


Skatteministeriet

22. maj 2018
J.nr. 2017 - 1675

Til Folketinget – Skatteudvalget

Vedrørende L 237 - Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love. (Justering af reglerne om fast driftssted ved investering via transparente enheder, beskatning af beløb vedrørende tilbagebetalte provisioner, EU-retlig tilpasning af reglerne vedrørende udenlandske pensionsinstitutter investeringer i fast ejendom og bestemmelser i momsloven om momsfrigivelse for selvstændige grupper og justering af værnsregler, der sikrer beskatning af udbytter m.v.).

Hermed sendes svar på spm. nr. 9 af 15. maj 2018.

Karsten Lauritzen

/ Lise Bo Nielsen



Spørgsmål

Ministeren bedes kommentere henvendelsen af 14. maj 2018 fra FSR – danske revisorer, jf. L 237 – bilag 11.

Svar

FSR – danske revisorer har rettet henvendelse vedr. L 237 med en række bemærkninger til visse af elementerne i lovforslaget. Det drejer sig om de foreslåede justeringer af reglerne om fast driftssted, tynd kapitalisering og værnet i selskabsskattelovens § 2 D.

Fast driftssted

1. FSR – danske revisorer anfører, at når den foreslåede ændring af fast driftssted gennemføres, så vil det faste driftssted, som udenlandske investorer måtte have efter de gældende regler, ophøre. Dette betyder, at aktiver og passiver skal anses for overført til udlandet og dermed behandles som afstået til handelsværdien. FSR – danske revisorer hører gerne, hvorvidt Skatteministeriet har en løsning herpå, herunder en eventuel henstandsordning med betaling af skatten.

Kommentar

Der foreligger en omfangsrig praksis fra Skatterådet, hvoraf det fremgår, at Skatterådet stort set undtagelsesfrit har statueret, at udenlandske passive investorer i de pågældende kapital- og venturefonde ikke har fast driftssted. Skulle der mod forventning være udenlandske passive investorer, der har fået fast driftssted i Danmark, vil det være de sædvanlige regler om overførsel af aktiver og passiver, der efter overførslen ikke længere er omfattet af dansk beskatning, der gælder. Det betyder, at overførslen sidestilles med salg til et koncernforbundet selskab til handelsværdien på overførselstidspunktet, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 4. Herefter vil det være muligt for selskaber at opnå henstand med betalingen af skatten efter selskabsskattelovens §§ 26 og 27. Efter disse bestemmelser kan de skattepligtige vælge at betale skatten med det samme eller over 7 år. Tilsvarende valgmulighed gælder for fysiske personer, jf. kildeskattelovens §§ 73 B og 73 C.

2. FSR – danske revisorer anmoder om, at det bekræftes, at når der investeres gennem en transparent enhed, hvis aktivitet ud fra en selvstændig vurdering må anses for næringsvirksomhed, vil alle deltagere utvivlsomt have fast driftssted efter den foreslåede regel.

Kommentar

FSR – danske revisorerens anmodning baserer sig på en grundlæggende forudsætning om, at der ved investering i fx aktier via en transparent enhed i skatteretlig henseende foreligger en aktivitet, der kan eller skal vurderes samlet og selvstændigt i relation til spørgsmålet, om der foreligger næringsvirksomhed. Denne forudsætning holder imidlertid ikke, og FSR – danske revisorerens synspunkt kan derfor ikke bekræftes.

Som det er beskrevet i bemærkningerne til lovforslaget, skal bedømmelsen af, om investeringer af denne type indgår i en næringsvirksomhed, foretages særskilt for hver enkelt deltager i den transparente enhed, dvs. under inddragelse af hver enkelt deltagers samlede aktiviteter. Dette gælder, selv om der investeres i fællesskab. Netop fordi der er tale om

en transparent enhed, skal næringsvurderingen således foretages i forhold til hver enkelt deltager.

Det bemærkes, at den fælles investeringsaktivitet i relation til fx køb og salg af aktier kan have et sådant omfang og være baseret på en sådan fælles strategi, at aktiviteten i praksis vil indebære, at alle deltagende investorer vil blive anset for næringsdrivende med aktier. Men det ændrer ikke på, at næringsvurderingen principielt skal foretages selvstændigt for hver enkelt investor.

3. FSR – danske revisorer anmoder om, at der gives eksempler på, at passive investeringer i aktier skal allokere som anlægsaktier til et fast driftssted her i landet.

Kommentar

Den foreslåede ændring af reglerne om fast driftssted ændrer ikke på, at anlægsaktier efter omstændighederne vil skulle allokere til et eventuelt fast driftssted, som det udenlandske selskab har i Danmark. Et konkret eksempel herpå fremgår af højesteretsdommen gengivet i SKM 2014.347.H.

4. FSR – danske revisorer anmoder Skatteministeriet om at bekræfte, at værnsreglen i forslaget til selskabsskattelovens § 2, stk. 7, 2. pkt., kun er aktuel, hvis den transparente enheds aktiviteter ikke ud fra en selvstændig betragtning kan anses for næringsvirksomhed.

Kommentar

FSR – danske revisorerers anmodning er baseret på den forkerte forudsætning, at spørgsmålet om næringsvirksomhed skal vurderes i forhold til den transparente enhed og ikke de enkelte investorer, jf. ovenfor.

Det bemærkes, at det vil bero på en bedømmelse efter de almindelige kriterier i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, om der foreligger et fast driftssted i Danmark, når investeringer i fx aktier indgår i en investors næringsvirksomhed.

5. FSR – danske revisorer anmoder Skatteministeriet om at bekræfte, at en udenlandsk investor, der investerer i en transparent enhed, hvis virksomhed består i opkøb af porteføljeselskaber med henblik på udvikling af disse og et eventuelt salg af selskaberne efter en 5-7 år, ikke får fast driftssted i Danmark, hvis investorerne samtidig ejer aktierne i et dansk selskab, hvorigennem der drives næring med køb og salg af aktier. FSR – danske revisorer anfører, at det er forudsat, at der ikke sker transaktioner mellem den transparente enhed og det danske næringselskab.

Kommentar

Denne anmodning er ligeledes baseret på den forkerte forudsætning, at spørgsmålet om næringsvirksomhed skal vurderes i forhold til den transparente enhed og ikke de enkelte investorer, jf. ovenfor.

Bedømmelsen af, om aktier indgår i et selskabs næringsvirksomhed med køb og salg af aktier, påvirkes principielt ikke af karakteren af de aktiviteter, der udøves af det selskab, som der er købt aktier i. Hvis et selskab udøver næring med køb og salg af aktier, indebærer det ikke i sig selv, at selskabets aktionærer skal anses for næringsdrivende med køb og salg af aktier.

6. FSR – danske revisorer anmoder om at få oplyst, om bedømmelsen af, om der foreligger et fast forretningssted og dermed fast driftssted i Danmark i relation til værnreglen i forslaget til selskabsskattelovens § 2, stk. 7, 2. pkt., skal foretages i forhold til, hvorfra den transparente enhed, som investoren har investeret igennem, udøver sin virksomhed, eller i forhold til den erhvervsvirksomhed, som en anden fysisk eller juridisk person ejer, men som investeringsaktiviteterne anses for at være en integreret del af ifølge værnreglen.

Kommentar

Svaret er ingen af delene. Bedømmelsen vil derimod skulle foretages i forhold til den udenlandske investor, som er det selskab, der vil blive anset for at have fast driftssted, hvis betingelserne herfor er opfyldt.

Det bemærkes, at der kan foreligge et fast driftssted for en sådan udenlandsk investor, selv om investoren ikke driver virksomhed gennem et fast forretningssted her i landet, hvis betingelserne i den såkaldte agentregel i OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 5, er opfyldt. Der kan herom henvises til punkt 2.1.1. i de almindelige bemærkninger til lovforslaget.

7. FSR – danske revisorer henviser til, at det i bemærkningerne til lovforslaget er anført, at den nye regel i SEL § 2, stk. 7, i relation til danske selskaber, der investerer igennem transparente udenlandske enheder, kan medføre dobbeltbeskatning, fordi der ikke længere vil bestå et udenlandsk fast driftssted efter danske regler, heller ikke selv om udlandet fortsat beskatter det faste driftssted.

Selskaberne kan ikke i relation til eksisterende aktiviteter imødegå risikoen for dobbeltbeskatning ved at placere aktiviteterne i en juridisk enhed med ledelse i det pågældende udland, idet dette vil kunne udløse afståelsesbeskatning i såvel Danmark som udlandet. En løsning efter dobbeltbeskatningsoverenskomsternes gensidige aftaleprocedure vil være langvarig og dyr og slet ikke mulig i forhold til Frankrig og Spanien, som der ikke består dobbeltbeskatningsoverenskomster med. FSR – danske revisorer forslår derfor en lempelsesregel, eventuelt begrænset til selskaber, der er undergivet CFC-beskatning, før den nye regel i SEL § 2, stk. 7, får virkning.

Kommentar

Der er tale om en særdeles teoretisk risiko for dobbeltbeskatning, jf. høringsskemaets kommentarer til FSR – danske revisorerers høringssvar. Det kan i den forbindelse tilføjes, at Skatteministeriets undersøgelser forud for lovforslagets fremsættelse har vist, at langt de fleste lande, som Danmark typisk sammenligner sig med, har udformet deres interne

skatteregler således, at aktiviteter som dem, lovforslaget vedrører, ikke udløser skattepligt/fast driftssted i de pågældende lande.

Derudover bemærkes, at de danske interne lempelsesregler, herunder den almindelige lempelsesregel i ligningslovens § 33, generelt er baseret på et princip, hvorefter der alene indrømmes lempelse for udenlandsk indkomst eller indkomst fra kilder i udlandet. Der ses ikke at være noget grundlag for netop på dette specifikke område at indføre en regel om, at der lempes for skatter pålynet i udlandet, selv om indkomsten efter dansk ret skal anses for oppebåret her i landet.

8. FSR – danske revisorer bemærker, at der ikke er fastsat noget særligt virkningstidspunkt for de foreslåede ændringer af reglerne om fast driftssted. FSR – danske revisorer foreslår, at reglerne tillægges virkning for indkomståret 2018.

Kommentar

Der ses ikke at være nogen anledning til at fastsætte et særligt virkningstidspunkt for forslagens bestemmelser om regulering af reglerne om fast driftssted, som efter forslaget vil få virkning fra ikrafttrædelsen, dvs. den 1. juli 2018. Der ses således heller ikke at være nogen anledning til at lade reglerne få virkning for indkomståret 2018, hvilket ville indebære, at reglerne ville få virkning forud for den fastsatte ikrafttrædelsesdato og endda forud for datoen for lovforslagets fremsættelse.

Tynd kapitalisering

1. FSR – danske revisorer henviser til, at det af kommentarerne i høringsskemaet til lovforslaget angives, at konsolideringsreglen i selskabsskattelovens § 11, stk. 4, og 10 mio. grænsen i selskabsskattelovens § 11, stk. 1, også skal anvendes ved vurderingen af, om et udenlandsk debitorselskab ville have været begrænset efter reglerne om tynd kapitalisering, såfremt det havde været hjemmehørende i Danmark.

FSR – danske revisorer spørger i den forbindelse konkret til, hvilke selskaber det udenlandske debitorselskab skal konsolideres med, og om selskabet skal konsolideres med øvrige selskaber hjemmehørende i samme land som debitorselskabet, eller om det skal konsolideres ind i den danske tynd kapitaliseringsopgørelse. FSR – danske revisorer anmoder Skatteministeriet om at bekræfte, at det er den sidstnævnte situation, der er gældende, dvs. at det udenlandske debitorselskab skal konsolideres med de danske koncernselskaber, idet det er på denne måde, at det udenlandske selskab bedst ligestilles med et dansk selskab. Endvidere anmoder FSR – danske revisorer om, at Skatteministeriet opstiller forskellige koncernstrukturer med selskaber i forskellige lande for at give eksempler på, hvordan reglerne konkret skal anvendes.

FSR – danske revisorer henviser desuden til, at en tilsvarende problemstilling gør sig gældende i forhold til 10 mio.kr. grænsen, hvorefter fradragsbegrænsning alene finder sted, hvis den kontrollerede gæld overstiger 10 mio.kr.

Kommentar:

EU Domstolens dom i sag C-593/14, Masco Danmark må forstås således, at reglerne om tynd kapitalisering skal anvendes, som om det udenlandske selskab var et dansk selskab, dvs. at der skal ske konsolidering efter selskabsskattelovens § 11, stk. 4, i samme omfang, som hvis der var tale om et dansk selskab. Tilsvarende skal 10 mio. kr. grænsen, som bestemmer, om der skal ske fradragsbegrænsning, vurderes, som havde det været et dansk selskab, dvs. med konsolidering i samme omfang som et dansk selskab.

Det kan således bekræftes, at det udenlandske debitorselskab skal konsolideres med de danske koncernselskaber. Reglerne vil i øvrigt skulle anvendes i overensstemmelse med, hvordan konsolideringsreglen hidtil er blevet anvendt for danske selskaber.

2. FSR – danske revisorer spørger til, hvornår en udenlandsk fradragsbegrænsning vil opfylde betingelserne i den foreslåede § 11, stk. 7, om, at der skal være tale om regler om tynd kapitalisering. Rente-fradragsbegrænsningsregler kan således udformes på mange forskellige måder.

Kommentar:

De udenlandske regler skal svare til de danske regler om tynd kapitalisering, dvs. at der skal være tale om regler, der svarer til selskabsskattelovens § 11. Denne vurdering skal foretages konkret, idet nogle forskelle mellem de danske og de udenlandske regler kan være uden betydning, mens andre forskelle kan være afgørende.

Der kan supplerende henvises til kommentaren til FSR – danske revisorers høringssvar i det fremsendte høringsskema, hvoraf det fremgår, at en udenlandsk fradragsbegrænsning, der svarer til en begrænsning efter en EBIT regel lig selskabsskattelovens § 11 C, ikke kan anses for at svare til en regel om tynd kapitalisering. Tilsvarende fremgår det, at det, at en udenlandsk regel, hvorefter der ikke sker fradragsbegrænsning, idet renteudgifterne kan fremføres til senere år, heller ikke kan anses for omfattet.

Den konkrete sag, som EU Domstolen tog stilling til, og som har foranlediget, at de danske regler foreslås justeret, vedrørte den tyske lovgivning om tynd kapitalisering, der fandt anvendelse for indkomstårene 2005 og 2006. I henhold til den tyske bestemmelse anses et selskab for tyndt kapitaliseret, såfremt de lån, som selskabet har optaget, udgør et beløb, der er mere end halvanden gang større end dets egenkapital. I sådanne tilfælde mistes fradragsretten for renteudgifter af lånene, medmindre selskabet godtgør, at de pågældende lån kunne være optaget hos tredjemand på tilsvarende vilkår, jf. præmis 9 i sag C-593/14. En udenlandsk fradragsbegrænsning, der svarer til den tyske, vil således kunne anses for at være omfattet af den foreslåede bestemmelse.

Værnsreglen i selskabsskattelovens § 2 D

1. FSR – danske revisorer anfører om baggrunden for udvidelsen af værnsreglen, at der ses at være tale om en situation, hvor et søsterselskab gennem et porteføljeselskab erhverver aktier i det overdragende porteføljeselskab. Efter ligningslovens § 2 er selskaber koncernforbundne, når de har samme ejerkreds. Men som FSR – danske revisorer ser det,

er det ikke søsterselskabet, der angives som køber af de overdragende aktier, men derimod et porteføljeselskab ejet af søsterselskabet. Hvis dette er tilfældet, synes virkningen af udvidelsen virkningsløs, da det købende porteføljeselskab ikke ses at være omfattet af ligningslovens § 2.

Kommentar

Den konkrete situation, som har afstedkommet den foreslåede udvidelse af værnsreglen, drejede sig om et selskab, der overdrog sine porteføljeaktier, og som derefter via et søsterselskab generhvervede porteføljeaktierne i det selskab, aktierne var overdraget til. Der er således ikke tale om, at generhvervelsen af aktier skete via søsterselskabets porteføljeselskab. Det var derimod søsterselskabet, der generhvervede aktierne.

2. FSR – danske revisorer anfører, at udvidelsen af reglen indebærer en voldsom begrænsning af reglen i aktieavancebeskatningslovens § 8, der vedrører skattefri overdragelse af porteføljeaktier, og FSR – danske revisorer angiver i den forbindelse følgende eksempel: En fars holdingselskab (A), overdrager porteføljeaktier til sin søns tomme holdingselskab (B) mod kontant betaling. Der er tale om selskaber, der er omfattet af ligningslovens § 2. Salgssummen for porteføljeaktierne skal behandles som udbytte for selskab A, hvilket må betyde, at salgssummen bliver skattepligtigt. FSR – danske revisorer spørger, om udvidelsen vil medføre beskatning i eksemplet.

Kommentar

Det er korrekt, at det angivne eksempel vil medføre en udbyttebeskatning. Det har vist sig nødvendigt endnu en gang at udvide værnet i selskabsskatteovens § 2 D, da det er konstateret, at udbyttebeskatningen omgås. Det eksisterende værn har således vist sig at være utilstrækkeligt. Det kan ikke fuldt ud afvises, at der kan opstå tilfælde, hvor den foreslåede justering konkret medføre en utilsigtet beskatning. Det bemærkes hertil, at reglen i videst muligt omfang er søgt udformet på en sådan måde, at den hindrer omgåelse af udbyttebeskatningen og rammer de situationer, som det er tilsigtet at ramme.

3. FSR – danske revisorer anfører, at den foreslåede udvidelse af værnet er så betragtelig, at den må antages at føre til udbyttebeskatning i langt flere situationer, end det er formålet. FSR – danske revisorer foreslår derfor, at der indføres en dispensationsmulighed, hvorefter man kan anmode skattemyndigheden om, at værnsreglen ikke finder anvendelse, hvis det vurderes, at transaktionerne er forretningsmæssigt begrundet, herunder i forbindelse med generationsskifter.

Kommentar

Det ses ikke at være muligt at indføre en dispensationsadgang, som overlader det til skattemyndigheden at vurdere, hvornår en given transaktion er forretningsmæssigt begrundet. En dispensationsregel forudsætter, at der i lovbemærkningerne kan anføres en detaljeret beskrivelse af, hvornår betingelserne for dispensation er opfyldt. Dette kan ikke gøres udtømmende, hvilket indebærer, at rækkevidden af en dispensationsregel vil blive uklar, fordi afgrænsningen vil afhænge af konkrete vurderinger, der indeholder skønsmæssige

elementer. Det bemærkes desuden, at reglen i selskabsskattelovens § 2 D er søgt udformet så præcist som muligt, så det objektivt fremgår, hvornår en overdragelse medfører udbyttebeskatning.

4. FSR – danske revisorer finder det retssikkerhedsmæssigt betænkeligt, at Skatteministeriet er af den opfattelse, at der med dommen SKM 2016.16.HR er indført en praksisskabt omgåelsesklausul, der kan anvendes på aktieoverdragelser, der ikke er dækket af den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 2 D. FSR – danske revisorer anmoder derfor Skatteministeriet om kort at angive, hvornår der er tale om lovlige skatteplanlægning henholdsvis skatteomgåelse.

Kommentar

Det skal først og fremmest påpeges, at den foreslåede ændring af selskabsskattelovens § 2 D vil gøre det overflødigt at tage stilling til, om konkrete dispositioner omfattet af reglen kan tilsidesættes efter gældende retspraksis.

Det lægges til grund, at der ved FSR – danske revisorers brug af udtrykket lovlige skatteplanlægning menes, at der ikke er tale om skatteomgåelse, dvs. tilfælde hvor dispositionerne kan tilsidesættes i skattemæssig henseende.

I SKM 2016.16.HR fandt Højesteret på baggrund af en helhedsvurdering, at en række aktionærers salg af aktier i et eksisterende selskab til et nystiftet selskab ikke havde nogen forretningsmæssig begrundelse. Formålet med salget var at tilvejebringe en ordning, hvorefter de opsparede midler i det eksisterende selskab blev overført til aktionærerne uden udbyttebeskatning, samtidig med at de beholdt ejerskabet til aktierne i det nystiftede selskab.

Formålet med selskabsskattelovens § 2 D er netop at sikre, at skattepligtige udbytter ikke omkvalificeres til skattefrie avancer, samtidig med at aktionærerne bevarer deres ejerskab til aktierne. Det er derfor Skatteministeriets opfattelse, at den konkrete sag, der har givet anledning til den foreslåede justering af værnsreglen i selskabsskattelovens § 2 D, ville kunne løses ved at anvende de principper, som er angivet af Højesteret i SKM 2016.16.HR.