningspligt. I tvivlstilfælde kan det være mere sikkert, at alle mellemmænd indberetter de relevante oplysninger.

#### **Trin 5 – Indberetningspligten for i situationer, hvor advokaten har tavshedspligt**

Ifølge direktivet kan medlemsstaterne træffe de nødvendige foranstaltninger for at give mellemanden ret til en fritagelse fra at skulle indgive oplysninger om en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning, hvis indberetningspligten krænker fortroligheden af korrespondancen mellem advokat og klient, eller en tilsvarende lovbasert tavshedspligt i henhold til medlemsstatens nationale lovgivning, jf. artikel 8ab, stk. 5.

Det er Advokatsamfundets forventning, at der i forbindelse med implementeringen af direktivet i Danmark vil blive taget højde for advokaternes tavshedspligt.

I tilfælde hvor en har tavshedspligt, skal advokaten således ikke selv foretage indberetning. Derimod har advokaten pligt til at underrette andre om deres indberetningspligt:

- Hvis der er andre mellemmænd, har advokaten en forpligtelse til straks at underrette mellemanden om dennes indberetningspligt, jf. artikel 8ab, stk. 6.



- Hvis der ikke er andre mellemænd, har advokaten en forpligtelse til straks at underrette den relevante skatteyder om dennes indberetningspligt, jf. artikel 8ab, stk. 6.

Advokaten skal efterfølgende kunne dokumentere, at underretningspligten er opfyldt.

### **Hvilke oplysninger skal indberettes?**

Direktivet præciserer ikke hvilke informationer, der skal indberettes af mellemænd og relevante skatteydere. Det forhold at indberetning af oplysninger skal ske fra og med den 25. juni 2018 sætter derfor disse personer i en svær position – en egentlig klarhed over, hvilke oplysninger der skal indberettes, vil først blive opnået tidligt ved den nationale implementering.

Støtte kan dog findes i direktivets regler om automatisk udveksling af oplysninger mellem medlemsstaterne – den information der indberettes skal jo netop resultere i en efterfølgende automatisk udveksling af oplysninger. Advokatsamfundet forventer på baggrund heraf, at informationspligten som minimum vil komme til at omfatte nedenstående oplysninger.

Det følger direktivet, at følgende oplysninger skal udveksles mellem medlemsstaterne, artikel 8ab, stk. 14:

- a) identifikation af mellemænd og relevante skatteydere, herunder deres navn, fødselsdato og fødested (i tilfælde af et individ), skattemæssige hjemsted, skatteregistreringsnummer, og i givet fald af de personer, der er forbundne foretagender i forhold til den relevante skatteyder
- b) nærmere oplysninger om de i bilag IV fastlagte kendetegn, der gør den grænseoverskridende ordning indberetningspligtig
- c) en sammenfatning af indholdet af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning, herunder angivelse af et eventuelt navn, hvorunder den almindeligvis er kendt, og en abstrakt beskrivelse af de pågældende forretningsaktiviteter eller ordninger, uden at det fører til offentliggørelse af erhvervsmæssige, industrielle eller faglige hemmeligheder, en fremstillingsmetode eller oplysninger, hvis videregivelse ville stride mod almene interesser
- d) den dato, hvor det første skridt i gennemførelsen af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning er eller vil blive taget
- e) oplysninger om de nationale bestemmelser, der udgør grundlaget for den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning
- f) værdien af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning
- g) identifikation af den/de relevante skatteyder(e)s medlemsstat og enhver anden medlemsstat, som sandsynligvis vil blive berørt af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning

- h) identifikation af eventuelle andre personer i en medlemsstat, der sandsynligvis vil blive berørt af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning med en angivelse af, hvilke medlemsstater denne person er knyttet til.

### **Advokatsamfundets anbefalinger**

Nedenstående udgør Advokatsamfundets anbefalinger til, hvordan advokater allerede på nuværende tidspunkt bør forholde sig til indberetningspligten:

- Indberetningspligten påhviler ikke udelukkende skatteadvokater. Advokater, der er specialiserede på øvrige områder, vil efter omstændighederne kunne blive selvstændigt omfattet af direktivet som led i deres rådgivning, hvis de medvirker til f.eks. den selskabsretlige implementering af en ordning eller en transaktion, der skønnes at være omfattet af direktivet.
- Advokater, der har rådgivet om grænseoverskridende ordninger, hvor det første skridt til gennemførelse er sket den 25. juni 2018 eller senere, og hvor mindst et af de i direktivet anførte kendetegn er til stede, bør allerede nu sætte et system op til markering og registrering af relevante oplysninger i sager, som er, eller potentielt kan være, indberetningspligtige den 31. august 2020.
- Det må formodes, at advokater bliver undtaget for indberetningspligten som følge af advokaters tavshedspligt. Derimod vil advokater få en underretningspligt over for klienter eller andre mellemænd. Det bør derfor allerede nu overvejes, om det er hensigtsmæssigt løbende at opfylde denne underretningspligt fremfor at vente til den 31. august 2020.

Du kan også læse vejledningen her.