



Skatteministeriet

27. januar 2020
J.nr. 2019 - 6665

Til Folketinget – Skatteudvalget

Vedrørende L 48 - Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skatteindberetningsloven, skattekontrolloven og forskellige andre love (Implementering af skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til medlemsstaternes CFC-regler, justering af definitionen af fast driftssted, fradrag for endelige underskud i udenlandske datterselskaber m.v., tydeliggørelse af muligheden for skønsmæssige ansættelser ved transfer pricing-forhøjelser og ændring af opbevaringsperiode for grundlaget for indberetning af finansielle konti m.v.).

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 32 af 27. november 2019.

Morten Bødskov

/ Lise Bo Nielsen



Spørgsmål

Ministeren bedes kommentere henvendelsen af 27. november 2019 fra FSR - danske revisorer, jf. L 48 - bilag 8.

Svar

CFC-reglerne

1. FSR – danske revisorer (herefter FSR) henviser til forslaget til selskabsskattelovens § 32, stk. 1, hvorefter et moderselskab ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal medregne det beløb, der er angivet i stk. 7-10, når beløbet er positivt. FSR anmoder om, at det bekræftes, at et moderselskab, der har valgt kun at medregne CFC-indkomsten, kun skal medregne CFC-indkomsten i et datterselskab, hvis datterselskabets samlede skattepligtige indkomst er positiv.

Kommentar

FSRs forståelse kan bekræftes.

Det bemærkes, at det vil kunne forekomme, at et datterselskab har underskud vedrørende den del af et datterselskabs indkomst, der ikke er CFC-indkomst, men hvor selskabets samlede skattepligtige indkomst er positiv som følge af positiv CFC-indkomst. Det har ikke været hensigten, at der i et sådant tilfælde skal ske beskatning af et beløb, der overstiger den samlede skattepligtige indkomst (efter danske regler) i datterselskabet, og der vil derfor blive fremsat et ændringsforslag, der præciserer dette.

2. FSR bemærker, at de CFC-aktiver i et opkøbt selskab, hvis værdi skal opgøres efter forslaget til selskabsskattelovens § 32, stk. 18, kun er de aktiver, hvis afkast er omfattet af selskabsskattelovens § 32, stk. 5. FSR anmoder om, at det bekræftes, at den liste af aktiver, der fremgår af selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, 2. pkt., udgør en udtømmende liste over CFC-aktiverne.

Kommentar

FSRs forståelse kan kun delvist bekræftes.

Som FSR også anfører, er det alle aktiver, hvis afkast er omfattet af selskabsskattelovens § 32, stk. 5, der efter forslaget til selskabsskattelovens § 32, stk. 18, anses for CFC-aktiver. CFC-aktiver er således ikke blot de immaterielle aktiver, der er opregnet i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, 2. pkt. F.eks. også aktier og fordringer er omfattet, da afkastet af sådanne aktiver er omfattet af selskabsskattelovens § 32, stk. 5.

I det omfang FSR sigter specifikt til at få afklaret, hvilke immaterielle aktiver der er omfattet af definitionen af CFC-aktiver i den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 18, er det korrekt, at immaterielle aktiver, der ikke er omfattet af opregningen i forslaget til selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, 2. pkt., ikke anses for CFC-aktiver. Værdien af aktiver omfattet af denne opregning medregnes desuden kun som CFC-aktiver, i det omfang aktivernes afkast anses for CFC-indkomst efter § 32, stk. 5, nr. 3. Det

betyder fx, at værdien af immaterielle aktiver, som det opkøbte selskab selv har udviklet, ikke medregnes som CFC-aktiver.

3. FSR opstiller et eksempel, hvor et dansk moderselskab ejer et svensk datterselskab (SV1), der er moderselskab i forhold til et datterselskab (SV2), der opfylder betingelserne for beskatning efter de foreslåede CFC-regler. FSR anmoder om, at det oplyses, hvordan det bestemmes, hvad der er den lempelsesberettigede udenlandske indkomst, hvis det danske moderselskab efter de foreslåede CFC-regler har valgt, at der kun skal ske beskatning af CFC-indkomsten.

Kommentar

Hvis det danske moderselskab efter den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 32, stk. 15, har valgt, at det kun er datterselskabernes CFC-indkomst, der skal medregnes ved indkomstopgørelsen efter forslaget til selskabsskattelovens § 32, stk. 7, ydes der efter selskabsskattelovens § 32, stk. 11, jf. ligningslovens § 33, stk. 1, kun nedslag for den del datterselskabets udenlandske skatter, der kan henføres til den CFC-indkomst, der medregnes ved moderselskabets indkomstopgørelse. Efter ligningslovens § 33, stk. 1, kan der endvidere maksimalt ydes nedslag svarende til den del af moderselskabets samlede danske skat, der falder på datterselskabets CFC-indkomst.

4. FSR bemærker, at SV2 i det ovenfor nævnte eksempel efter svenske regler kan nedbringe sin skattepligtige indkomst til 0 kr. ved at yde et skattepligtigt tilskud til SV1, der modsvarer et skattemæssig underskud i SV1 efter svenske regler. I en sådan situation vil SV2 ikke kunne dokumentere en betalt svensk skat, selv om SV2 har afholdt en omkostning svarende til den svenske skat, hvorfor der fra en dansk synsvinkel fortsat sker en dobbeltbeskatning af SV2's indkomst.

FSR anmoder om, at det oplyses, om denne dobbeltbeskatningsproblemstilling kan løses ved at anse underskuddet i SV1 for overført til SV2 efter reglen i selskabsskattelovens § 32, stk. 9, således at underskuddet tillige kan modregnes ved opgørelsen af den danske CFC-indkomst for SV2. I benægtende fald anmoder FSR om, at det oplyses, om tilskuddet i stedet kan sidestilles med en skatteudgift, således at udgiften til tilskuddet indgår i lempelsesberegningen efter forslaget til selskabsskattelovens § 32, stk. 11.

Kommentar

Det lægges til grund, at FSR sigter til de særlige svenske regler om ”vilkorat aktieägertilskott”. Et tilskud ydet efter disse regler med henblik på dækning af et koncernforbundet selskabs underskud anses for ydet efter et ”andet regelsæt, hvorved underskud kan overføres”, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 9. Ved opgørelsen af den indkomst i CFC-selskabet, som skal medregnes ved det danske moderselskabs indkomstopgørelse, kan der altså ske fradrag af det underskud fra SV1, der efter svenske regler er udlignet ved det pågældende tilskud.

Der kan i øvrigt henvises til det svar til FSR, der er gengivet i SKM.2008.240.DEP, vedrørende den tilsvarende problemstilling om koncernbidrag efter finske regler.

5. Vedrørende spørgsmålet om, i hvilket omfang indkomst fra immaterielle aktiver er CFC-indkomst, henviser FSR til, at det i lovforslagets bemærkninger til de foreslåede bestemmelser i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, nr. 3, 4. og 5. pkt., er nævnt, at der i visse tilfælde skal foretages en opdeling af det samlede afkast fra et immaterielt aktiv, og denne opdeling vil skulle foretages i overensstemmelse med almindelige transfer pricing-principper. I bemærkningerne er der specifikt henvist til kapitlerne II, VI og VIII i OECD's Transfer Pricing Guidelines (2017), og FSR anmoder på den baggrund om, at det bekræftes, at henvisningen til de pågældende kapitler kun er eksempler på, hvor immaterielle aktiver blandt andet behandles i OECDs Transfer Pricing Guidelines, men at det er alle principper i disse Guidelines, der skal anvendes, herunder f.eks. de relevante afsnit i Kapitel I punkt D vedr. funktions- og risikoanalyse.

Kommentar

FSRs forståelse kan bekræftes. Som det fremgår af lovforslagets bemærkninger, er henvisningerne til bestemte afsnit i OECDs Transfer Pricing Guidelines henvisninger til de steder i retningslinjerne, der navnlig forekommer relevante i relation til de omhandlede problemstillinger.

6. FSR anmoder om, at det bekræftes, at konsekvensen af, at opgørelsen af afkastet fra immaterielle aktiver skal foretages i overensstemmelse med almindelige transfer pricing-principper, er, at der ikke kan være tale om andre immaterielle aktiver og afkast heraf i CFC-mæssig forstand end dem, der vil kunne fastlægges ved anvendelse af de almindelige transfer pricing-principper.

Kommentar

FSRs forståelse kan som udgangspunkt bekræftes.

Kan der efter almindelige transfer pricing-principper ikke anses for at være sket en (hel eller delvis) overførsel af et immaterielt aktiv til et datterselskab fra et tilknyttet selskab i udlandet, vil der således heller ikke i relation til CFC-reglerne kunne konstateres en sådan overførsel. Tilsvarende gælder i relation til spørgsmålet om, hvorvidt et tilknyttet selskab i udlandet skal anses for at have bidraget til udviklingen mv. af et immaterielt aktiv ejet af datterselskabet.

Det bemærkes dog, at der er tilfælde, hvor afkastet af et immaterielt aktiv efter de foreslåede regler delvist vil skulle anses for CFC-indkomst, selv om ingen del af det immaterielle aktiv er overført fra eller oparbejdet af et udenlandsk tilknyttet selskab. Det vil fx være tilfældet, hvis aktivet oprindeligt er købt fra et udenlandsk ikke-tilknyttet selskab, hvorefter datterselskabet selv har foretaget videreudvikling af det immaterielle aktiv.

Den del af det oppebårne afkast, der kan henføres til værdien af det oprindeligt tilkøbte aktiv, vil i et sådant tilfælde skulle medregnes til CFC-indkomsten efter de foreslåede regler, selv om der ikke er gennemført nogen transaktioner mellem koncernforbundne selskaber, der er omfattet af transfer pricing-reglerne. Det vil imidlertid kunne lægges til

grund, at den pris, der er betalt for det aktiv, der blev erhvervet fra en uafhængig tredje-
mand, svarer til armslængdeprisen.

7. FSR anmoder om, at det bekræftes, at hvis Danmark indgår en aftale med et andet land
efter en gensidig aftaleprocedure efter artikel 25 i OECDs modeloverenskomst, og denne
aftale ændrer afkastet/indkomsten af en given transaktion, så vil indkomsten tilsvarende
automatisk blive ændret i CFC-opgørelsen.

Kommentar

Det vil afhænge af en konkret vurdering af en sådan aftales indhold, i hvilket omfang afta-
len har betydning i relation til opgørelsen af CFC-indkomsten. Det er derfor ikke muligt
generelt at bekræfte, at en aftale indgået efter den gensidige aftaleprocedure vil medføre, at
indkomsten ”automatisk” vil blive ændret i relation til CFC-reglerne.

8. FSR anmoder om, at det bekræftes, at værdier eller afkast af immaterielle aktiver,
hvorom Danmark har indgået en bilateral APA, også vil være gældende i CFC-opgørel-
sen.

Kommentar

Ved en bilateral APA – Advance Pricing Arrangement – forstås en forhåndsaf tale mellem
to landes kompetente skattemyndigheder om en bestemt concerns interne transaktioner.
Det vil også i relation til denne form for aftaler afhænge af en konkret vurdering af afta-
lens indhold, i hvilket omfang den har betydning i relation til opgørelsen af CFC-indkom-
sten. Det er derfor ikke muligt generelt at bekræfte, at en APA også vil være gældende i
relation til CFC-reglerne.

9. FSR bemærker, at det er positivt, at licensarrangementer som udgangspunkt er undta-
get fra den foreslåede udvidelse af CFC-reglerne, hvorefter anden indkomst fra immateri-
elle aktiver anses for CFC-indkomst. FSR henviser i den forbindelse til høringsskemaet
side 12, hvor det anføres, at reglen ikke omfatter tilfælde, ”hvor der ikke er overdraget
ejerrettigheder over det immaterielle aktiv [...], og hvor selskabet betaler en løbende roy-
alty for [brugs]retten”. FSR opfordrer dog til, at retsstillingen tydeliggøres i lovbestem-
melsen, idet det efter FSRs opfattelse ikke kan udledes heraf, at licensarrangementer ikke
omfattes.

Kommentar

Begrebet ”licensarrangement” kan ikke anses for entydigt, og der er derfor heller ikke
grundlag for at fastslå, at indkomst fra ”licensarrangementer” generelt ikke vil være CFC-
indkomst.

Som det er anført i den passage fra høringsskemaets kommentarer, som FSR citerer, er
det afgørende derimod, om der er overdraget ejerrettigheder over det immaterielle aktiv.
Da det vil bero på en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde, om der foreligger en over-
dragelse af ejerrettigheder, og da der er talrige måder, hvorpå aftaler herom kan udformes,
er det ikke muligt at opstille generelle retningslinjer for, hvornår et selskab vil skulle anses

for at være tillagt sådanne rettigheder, at det skal anses for at være ejer af et eller flere immaterielle aktiver i CFC-reglernes forstand og dermed kan oppebære ”anden indkomst” fra aktivet/aktiverne.

10. FSR bemærker, at det i en kommentar til et høringssvar er oplyst, at det er afgørende, om en skatteyder har ret til at modtage en andel af ”overskud før skat opgjort efter danske regler” (høringsskemaet side 69). FSR anmoder i tilknytning hertil om, at det oplyses, om ”overskud før skat opgjort efter danske regler” skal forstås som skattepligtig indkomst opgjort efter danske regler, eller om det vil være det regnskabsmæssige resultat, der skal være afgørende. FSR finder, at der kan argumenteres for, at det er det regnskabsmæssige resultat, der skal være afgørende, idet en overskudsandel i praksis aldrig vil blive beregnet i forhold til en skattepligtig indkomst, men derimod i forhold til det regnskabsmæssige resultat.

Kommentar

I forbindelse med høringen over lovforslaget rejste FSR en lang række spørgsmål vedrørende fastlæggelsen af, hvad der skal forstås ved ”ret til overskud”. Således spurgte FSR bl.a. til, på hvilket grundlag det skal afgøres, om denne ret udgør mere end 50 pct. af overskuddet, herunder om overskuddet opgøres på grundlag af EBITDA, EBIT eller årets resultat før eller efter skat. I høringsskemaet blev dette kommenteret således: ”Det afgørende er, om der er ret til en andel på mere end 50 pct. af overskuddet før skat (opgjort efter danske regler). Det bemærkes, at det er kunstig flytning af den skattepligtige indkomst, som CFC-reglerne udgør et værn mod.”

I lyset af FSRs opfølgende spørgsmål er det vurderingen, at kommentaren i høringsskemaet er upræcis, og det findes derfor nødvendigt at uddybe og præcisere kommentaren:

CFC-reglerne finder anvendelse, når et selskab (moderselskabet) har kontrol over et andet selskab (datterselskabet). Denne kontrol vil typisk være baseret på ejerskab (andel af selskabskapitalen) eller stemmerettigheder, men der kan være tilfælde, hvor moderselskabet kontrollerer datterselskabet økonomisk, men ikke har en ejer- eller stemmeandel, der reflekterer denne økonomiske kontrol. Dette er baggrunden for, at det i OECDs rapport vedrørende BEPS action 3 (”Designing Effective Controlled Foreign Company Rules”) er anbefalet, at der ved vurderingen af, om der foreligger kontrol, af hensyn til at undgå omgåelse af CFC-reglerne, bør foretages en undersøgelse af, både om der foreligger retlig kontrol i form af ejer- og stemmeandele, og om der foreligger økonomisk kontrol i form af ret til modtage en andel af likvidationsprovenu, udbytte mv.

Når det efter skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til CFC-reglerne – som lovforslaget direkte implementerer – skal undersøges, om et selskab er moderselskab i CFC-reglernes forstand som følge af en ret til at modtage mere end 50 pct. af datterselskabets ”overskud”, er der således ikke grundlag for at anse dette for et præcist defineret begreb. Navnlig er det hverken et begreb, der præcist kan fastlægges med henvisning til et bestemt regnskabs- eller skattemæssigt defineret overskudsbegreb, og det er heller ikke afgørende, hvordan det opgøres, hvilket beløb der udbetales til (moder)selskabet. Det er

tværtimod afgørende, om (moder)selskabet har et retligt krav på at oppebære mere end halvdelen af det overskud, som (datter)selskabet løbende oppebærer.

En ret til at modtage mere end 50 pct. af overskuddet vil således navnlig omfatte tilfælde, hvor et (moder)selskab har ret til at modtage mere end 50 pct. af det løbende afkast fra aktierne i datterselskabet i form af udbytter fra (datter)selskabet. Reglen er imidlertid ikke begrænset til sådanne tilfælde, bl.a. fordi der skal tages hensyn til muligheden for, at (datter)selskabet efter nationale regler skattemæssigt kan fratække den overskudsandel, der overføres til (moder)selskabet. I sådanne situationer er det således overskuddet før skat, der logisk bør lægges vægt på ved vurderingen af, om (moder)selskabet modtager mere end 50 pct. af selskabets overskud, jf. den citerede kommentar fra høringsskemaet. Ved at der i overensstemmelse med skatteundgåelsesdirektivets ordlyd lægges vægt på andelen i datterselskabets ”overskud” uden præcis angivelse af, hvordan dette overskud opgøres, sikres det endvidere, at det ikke er muligt at omgå kontrolkravet ved hjælp af tilrettelæggelse af den metode, hvorved moderselskabet sikres ret til sin andel af overskuddet.

11. FSR anmoder om, at det bekræftes, at en løbende ydelse, der beregnes i forhold til selskabets nettoomsætning, bruttofortjeneste eller resultat før af- og nedskrivninger (EBITDA) ikke vil kvalificere som en overskudsandel, da den ikke beregnes af overskuddet før skat. I forlængelse heraf anmoder FSR om, at det bekræftes, dels at et forbeholdt udbytte heller ikke vil kvalificere som en overskudsandel – som det ellers for har været oplyst – da udbytte udbetales af overskuddet efter skat, dels at et overskudsafhængigt lån, der beregnes af overskud før skat, derimod vil kvalificere som en overskudsandel.

Kommentar

Der henvises til kommentaren til spørgsmålet umiddelbart ovenfor (punkt 10). Som det fremgår heraf, vil der i alle de af FSR omtalte tilfælde kunne være tale om en andel af overskuddet i de foreslåede reglers forstand.

Ændringer på transfer pricing området

Indledningsvis kvitterer FSR for, at det i høringsskemaet er angivet, at det vil blive undersøgt, om der er grundlag for at lempe transfer pricing dokumentationsreglerne for rent danske transaktioner.

12. I relation til de foreslåede regler om transfer pricing-dokumentation anmoder FSR om, at der i forbindelse med lovforarbejdet tages konkret hensyn til, hvilket materiale indsendelsespligten skal omfatte.

FSR anfører i den forbindelse, at der i dag skal udarbejdes local file for hvert enkelt dansk selskab, hvis der er flere danske selskaber. FSR spørger derfor, om der fremadrettet skal uploades både local file og master file for alle danske selskaber for en koncern med flere danske selskaber, eller om indsendelse skal foretages af administrationselskabet i sambeskatningen.

Kommentar

Efter loven påhviler dokumentationspligten den skattepligtige, ligesom det fremgår af bekendtgørelse nr. 1297 af 31. oktober 2018 om transfer pricing-dokumentation, at der for hvert selskab skal være en local file og en masterfile. Lovforslaget ændrer ikke på disse regler.

Der skal således fremadrettet fortsat uploades både local file og master file for det enkelte selskab.

13. FSR spørger, hvordan danske datterselskaber skal forholde sig, hvis koncernens moderselskab først er forpligtet til at udarbejde master file på et senere tidspunkt end indsendelsesfristen?

Kommentar

Lovforslaget giver mulighed for, at Skatteforvaltningen på den skattepligtiges anmodning kan forlænge 60-dages fristen, hvis særlige forhold taler herfor. Særlige forhold kunne fx være, at et udenlandsk moderselskab først er forpligtet til at udarbejde en fællesdokumentation om hele koncernen på et senere tidspunkt end 60-dages fristen.

Det fremgår dog af lovbemærkningerne, at hvis de særlige forhold vedrører dele af dokumentationen, kan Skatteforvaltningen betinge en fristforlængelse af, at den øvrige del af dokumentationen indsendes inden for 60-dages fristen.

14. FSR spørger, hvordan fortroligheden sikres, hvis et dansk datterselskab på et tidspunkt bliver solgt til en ny ejer. FSR forudsætter, at det danske datterselskab fortsat vil have adgang til de dokumenter, der er indsendt til Skattestyrelsen, herunder master file for den sælgende koncern. Ifølge FSR betyder det reelt, at den køvende koncern automatisk får adgang til de potentielt fortrolige informationer, der kan være i den sælgende koncerns master file.

Kommentar

Det system, der skal håndtere transfer pricing-dokumentationen, vil blive indrettet således, at selskabet eller andre ikke kan tilgå dokumentationen, når den er blevet indsendt.

Selskaber vil, som det er kendt fra oplysningsskemaet, have en periode, hvor afleveringen af transfer pricing-dokumentationen er i kladder-tilstand. Når indberetter har uploadet og kontrolleret, at dokumentationen er fyldestgørende, indberettes dokumentationen som endeligt afleveret. Fristen for rettidig indlevering af dokumentationen vil blive vurderet i forhold til dette tidspunkt.

Når transfer pricing-dokumentationen er markeret som afleveret, vil det kun være transfer pricing-medarbejdere i Skattestyrelsen, som har adgang til filerne i systemet. Selskaber, som skal indlevere dokumentationen, skal derfor selv sikre egen opbevaring af deres indleverede dokumentation. Systemet vil have funktionalitet til at genåbne adgangen for selskabet i tilfælde af, at der skal uploades supplerende materiale.

I forbindelse med køb og salg af virksomheder skal køber og sælger selv udveksle relevante dele af det handlede selskabs transfer pricing-dokumentation, da det ikke vil kunne tilgås i systemet ved Skattestyrelsen. Der vil dog efter de sædvanlige regler kunne anmodes om partsaktindsigt, som skal behandles i hvert enkelt konkrete tilfælde.

15. FSR anfører, at en række lande har en senere deadline for udarbejdelse af master file, oftest udgangen af det efterfølgende indkomstår. FSR bemærker hertil, at denne dato ofte falder sammen med udarbejdelse og indsendelse af country-by-country reporting for de relevante koncerner (SKL § 48, stk. 2). FSR foreslår derfor, at fristen for indsendelse af dokumentationen fastsættes til udgangen af det efterfølgende indkomstår for dermed at sikre symmetri i reglerne.

Kommentar

Som ovenfor besvaret under punkt 13 tager lovforslaget højde for den situation, at et udenlandsk moderselskab først er forpligtet til at udarbejde fællesdokumentation for hele koncernen på et senere tidspunkt end 60-dages fristen.

FSR's forslag kan derfor ikke imødekommes.

16. Endelig mener FSR, at det af retssikkerhedsmæssige årsager bør bestemmes i loven, at skattemyndighederne er forpligtet til at underrette skatteyder om, at der er indledt en dansk TP-kontrol af den indsendte TP-dokumentation, samt at den indsendte TP-dokumentation udveksles med skattemyndighederne i et andet land efter anmodning herom.

Kommentar

Lovforslaget ændrer ikke praksis for underretning af skatteydere, herunder i tilfælde hvor udenlandske myndigheder har anmodet om at modtage materiale vedrørende en dansk virksomhed, herunder kopi af transfer pricing-dokumentationen.

Med lovforslaget vil Skatteforvaltningen have mulighed for at gennemgå transfer pricing-dokumentationen i lighed med andre oplysninger, der er indgivet til Skatteforvaltningen, såsom oplysninger om kontrollerede transaktioner i oplysningsskemaet. Skatteyderen bliver – som det gælder for alle skatteydere – opmærksom på, at Skatteforvaltningen undersøger transfer pricing-dokumentationen, hvis der anmodes om yderligere oplysninger, eller ved at Skatteforvaltningen sender et forslag til afgørelse. Der vurderes ikke herudover at være behov for at indføre en særlig regel om underretning om Skatteforvaltningens mulige udvælgelse af virksomheder til skattekontrol på baggrund af en samlet gennemgang af oplysningsskemaet og transfer pricing-dokumentationen. Om der bør ske orientering af skatteyder, vurderes således fra sag til sag.

Når Skattestyrelsen via Kompetent Myndighed i dag modtager anmodninger fra udenlandske skattemyndigheder, kan anmodningen medføre, at Skatteforvaltningen indhenter oplysningerne i selskaberne. Praksis i disse tilfælde er, at selskabet oplyses om formålet, og at de generelle kontrolhjemler anvendes.

Under alle omstændigheder iagttager Skatteforvaltningen sin tavshedspligt i samarbejdet med udenlandske skattemyndigheder, herunder udveksling af oplysninger. Såvel dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, de bilaterale aftaler om udveksling af information på skatteområdet, Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet, som den multilaterale konvention om administrativ bistand i skattesager indeholder således udtrykkelige bestemmelser om fortrolighed.

Fradrag for endelige underskud

17. I relation til forslaget til selskabsskattelovens § 31 E om fradrag for endelige underskud anmoder FSR om, at det bekræftes, at bestemmelsen i forslaget til § 31 E, stk. 1, 4. pkt., indebærer, at hvis fiktive sambeskatningsopgørelser udviser, at der i ejerperioden kunne have været anvendt/modregnet et underskud fra et datterselskab i EU/EØS, hvis selskabet havde indgået i international sambeskatning efter § 31 A, da kan det danske ejerselskab fradrage dette beløb i ”endelighedsåret”.

Kommentar

FSRs forståelse kan ikke bekræftes.

Det er en grundlæggende betingelse for fradrag efter forslaget til selskabsskattelovens § 31 E, at der er tale om et underskud, der er endeligt, jf. forslaget til § 31 E, stk. 1, 3. pkt. Som det fremgår heraf, skal det afgøres efter forslaget til § 31 E, stk. 3, om et underskud kan anses for endeligt.

Hvis et underskud opfylder de i § 31 E, stk. 3, anførte betingelser og dermed skal anses for endeligt, er det efter forslaget til § 31 E, stk. 1, 4. pkt., en yderligere betingelse for fradrag for underskud i datterselskaber, at underskuddet kunne have været anvendt efter § 31 A, hvis der havde været valgt international sambeskatning.

Det er således ikke tilstrækkeligt til at opnå fradrag efter forslaget til § 31 E, at et dansk moderselskab i ejerperioden kunne have anvendt eller modregnet et underskud i et datterselskab i EU/EØS, hvis selskabet havde indgået i international sambeskatning efter § 31 A.

Eksempelvis vil et tab i et udenlandsk datterselskab, der kunne have været udnyttet til modregning i andre selskabers indkomst efter reglerne om international sambeskatning, hvis der havde været valgt international sambeskatning, ikke kunne fradrages efter forslaget til selskabsskattelovens § 31 E, hvis det efter reglerne i datterselskabets hjemland er muligt at sælge aktierne i datterselskabet inklusiv underskuddet, således at underskuddet potentielt kan anvendes efter ejerskiftet. I et sådant tilfælde vil underskuddet – selv om det kunne have været udnyttet i ejerperioden efter reglerne om international sambeskatning – ikke opfylde betingelserne for, at der er tale om et endeligt underskud, jf. forslaget til § 31 E, stk. 3, 2. pkt.

18. FSR opstiller et konkret eksempel med et dansk moderselskab med to helejede danske datterselskaber, idet FSR angiver, at de danske selskaber siden stiftelsen uafbrudt har været omfattet af dansk sambeskatning. Derudover har det danske moderselskab i år 3 stiftet et helejet udenlandsk datterselskab i et EU- eller EØS-land, og dette selskab likvideres i år 5. FSR angiver, at det udenlandske selskab efter danske opgørelsesregler har et akkumuleret underskud på (TDKK) 24.300, idet indkomsten i de 3 indkomstår kan opgøres til henholdsvis (TDKK) -5.000 (år 3), 700 (år 4) og -20.000. Der har ikke været valgt international sambeskatning, og FSR oplyser, at det kan forudsættes, at underskuddet er endeligt efter reglerne i forslaget til selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3.

FSR har herefter i bilag A-C til sin henvendelse opstillet beregninger over, hvorledes FSR – baseret på nærmere angivne skattepligtige indkomster i hvert af de tre danske selskaber i år 3-5 – opgør de danske selskabers skattepligtige indkomster (og sambeskatningsbeskatningsindkomsten) i hvert af årene 3-5, og har endvidere beregnet det beløb, det danske moderselskab efter FSRs opfattelse vil kunne fradrage i år 5 efter forslaget til selskabsskattelovens § 31 E. Dette beløb opgør FSR til (TDKK) 10.536.

FSR påpeger, at det er vigtigt for både skatteydere og Skatteforvaltningen som administrerende myndighed, at hensigten med de foreslåede regler belyses bedst muligt i forhold til den praktiske regelanvendelse.

FSR anmoder på den baggrund om, at det bekræftes, at det endelige underskud, som det danske moderselskab i eksemplet kan fradrage, udgør TDKK 10.536, at det danske moderselskab kan indregne dette beløb som en negativ indkomstkomponeent ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst for år 5, og at den endelige sambeskatningsopgørelse for de danske selskaber, som fremgår af bilag C til FSRs henvendelse, er korrekt.

Kommentar

En vurdering og kommentering af et så omfattende og detaljeret beregningseksempel, som det af FSR opstillede, ligger uden for rammerne for, hvad der kan tages stilling til i forbindelse med spørgsmål vedrørende et konkret lovforslag. Det bemærkes, at det ikke specifikt er angivet af FSR, hvilke fortolkningsspørgsmål der direkte eller indirekte ønskes opnået en afklaring af ved hjælp af det opstillede eksempel.

Det bemærkes dog, at FSRs beregninger synes at bygge på en misforståelse af de kommentarer til FSRs høringssvar, der er anført i høringsskemaet. FSR synes således at have forstået kommentarerne på den måde, at et underskud i et datterselskab i EU/EØS, der i et givet indkomstår ikke ville kunne være fradraget i andre koncernselskabers indkomst, såfremt der havde været anvendt international sambeskatning, ikke vil kunne indgå i det akkumulerede endelige underskud. Dette er imidlertid ikke korrekt.

Hvis der efter de danske regler om international sambeskatning ikke er mulighed for at fradrage et underskud i udenlandsk datterselskab i et givet indkomstår, men dette underskud dog fortsat kan fremføres til eventuel anvendelse i senere indkomstår, gælder det

samme i relation til den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 31 E. Den foreslåede betingelse i selskabsskattelovens § 31 E, stk. 1, 4. pkt., afskærer således kun retten til at fradrage et akkumuleret underskud i et udenlandsk datterselskab, i det omfang underskuddet efter reglerne om international sambeskatning slet ikke ville kunne anvendes til fradrag i sambeskattede selskabers indkomst i underskudsåret eller senere indkomstår.

I relation til FSRs beregningseksempel er det derfor ikke korrekt, når det er forudsat, at begrænsninger i adgangen til at udnytte fremførselsberettigede underskud til fradrag i et givet indkomstår efter bestemmelsen i selskabsskattelovens § 12, stk. 2, i sig selv medfører en reduktion af det underskud, der kan anses for et endeligt underskud efter forslaget til selskabsskattelovens § 31 E. Dette skyldes, at en fradragsbegrænsning efter selskabsskattelovens § 12, stk. 2, ikke afskærer muligheden for at fremføre den resterende del af underskuddet til eventuelt fradrag i senere indkomstår.

Derudover bemærkes det, at FSRs beregninger ikke tager hensyn til, at i tilfælde, hvor der efter fradrag i endelighedsåret henstår en uudnyttet del af EU/EØS-datterselskabets negative indkomst (det endelige underskud), så vil denne del af underskuddet bortfalde efter principperne for likvidation af sambeskattede selskaber med underskud, jf. således også kommentarerne til FSRs høringssvar i høringsskemaet s. 82-83. Da FSRs beregningseksempel indebærer, at kun en del (TDKK 5.875) af det akkumulerede endelige underskud kan udnyttes i endelighedsåret, vil den resterende del (TDKK 4.661) bortfalde og ikke – som FSRs angiver i eksemplet – kunne fremføres i moderselskabet.

19. FSR bemærker, at selskabsskattelovens § 31 A blev indsat ved lov nr. 426 af 6. juni 2005 og har virkning for indkomstår påbegyndt den 15. december 2004. Efter forslaget til selskabsskattelovens § 31 E, stk. 1, 4. pkt., er det en betingelse for fradrag efter § 31 E, at underskuddet kunne have været anvendt efter reglerne i § 31 A, hvis der havde været valgt international sambeskatning. På den baggrund anmoder FSR om, at det oplyses, om det er en betingelse for fradrag efter § 31 E, at underskuddet kunne have været anvendt efter reglerne i § 31 A, også når der er tale om underskud konstateret i indkomstår, før § 31 A havde virkning,

Kommentar

Betingelsen om, at underskuddet kunne have været anvendt efter reglerne i § 31 A, hvis der havde været valgt international sambeskatning, gælder uden hensyn til, hvilket indkomstår det pågældende underskud stammer fra.

20. FSR anmoder om, at det bekræftes, at det ved vurderingen af, om underskuddet kunne have været anvendt efter reglerne i § 31 A, ikke er nødvendigt at inddrage eventuelle andre udenlandske datterselskaber, der ikke har endelige underskud.

Kommentar

FSRs forståelse kan bekræftes.

21. FSR bemærker, at det i kommentarerne i høringsskemaet (s. 89) er anført, at det kan bekræftes, at det er uden betydning for anvendelsen af de foreslåede regler i selskabsskattelovens § 31 E, hvad opgørelsen af resultatet (den skattepligtige indkomst) efter udenlandske regler udviser. FSR anmoder i forlængelse heraf om, at det oplyses, om størrelsen af et EU/EØS-selskabs årlige eller akkumulerede skattepligtige indkomst opgjort efter udenlandske opgørelsesregler har nogen som helst betydning i relation til anvendelsen af bestemmelsen i forslaget til selskabsskattelovens § 31 E.

FSR bemærker herved, at det er FSRs forståelse, at bestemmelsen i forslaget til selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3, skal anvendes til at afgøre, om EU/EØS-selskabet - hvis selskabet i sin udenlandske selvangivelse havde et akkumuleret underskud på et beløb svarende til beløbet opgjort efter danske opgørelsesregler - da efter udenlandske skatteregler på nogen måde i) historisk kunne have anvendt eller ii) fremadrettet ville kunne anvende underskuddet.

Kommentar

FSRs forståelse kan bekræftes. Som det også fremgår af den passage i høringsskemaet, som FSR henviser til, har det således ingen betydning for anvendelsen af den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 31 E, hvorledes den skattepligtige indkomst konkret opgøres efter udenlandske regler.

22. FSR bemærker, at FSR i sit høringssvar spurgte til, hvordan fradragsmuligheden efter forslaget til SEL § 31 E påvirkes, i tilfælde hvor det danske selskab, der ejer EU/EØS-selskabet, omstruktureres, sådan at det danske selskab efter omstruktureringen ikke længere ejer EU/EØS-selskabet. I høringsskemaet (side 86) er anført, at FSRs spørgsmål er for abstrakte til, at der kan svares konkret herpå, og det anføres videre, at det er en konsekvens af de foreslåede betingelser for fradragsretten, at det i konkrete sager vil være nødvendigt år-for-år at foretage en vurdering af, om der – hvis international sambeskatning havde været valgt – uanset de foretagne omstruktureringer fortsat ville have været mulighed for, at det til enhver tid værende direkte danske moderselskab ville kunne udnytte og fremføre uudnyttede underskud fra tidligere indkomstår i det udenlandske datterselskab.

FSR opstiller i forlængelse heraf et konkret eksempel, hvor et dansk moderselskab er (nationalt) sambeskattet med to danske datterselskaber, DS1 (DK) og DS2 (DK), og hvor DS1 (DK) ejer et EU/EØS-selskab. I eksemplet fusioneres DS1 (DK) herefter ind i DS2 (DK) med sidstnævnte som modtagende selskab, således at ejerskabet til EU/EØS-selskabet derfor overgår til DS2 (DK). DS2 (DK) vedbliver herefter med at være sambeskattet med det danske moderselskab i perioden frem til det tidspunkt, hvor EU/EØS-selskabet likvideres.

FSR oplyser, at det i eksemplet endvidere kan forudsættes, at EU/EØS-selskabet har et endeligt underskud, og at dette underskud hidrører fra tiden både før og efter fusionen mellem de to danske selskaber.

FSR anmoder om, at det bekræftes, at

- da EU/EØS-selskabet uanset fusionen ville have indgået i sambeskatningskredsen med det danske moderselskab i alle årene, hvis der havde været valgt international sambeskatning, da skal der udarbejdes fiktive sambeskatningsopgørelser for hvert enkelt år for at afgøre, hvilket underskudsbeløb i EU/EØS-selskabet der kunne have været anvendt i sambeskatningen i de enkelte år, hvis der havde været valgt international sambeskatning,
- det anvendte underskudsbeløb iht. de fiktive sambeskatningsopgørelser for hvert enkelt år vil DS2 (DK) kunne fradrage som en negativ indkomstkompone­nt ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst i det år, hvor EU/EØS-selskabet likvideres, og at
- dette gælder, hvad enten fusionen af DS1 (DK) og DS2 (DK) er sket skattefrit eller skattepligtigt.

Kommentar

FSRs forståelse kan bekræftes. Det er herved forudsat, at de to selskaber, der har ejet datterselskabet i EU/EØS i det af FSR opstillede eksempel, er indgået i samme, uafbrudte danske sambeskatning.

23. FSR opstiller et eksempel, hvor en dansk koncern har et datterselskab i et EU/EØS-land, og dette datterselskab likvideres. Der kan i ejerperioden efter danske regler opgøres et akkumuleret underskud på DKK 1.000.

Reglerne i datterselskabets hjemland ville have muliggjort, at en køber af aktierne – hvis datterselskabet var blevet solgt i stedet for at blive likvideret – ville kunne udnytte det akkumulerede underskud, men det ville dog efter reglerne i datterselskabets hjemland kun være DKK 600 ud af det samlede akkumulerede underskud, der ville kunne fremføres.

FSR anmoder i relation til dette eksempel om, at det bekræftes, at DKK 400 af underskuddet er endeligt efter bestemmelsen i forslaget til selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3. FSR bemærker i den forbindelse, at det i § 31 E, stk. 3, 2. pkt., er anført, at et underskud er endeligt, ”i det omfang” det ikke har været eller vil være muligt at anvende underskuddet.

Kommentar

FSRs spørgsmål må forstås således, at det skal lægges til grund, at alle betingelser for at anse underskuddet for endeligt i medfør af den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3, skal anses for opfyldt i relation til den del af det samlede akkumulerede underskud, som ikke ville kunne udnyttes af køberen ved et salg af aktierne. Baseret på denne forståelse af FSRs spørgsmål, kan FSRs fortolkning af den foreslåede bestemmelse bekræftes.

Det bemærkes for en ordens skyld, at det i relation til den vurdering, der skal foretages efter bestemmelsen i forslaget til selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3, 2. pkt., ikke er afgørende, om underskuddet faktisk kunne være udnyttet eller vil kunne forventes udnyttet, herunder af fx en køber af aktierne. Tværtimod er det alene afgørende, om reglerne i datterselskabets hjemland principielt muliggør en sådan udnyttelse.

24. FSR opstiller et eksempel, hvor en dansk koncern har to datterselskaber (DS1 og DS2) i samme EU/EØS-land, og DS1 likvideres. Der kan i ejerperioden efter danske regler opgøres et akkumuleret underskud i DS1 på DKK 1.000. DS2 har i eksemplet et akkumuleret overskud i ejerperioden på DKK 300, men datterselskabernes hjemland har ikke regler om national sambeskatning og tillader således ikke, at det akkumulerede underskud i DS1 udnyttes til fradrag i DS2 skattepligtige indkomst.

FSR anfører endvidere, at det kan lægges til grund, at hele overskuddet i DS2 på DKK 300 kunne have været modregnet i underskuddet på DKK 1.000 i DS1 (EU), hvis der i datterselskabernes hjemland havde været regler om national sambeskatning svarende til de danske regler.

FSR anmoder om, at det bekræftes, at (alene) DKK 700 af det akkumulerede underskud i DS1 i dette eksempel vil være endeligt efter forslaget til selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3. FSR bemærker i den forbindelse, at forslaget til bestemmelsen i selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3, 4.pkt., angiver, at et underskud ikke vil være endeligt, ”i det omfang” det ville kunne anvendes, hvis reglerne om adgang til udnyttelse af underskud i det pågældende land havde været identiske med de danske regler herom.

Kommentar

FSRs spørgsmål må forstås således, at det skal lægges til grund, at betingelserne for at anse det akkumulerede underskud i DS1 for endeligt i medfør af de foreslåede bestemmelser i selskabsskattelovens § 31 E, stk. 3, 1.-3. pkt., skal anses for opfyldt, og at det også skal lægges til grund, at kun DKK 300 ville kunne være udnyttet af DS2, hvis der i datterselskabernes hjemland havde været regler om national sambeskatning, der var identiske med de danske regler herom.

Baseret på disse forudsætninger kan FSRs forståelse bekræftes.