



SKATTEMINISTERIET

J.nr. 2005-411-0057

Dato:

Til

Folketinget - Skatteudvalget

L 116- Forslag til Lov om ændring af ligningsloven, selskabsskatteoven og andre skattelove (Justering af erhvervsbeskatningen).

Hermed sendes i 5 eksemplarer kommentarer til henvendelse af 24. februar 2006 fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (L 116 – bilag 7).

Kristian Jensen

/ Ivar Nordland

Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) har i brev af 24. februar 2006 henvendt sig til Folketingets Skatteudvalg. Henvendelsen drejer sig om den del af lovforslaget L 116, der vedrører justering af koncerndefinitionen i diverse værnsregler.

FSR: De foreslåede regler om indeholdelse af kildeskat på renter og indførelse af regler om tynd kapitalisering for så vidt angår rentebetalinger til skattetransparente enheder, vil efter FSRs opfattelse i nogle situationer kunne medføre en skævvridning mellem forskellige aktionærer i samme selskab og pålægge selskaberne betydelige administrative byrder.

FSR skal derfor foreslå, at lovforslaget ændres, således at der ikke skal indeholdes kildeskat på renter, men at der alene bliver tale om, at selskaberne bliver omfattet af reglerne om tynd kapitalisering.

Et sådant regelsæt vil stadig betyde, at Danmark "får skat" via manglende rentefradrag, uden at der sker sammenblanding mellem aktionærernes og selskabets forhold med deraf følgende skævvridning og uden alle de administrative byrder, som er indeholdt i det foreliggende forslag.

Kommentar: Det er væsentligt at være opmærksom på, at der ikke er fuldt sammenfald mellem de rentebetalinger, der omfattes af dels tynd kapitaliseringsreglerne og dels kildeskatten på koncerninterne renter.

Kildeskatten på renter finder anvendelse – uanset om rentebetaleren er tyndt kapitaliseret eller ej. Kildeskatten udløses på koncerninterne renter, når rentemodtageren

- er hjemmehørende i et land, som ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark,
- er et selskab og
- selskabet er lavt beskattet.

Reglerne om tynd kapitalisering finder kun anvendelse, hvis rentebetaleren er tyndt kapitaliseret. Hvis rentebetaleren er tyndt kapitaliseret, finder reglerne kun anvendelse på renter af den del af den kontrollerede gæld, som skulle omkvalificeres til egenkapital, for at forholdet mellem gæld og egenkapital udgør 4:1.

Der opnås således ikke samme resultat, hvis kildeskatten på renter undlades og der i stedet alene foretages begrænsning af rentefradragsretten via reglerne om tynd kapitalisering. Undladelse af at indføre kildeskat på renter vil derfor alt andet lige medføre en lavere skat til Danmark.

Uden kildebeskatning af renterne vil rentebetaleren som udgangspunkt have fradrag for renteudgifterne, mens rentemodtageren i lavskattelandet vil være (næsten) skattefri af renteindtægten. Dette udgangspunkt fraviges kun, i det omfang rentebetaleren er tyndt kapitaliseret og lignende finansiering ikke kunne opnås mellem uafhængige parter.

Den skævvridning, som FSR nævner mellem aktionærerne, kan ikke begrunde, at værnet bestående af kildeskatten på renter frafalder. Det kan de administrative byrder heller ikke – sidstnævnte punkt uddybes nedenfor.

FSR: En fastholdelse af reglerne om kildeskat på renter vil, uagtet at det modsatte fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, medføre betydeligt administrativt besvær for selskaberne.

I praksis forholder det sig således, at kapitalfondene ofte har mange hundrede deltagere. Ydermere vil en lang række af disse deltagere i sig selv være kapitalfonde med et tilsvarende antal deltagere. Det renteudbetalende selskab vil ikke have nogen praktisk mulighed for at kontrollere alle disse deltageres skatteforhold.

Da det er det renteudbetalende selskab, som hæfter for kildeskatten og eventuelle renter heraf, vil selskabet altså ikke som anført i bemærkningerne til lovforslagets § 7, nr. 1, kunne udbetale renter uden overvejelser om indeholdelse af kildeskat.

Kommentar: Jeg er enig i, at indførslen af kildeskat på renter til visse selskabsdeltagere i kapitalfondene kan medføre øgede administrative byrder. De øgede administrative byrder skal imidlertid vejes op imod ønsket om et robust skattesystem. Ved denne afvejning vejer hensynet til et robust skattesystem tungest.

Jeg mener fortsat, at de færreste danske interessentskaber og kommanditselskaber generelt har selskabsdeltagere, der er hjemmehørende i et land, som ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark. I de fleste tilfælde vil rentebetaleren således kunne udbetale renter til transparente enheder – uden overvejelser om indeholdelse af kildeskat.

Hvis man specifikt kun ser på kapitalfonde, kan det dog forholde sig anderledes. I disse tilfælde må rentebetaleren få oplysningerne fra kapitalfonden, som må formodes at kende sine indskydere. Kapitalfonden har jo bestemmende indflydelse over rentebetaleren.

Hvis en af indskyderne selv er en kapitalfond, må der indhentes oplysninger fra denne kapitalfond.

FSR: Det fremgår af Skatteministeriets kommentarer, at man ikke vil opgive kildeskatten på renter, da Skatteministeriet har en formodning om, at rentemodtagende selskaber i vidt omfang er hjemmehørende i lande, som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med.

Det forekommer ikke klart, på hvilket grundlag den nævnte formodning bygger.

Kommentar: Jeg vil gerne præcisere, at det fremgår af mine kommentarer, at ”Skatteministeriet har en formodning om, at rentemodtagende selskaber *i et ikke ubetydeligt omfang kan være* hjemmehørende i lande, som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med og som beskatter renteindkomst lavt eller slet ikke [min fremhævelse].

Når det er præciseret, skal jeg erkende, at der kun er tale om en formodning. Det er imidlertid ikke kun Skatteministeriet, der har denne formodning. Christen Amby skriver således i sin artikel i Skat Udland 2006, 4, at ”meget tyder på, at der er mange kapitalfonde, hvis juridiske enheder er hjemmehørende i skattelylande, som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, og hvor kildebeskatning derfor bliver aktuel, hvis loven skal overholdes ud fra sit bogstav.”

Formodningen baseres på, at en række lande med meget lav selskabsbeskatning har tiltrukket meget kapital i de seneste årtier. I 1998 skrev OECD i rapporten ”Harmful tax competition – an emerging global issue”, at G7-landenes direkte investeringer i en række ø-stater i Caribien og det sydlige Stillehav var vokset til mere end 200 milliarder US-dollars i 1994. Nogle lavskattelande har endog siden fjernet selskabsskatten helt med henblik på at tiltrække yderligere kapital. Den kapital, der er placeret i disse lavskattelande, vil skulle reinvesteres eksempelvis via kapitalfonde.

FSR: Skatteministeriet anfører, at det efter ministeriets opfattelse absolut ikke er umuligt at administrere indeholdelsespligten, da kapitalfondene må formodes at vide, hvem der har ret til afkastet.

Det er naturligvis korrekt, at kapitalfonden ved, hvem der har ret til afkastet. Dette er imidlertid langt fra nok til at bedømme, om der er indeholdelsespligt.

En bedømmelse af, om der er indeholdelsespligt, er allerede efter de gældende regler stærkt kompliceret, men som anført ovenfor har disse regler hidtil kun været gældende, hvor der har været en enkelt dominerende aktionær, hvorfor det i praksis ikke har medført de problemer, som man nu vil stå overfor, hvor bedømmelsen skal foretages for hundredvis og i nogle tilfælde for tusindvis af aktionærer i enkelte selskaber.

For at bedømme indeholdelsespligten skal man dels bedømme om investor er hjemmehørende i et land, hvor Danmark har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Hvis denne betingelse ikke er opfyldt, skal det bedømmes om investoren kan være underkastet regler, som svarer til de danske CFC regler.

Kommentar: Jeg vil blot gentage, at jeg enig i, at indførslen af kildeskat på renter til visse selskabsdeltagere i kapitalfondene kan medføre øgede administrative byrder. De øgede administrative byrder skal imidlertid vejes op imod ønsket om et robust skattesystem. Ved denne afvejning vejer hensynet til et robust skattesystem tungest. Jeg kan i øvrigt henvise til mine kommentarer ovenfor.

FSR: I relation til de institutionelle investorer er det forbundet med betydelig usikkerhed at bedømme, hvor de kan anses for hjemmehørende i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. f.eks. TfS 2000,394, som omhandler danske pensionsinstitutters indpasning i dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Kommentar: Spørgsmålet om, hvor institutionelle investorer anses for hjemmehørende i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne har været genstand for drøftelse i OECD-regi. Det fremgår af modelkommentarerne, at en "person" (i OECD-modellens betydning) i "mange" lande anses for undergivet fuld skattepligt, selv om en sådan "person" rent faktisk ikke pålægges skat. Som eksempler nævnes pensionskasser, velgørende foreninger og andre organisationer, som er fritaget for skat i det omfang, de opfylder de betingelser, som er fastsat i skattelovgivningen. Opfyldes betingelserne ikke, vil der skulle betales skat. Det anføres endvidere, at "de fleste" lande vil anse sådanne enheder for at være skattemæssigt hjemmehørende i dobbeltbeskatningsoverenskomstens forstand.

Det fremgår videre af modelkommentarerne, at "nogle" lande indtager det modsatte synspunkt og således ikke anser sådanne enheder for dækket af overenskomsterne, medmindre de udtrykkeligt er nævnt som værende omfattet. Modelkommentarerne lader det være op til staterne at løse en sådan konflikt ved bilaterale forhandlinger.

Danmark tilhører klart flertalsgruppen i OECD. Danmark anser derfor enhver (ikke-transparent) enhed, som er etableret i et land, og som driver virksomhed, principielt må betragtes som fuldt skattepligtig til det pågældende land. Dette gælder, hvad enten der er tale om eksempelvis et selskab, som driver erhvervsvirksomhed, eller om der er tale om en pensionskasse. Pensionskasser kan ud fra samfundsmæssige hensyn være fritaget for selskabsskatten, men dette ændrer ikke ved det nævnte principielle forhold.

FSR: FSR er bekendt med, at nogle få andre lande har kildeskat på renter. I disse tilfælde foretages kapitalfondenes aktie- og låneinvesteringer via holdingselskaber i andre EU-lande, f.eks. Luxembourg.

Dette vil antageligt også blive situationen, hvis Danmark indfører kildeskat på renter. Konsekvensen vil herefter være, at rentebetalinger vil være omfattet af tynd kapitalisering. Yderligere vil konsekvensen være, at der løbende kan udloddes udbytter, hvilket i dag netop ikke sker, fordi Danmark har kuponskat på udbytter.

Kommentar: Den begrænsede skattepligt for renter efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, omfatter udenlandske selskaber, der oppebærer koncerninterne renter fra Danmark. Denne begrænsede skattepligt bortfalder, hvis beskatningen af renterne skal frafaldes eller nedsættes efter rente-/royalty direktivet eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

I den forbindelse skal man være opmærksom på, at i forhold til selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d, må det afgøres ud fra princippet om rette indkomstmodtager, hvem der oppebærer renterne.

Kildebeskatningen af renterne skal nemlig kun frafaldes efter overenskomsterne, hvis renternes retmæssige ejer er hjemmehørende i den anden stat. Tilsvarende gælder i rente-/royalty direktivet, jf. direktivets artikel 1, stk. 1. Direktivets fordele kan endvidere nægtes anvendt i tilfælde af transaktioner, der har skatteunddragelse, skatteundgåelse eller misbrug som væsentligste bevæggrund eller en af de væsentligste bevæggrunde.

Hvis kapitalfondene foretager aktie- og låneinvesteringer via holdingselskaber, vil det skulle vurderes, om holdingselskabet er rette indkomstmodtager/ retmæssig ejer af renteindkomsten. Et rent gennemstrømningsholdingselskab i eksempelvis Luxembourg kan efter min opfattelse næppe være rette indkomstmodtager /retmæssig ejer af renteindkomsten. Den schweiziske højesteret er kommet frem til, at et rent gennemstrømningsholdingselskab i Danmark ikke var retmæssig ejer til udbyttebetalinger efter den dansk-schweiziske overenskomst.

FSR: Det bedes bekræftet, at der ikke skal indeholdes kildeskat på renter mv. vedrørende lån fra individuelle kommanditister, dvs. hvor K/S'et ikke er långiver, og hvor långivningen ikke er relateret til aktiebesiddelsen gennem kommanditselskabet.

Kommentar: Den foreslåede kildeskat på renter mv. vedrørende lån, hvor kommanditselskabet er långiver og hvor långivningen er relateret til aktiebesiddelsen gennem kommanditselskabet, herunder tilfælde hvor kommanditisterne formelt er långivere – men kommanditselskabet er den reelle långiver.