


Skatteministeriet

11. november 2024
J.nr. 2024 - 2586

Til Folketinget – Skatteudvalget

Vedrørende L 28 - Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven, aktiesparekontoloven, aktieavancebeskatningsloven, personskatteloven og forskellige andre love. (Udmøntning af dele af Aftale om Iværksætterpakken).

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 12 af 23. oktober 2024.

Rasmus Stoklund

/ Søren Schou

Spørgsmål

Ministeren bedes kommentere henvendelsen af 22. oktober 2024 fra FSR – danske revisorer, jf. 28 – bilag 6.

Svar

Henvendelsen fra FSR vedrører den del af L 28, som omhandler ophævelse af beskatningen af selskabers udbytter fra unoterede porteføljeaktier, dvs. skattefrihed for udbytter af skattefri porteføljeaktier.

FSR stiller en række spørgsmål rettet mod forslaget om, at selskabers skattefrihed af udbytter gøres betinget af, at selskabet er den retmæssige ejer af udbytteudlodningen, idet der samtidig rettes en kritik mod reglerne om indeholdelse af udbyttekildeskat.

Spørgsmål 1

FSR henviser til side 52 i høringsskemaet (L 28 – bilag 1), hvor Skatteministeriet har kommenteret spørgsmål 6 på side 8 og 9 i KPMG Acor Tax's høringssvar af 22. august 2024.

FSR spørger om, hvad der vil gælde, hvis den i spørgsmål 6 indeholdte koncernstruktur ændres, således at det udenlandske selskab EUCo i stedet er et dansk selskab B A/S. Dvs. i en struktur, hvor et dansk selskab A ApS ejes med en ejerandel på 100 pct. af det danske selskab B A/S, der igen ejes med en ejerandel på mindre end 10 pct. (porteføljeaktionær) af C Ltd. hjemmehørende uden for EU.

Konkret ønskes det oplyst, om det er korrekt, at B skal medregne den del af udbyttet, der modtages fra A, men videreudloddes til C, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst med en beskatning på 22 pct. Endvidere om det er korrekt, at A skal indeholde en udbyttekildeskat på 27 pct. (godskrives på B's årsopgørelse), og om det er korrekt, at det videreudloddede udbytte fra B til C er skattefrit for C, men at B skal indeholde en udbyttekildeskat på 27 pct., som C kan tilbagesøge.

Endelig spørges om, hvorvidt den forskellige tilgang (mellem situationen i spm. 6 og situationen i nærværende spørgsmål) til beskatningen af det udbytte, der havner hos C, skal tilskrives de forhold, at der i nærværende situation er et dansk skattesubjekt (selskab B), der kan beskattes.

Kommentar

Det er korrekt, at det danske moderselskab B i eksemplet vil skulle medregne den del af udbyttet, der modtages fra det danske datterselskab A, men videreudloddes til porteføljeaktionæren C, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst med en beskatning på 22 pct.

Det er derimod ikke korrekt, at A skal indeholde en udbyttekildeskat på 27 pct. A skal kun indeholde en kildeskat på 22 pct., jf. kildeskattebekendtgørelsens § 32, da B er et dansk aktieselskab med A/S i navnet.

Det er korrekt, at det videreudloddede udbytte fra B til C er skattefrit for C, men at B skal indeholde en udbyttekildeskat på 27 pct., som C kan tilbagesøge.

Beskatningens størrelse er – som FSR korrekt anfører – den samme (22 pct.), uanset om B er et dansk selskab eller et udenlandsk selskab. Beskatningen sker dog lidt forskelligt i de to situationer. I begge tilfælde skal A indeholde en udbyttekildeskat, men med forskellige skattesatser.

Når B er et dansk aktieselskab eller anpartsselskab, godskrives B den indeholdte udbyttekildeskat og medregner udbyttebetalingen i dets skattepligtige indkomst. Dette er ikke muligt, når B er et udenlandsk selskab, der ikke er skattepligtigt efter selskabsskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, litra a, og derfor ikke udfærdiger en samlet dansk årsopgørelse. I stedet sker nedjusteringen til 22 pct. ved, at den indeholdte udbyttekildeskat refunderes delvist (5 pct.-point).

Spørgsmål 2

FSR henviser til side 37 i høringsskemaet (L 28 – bilag 1), hvor Skatteministeriet har kommenteret spørgsmål nr. 20 på side 7 i FSR's høringssvar af 22. august 2024 og til side 33 i høringsskemaet, hvor Skatteministeriet har kommenteret et indledende spørgsmål på side 4 i FSR's høringssvar af 22. august 2024.

Der er med kommentaren på side 37 (Betingelsen om, at moderselskabet skal være retmæssig ejer vil gælde både udbytteudlodninger fra danske og udenlandske datterselskaber) tale om en kommentar til en koncernstruktur med et dansk moderselskab, der har en ejerandel på 100 pct. af et udenlandsk driftsselskab, og hvor det danske moderselskab er ejet af et moderselskab, der er hjemmehørende uden for EU og lande, der har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark. Det danske moderselskab modtager udbytte fra driftsselskabet, som straks videreudloddet til det udenlandske moderselskab.

FSR beder om at få oplyst, om det ikke er korrekt, at kommentaren på side 37 vil være mere præcis, hvis det var tilføjet, at i det konkrete eksempel skal udbyttmodtagelsen ikke beskattes i det danske moderselskab i 1. led, da Danmark kan beskatte udbyttebetalingen til moderselskabet i ikke-DBO/EU i 2. led.

Kommentar

Det er korrekt, at der ikke skal ske udbyttebeskatning af udlodningen i 1. led (udbyttet fra det udenlandske driftsselskab til det danske moderselskab), når Danmark beskatter det udenlandske selskab i 2. led som følge af, at det udenlandske moderselskab ikke er beskyttet af moder-/datterselskabsdirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst. I dette tilfælde er der ikke tale om misbrug i første led.

Det bemærkes, at det danske moderselskab kan blive skattepligtigt efter selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, af udbytter modtaget fra udenlandske datterselskaber. Det vil fx være tilfældet, hvis det danske moderselskab ikke er retmæssig ejer af udbytteudlod-

ningen, og der ikke er dansk beskatning af den retmæssige ejer af udbytteudlodningen i det andet led, se også besvarelsen af FSR's spørgsmål 21 i høringsskemaet.

Spørgsmål 3

FSR henviser til side 34 i høringsskemaet (L 28 – bilag 1), hvor Skatteministeriet har kommenteret spørgsmål nr. 2-4 på side 5 i FSR's høringssvar af 22. august 2024.

Der er med kommentaren på side 34 tale om en kommentar til en koncernstruktur med et dansk moderselskab, der har en ejerandel på 100 pct. af et dansk driftsselskab, og hvor aktionærerne i det danske moderselskab er et selskab uden for EU med en ejerandel på 8 pct. og et dansk selskab med en ejerandel på 92 pct. Det danske moderselskab modtager udbytte fra driftsselskabet, som straks videreudloddet til de to aktionærer i det danske moderselskab. Det danske moderselskab skal medregne den del af udbyttet på 8, der er gennemstrømmet til selskabet uden for EU, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst med en beskatningssats på 22 pct., men satsen kan nedsættes til den sats, der fremgår af en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst.

FSR spørger om, hvordan det danske moderselskab på sin årsopgørelse konkret skal få nedsat sin beskatningssats fra 22 pct. af (hele) selskabets skattepligtige indkomst til fx 15 pct. på den del af den skattepligtige indkomst, som udgøres af udbytteindtægten på 8.

Kommentar

Det danske selskab vil i praksis kunne nedsætte det beløb, der medregnes i den skattepligtige indkomst, således at skatten af indkomsten bliver korrekt, når der betales 22 pct. i skat af indkomsten. Hvis selskabet fx skal beskattes af 8 med 15 pct., vil selskabet kunne medregne et beløb på $(8 \times 15/22) 5,45$ i den skattepligtige indkomst, som beskattes med 22 pct. Herved kan skatten af indkomsten opgøres til 1,2.

Spørgsmål 4

FSR henviser til side 40 i høringsskemaet (L 28 – bilag 1), hvor Skatteministeriet har kommenteret et spørgsmål på side 13 i FSR's høringssvar af 22. august 2024 til den foreslåede ændring af selskabsskattelovens § 2, stk. 8, 4. pkt. (udgående udbytte).

Spørgsmålet er kommenteret med, at det med den ændrede formulering vil være den stat, hvor den retmæssige ejer er hjemmehørende, der skal udveksle oplysninger med de danske myndigheder, for at der kan ske udbyttebeskatning med en lavere sats end 22 pct. Dermed vil det ikke længere være et krav, at udbyttedtagerens hjemland udveksler oplysninger med de danske myndigheder, hvor situationen er den, at udbyttedtageren (typisk den civilretlige aktionær) ikke er identisk med den retmæssige ejer. Yderligere er bemærket, at det udloddende selskab kan risikere at hæfte for betalingen af manglende udbytteskatbeløb, hvis udbyttedtageren viser sig at være den retmæssige ejer og udbyttedtagerens hjemland ikke udveksler oplysninger.

FSR har med udgangspunkt i to eksempler stillet en række spørgsmål med tilknytning til kommentaren.

Eksempel 1: I aktionærkredsen i det danske børsnoterede selskab A indgår et udenlandsk selskab B med en ejerandel på mindre end 10 pct. (porteføljeaktionær). Der er en aftale om udveksling af oplysninger mellem Danmark og selskab B's hjemland. Det udenlandske selskab C har en ejerandel på 100 pct. af det udenlandske selskab B. Der er ingen aftale mellem Danmark og selskab C's hjemland om udveksling af oplysninger. Selskab A udlodder udbytte, herunder til selskab B, hvori der indeholdes en udbyttekildeskat på 27 pct.

FSR spørger om, hvorvidt selskab C skal anses for den retmæssige ejer af udbyttet fra selskab A, med den følge, at udbyttet fra selskab A til selskab B, skal beskattes med 22 pct fremfor med 15 pct.

FSR spørger endvidere om, hvorvidt det er selskab B eller selskab C, der skal tilbagesøge kildeskat ned til 22 pct. eller 15 pct. – afhængig af svarer på det første spørgsmål.

Eksempel 2: I aktionærkredsen i det danske børsnoterede selskab A indgår et udenlandsk selskab C med en ejerandel på mindre end 10 pct. (porteføljeaktionær). Der er ikke en aftale om udveksling af oplysninger mellem Danmark og selskab C's hjemland. Det udenlandske selskab B har en ejerandel på 100 pct. af det udenlandske selskab C. Der er en aftale mellem Danmark og selskab B's hjemland om udveksling af oplysninger. Selskab A udlodder udbytte, herunder til selskab C, hvori der indeholdes en udbyttekildeskat på 27 pct. Selskab C videreudlodder med det samme det modtagne udbytte til selskab B.

FSR spørger om, hvorvidt selskab B som følge af videreudlodningen skal anses for den retmæssige ejer af udbyttet fra selskab A med den følge, at udbyttet fra selskab A til selskab C, skal beskattes med 15 pct.

Eller om selskab C skal anses for retmæssig ejer af udbyttet fra selskab A, da der ikke foreligger misbrug, i og med selskab B ville kunne modtage udbytte med en dansk beskatning på 15 pct., hvis udlodningen fra selskab A var sket direkte til selskab B. Og dermed om udbyttet i så fald skal beskattes med 22 pct.

FSR har endelig den bemærkning i relation til kommentaren om det udloddende selskabs eventuelle hæftelse for betalingen af manglende udbytteskattebeløb, at der vel ikke kan blive tale om en hæftelse, så længe det udloddende danske selskab er forpligtet til at indeholde 27 pct. i udbyttekildeskat ved enhver udlodning på porteføljeaktier.

Kommentar

I eksempel 1 vil betingelsen i selskabsskattelovens § 2, stk. 8, 4. pkt., om at den retmæssige ejer af udbyttet (selskab C) skal være hjemmehørende i et land, der udveksler oplysninger med Danmark, ikke være opfyldt. Skattesatsen vil derfor være satsen i selskabsskattelovens § 2, stk. 8, 2. pkt., dvs. 22 pct.

Selskabsskattelovens § 2, stk. 8, 4. pkt., ændrer ikke på, hvem der er skattepligtig af udbytteudlodningen efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c. Den skattepligtige er den rette indkomstmottager, som i eksemplet er selskab B. Det er derfor selskab B, der kan ansøge om delvis refusion af den indeholdte kildeskat ned til 22 pct.

I eksempel 2 er der ikke tale om gennemstrømning med henblik på at opnå en skattefordel, idet selskab B, der modtager videreudlodningen, kunne have modtaget udbytteudlodningen skattefrit. Den rette indkomstmottager (selskab C) kan derimod ikke modtage udbytteudlodningen skattefrit, da selskabet er hjemmehørende i et land, der ikke udveksler oplysninger. Der er derfor ikke tale om en på forhånd planlagt gennemstrømning med henblik på at opnå en skattefordel, hvorfor selskab C må anses for at være den retmæssige ejer af udbytteudlodningen.

Skatteministeriet er enig i, at der ikke opstår hæftelse, hvis selskab A har foretaget indeholdelse af udbyttekildeskatten med 27 pct.

Spørgsmål 5

FSR henviser til side 40 i høringsskemaet (L 28 – bilag 1), hvor Skatteministeriet har kommenteret et spørgsmål om udbyttekildeskattesatser på side 13 i FSR's høringssvar af 22. august 2024 og til side 7 i høringsskemaet, hvor Skatteministeriet har kommenteret en bemærkning på side 3 i Aktive Ejers høringssvar af 22. august 2024 om indeholdelse af udbyttekildeskat.

FSR spørger med henvisning til kildeskattebekendtgørelsens § 30, stk. 1, nr. 2, om det ikke allerede følger direkte af kildeskattebenedtelseslovens § 65, stk. 4, at der ikke skal indeholdes udbyttekildeskat af udbytte til udenlandske aktionærer på datter- og koncernselskabsaktier, hvor betingelsen om skattefrihed er opfyldt, dvs. hvor der ikke består en begrænset skattepligt efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c.

FSR spørger, om Skatteministeriet har et bud på, hvordan en udenlandsk aktionær ved tilbagebetaling af indeholdt udbyttekildeskat, der overstiger den endelige udbytteskat, dokumenterer, at betingelsen om at være retmæssig ejer er opfyldt, herunder om aktionæren på tro- og love vis skal angive, at udbyttet ikke er påtænkt videreudloddet.

Endelig spørges om, hvorfor kildeskattebenedtelseslovens § 65 ikke er indrettet sådan, at der kun skal indeholdes 22 pct. i udbyttekildeskat i stedet for 27 pct., når der udloddes udbytte til et udenlandsk selskab.

Kommentar

Det er korrekt, at det følger direkte af kildeskattebenedtelseslovens § 65, stk. 4, at der ikke skal indeholdes udbyttekildeskat af udbytte til et udenlandsk selskab, når selskabet kan oppebære udbyttet skattefrit efter reglerne i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c.

I det lys kan det naturligvis principielt betragtes som overflødig tillige at henvise til selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, i kildeskattebekendtgørelsens § 30, stk. 1, nr. 2, om

fritagelse for indeholdelse af udbyttekildeskat af udbytte af datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier. Ved også at nævne selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, opnås imidlertid den fordel, at der ved læsning af kildeskattebekendtgørelsens § 30, stk. 1, nr. 2, skabes et samlet overblik over håndteringen af udbytteudlodninger vedrørende datterselskabs- og koncernselskabsaktier, for så vidt angår reglerne om indeholdelse af udbyttekildeskat.

Det er Skatteministeriets opfattelse, at dokumentationsforpligtelsen for den udenlandske aktionær vil afhænge af den konkrete sag om retmæssig ejer. Det er derfor ikke muligt generelt at fastlægge, hvad indholdet af dokumentationen vil skulle være.

Indretningen af regelsættet for indeholdelse af udbyttekildeskat, hvorefter udgangspunktet og dermed den absolutte hovedregel er, at der skal ske indeholdelse med en sats på 27 pct., afspejler det forhold, at både fysiske og juridiske personer kan være aktionærer. Differentierede satser med en anden sats for selskaber mv. vil kræve et forhåndskendskab til aktionærkredsen også i fx et stort børsnoteret selskab med mange små porteføljeaktionærer, og vil formentlig også udfordre den depotstruktur, der anvendes i dag i forhold til udenlandske aktionærer.

Udgangspunktet er i et vist omfang fraveget i forhold til danske selskaber, i det der i et vist omfang er mulighed for indeholdelse med en sats på 22 pct. Der er imidlertid ikke tale om en generel objektiv fravigelse. Indeholdelse af udbyttekildeskat med en sats på 22 pct. forudsætter således, at aktionæren har betegnelsen A/S eller ApS i sit officielle navn, er medtaget på denne database med en indeholdelsesprocent på 22, eller har afleveret en bekræftelse fra Skatteforvaltningen om at være omfattet af de pågældende bestemmelser.

De krav, der skal være opfyldt, for at der kan ske indeholdelse med 22 pct., er opstillet af kontrolmæssige hensyn og har til formål at sikre, at de danske skatteregler ikke omgås.