

BECH-BRUUN

SKATTEMINISTERIET
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Sendt pr. e-mail til shb@skm.dk og ktj@skm.dk

København · 6. november 2013

Arne Riis
Partner

T +45 72 27 33 22
ari@bechbruun.com

Sagsnr. 036428-0066
Dok.nr. 10787550.1

Høringssvar – udkast til forslag til lov om ændring af selskabsskatteoven (Exitbeskatning ved selskabers overførelse af aktiver og passiver til et andet EU/EØS-land)

Skatteministeriets udkast til ovennævnte lovforslag, som er sendt i høring med frist for indsendelse af høringssvar den 6. november 2013, giver os anledning til nedenstående bemærkninger:

1. Vedrørende den foreslåede § 26, herunder særligt bestemmelsens manglende henvisning til selskabsskatteovens § 7:

For det første har vi bemærket, at den foreslåede henstandsordning efter den nuværende formulering kun omfatter exitbeskatning, der beregnes efter § 5, stk. 7 og 8, samt efter § 8, stk. 4, 3. pkt. i selskabsskatteoven, når skattekategorien skyldes, at aktiver og passiver er overført til et hovedkontor af et selskab, der er skattemæssigt hjemmehørende i et EU/EØS, eller til et fast driftssted i et EU/EØS land.

Da fusionsskatteovens forskellige bestemmelser flere steder henviser til selskabsskatteovens § 5, stk. 7 i de situationer, hvor der i forbindelse med en ellers skattefri omstrukturering flyttes aktiver og passiver ud af Danmark, er det vores opfattelse, at den foreslåede henstandsordning i vidt omfang vil være mulig at vælge også i forbindelse med fraflytterbeskatning udløst af en grænseoverskridende omstrukturering. For at gøre det helt klart, at den foreslåede henstandsordning også skal kunne vælges ved exitskat udløst i forbindelse med en grænseoverskridende omstrukturering efter fusionsskatteoven, kunne det dog overvejes at anføre dette eksplicit i den foreslåede § 26, stk. 1.

Derudover har vi bemærket, at der ikke i den foreslåede § 26 henvises til exitbeskatning beregnet efter selskabsskatteovens § 7, og at bestemmelsen dermed ikke efter den nuværende formulering giver mulighed for henstand med exitskat udløst i en situation, hvor et selskab i et andet EU/EØS land flytter aktiver/passiver fra dets danske driftssted til dets hovedkontor eller til et driftssted i et andet EU/EØS land, eller i forbindelse med omstrukturering mellem to selskaber, der ikke er hjemmehørende i Danmark, hvor det ene eller begge selskaber har fast driftssted i Danmark. Vi går ud fra, at dette er en utilsigtet forskelsbehandling af danske selskaber og selskaber i andre EU/EØS lande, og at der derfor også skal indsættes en henvisning til selskabsskatteoven § 7.

København

Angelnie Allé 35
2100 København Ø
Danmark

Aarhus

Frue Kirkeplads 4
8000 Aarhus C
Danmark

Shanghai, rep. kontor

83 Loushanguan Road
Suite 2635, 26/F
Shanghai Kina

T +45 72 27 00 00
F +45 72 27 00 27
E info@bechbruun.com

Advokatfirma

CVR-nr. 25089944
www.bechbruun.com

Den manglende henvisning til selskabsskattelovens § 7 er blandt andet problematisk i forhold til de grænseoverskridende omstruktureringer, hvor exitbeskatningen sker efter § 7 fremfor efter § 5, stk. 7. Flere regler i fusionsskatteloven henviser således til selskabsskattelovens § 7, og for disse (ellers skattefrie omstruktureringer) vil der blive udløst en exitbeskatning, som der tilsyneladende ikke efter den nuværende formulering af den foreslåede § 26 er mulighed for at få henstand med betalingen af.

Blandt andet fusionsskattelovens § 15, stk. 2 (vedrørende grænseoverskridende fusion, hvor et selskab fra et andet EU-land ophører ved en fusion med et dansk selskab) og § 15, stk. 3 (vedrørende fusion mellem to selskaber, der begge er hjemmehørende i andre EU-lande) henviser til selskabsskattelovens § 7. I disse situationer er der dermed exitbeskatning uden mulighed for at vælge henstand, hvis forslaget vedtages i sin nuværende udformning. Efter vores opfattelse skal henstandsordningen udvides til at omfatte exitbeskatning efter selskabsskattelovens § 7 for at sikre overensstemmelse med EU domstolens dom i C-371/10, National Grid Indus BV og med EU-retten i øvrigt.

Selv når aktiver og passiver ved fusioner omfattet af § 15, stk. 2 og 3 ikke knyttes til et her hjemmehørende selskab, og disse aktiver/passiver derfor ikke er omfattet af successionsadgangen i fusionsskattelovens § 8, stk. 1-4, bør fusionerne ikke udløse umiddelbar betalbar skat, så længe aktiverne/passiverne forbliver inden for EU/EØS og fusionerne i øvrigt lever op til betingelserne for at være skattefrie i henhold til reglerne i EU's fusionsskattedirektiv. Der ses ikke at være nogen begrundelse for, hvorfor fraflytterbeskatningen i situationer omfattet af § 15, stk. 2 og 3 skal opkræves umiddelbart uden mulighed for henstand, mens der gives adgang til at vælge henstand med exitskatten i en fusion omfattet af fusionsskattelovens § 15, stk. 4, hvor et selskab hjemmehørende i Danmark ophører ved en fusion med et selskab fra et andet EU land, og hvor fortjeneste på aktiver og passiver, der ikke knyttes til et fast driftssted i Danmark, beskattes efter selskabsskattelovens § 5, stk. 7.

Vi foreslår derfor, at § 1, nr. 1 i lovforslaget om indførelse af en ny § 26 udvides til også at henvise til skat beregnet efter selskabsskatteloven § 7.

2. Lovforslagets § 2, stk. 2 – tilbagebetaling

Vi har bemærket, at der er indført en mulighed for at søge allerede betalt exitbeskatning for indkomstårene 2008-2012 tilbage, mod i stedet at indtræde i henstandsordningen, men at der efter lovforslaget ikke er krav på renter tilbage til det tidspunkt, hvor exitskattebeløbet blev uretmæssigt opkrævet og indbetalt af selskaberne.

At tilbagebetaling foreslås at ske uden helt eller delvist tillæg af renter, er efter vores vurdering i strid med det EU retlige effektivitetsprincip, da uretmæssigt opkrævede skatter i en rent national situation generelt vil ske med tillæg af renter efter renteloven.

De hidtidige danske regler om umiddelbar opkrævning af exitsskatten ved selskabers fraflytning, eller ved selskabers flytning af aktiver/passiver til et driftssted i et andet EU/EØS land, er klart og tydeligt blevet underkendt af EU-domstolen, ligesom domstolen i flere andre sager klart har underkendt andre landes umiddelbare opkrævning af exitsskatten for selskaber. Der kan dermed ikke herske tvivl om, at skatten er opkrævet med urette.

Generelt følger det af EU-retten, at et beløb opkrævet med urette skal tilbagebetales med tillæg af renter, hvis der efter national ret ville være krav på forrentning af tilbagebetalingskravet i en tilsvarende rent national situation.

Det fremgår af Juridisk Vejledning 2013 pkt. A.A.12.3, at der efter SKAT's egen opfattelse og fortolkning af praksis tilbagebetales med tillæg af renter efter renteloven, når beløbet er blevet opkrævet uden tilstrækkelig lovhjemmel. Opkrævning i strid med EU-retten er efter vores klare overbevisning sammenligneligt med ulovhjemlet opkrævning.

Da staten i øvrigt har haft en rentefordel i perioden mellem indbetaling og udbetaling på bekostning af selskaberne, og da staten må være nærmest til at bære risikoen for EU-stridig opkrævning, skal tilbagebetalingen også af disse grunde tillægges renter efter renteloven, jf. U.1984.1061H.

Vi foreslår derfor, at § 2 i lovforslaget ændres, så tilbagebetaling af exitsskatten sker med tillæg af renter efter rentelovens § 5 (diskontoen + 7 %) fra indbetalingsdatoen, dog tidligst fra datoen for EU Kommissionens åbningskrivelse, til og med udbetalingsdagen, evt. med fradrag af den forrentning af henstandssaldoen, som fremgår af den foreslåede § 27, stk. 7.

3. Visse øvrige exitsskattebestemmelser, hvor der også bør indføres mulighed for at vælge henstand

Endelig bemærker vi, at der med dette lovforslag, og med den tidligere indførte henstandsordning for personer, ikke er indført henstandsordning for alle tilfælde, hvor en fysisk eller juridisk person skattemæssigt flytter fra Danmark til et andet EU/EØS land, eller hvor der flyttes erhvervsmæssige aktiver eller passiver til et andet EU/EØS land.

Særligt har vi bemærket, at der bør indføres henstandsordning for exitbeskatning beregnet efter virksomhedsskatteovens § 15 C (hvor en person, der har benyttet virksomhedsskatteordningen ophører med at være skattepligtig til Danmark uden samtidig at etablere fast driftssted her) og for exitbeskatning beregnet efter kildeskatteloven § 8A (hvor erhvervs-

mæssigt benyttede aktiver flyttes ud til benyttelse i udlandet) og § 10 om exitbeskatning af genvundne afskrivninger på aktiver, der i forbindelse med en persons fraflytning udgår af dansk beskatningskompetence.

Med venlig hilsen
Arne Riis


Tanja Warschow



Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K
juragsamfundsokonomi/skm.dk; sbb/skm.dk; ktie/skm.dk

6. november 2013

Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven

Skatteministeriet har den 9. oktober 2013 sendt udkast til forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven (Exitbeskatning ved selskabers overførsel af aktiver og passiver til et andet EU/EØS-land) i høring med høringsfrist 6. november 2013.

Udkastet til lovforslag har været behandlet i hhv. Danmarks Skatteadvokaters bestyrelse, der fungerer som Danske Advokaters skattefagudvalg, og i Advokatrådets skatteudvalg.

Danske Advokater og Advokatrådet har følgende bemærkninger til udkastet:

Lovforslaget er en nødvendig følge af EU-Domstolens dom af 18. juli 2013 i sag C-261/11, Kommissionen mod Danmark, og søger at bringe den danske exitbeskatning af selskaber i overensstemmelse med TEUF artikel 49.

Advokatrådet og Danske Advokater hilser på den baggrund forslaget om indførelse af en henstandsordning for så vidt angår exitbeskatning af selskaber velkomment.

Vedrørende den foreslåede afdragsordning for henstandsbeløbet i udkastet til lovforslag, § 1, nr. 1 (forslaget til ny § 27, stk. 2, i selskabsskatteloven), er der imidlertid grund til at bemærke, at kriteriet om, at henstandsbeløbet som udgangspunkt skal afdrages løbende i takt med, at der af de aktiver, som henstandsaldoen vedrører, oppebæres indtægt, ikke har en naturlig sammenhæng med det forfulgte formål og samtidig vil gøre ordningen unødvendigt administrativt tung.

Hertil kommer, at principperne for opgørelsen af de enkelte afdrag er uklare og formentlig vil føre til tvister om afdragenes størrelse. Dette skaber, som anført nedenfor, en sådan usikkerhed om den faktiske afdragsprofil, at det valgte kriterium må anses for retssikkerhedsmæssigt betænkeligt.

Efter udkastet til § 27, stk. 2, i selskabsskatteloven, vil overdrageren hvert år skulle foretage en fiktiv indkomstopgørelse vedrørende aktiverne baseret på armslængdeprincippet og uden sammenhæng med nogen faktisk transaktion.

Ved opgørelsen af den "indkomst", som skal danne grundlag for fastsættelsen af afdragets størrelse i et givent år, vil være afgørende "hvilke indtægter det overdragerende danske selskab selv kunne have forventet at opnå af det pågældende driftsmiddel eller immaterielle aktiv, hvis selskabet havde beholdt aktivet. Der kan f.eks. henses til, hvad den faktiske indtjening er i det modtagende udenlandske selskab, men det afgørende er, at afkastet skal fastlægges på grundlag af armslængdeprincippet, jf. ligningslovens § 2", jf. udkastet side 11, næstsidste afsnit.

Det fremgår ikke af de foreslåede bemærkninger, hvilke dokumentationskrav SKAT kan stille til den nævnte opgørelse.

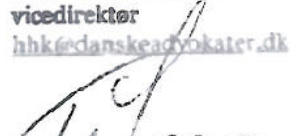
Det synes imidlertid sikkert, at det for en lang række aktiver, herunder driftsaktiver, vil være næsten umuligt med nogen grad af sikkerhed at dokumentere, hvilken indkomst aktivet kunne have genereret for overdrageren i et givent år.


Det er på denne baggrund Advokatrådets og Danske Advokaters opfattelse, at kriteriet om, at afdragene som udgangspunkt er baseret på et kriterium om løbende indkomst, bør udgå.


Vedrørende det yderligere kriterium i forslaget til selskabsskattelovens § 27, stk. 2 – at der dog i alle tilfælde skal betales et mindsteafdrag på 1/7 af henstandssaldoen – bemærkes, at det ikke på det foreliggende grundlag er muligt at vurdere, om minimumsafdraget på 1/7 af henstandssaldoen pr. år er i overensstemmelse med det EU-retlige proportionalitetskrav. Dette spørgsmål er ikke behandlet i bemærkningerne til udkastet til lovforslag. Advokatrådet og Danske Advokater foreslår derfor, at bemærkningerne til lovforslaget suppleres med en udførlig redegørelse for Skatteministeriets grundlag for at anse et mindsteafdrag på 1/7 for overensstemmende med det EU-retlige proportionalitetskrav.

Med venlig hilsen


Helle Hübertz Krogsøe
vicedirektør
hkk@danskeadvokater.dk


Torben Jensen
generalsekretær
tje@advokatsamfundet.dk


Claus Holberg
formand Danmarks Skatteadvokater
cho@lett.dk


Poul Bøstrup
formand for Advokatrådets skatteudvalg
pbo@poulbostrup.dk

Skatteministeriet
Att.: Susi Hjorth Bærentzen
Nikolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

5. november 2013

Lov om ændring af selskabsskatteloven (Exitbeskatning for selskaber)

Dansk Erhverv har den 9. oktober 2013 fået et udkast til forslag til lov om ændring selskabsskatteloven (Exitbeskatning ved selskabers overførsel af aktiver og passiver til et andet EU/EØS-land) i høring.

Baggrunden for lovforslaget er en afgørelse fra EU-Domstolen af 18. juli 2013 om de danske regler vedrørende beskatning af selskaber m.v., der overfører aktiver eller passiver til andre EU/EØS-lande, det vil sige exitbeskatning.

EU-Domstolen fandt, at de danske exitskatteregler for selskaber ikke fuldt ud er i overensstemmelse med EU-retten, fordi exitskatten kræves betalt med det samme, og der således ikke er mulighed for at vælge henstand med betaling af skatten.

Lovforslaget indebærer en justering af reglerne om beskatning ved et selskabs overførsel af aktiver og passiver til et andet EU/EØS-land. Der etableres med forslaget en henstandsordning (afdragsordning), der gør det muligt at udskyde betalingen af exitskatten mod forrentning.

Generelle bemærkninger

Dansk Erhverv er overordnet i mod exitbeskatningsregler, der medfører en forskelsbehandling mellem hvorvidt et aktiv bliver overført mellem to indenlandske eller mellem en indenlandsk og en udenlandsk virksomhed, og som kan medføre beskatning inden virksomheden faktisk har realiseret gevinsten. Dansk Erhverv anerkender dog, at de foreslåede regler er bedre end de tidligere exitbeskatningsregler, men mener fortsat, at det er problematisk, at virksomheder med den valgte henstandsmodel kan risikere at blive beskattet inden et givent aktiv har givet et afkast.

På den baggrund mener Dansk Erhverv ikke, at henstandsordningen skal gøres tidsbegrænset, da der ellers fortsat vil være en forskelsbehandling mellem overdragelser internt i Danmark og mellem Danmark og EU/EØS landene.

Specifikke bemærkninger

???/JAR
jar@danskerhverv.dk

Side 1/2

Udover ovennævnte forskelsbehandling, så medfører lovforslaget tillige en yderligere forskelsbehandling, idet overdragelser mellem et dansk og et udenlandsk selskab udenfor EU (f.eks. USA) stadig vil medføre fuld exitbeskatning.

Dansk Erhverv mener på den baggrund, at lovforslaget bør udvides til alle lande, hvormed Danmark har indgået dobbeltbeskatningsaftaler og aftaler om udlevering af oplysninger mv., således at danske virksomheder, der primært har deres markeder udenfor Danmark og EU/EØS ikke stilles ringere end øvrige danske selskaber.

Vedrørende afdrag, skal disse som udgangspunkt beregnes på baggrund af den indtægt, som ville være genereret, hvis det pågældende aktiv var forblevet i Danmark. Dette medfører, at der skal foretages en særskilt opgørelse af indkomsten for denne specifikke overdragelse. Denne opgørelse af indkomst, vil kræve, at det overdragne selskab har indsigt i det modtagende selskab indkomstforhold eller kan få det modtagende selskab til at udlevere disse oplysninger til det danske selskab. Det vil bl.a. kræve, at den pågældende koncerns regnskabsrapportering er tilrettelagt, således, at det er muligt at uddrage de nødvendige data for denne specifikke overdragelse.

Dette vil formentlig kunne opfyldes, hvis der er tale om et dansk moderselskab, men hvis der er tale om et dansk datterselskab, der sælger til et søsterselskab/moderselskab i EU, så kan det være vanskeligt/umuligt at få sådanne oplysninger.

Det anføres i lovforslaget, at indkomsten skal være opgjort efter armslængde-princippet jf. ligningslovens § 2. I det omfang, at det modtagende udenlandske selskab har samhandel med andre koncernselskaber, er det uklart hvilken skattemyndighed, der skal vurdere om indtægten sker på armslængde vilkår. Er det de danske skattemyndigheder eller skattemyndighederne, hvor det udenlandske selskab er hjemmehørende? Hvis det er de danske myndigheder, er det ikke klart, hvor hjemlen i dansk skattelovgivning er til at kontrollere interne transaktioner mellem udenlandske koncernforbundne selskaber, hvor et dansk selskab ikke er involveret.

Hvis det ikke er muligt, at opgøre indkomsten på tilstrækkeligt sikkert grundlag, så mangler der klarhed i lovforslaget over, om det i så fald medfører, at henstandsordningen bortfalder eller om udgangspunktet i så fald er et afdrag på 1/7 del af overdragelsessummen?

Dansk Erhverv stiller sig naturligvis til rådighed for uddybende kommentarer.

Med venlig hilsen

Jacob Ravn
Skattepolitisk chef

Til Skatteministeriet

Skatteudvalget

Formand:

Jesper Kiholm

Skattecenter Tønder

Pioner Allé 1

6270 Tønder

Telefon: 72 38 94 68

E-mail: jesper.kiholm@skat.dk

Tønder, den 5. november 2013

Høringssvar til udkast til forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven (Exitbeskatning ved selskabers overførsel af aktiver og passiver til et andet EU/EØS-land)

SRF Skattefaglig Forening takker for det modtagne materiale.

Det er SRF's opfattelse, at lovforslaget bringer de danske exitbeskatningsregler i overensstemmelse med EU-retten.

SRF har dog følgende bemærkninger til lovforslaget:

Valg af henstand

Ifølge nye bestemmelser i selskabsskattelovens §§ 26, stk. 3, og 27, stk. 5, sidste pkt. kan SKAT se bort fra overskridelse af fristen for indgivelse af selvangivelse og meddelelse.

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at dette kan ske, såfremt **omstændighederne** taler herfor, f.eks. hvor fristoverskridelsen alene er af kortere varighed, og den skattepligtige har været forhindret i at indsende det pågældende materiale på grund af sygdom, der har medført hospitals- eller institutionsophold.

Af hensyn til administrationen af ordningen kunne SRF foreslå, at det i lovbestemmelsen og lovbemærkningerne blev tydeliggjort, hvornår SKAT kan se bort fra fristoverskridelsen, herunder hvordan begrebet "kortere varighed" skal forstås. Det synes også uklart, om ordningen skal administreres på samme restriktive måde som henstandsordningen i skattekontrollovens §4, stk. 4, og fritagelsesordningen for skattetillæg i skattekontrollovens §5, stk. 1, sidste pkt. I disse ordninger kan der ydes henstand eller ske fritagelse for skattetillæg, hvis **særlige omstændigheder** taler herfor.

Efter SRF's opfattelse kunne det være praktisk, hvis de nye bestemmelser i selskabsskattelovens §§ 26, stk. 3, og 27, stk. 5, sidste pkt. skal administreres på samme måde som skattekontrollovens §4, stk. 4, og skattekontrollovens §5, stk. 1, sidste pkt.

Afdrag på henstandssaldo

Det fremgår af ny bestemmelse i selskabsskattelovens §27, stk. 2, at der pr. indkomstår mindst skal betales et afdrag opgjort som 1/7 af henstandssaldoen ved etableringen. Ifølge bemærkningerne skal der også opgøres et afdragsbeløb for det indkomstår, hvori overførslen er foretaget.

Det kunne ønskes, at det tydeligt fremgik af lovbestemmelsen og/eller bemærkningerne, at der for overførselsåret skal beregnes afdrag med mindst 1/7, uden hensyn til hvornår i indkomståret overførslen finder sted.

Det fremgår af forslaget til selskabsskattelovens §27, stk. 2, 1. pkt., at henstandsbeløbet skal afdrages i takt med, at der "oppebæres indtægt, herunder realiserede gevinster ved afståelse mv..."

Ifølge bemærkningerne til lovforslaget vil pejlemærket i forhold til driftsmidler og immaterielle aktiver være, hvilke indtægter det overdragende danske selskab selv kunne have forventet at opnå af det pågældende driftsmiddel eller immaterielle aktiv, hvis selskabet havde beholdt aktivet. Der henvises i denne forbindelse til armslængdeprincippet i ligningslovens §2.

SRF skal påpege, at det vil være forbundet med store vanskeligheder i praksis at fiksere et afkast af driftsmidler og immaterielle aktiver, som selskabet selv anvender i et fast driftssted i udlandet. Det ville derfor være ønskeligt, om lovbemærkningerne indeholdt nærmere retningslinjer for opgørelsen af dette afkast.

Rækkevidden af overførsler, der udløser forfald af henstandssaldo

SRF finder, at den indsatte bestemmelse i forslaget til § 27, stk. 4 bør udbygges, således at henstandssaldoen forfalder ikke blot ved at der sker overførsel af aktiver til et selskab uden for EU/EØS, men også omfatter den situation, hvor det udenlandske selskab, hvortil aktivet er overført, skattemæssigt bliver hjemmehørende i et land uden for EU/EØS, samt hvor aktivet ved skattefri omstrukturering bliver inddraget i et selskab, der skattemæssigt er ikke er hjemmehørende i EU/EØS.

I øvrigt

SRF finder, at det bør overvejes, hvordan det forhindres, at realisation undgås ved, at det i udlandet hjemmehørende selskab fører sit regnskab i udenlandske valuta, når der er tale om overførsel af aktiver eller lån og forpligtelser, hvor der en urealiseret valutakursgevinst omfattet af kursgevinstloven, jævnfør situationen i National Grid Indus dommen (EU domstolens sag C- 371/10).

Med venlig hilsen

Jesper Kiholm
Formand for SRF Skattefaglig Forenings Skatteudvalg

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

22. november 2013

Ændring af selskabsskatteloven (Exitbeskatning ved selskabers overførsel af aktiver og passiver til et andet EU/EØS-land) H213-13

Skatteministeriet har d. 09. oktober 2013 fremsendt ovennævnte udkast til FSR-danske revisorer med anmodning om bemærkninger.

FSR har gennemgået udkastet og har følgende bemærkninger og spørgsmål hertil:

SEL § 26, stk. 1

FSR hører gerne, hvorvidt ministeriet kan bekræfte, at den foreslåede bestemmelse i SEL § 26, stk. 1, bl.a. finder anvendelse, på et dansk fast driftssted af et selskab, der er skattemæssigt hjemmehørende i et tredjeland, når aktiver/gæld overføres fra Danmark til et fast driftssted, som dette selskab opretholder i et andet EU/EØS-land?

Gælder reglen om henstand i den foreslåede § 26 også den situation, hvor der sker overførsel mellem to faste driftssteder ejet af det samme udenlandske selskab, eksempelvis hvor et udenlandsk selskab med et fast driftssted i Danmark vælger at overføre samtlige aktiver og passiver knyttet hertil til et andet EU/EØS-land, hvor der enten allerede er et fast driftssted eller hvor der i forbindelse med overførslen af aktiver og passiver etableres fast driftssted.

Kommentarerne i punkt 6 til artikel 5 i OECD's modeloverenskomst om en vis varighed af aktiviteterne for, at et fast driftssted anses for etableret, betyder i de fleste lande, at et fast driftssted ikke anses for etableret i de første 6 måneder. Skatteministeriet bedes bekræfte, at når aktiver og passiver i et dansk fast driftssted overføres til et andet EU/EØS-land, hvor hovedkvarteret ikke tidligere har drevet virksomhed, så kan det udenlandske selskab opnå henstand, selvom det faste driftssted som følge af det foran nævnte ikke anses for etableret i det andet EU/EØS-land på selve overførselstidspunktet?

FSR – danske revisorer
Kronprinsessegade 8
DK - 1306 København K

Telefon +45 3393 9191
fsr@fsr.dk
www.fsr.dk

CVR. 55 09 72 16
Danske Bank
Reg. 9541
Konto nr. 2500102295

Skatteministeriet bedes bekræfte, at der også kan opnås henstand i den situation, hvor der udløses skat, når aktiver og passiver i forbindelse med en skattefri grænseoverskridende omstrukturering - det være sig i forbindelse med fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver - overføres til et udenlandsk fast driftssted eller et udenlandsk hovedkontor?

Ifølge den foreslåede § 26, skal selskaber kunne få henstand med betaling af den skat, der bl.a. udløses ved flytning af ledelsens sæde, jf. SEL § 5, stk. 7 og ved overdragelse af aktiver og passiver omfattet af SEL § 8, stk. 4, 3. pkt. For eksisterende skyggesambeskatninger gælder de tidligere regler i LL § 33 D og LL § 33 E stadig, og efter disse regler udløses genbeskatning af underskud ved flytning af ledelsens sæde og ved visse overdragelser. Skatteministeriet bedes bekræfte, at der også kan opnås henstand for skat, som følge af genbeskatning af underskud, der skyldes flytning af ledelsen sæde og overdragelse af aktiver og passiver.

Tilsvarende bedes det bekræftet, at den foreslåede adgang til henstand for skat også gælder skat, som skyldes genbeskatning af underskud under international sambeskatning, jf. SEL § 31 A, stk. 5.

Skatteministeriet bedes uddybe, hvornår immaterielle aktiver ifølge ministeriet er således knyttet til aktiver og passiver, der udgør et fast driftssted efter selskabets flytning af ledelsens sæde til udlandet, at flytningen af ledelsens sæde ikke udløser beskatning af de immaterielle aktiver.

Skatteministeriet bedes bekræfte, at den foreslåede regel også kan anvendes af skattepligtige omfattet af SEL § 2.

Skatteministeriet bedes bekræfte, at den foreslåede regel også kan anvendes i forhold til den "udskudte" beskatning, der sker efter SEL 8, stk. 5.

I bemærkningerne øverst side 11 anføres:

"Passiver medtages ikke i ved opgørelsen af afkast. Dvs. at afdragssatsen for passiver svarer til minimumssatsen på 1/7". Det fremhævede ord bør efter FSRs opfattelse slettes.

Formuleringen og meningen hermed forekommer uanset dette uklart. FSR skal derfor foreslå, at formuleringen præciseres.

SEL § 26, stk. 3

Skatteministeriet bedes uddybe, hvilke andre forhold end det i bemærkningerne anførte, der kan begrunde, at der ses bort fra en overskridelse af fristen for meddelelse om, at der ønskes henstand, jf. den foreslåede § 26, stk. 3. FSR ser det særligt gerne uddybet ift. juridiske personer, som må være de skattepligtige, der typisk vil være omfattet af nærværende forslag.

SEL § 27, stk. 1

Ifølge lovudkastet synes der ikke at kunne opnås "henstand", hvis der ikke udløses en betalbar exit-skat, fordi selskabet har aktuelle eller fremførte underskud. I denne situation stilles selskabet også likviditetsmæssigt ringere end et selskab, der ikke havde foretaget en grænseoverskridende flytning af aktiver/gæld. Sidstnævnte selskab ville således kunne udnytte underskuddet i følgende indkomstår, uden at der skete modregning af en urealiseret kapitalgevinst. Lovudkastet bør efter FSRs opfattelse ændres på dette punkt, således at selskaber ligestilles i de to situationer.

I denne forbindelse bedes Skatteministeriet samtidigt nærmere redegøre for, hvordan den skat, der kan opnås henstand med opgøres, f.eks. i relation til bortseelse for underskud efter f.eks. SEL § 31, stk. 9 og efter lempelse for fiktiv skat, jf. LL § 33.

Af § 27, stk. 1 fremgår også, at der skal afdrages på henstandsbeløbet i takt med, at der oppebæres indtægter, som ville være skattepligtige "*hvis aktivet fortsat havde været omfattet af dansk beskatning*". Betyder det, at hvis skattereglerne lempes eller skærpes efter at et udenlandsk selskab har flyttet sit danske faste driftssted, da vil det påvirke det udenlandske selskabs afdragsprofil? Eller vil det være de gældende skatteregler på fraflytningstidspunktet, der vil være styrende for afdragsprofilen?

SEL § 27, stk. 2

Ifølge den foreslåede SEL § 27, stk. 2, skal et henstandsbeløb afdrages i takt med at der oppebæres indtægter af det overførte aktiv. Ifølge bemærkningerne skal der opgøres en beregnet skattepligtig indkomst fra en *fikseret* udnyttelse af de overførte aktiver. Denne indkomst skal ifølge bemærkningerne være baseret på en forudsætning om, at skatteyderen har overdraget brugsretten til aktivet til en anden virksomhed mod betaling af et vederlag på armslængdevilkår. Det præciseres ikke, hvilken virksomhed der skal behandles som licenstagere. Dette har stor betydning, idet armslængdeprincippet fordrer en subjektiv,

virksomhedsspecifik værdiansættelse. Særligt i relation til immaterielle aktiver kan dette være af stor betydning, idet værdien af et sådant aktiv normalt er en brugsværdi, der afhænger af den enkelte virksomheds kompetencer og ressourcer. Dette forhold bør efter FSRs opfattelse præciseres.

Side 4

Efter FSRs opfattelse bør reglen om en beregnet skattepligtig indkomst fra en fikseret udnyttelse af de overførte aktiver udgå af lovforslaget, idet den i praksis vil have ringe betydning, og fordi den indebærer en unødvendig komplikation af regelsættet.

Herudover forekommer reglen at være direkte i strid med EU-Domstolens praksis, hvorefter en exit-beskatning af aktiver, der er bestemt til at blive afhændet, skal udskydes indtil realisation.

SEL § 27, stk. 3

Hvis et aktiv/gæld omfattet af en henstand igen bliver omfattet af dansk beskatningskompetence, før henstandssaldoen fuldt ud er afdraget, skal den resterende henstandssaldo afregnes efter 1/7-reglen. I denne situation finder de almindelige regler om indgangsværdi anvendelse. Dette betyder, at en skatteyder i relation til kapitalgevinstbeskatning opnår en regulering af den skattemæssige værdi til handelsværdien på tidspunktet for skattepligtens indtræden, jf. SEL 4 A, stk. 3. Det bør præciseres, at dette også gælder i relation til afskrivningsloven.

Efter den foreslåede § 27, stk. 3, skal et selskab fortsætte med at afdrage 1/7 af det oprindelig opgjorte henstandsbeløb, selvom de pågældende aktiver og passiver igen bliver underlagt dansk skattepligt. Ifølge SEL § 8, stk. 5, sidestilles overførsel af aktiver og passiver, som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, med erhvervelse fra et koncernforbundet selskab, og SEL § 8 B finder anvendelse.

Skatteministeriet bedes bekræfte, at aktiverne og passiverne i denne (tilbage)overførselssituation kan anses for dansk beskattet, sådan at de ifølge SEL § 8 B får en indgangsværdi, der svarer til handelsværdien på tidspunktet for tilbageoverførslen.

SEL § 27, stk. 4

Hvis et aktiv, der er omfattet af en henstand, overføres til et selskab, der er skattemæssigt hjemmehørende i et land uden for EU/EØS, eller til et fast

driftssted uden for EU/EØS, sidestilles dette med en afståelse til handelsværdi, jf. forslag til SEL § 27, stk. 4. Det bedes bekræftet, at en overførelse indenfor EU/EØS ikke anses for en afståelse, som har betydning for afdrag på henstandssaldoen.

Side 5

Efter SEL § 27, stk. 4, bliver overførelse af aktiver og passiver (som der består en henstandssaldo vedrørende) til et selskab eller et fast driftssted i et ikke EU/EØS-land sidestillet med afståelse til handelsværdi på overførelstidspunktet, med den konsekvens at henstandssaldoen forfalder. Skatteministeriet bedes i denne forbindelse bekræfte, at reglen kun omhandler interne overførsler inden for samme juridiske enhed og at en overførelse fra Danmark til et fast driftssted i eksempelvis Sverige er omfattet af den foreslåede SEL § 26, selvom det svenske (og danske) faste driftssted er ejet af et selskab/hovedkvarter hjemmehørende i et ikke-EU/EØS-land.

SEL § 27, stk. 7

Henstandssaldoen forrentes med en rentesats svarende til Nationalbankens diskonto med tillæg af 1 procentpoint, dog mindst 3 % p.a., jf. forslag til SEL § 27, stk. 7.

Det fremgår ikke klart af høringsudkastet, fra hvilket tidspunkt forrentningen påbegyndes. Bemærkningerne til lovforslaget indeholder et eksempel, der indikerer, at forrentningen påbegyndes den 1. november i transaktionsåret. Det er uvist, hvorfor forrentningen allerede skal foretages fra 1. november i transaktionsåret, idet 1. november i det følgende indkomstår ville være det tidspunkt, hvor exit-skatten forfalder til betaling, hvis der ikke var henstand. FSR skal anmode om, at det præciseres, at forrentningen påbegyndes d. 1. november i indkomståret efter transaktionsåret.

Overgangsregel

FSR hører gerne om ministeriet kan bekræfte, at hvis der er sket exit-beskatning af et aktiv i indkomståret 2008, så vil skatteyderen have krav på tilbagebetaling af 1/7 af skatten den 1. november 2014 (forudsat at øvrige betingelser er opfyldt og at indtægtsførelsen skal ske efter 1/7-reglen)?

Det er uklart, hvorvidt opgørelsen efter § 2, stk. 2 skal omfatte renten efter den foreslåede § 27, stk. 7? Efter FSRs opfattelse kan dette dog ikke være tilfældet og ministeriet bedes bekræfte dette.

Skatteministeriet bedes forklare, hvorfor staten ikke skal betale rente af de beløb, som tilbagebetales til selskaberne vedrørende overførsler i indkomstårene 2008-2012. Af den foreslåede § 2 i høringsudkastet, fremgår at der alene beregnes rente, hvis SKAT foretager betalingerne senere end den 1. november 2014? Dette kan efter FSRs opfattelse ikke være en tilstrækkelig imødekommelse i forbindelse med at det erkendes, at de hidtidige regler er EU-stridige. Forrentning af potentielle tilbagebetalingsbeløb bør ske for alle beløb, som er opkrævet efter de hidtidige regler, jf. bl.a. sag C-565/11 (Irimie).

Side 6

Såfremt der er spørgsmål til ovenstående, står foreningen naturligvis til rådighed.

Med venlig hilsen

John Bygholm
formand for skatteudvalget

Mette Bøgh Larsen
skattekonsulent