



**SKATTEMINISTERIET**

J.nr. 2006-411-0064

Dato:

Til

Folketinget - Skatteudvalget

L 110- Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven, aktieavancebeskatningsloven, fusionskatteloven og andre skatteloven (Skattefri omstrukturering af selskaber og justering af sambeskatningsreglerne m.v.).

Hermed sendes i 5 eksemplarer kommentarer på henvendelse af 26. marts 2007 fra Kromann Reumert, jf. L 110 - bilag 20.

Kristian Jensen

/ Ivar Nordland

Kromann Reumert har ved brev af 26. marts 2007 haft følgende bemærkninger og spørgsmål til L 110. Skatteministeriets kommentarer er indsat som indrammet kursiveret tekst.

#### **L 110 - SELSKABSSKATTELOVENS § 31D - KONCERNILSKUD**

Som led i L 110 foreslås der blandt andet indført regler om den skattemæssige behandling af koncerntilskud, jf. forslaget til en ny § 31D i selskabsskatteloven, hvilket vi finder positivt.

Ordlyden af det fremsatte forslag til § 31D - herunder ændringsforslagene til bestemmelsen fremsat af skatteministeren (bilag 12) - giver imidlertid anledning til en række spørgsmål, som vi finder bør afklares.

#### **1. § 31D, STK. 1, 2. PKT. - DEFINITION AF SØSTERSELSKABER**

I henhold til forslaget skal de foreslåede regler om skattefrie tilskud alene finde anvendelse i forhold til tilskud mellem søsterselskaber, hvis en række særlige betingelser er opfyldt.

Ved søsterselskaber forstås der i henhold til forslagets ordlyd tilfælde, hvor:

*"...tilskudsyderen og tilskudsmotageren har fælles direkte eller indirekte moderselskab (søsterselskaber)."*

Denne definition er efter vores opfattelse ikke hensigtsmæssig.

Et selskab (moderselskabet) anses således normalt for et moderselskab for et andet selskab (datterselskabet), hvis moderselskabet direkte eller indirekte ejer en vis andel af kapitalen i datterselskabet.

#### Eksempel 1:

Hvis en koncern består af selskab A, selskab B og selskab C, og hvis selskab A (moderselskabet) ejer 100 % af kapitalen i selskab B (datterselskabet), medens selskab B ejer 100 % af kapitalen i selskab C (datterdatterselskabet), vil selskab A således være direkte moderselskab for selskab B og indirekte moderselskab for selskab C. Selskab B og selskab C således vil således have et fælles moderselskab (selskab A) og vil dermed efter forslagets ordlyd være søsterselskaber. Vi går imidlertid ud fra, at det ikke har været meningen, at selskaber i rent vertikale koncerner skal anses for søsterselskaber, og at det derfor er hensigten, at selskab B i det angivne eksempel skal kunne yde skattefrie tilskud til selskab C uafhængigt af om de særlige betingelser i forhold til tilskud mellem søsterselskaber måtte være opfyldt eller ej.

Det er efter vores opfattelse mere uklart, om det har været meningen, at de særlige regler om koncerntilskud mellem søsterselskaber skal finde anvendelse i følgende eksempler:

#### Eksempel 2:

En koncern består af selskab A, selskab B og selskab C. Selskab A ejer 100 % af kapitalen i selskab B og 99 % af kapitalen i selskab C, medens selskab B ejer 1 % af kapitalen i selskab C.

Eksempel 3:

En koncern består af selskab A, selskab B og selskab C. Selskab A ejer 100 % af kapitalen i selskab B og 1 % af kapitalen i selskab C, medens selskab B ejer 99 % af kapitalen i selskab C.

I begge de angivne eksempler vil selskab A være direkte moderselskab for selskab B og direkte eller indirekte moderselskab for selskab C, og efter forslaget's ordlyd vil selskab B og selskab C derfor skulle anses for søsterselskaber. Det bedes oplyst om dette er hensigten.

På baggrund af ovenstående foreslår vi, at definitionen af et søsterselskab i forslaget's § 31D, stk. 1, 2. pkt. præciseres.

Skatteministeriets kommentar:

*Efter den foreslåede § 31 D kan der ydes skattefrie tilskud, hvis:*

- 1) tilskudsyderen direkte eller indirekte er moderselskab for tilskudsmodtageren eller*
- 2) tilskudsyderen og tilskudsmodtageren har fælles direkte eller indirekte moderselskab (søsterselskaber).*

*2. led kommer ikke i anvendelse, hvis betingelsen i 1. led er opfyldt. 2. led finder kun anvendelse på horisontale tilskud, hvilket ses af, at der står søsterselskaber.*

*I eksempel 1 og 3 er B direkte moderselskab for C, idet B har bestemmende indflydelse i C. 1. led i § 31 D, stk. 1, 2. pkt. er således opfyldt. Der kan derfor ydes skattefrit tilskud fra moderselskabet B til datterselskabet C.*

*I eksempel 2 er B ikke moderselskab for C (hverken direkte eller indirekte), idet B kun ejer 1 pct. af aktierne i C. Der vil derfor kun kunne ydes skattefrie tilskud fra B til C (og omvendt), når de særlige betingelser for tilskud mellem søsterselskaber er opfyldte. Det bemærkes, at deklarerede udbytteudlodninger fra C til B skal behandles efter udbyttereglerne.*

*Der ses ikke at være behov for en præcisering.*

**2. § 31D, STK. 1, 3. - 6. PKT. - DE SÆRLIGE REGLER FOR KONCERNILSKUD MELLEML SØSTERSELSKABER**

Det angives i lovforslaget's bemærkninger, at de særlige betingelser for skattefrie koncerntilskud mellem søsterselskaber har til formål at forhindre, at de danske regler om udbyttebeskatning omgås via skattefrie koncerntilskud.

Som det vil fremgå af følgende eksempler, vil forslaget's § 31D, stk. 1, 3. - 6. pkt. imidlertid finde anvendelse i en lang række tilfælde, hvor der ikke foreligger nogen risiko for omgåelse af reglerne om beskatning af udbytte:

Eksempel 4:

En koncern består af selskab A, selskab B og selskab C. Selskab A ejer 100 % af kapitalen i såvel selskab B som selskab C. Selskab A er hjemhørende i udlandet, medens selskab B og selskab C er hjemhørende i Danmark. I henhold til forslaget vil et koncerntilskud fra selskab B til selskab C være skattepligtigt, hvis selskab B ikke kan udlodde udbytte uden dansk kildeskat til selskab A. Dette vil eksempelvis være tilfældet, hvis selskab A er hjemhørende i et land uden for EU som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. I et sådant tilfælde vil selskab C imidlertid heller ikke kunne udlodde udbytte uden dansk kildeskat til selskab A, hvorfor reglerne om udbyttebeskatning ikke vil kunne omgås ved et koncerntilskud fra selskab B til selskab C (eller omvendt).

#### Eksempel 5:

En koncern består af selskab A, selskab B og selskab C. Selskab A ejer 100 % af kapitalen i såvel selskab B som selskab C. Selskab A og selskab B er begge hjemhørende i udlandet, medens selskab C er hjemhørende i Danmark. I henhold til forslaget vil et koncerntilskud fra selskab B til selskab C være skattepligtigt, hvis selskab A er hjemhørende i et land uden for EU som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Da selskab B ikke er hjemhørende i Danmark vil de danske regler om udbyttebeskatning imidlertid aldrig kunne finde anvendelse på en udlodning af udbytte fra selskab B til selskab A, og det vil derfor ikke i et sådant tilfælde være relevant at tale om omgåelse af de danske regler om beskatning af udbytte.

#### Eksempel 6:

En koncern består af selskab A, selskab B, selskab C, selskab D og selskab E. Selskab A ejer 100 % af kapitalen i såvel selskab B som selskab C. Selskab C ejer 100 % af kapitalen i selskab D, der igen ejer 100 % af kapitalen i selskab E. Selskab A og selskab D er hjemhørende i et EU-land (land X), selskab C er hjemhørende i et land uden for EU som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med (land Y) og selskab B og selskab E er hjemhørende i Danmark. I henhold til skattereglerne i land X er udbytte som selskab D måtte modtage fra selskab E (der er hjemhørende i Danmark) ikke skattepligtigt i land X. Endvidere følger det af skattereglerne i land X og land Y, at der skattefrit kan udloddes udbytte fra selskab D til selskab C og fra selskab C til selskab A. I henhold til forslaget vil et koncerntilskud fra selskab E til selskab B være skattepligtigt, da selskab C ikke er beliggende i et EU-land eller et land som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Da der imidlertid kan udloddes udbytte skattefrit hele vejen fra selskab E til selskab A vil der i et sådant tilfælde ikke være risiko for omgåelse af de danske regler om udbytteskat.

Vi foreslår derfor, at anvendelsesområdet for de særlige regler om koncerntilskud justeres, således at beskatning af koncerntilskud mellem søsterselskaber kun kommer på tale i tilfælde, hvor der kan foreligge risiko for omgåelse af de danske regler om beskatning af udbytte.

Efter vores opfattelse er denne risiko i hvert fald i følgende tre tilfælde ikke til stede:

- (a) det tilskudsydende selskab er ikke hjemhørende i Danmark og ingen koncernselskaber hjemhørende i Danmark ejer direkte eller indirekte kapitalandele i det tilskudsydende selskab,
- (b) udbytte kan skattefrit udloddes fra det tilskudsydende selskab til det første fælles moderselskab, og

- (c) udbytte kan ikke skattefrit udloddes fra det tilskudsmodtagende selskab til det første fælles moderselskab.

Skatteministeriets kommentar:

Bestemmelsen er opbygget således, at betingelserne i de danske regler om skattefrie udbytter skal være opfyldte. Tankegangen er, at der ikke skal ske en forøgelse af mulighederne for overflytning af kapital i forhold til, hvad der er muligt med skattefrie udbytter og overkursregning efter gældende regler.

Endvidere ville SKAT ellers skulle kontrollere om betingelserne for skattefrie udbytter efter udenlandske regler er opfyldte.

Det bemærkes, at selskaberne i de eksempel 5 og 6 vil kunne udlodde udbytterne til selskab A, som derefter yder det skattefrie tilskud til det danske selskab. I eksempel 4 vil der kunne indskydes et dansk holdingselskab mellem A og de to søsterselskaber.

**3. § 31D, STK. 1, 7. PKT. - KRAVET OM KONCERNFORBINDELSE I MINDST 1 ÅR**

Forslaget til selskabsskattelovens § 31D, stk. 1, 7. pkt. har følgende ordlyd:

*"1. pkt. finder kun anvendelse, hvis koncernforbindelsen mellem tilskudsyderen og -modtageren eksisterer i en sammenhængende periode på mindst et år, inden for hvilken periode tilskudstidspunktet skal ligge."*

Efter vores opfattelse er det uklart om denne betingelse relaterer sig til koncerntilskud mellem søsterselskaber, til koncerntilskud fra et moderselskab til et datterselskab eller til alle koncerntilskud. Dette bedes oplyst.

Såfremt betingelsen finder anvendelse på koncerntilskud mellem søsterselskaber bedes samspillet mellem betingelsen i § 31D, stk. 1, 3. pkt. - hvorefter 1. pkt. kun finder anvendelse, hvis det fælles moderselskab ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i tilskudsyderen i en sammenhængende periode på mindst et år, inden for hvilken periode tilskudstidspunktet skal ligge - og betingelsen i § 31D, stk. 1, 7. pkt. endvidere belyst.

Skatteministeriets kommentar:

7. pkt. relaterer sig til alle situationer, hvor der ydes skattefrie tilskud, dvs. både moderselskabstilskud og søsterselskabstilskud.

Ved tilskud mellem søsterselskaber er det for det første en betingelse, at de to søsterselskaber er koncernforbundne i en sammenhængende periode på mindst et år, inden for hvilken periode tilskudstidspunktet skal ligge. Selskaberne skal således blot være en del af samme koncern.

For det andet kræves det, at tilskudsyderen skal kunne udlodde udbytte skattefrit til det fælles moderselskab. Det er et krav for skattefrie udbytter, at udbyttedtageren ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i tilskudsyderen i en sammenhængende periode på mindst et år, inden for hvilken periode udbyt-

*teudlodningen skal ligge. Det stilles derfor også som krav, at det fælles moderselskab skal eje mindst 10 pct. af aktiekapitalen i tilskudsyderen i en sammenhængende periode på mindst et år, inden for hvilken periode tilskudstidspunktet skal ligge.*

*Der er således tale om to forskellige krav, som begge skal være opfyldte.*