


Skatteministeriet

12. december 2018
J.nr. 2017 - 1461

Til Folketinget – Skatteudvalget

Vedrørende L 28 - Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven, lov om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EF-voldgiftskonventionen), momsloven og forskellige andre love. (Implementering af direktivet om skatteundgåelse og direktivet om skattetvistbilæggelse og forskellige ændringer af momssystemdirektivet).

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 16 af 28. november 2018.

Karsten Lauritzen

/ Lise Bo Nielsen



Spørgsmål

Ministeren bedes kommentere henvendelsen af 28. november 2018 fra Kromann Reumert, jf. L 28 - bilag 9.

Svar

1. Kromann Reumert spørger, om Skatteministeriet kan oplyse, om det salg til udstedende selskab, der var til bedømmelse i dommen offentliggjort som SKM 2006.749.HR i forhold til den foreslåede formulering af ligningslovens § 3, skal anses for:

a) *"arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten",*

Hvis ovenstående besvares bekræftende, beder Kromann Reumert om at det oplyses, om betingelsen om, at transaktionerne b) *"ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder"* tillige skal anses for opfyldt i forhold til den konkrete sag.

2. Kromann Reumert henviser til, at reglerne i fusionsskatteloven om skattefri fusion p.t. ikke opstiller noget krav om en forretningsmæssig begrundelse.

Kromann Reumert beder om, at det i den forbindelse oplyses, om en skattefri fusion, der opfylder alle de udtrykkelige betingelser i fusionsskatteloven, kan blive omfattet af den foreslåede formulering af ligningslovens § 3, med den konsekvens at fusionen - uanset at de i fusionsskatteloven opstillede betingelser for skattefrihed er opfyldte - skal anses for skattepligtig.

I bekræftende fald beder Kromann Reumert om, at det oplyses, hvordan en selskabsretlig gyldig fusion kan anses for at opfylde betingelsen i ligningslovens § 3 om, at transaktionerne *"ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder"*?

3. Kromann Reumert henviser til, at skattefrie omstruktureringer i form af spaltning, aktieombytning og tilførsel af aktiver efter gældende regler kan gennemføres uden tilladelse, forudsat at en række betingelser er opfyldte (det såkaldte "objektive system"). Det anføres i den juridiske vejledning 2018-2, afsnit C.D.7.1, at:

"Efter det objektive system er det muligt at gennemføre skattefrie omstruktureringer uden tilladelse fra Skattestyrelsen og uden nogen form for efterfølgende anmeldelseskrav. Der stilles heller ikke krav om en forretningsmæssig begrundelse for omstruktureringen. Der gælder i stedet en række værnsregler, som skal forhindre, at omstruktureringen er foretaget ud fra et skatteundgåelsesmotiv. "

Kromann Reumert beder om, at det i den forbindelse oplyses, om den foreslåede formulering af ligningslovens § 3 kan finde anvendelse på en skattefri omstrukturering gennemført efter det objektive system, med den konsekvens, at omstruktureringen anses for skattepligtig, uanset at de i fusionsskatteloven og aktieavancebeskatningsloven opstillede betingelser for skattefrihed er opfyldte?

I bekræftende fald beder Kromann Reumert om, at det oplyses, hvordan en selskabsretlig gyldig spaltning, aktieombytning eller tilførsel af aktiver kan anses for at opfylde betingelsen i ligningslovens § 3 om at transaktionerne *"ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder"*.

4. Kromann Reumert opstiller følgende eksempel:

"Et børsnoteret selskab har overskudslikviditet og overvejer derfor at lade denne overskudslikviditet komme aktionærerne til gode. Selskabet har både danske og udenlandske aktionærer. Det børsnoterede selskab får rådgivning om, at hvis (a) selskabet udlodder overskudslikviditeten som udbytte, så vil dette udbytte som udgangspunkt være skattepligtigt i Danmark for både danske og udenlandske aktionærer og hvis (b) selskabet anvender overskudslikviditeten til at tilbagekøbe egne aktier, så vil dette ikke udløse dansk beskatning af udenlandske aktionærer."

Udelukkende som følge af denne skattemæssige forskel vælger selskabet at overføre overskudslikviditeten til aktionærerne ved at tilbagekøbe egne aktier. Kromann Reumert anmoder i den forbindelse om, at det oplyses, om dette tilbagekøb i forhold til den foreslåede formulering af ligningslovens §3 skal anses for a) *"arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten"*.

Hvis ovenstående besvares bekræftende, anmoder Kromann Reumert om, at det oplyses, om tilbagekøbet kan anses for at opfylde betingelsen om, at transaktionerne b) *"ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder"*?

Kommentar til spørgsmål 1-4

Som det fremgår af lovforslagets bemærkninger, findes der i dag ikke i dansk ret en generel lovbestemt regel om bekæmpelse af misbrug i dansk skattelovgivning. Der foreligger dog en række domme, hvor konkrete transaktioner er tilsidesat bl.a. ud fra en argumentation om, at den konkrete disposition ikke kan anses for forretningsmæssigt begrundet.

Det er efter de foreslåede bestemmelser i ligningslovens § 3, stk. 1 og 2, afgørende, om der er tale om arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har, at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Arrangementer eller serier af arrangementer skal anses som ikke-reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

Der vil være tale om en konkret vurdering af den enkelte disposition. Det beror således på en konkret bedømmelse, om dispositionen i det konkrete tilfælde må anses for at være tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager. Da tidligere afgørelser er foretaget på et andet grundlag, kan der derfor ikke siges noget generelt om, hvordan de konkrete situationer vil blive bedømt efter den foreslåede nye generelle omgængelsesklausul.

Da der er tale om en ny bestemmelse i dansk skatteret, hvor afgrænsningen ikke kan anses for helt klar, er det foreslået, at sager om anvendelsen skal forelægges Skatterådet til afgørelse. Dette sker for at sikre, at der fremadrettet sker en korrekt og ensartet anvendelse af bestemmelsen.

5. Kromann Reumert henviser til, at det følger af den foreslåede ordlyd af ligningslovens § 3, at "*Skattepligtige selskaber og foreninger m.v. skal ved indkomstopgørelsen og skatteberegningen se bort fra ...*".

Kromann Reumert anfører, at bestemmelsen skal erstatte den nugældende formulering af ligningslovens § 3, som ikke henviser til "indkomstopgørelsen og skatteberegningen", men som i stedet anfører, at skattepligtige ikke har de fordele, der følger af moder-/datterselskabsdirektivet, rente-/royaltydirektivet, dobbeltbeskatningsoverenskomster, mv.

Kromann Reumert henviser til, at hvis sådanne fordele nægtes, kan der efter de nugældende regler opstå situationer, hvor udenlandske selskaber bliver begrænset skattepligtige af udbytteudlodninger og rentebetalinger fra danske koncernselskaber, jf. selskabsskatte-lovens § 2.

Kromann Reumert henviser i den forbindelse til, at det i Højesterets dom BS-7029/2018-HJR af 6. november 2018 er fastslået, at der i forhold til udenlandske selskaber, der er begrænset skattepligtige af rentebetalinger efter selskabsskatte-lovens § 2, stk. 1, litra d, ikke sker en ansættelse af indkomstskat. Dette medførte i den konkrete sag, at selskabet var afskåret fra at anmode om omgørelse i medfør af skatteforvaltningslovens § 29.

På den baggrund anmoder Kromann Reumert om at det oplyses, om der i forhold til udenlandske selskaber, der er begrænset skattepligtige af rentebetalinger efter selskabsskatte-lovens § 2, stk. 1, litra d, er tale om en "*indkomstopgørelse og skatteberegning*" i relation til den foreslåede formulering af ligningslovens § 3, dvs. om ligningslovens § 3 kan benyttes i forhold til rentebetalinger til sådanne udenlandske selskaber.

Kommentar

Det kan bekræftes, at den foreslåede omgængelsesklausul også finder anvendelse i forhold til begrænsede skattepligtige.

6. Efter den foreslåede nye bestemmelse i ligningslovens § 3, stk. 7, skal told- og skatteforvaltningen forelægge sager om anvendelse af den nye omgængelsesklausul for Skatterådet til afgørelse. Fristerne i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 2. pkt., og § 27, stk. 2, 2. pkt., for foretagelse eller ændring af ansættelser, der er en direkte følge af anvendelsen af stk. 1-5, forlænges med 1 måned og anses for afbrudt ved told- og skatteforvaltningens fremsendelse til Skatterådet og den skattepligtige af indstilling til afgørelse.

Kromann Reumert henviser i den forbindelse til den ovenfor nævnte højesteretsdom i sag BS-7029/2018-HJR af 6. november 2018, hvor det blev fastslået, at skattemyndighederne

ikke foretager en ansættelse af indkomstskat over for et udenlandsk selskab, der er begrænset skattepligtig af rentebetalinger vedrørende et koncernlån omfattet af SEL § 2, stk. 1, litra d.

Kromann Reumert anmoder i den forbindelse om, at det oplyses, om der er tale om en ansættelse i sager om indeholdelsespligt af fx. kildeskat omfattet af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d (renter), eller litra c (udbytte), eller om der ikke kan ske fristforlængelse og afbrydelse sådanne sager.

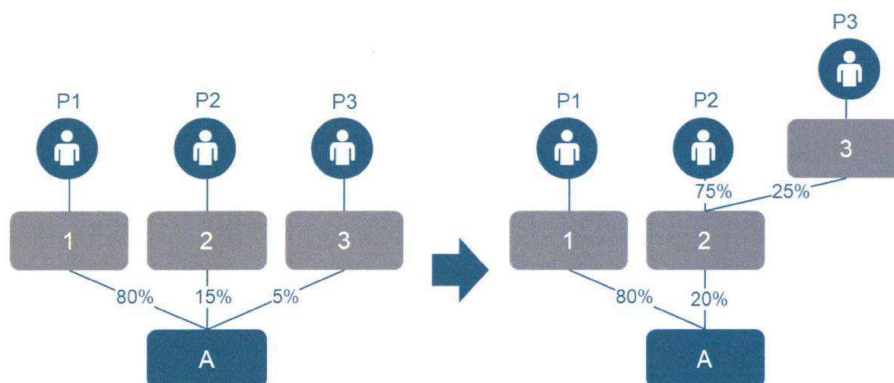
Kommentar

Skatteministeriet kan bekræfte, at der ikke er tale om en ansættelse i sager om indeholdelsespligt. Der gælder således udelukkende de almindelige forældelsesfrister i forældelsesloven.

7. Kromann Reumert anmoder om, at det oplyses, om den nedenfor anførte skattepligtige aktieombytning i forhold til den foreslåede formulering af ligningslovens § 3 skal anses for a) "arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten".

Hvis ovenstående besvares bekræftende, anmoder Kromann Reumert om, at det oplyses, om aktieombytningen kan anses for opfylde betingelsen om, at transaktionerne b) "ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder".

Kromann Reumert opstiller i den forbindelse følgende struktur:



Der er tale om en struktur, hvor A, 1,2 og 3 alle er danske kapitalselskaber, og P1, P2 og P3 er deres danske personlige aktionærer. Strukturen ændres, således at 3's aktier i A overdrages til 2, imod at 3 bliver aktionær i 2. Kromann Reumert spørger, om det i den forbindelse kan bekræftes, at den nye formulering af ligningslovens § 3 ikke finder anvendelse, og at både P1, P2 og P3 kan modtage skattefrit udbytte, efter P3 er blevet aktionær i 2.

Kommentar

Der kan i det hele henvises til kommentaren ovenfor til spørgsmål 1-4 fra Kromann Reumert.

8. Kromann Reumert anmoder om, at det bekræftes, at "*formålet og hensigten med skatteretten*" i forslaget til ligningslovens § 3, stk. 1, skal fortolkes som formålet og hensigten med den danske regel, som konkret anvendes (på engelsk: "*the applicable tax law*").

Kommentar

Dette kan bekræftes. Formålet med en given regel og de overordnede skatteregler vil skulle fastlægges ud fra almindelig juridisk fortolkning herunder en formålsfortolkning bl.a. baseret på forarbejderne til den enkelte bestemmelse.

9. Kromann Reumert anmoder om, at det bekræftes, at det anførte om "*formålet og hensigten*" i forslaget til ligningslovens § 3, stk. 1, ikke kan udstrækkes til andet og mere end et fortolkningsbidrag, som finder anvendelse, hvor en dansk regel er uklar efter almindelige øvrige fortolkningsprincipper (ordlyd, forarbejder, retspraksis, administrativ praksis, mv.), dvs. således at forslaget til ligningslovens § 3 ikke kan anvendes på en retsregel, hvis forståelsen af denne efter ordlyd, forarbejder, retspraksis eller administrativ praksis er klar.

Kommentar

Dette kan ikke bekræftes. Det afgørende efter bestemmelsen er, hvorvidt der er tale om et arrangement, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og som ikke er reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.