

Skatteministeriet
Den

J.nr. 2005-411-0042

Til
Folketingets Skatteudvalg

**L 121- Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven og andre skattelove
(Nedsættelse af selskabsskatten og globalpulje-princip i sambeskatningen).**

Hermed fremsendes i 5 eksemplarer svar henvendelse af 6. april 2005 fra Ernst & Young (L 121 – bilag 9).

Kristian Jensen

/ Ivar Nordland

Ernst & Young stiller i henvendelsen en række spørgsmål, som vil blive kommenteret i det følgende:

Sambeskatning

***Spørgsmål 1:** Hvad er baggrunden for, at skatteministeren foreslår, at der i Danmark som det så vidt vides første land i verden indføres tvungen sambeskatning mellem koncernselskaber i samme land, og hvad er begrundelsen for, eller hvilke skattehuller ønskes lukket ved, at et så drastisk forslag indføres for selskaber, der blot er en del af den samme koncern, men hvor aktionærkredsen kan være helt forskellig?*

Svar: Baggrunden for, at der foreslås obligatoriske nationale sambeskatning er, at dette sikrer symmetrien i beskatningen, idet både indtægter og udgifter fra aktiviteter i Danmark og indtægter og udgifter vedrørende udenlandske aktiviteter beskattes samlet. Denne symmetri har betydning for den EU-retlige vurdering af lovforslaget.

Herudover skal det nævnes, at to selskaber kun er koncernforbundne, hvis det ene selskab har bestemmende indflydelse i det andet selskab eller hvis et fælles moderselskab har bestemmende indflydelse i begge selskaber. Det er derfor vanskeligt at forstå, at disse selskaber skulle være helt fremmede i forhold til hinanden.

***Spørgsmål 2:** Finder skatteministeren, at det er rimeligt, at et dansk selskab, der kun ejer en del af et andet selskab, for eksempel 51%, skal hæfte for hele "datterselskabets" gæld, jf. den foreslåede bestemmelse i SEL § 31, stk. 4, og overvejer skatteministeren at foreslå en ændring af reglerne, således at alle aktionærer i et selskab stilles lige, således at de alle hæfter for selskabets skatteforpligtelse?*

Svar: Der vil blive fremsat ændringsforslag, hvori det foreslås, at sambeskattede selskaber (inkl. administrationsselskabet) i den nationale sambeskatning kun hæfter for indkomstskat mv. af sin egen skattepligtige indkomst.

Administrationen i sambeskatningen skal fortsat påhvile administrationsselskabet, som normalt er koncernens danske moderselskab. Som et led i administrationen skal administrationsselskabet (moderselskabet) indbetale den samlede indkomstskat i den nationale sambeskatning, men administrationsselskabet hæfter ikke for andre selskabers skat - før det har modtaget beløbet til skattebetalingen fra det pågældende selskab.

I den internationale sambeskatning hæfter det ultimative moderselskab og administrationsselskabet fortsat for den samlede indkomstskat for så vidt angår

udenlandske selskaber, der deltager i den internationale sambeskatning. Dette skyldes, at de udenlandske selskaber ikke er omfattet af dansk skattejurisdiktion.

Spørgsmål 3: *Hvem skal træffe valget om, hvilket selskab der skal være administrationsselskab, i tilfælde af at der er flere sideordnede danske søsterselskaber, der skal sambeskattes, jf. den foreslåede bestemmelse i SEL § 31, stk. 4, 2. pkt.?*

Svar: De danske søsterselskaber kan selv udpege, hvilket selskab der skal være administrationsselskab. Hvis selskaberne ikke kan blive enige, træffes beslutningen af det ultimative moderselskab.

Spørgsmål 4: *Hvad er baggrunden for, at betingelserne for, om der skal ske tvungen national sambeskatning, skal fastsættes efter subjektive og ikke objektive regler, jf. koncerndefinitionen i SEL § 31C, og blandt andet eksemplet i spørgsmål 5 nedenfor?*

Svar: I lovforslaget er koncernen defineret på samme måde som i årsregnskabsreglerne. Dette medfører, at koncerndefinitionen ikke er strengt objektiv, men indeholder subjektive elementer. Der er imidlertid tale om en koncerndefinition, som allerede er velkendt for koncernerne og som er internationalt anerkendt. Det burde derfor være let at konstatere om et givet selskab er en del af en koncern eller ej.

Under forudsætning af at koncernen er korrekt afgrænset i årsregnskabet, vil det kunne konstateres, om et selskab er en del af en koncern ved at konstatere, om selskabets regnskab er konsolideret ind i modervirksomhedens konsoliderede årsregnskab.

Spørgsmål 5: *Er henvisningen til årsregnskabsloven i bemærkningerne til SEL § 31C bindende for skattemyndighederne, således at, såfremt der ikke foreligger en koncern i relation til årsregnskabsloven, skal der heller ikke ske tvungen national sambeskatning?*

Svar: I den foreslåede § 31 C i selskabsskatteloven er der anvendt samme definition af en koncern – som der er anvendt i årsregnskabsloven (og aktieselskabsloven m.fl.). Definitionen er således den samme, hvorfor retspraksis vedrørende definitionen i årsregnskabsloven m.fl. også har betydning for fortolkningen af den foreslåede § 31 C.

Det skal dog understreges, at den lignende skattemyndighed kan foretage en selvstændig efterprøvelse af, om der foreligger en koncern.

Spørgsmål 6: *Det ønskes oplyst, hvornår selvangivelserne skal indgives rettidigt for en dansk filial af et udenlandsk selskab, der er kulbrinteskattepligtigt til Danmark, og som*

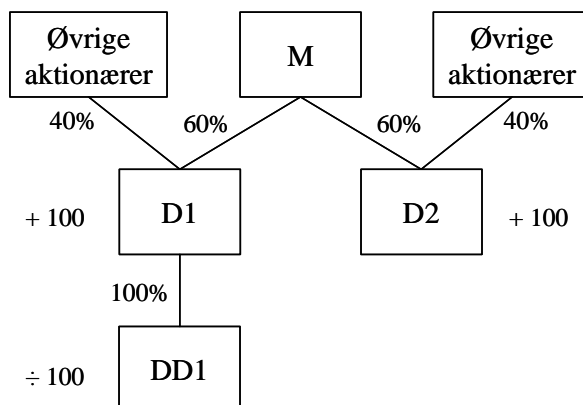
undergives tvungen national sambeskatning med et andet dansk normalt beskattet koncernselskab, og på hvilket tidspunkt der senest skal anmodes om international sambeskatning. Både filialen og selskabet har kalenderårsregnskab.

Svar: I henhold til kulbrinteopkrævningslovens § 1, stk. 3, skal kulbrinteskattepligtige, der er omfattet af kulbrinteskattelovens kapitel 2 og 3 eller 3 A, indgive selvangivelse senest den 1. maj i året efter indkomståret.

I henhold til skattekontrollovens § 4, stk. 2, skal juridiske personer selvangive senest 6 måneder efter indkomstårets udløb. Udløber indkomståret i perioden 1. januar til 31. marts, skal der selvangives senest den 1. juli samme år.

Der er ikke foreslået ændringer af selvangivelsestidspunkterne – hverken for kulbrinteskattepligtige selskaber eller ”almindelige” selskaber. I eksemplet skal filialen derfor indgive selvangivelse senest den 1. maj, mens selskabets selvangivelsesfrist er den 1. juli. Valg af international sambeskatning skal senest ske ved indgivelse af selskabets selvangivelse den 1. juli.

Spørgsmål 7: *Det ønskes oplyst, hvilket eller hvilke af de danske selskaber M, D1 og D2 der opnår den økonomiske fordel ved at udnytte underskuddet i det danske selskab DD1 i nedenstående eksempel.*



Svar: Ernst & Young skriver i forbindelse med begrundelsen for spørgsmålet, at DD1 er et udenlandsk selskab. I det følgende lægges derfor først til grund, at DD1 er et dansk selskab, og derefter, at DD1 er et udenlandsk selskab.

Hvis DD1 er et dansk selskab skal de selskaber (D1 og D2), der udnytter underskuddet i DD1, via administrationsselskabet forpligte sig til betaling af et beløb svarende til

skattebesparelsen til underskudsselskabet. I den nationale sambeskatning er det således underskudsselskabet, der opnår fordelene ved sambeskatningen.

Hvis DD1 er et udenlandsk selskab, vil det være M, der opnår fordelene ved udnyttelse af underskuddet i DD1. I første omgang nedbringes indkomsten i D1 og D2, men selskaberne skal forpligte sig til betaling af et beløb svarende til skattebesparelsen til administrationsselskabet (M). Til gengæld bliver M skattesubjekt for genbeskatningen, når der siden opnås overskud i DD1.

Ernst & Young forestiller sig, at hele den økonomiske fordel ved at udnytte DD1's skattemæssige underskud bør tilfalde D1.

I det gældende regelsæt er det D1, der opnår fordelene. Dette skyldes imidlertid, at D1 er sambeskatningens moderselskab i det gældende regelsæt, hvor ejerkravet er markant anderledes end i L 121. Med L 121 bliver M sambeskatningens moderselskab. Ændringen af ejerskabskravet skyldes, at koncernerne ikke selv skal kunne vælge, hvilke selskaber, der skal indgå i sambeskatningen. Det er således regeringens ønske, at koncernerne ikke skal kunne lade underskudsgivende udenlandske selskaber indgå i sambeskatningen – uden at overskudsgivende udenlandske selskaber også indgår i sambeskatningen. Det er derfor nødvendigt, at alle selskaber i koncernen indgår i sambeskatningen.

Det er vanskeligt at se, hvordan den økonomiske fordel ved underskudsudnyttelsen skal kunne tilfalde D1, når sambeskatningsordningen skal være administrerbar. Tildelingen af den økonomiske fordel forudsætter, at D1 bliver genbeskatningssubjekt, hvis DD1 siden måtte få overskud. En sådan model vil medføre, at der i koncernen vil være en stor mængde af genbeskatningspligtige danske selskaber – og det vil være nødvendigt at holde styr på hvem, der har udnyttet, hvilke underskud. I L 121 er det mere enkelt – administrationsselskabet, dvs. det danske moderselskab, er altid skattesubjektet for genbeskatningen.

Det bemærkes, at de øvrige aktionærer i D1 ikke mister deres (indirekte) andel af underskuddet i det udenlandske datterselskab DD1. Det må formodes, at DD1 kan fremføre sit underskud efter udenlandske regler (dette er i hvert fald muligt efter de fleste landes skatteregler). Dette fremførte underskud får B A/S indirekte glæde af, når (hvis) DD1 opnår overskud i senere indkomstår.

Lovforslaget medfører således for de øvrige aktionærer kun, at de ikke længere har den indirekte fordel af de danske sambeskatningsregler, som de havde tidligere. I fremtiden er det moderselskabet, der er tildelt fordelene ved de danske sambeskatningsregler med

udenlandske datterselskaber. Baggrunden for denne ændrede fordeling af fordelingen er således en følge af de ændrede ejerskabskrav og ønsket om en administrerbar sambeskatningsordning.

Spørgsmål 8: *Det ønskes bekræftet, at den foreslåede bestemmelse i SEL § 31A, stk. 4, 5. pkt., om, at den udskudte skat ved udnyttelse af underskud i udlandet skal indregnes separat som en udskudt skatteforpligtelse i administrationselskabets årsregnskab, kun er relevant, i tilfælde af at den udskudte skat skal afsættes efter årsregnskabslovens bestemmelser.*

Svar: Den udskudte skat ved udnyttelse af underskud i udlandet skal altid indregnes separat som en udskudt skatteforpligtelse i administrationselskabets årsregnskab, når der eksisterer en genbeskatningsforpligtelse i form af genbeskatningssaldi.

Spørgsmål 9: *Det ønskes oplyst, om skatteministeren vil foreslå en ændring af ikrafttrædelsesbestemmelsen, således at de sambeskattede selskaber, der allerede er likvideret i 2005 inden lovforslagets fremsættelse, ikke bliver ramt af den foreslåede stramning, hvorved uudnyttede underskud i et likvideret, sambeskattet datterselskab eller et selskab, der fusionerer efter reglerne om skattepligtig fusion med et sambeskattet moderselskab, ikke længere overføres til moderselskabet, jf. sambeskatningsvilkår 2.11.*

Svar: Forskellen mellem de foreslåede regler for anvendelse af underskud efter likvidation af et sambeskattet selskab og de gældende regler, jf. sambeskatningsvilkår 2.11., var ikke tydeligt fremhævet i det lovforslag (L 153), som bortfaldt ved udskrivelsen af valg til Folketinget.

På den baggrund forekommer det rimeligt, at retsstillingen i henhold til sambeskatningsvilkår 2.11. opretholdes for underskud i sambeskattede selskaber, der er likvideret inden fremsættelsen af nærværende lovforslag den 2. marts 2005.

Jeg vil derfor fremsætte et ændringsforslag med dette indhold til 2. behandlingen af dette lovforslag.

Spørgsmål 10: *Skatteministeren anmodes om at besvare følgende spørgsmål vedrørende salg af et dansk koncernselskab i løbet af året:*

- a) *Overvejer skatteministeren at indføre regler, der muliggør overførsel af betalte acontoskatter fra administrationselskabet til et andet dansk selskab omfattet af*

national sambeskatning i tilfælde af salg af selskabet til tredjemand, hvorefter selskabet ikke længere indgår i den nationale sambeskatning?

Svar: Nej. Der opkræves som udgangspunkt ikke acontoskat for de enkelte selskaber under sambeskatningen – hverken efter de foreslåede eller de gældende regler. Acontoskatten opkræves i stedet hos moder-/administrationsselskabet. En sådan overførsel er således heller ikke mulig efter gældende regler, hvor et sambeskattet selskab sælges til tredjemand. Til gengæld har erhververen mulighed for at foretage frivillig indbetaling af acontoskat indtil den 20. november i indkomståret, så der tages højde for den forventede indkomst i perioden efter erhvervelsen.

Hvis der er indbetalt eller opkrævet acontoskat hos det solgte selskab selv, vil denne acontoskat dog følge selskabet og blive modregnet i skatten hos en eventuel købende koncern, der ejer selskabet ved udløbet af indkomståret, eller ved selskabets egen skatteansættelse for perioden efter salget.

b) Overvejer skatteministeren at forlænge fristen for rettidig indgivelse af selvangivelse for en købende koncern, henset til at alle relevante oplysninger til brug for udarbejdelsen af den skattepligtige indkomst for et overdraget selskab først foreligger på tidspunktet for udarbejdelsen af selvangivelsen for den sælgende koncern?

Størrelsen af eventuelle skattemæssige underskud i et overdraget selskab kan eksempelvis først opgøres på tidspunktet for udarbejdelsen af selvangivelsen for den sælgende koncern, når det kan fastlægges, hvor stor en del af det overdragne selskabs skattemæssige underskud for salgsåret og tidligere år der udnyttes af de øvrige sambeskattede selskaber i den sælgende koncern.

Svar: Nej. Det er korrekt, at indkomstopgørelsen i den periode af indkomståret, hvor det overdragne selskab indgår i den sælgende koncern, kan have indflydelse på indkomstopgørelsen for den resterende periode af indkomståret, hvor det overdragne selskab indgår i den købende koncern. Det giver imidlertid ikke anledning til generelt at udskyde selvangivelsesfristen for en købende koncern.

Der er i forslaget taget højde for denne situation, idet den sælgende koncern skal sikre, at de relevante indkomstoplysninger er til stede i det overdragne selskab i rimelig tid, inden dette selskab skal indgive selvangivelse. Ligningsrådet har via den foreslåede bemyndigelsesbestemmelse i ligningslovens § 31 B, stk. 1, mulighed for at fastsætte en frist fra koncernforbindelsen til den sælgende koncern er afbrudt til de relevante indkomstoplysninger er til stede i selskabet.

Dertil kommer, at skattekontrollovens § 4, stk. 4, giver mulighed for at udskyde selvangivelsesfristen, hvis særlige omstændigheder taler herfor.

c) Det ønskes bekræftet, at skattemæssige afskrivninger, herunder afskrivningssaldoen på driftsmidler, skal opgøres på tidspunktet for ophør af koncernforbindelsen uden hensyn til efterfølgende køb og salg af aktiver inden indkomstårets udløb.

Svar: Det kan bekræftes, at køb og salg af aktiver efter ophør af koncernforbindelsen, men inden indkomstårets udløb, ikke påvirker opgørelsen af de skattemæssige afskrivninger for den periode, hvor det overdragne selskab er en del af den sælgende koncern.

d) Det ønskes oplyst, hvorledes der skal forholdes, såfremt afskrivningssaldoen på driftsmidler er negativ på tidspunktet for ophør af koncernforbindelsen, og om der skal forholdes på samme måde, uanset om saldoen var negativ ved udgangen af det foregående år, jf. AL § 8.

Svar: Indkomstopgørelsen for den periode, hvor det overdragne selskab er en del af den sælgende koncern, sker som udgangspunkt som om perioden udgør et indkomstår.

Hvis afskrivningssaldoen var negativ ved periodens begyndelse og også er negativ på tidspunktet for ophør af koncernforbindelsen, vil den negative saldo skulle medregnes til indkomsten for den pågældende periode, jf. dog muligheden for fristforlængelse i AL § 8, stk. 2.

Hvis afskrivningssaldoen var positiv ved periodens begyndelse, men negativ ved ophør af koncernforbindelsen, anvendes den negative saldo som begyndelsesværdi ved indkomstopgørelsen for den periode, hvor det overdragne selskab er koncernforbundet med den køvende koncern.

e) Det ønskes oplyst, hvorledes sælgeren af et selskab i praksis kan finde ud af, hvor mange måneder det solgte selskabs indkomstperiode udgør for salgsåret, for at kunne beregne skattemæssige afskrivninger for det solgte selskab henset til reglerne om tvangsomlægning af indkomstår ved ændret koncernforbindelse, jf. den foreslåede bestemmelse i SEL § 10, og henset til at et selskab kan

videreoverdrages flere gange i samme indkomstår til forskellige koncerner og dermed ændre regnskabsperiode flere gange i samme år.

Svar: Jeg er enig i, at det i praksis kan være vanskeligt for sælgeren af et selskab at beregne forholdsmæssige skattemæssige afskrivninger, der afhænger af, hvornår det solgte selskabs indkomstår slutter.

Jeg vil derfor stille et ændringsforslag til 2. behandlingen af lovforslaget, der indebærer, at sælgeren skal beregne skattemæssige afskrivninger efter forholdet mellem indkomstperiodens længde og et kalenderår, dvs. 12 måneder.

f) Hvad er baggrunden for, at de skattemæssige afskrivninger på driftsmidler, der foretages indtil salgstidspunktet, skal fragå i saldoværdien ved beregning af skattemæssige afskrivninger for den købende koncern for samme indkomstår.

Svar: Baggrunden er, at indkomstopgørelsen for perioden, hvor der er koncernforbindelse, som altovervejende hovedregel skal opgøres som om perioden udgjorde et helt indkomstår.

Spørgsmål 11: *Det ønskes oplyst, hvilket selskabs regnskabsår der er afgørende for, hvornår de foreslåede regler om tvungen national sambeskatning træder i kraft, i tilfælde af at moderselskabet og dets koncernforbundne selskaber har forskellige regnskabsår allerede på tidspunktet for lovens ikrafttræden. Det ønskes endvidere oplyst, om skatteministeren overvejer at ændre ikrafttrædelsesbestemmelsen, således at det bliver muligt at etablere national sambeskatning mellem ikke fuldstændigt ejede koncernselskaber fra det tidligste tidspunkt, hvor et af koncernselskabernes regnskabsår påbegyndes efter den 15. december 2004.*

Svar: Reglerne har virkning for indkomstår, der påbegyndes fra og med 15. december 2004. Det gælder for det enkelte selskab.

Hvis eksempelvis et moderselskab, hvis indkomstår følger kalenderåret, har to datterselskaber, hvis indkomstår opgøres for perioden 1.7. – 30.6, vil moderselskabet være omfattet af de nye regler fra og med indkomståret 2005, mens datterselskaberne først vil være omfattet fra og med indkomståret 2006. Den obligatoriske nationale sambeskatning vil derfor først gælde for indkomståret 2006.

Selskaberne kan dog vælge at anvende de foreslåede regler allerede fra indkomståret 2005, jf. lovforslagets § 14, stk. 4, forudsat alle selskaber mv. i koncernen omfattes. Denne bestemmelse gælder også, hvis alle tre selskaber havde påbegyndt indkomståret 2005 før den 15. december 2005.

På den baggrund mener jeg ikke, at der er behov for at ændre ikrafttrædelsesbestemmelsen som foreslået.

Faste driftssteder og ejendomme i udlandet

***Spørgsmål 12:** Omfatter de foreslåede CFC-regler i SEL § 8 også udenlandske interessentskaber?*

Svar: De foreslåede CFC-regler i selskabsskattelovens § 8 omfatter det danske selskabs direkte ejerandel i udenlandske interessentskaber.

***Spørgsmål 13:** Kan et fast driftssted, der ikke er direkte ejet af et dansk selskab, blive CFC-beskattet efter de foreslåede regler i SEL § 8, og i bekræftende fald, hvorledes skal konsolideringsreglerne i SEL § 11, stk. 4, forstås, såfremt et udenlandsk fast driftssted eller interessentskab ejer datterselskaber i samme land som det faste driftssted?*

Svar: De foreslåede CFC-regler i selskabsskattelovens § 8 omfatter kun direkte ejede faste driftssteder i udlandet. Indirekte ejede faste driftssteder (udenlandske datterselskabers faste driftssteder) omfattes som hidtil af selskabsskattelovens § 32 – som en del af det udenlandske datterselskab.

***Spørgsmål 14:** Er det en forudsætning for, at et udenlandsk fast driftssted CFC-beskattes, at der efter dansk ret foreligger et fast driftssted, eller er det tilstrækkeligt, at der foreligger et fast driftssted efter lovgivningen i det pågældende land, hvori det faste driftssted er beliggende?*

Svar: Bedømmelsen af, om der er fast driftssted i udlandet sker efter dansk ret, herunder Danmarks eventuelle dobbeltbeskatningsoverenskomst med det pågældende land.

***Spørgsmål 15:** Det ønskes oplyst, om der skal foretages eliminering af lån og rentebetalinger mv. mellem et dansk selskab og dets udenlandske filial, jf. blandt andet principperne i SKM2005.145R, såfremt den udenlandske filial efter udenlandske*

skatteregler behandles som en selvstændigt skattemæssig enhed, det vil sige beskattes som et selskab i det pågældende land.

Svar: Såfremt den udenlandske virksomhed ifølge danske skatteretlige regler anses for at være et fast driftssted, skal der som udgangspunkt ses bort fra renter samt kursgevinster og –tab på fordringer mellem det danske hovedkontor og det faste driftssted. I overensstemmelse hermed skal der ved opgørelser af gæld og egenkapital ses bort fra interne fordringer mellem det danske hovedkontor og det faste driftssted, jf. således SKM2005.145.LR.

Spørgsmål 16: *Skatteministeren anmodes om i nedenstående eksempler at opgøre den finansielle nettoindkomst (CFC-indkomst) og den totale indkomst for det danske selskab og det østrigske faste driftssted henholdsvis interessentskabet med henblik på vurdering af, om det faste driftssted skal undergives CFC-beskatning, jf. den foreslåede bestemmelse i SEL § 8, stk. 2, og under iagttagelse af reglerne om tynd kapitalisering i SEL § 11 samt Ligningsrådets bindende forhåndsbesked af 14. december 2004 (SKM 2005.145LR).*

Eksemplerne har til hensigt at belyse, hvorledes CFC-vurderingen foretages under iagttagelse af reglerne om tynd kapitalisering, og omfatter blandt andet følgende problemstillinger:

- *Skal filialens aktiver, passiver, indtægter og udgifter fortsat medregnes til det danske moderselskabs aktiver, gæld, CFC-indkomst mv. ved beregning af tynd kapitalisering for et dansk selskab?*
- *Sker der fuld eliminering af lån fra det danske moderselskab til filialen og lån fra filialen til dets datterselskab i samme land ved CFC- og tynd kapitaliseringsopgørelserne?*
- *Hvordan finder konsolideringsreglen for tynd kapitalisering anvendelse i relation til CFC-vurderingen for en udenlandsk filial, der ejer et datterselskab i samme land som filialen, og sker der fuld eliminering af lån fra filialen til selskabet?*
- *Hvordan indgår et af filialen ejet datterselskab i et tredjeland ved CFC- og tynd kapitaliseringsopgørelserne?*
- *Er der forskel på principperne for reglernes anvendelse, såfremt filialen er delvist ejet, det vil sige er et interessentskab?*
- *Er der forskel på reglernes anvendelse, såfremt det danske selskab er omfattet af SEL § 2 A?*

”DK” er et fuldt skattepligtigt dansk anpartsselskab.

”AUS filial” udgør et fast driftssted i Østrig.

"AUS I/S" er et østrigsk interessentskab, der udgør et fast driftssted i Østrig.

"AUS GmbH" er et østrigsk selskab.

"SCH AG" er et schweizisk selskab. Handelsværdien af selskabet ultimo året udgør 1.000.

Renten på alle lån er 5%.

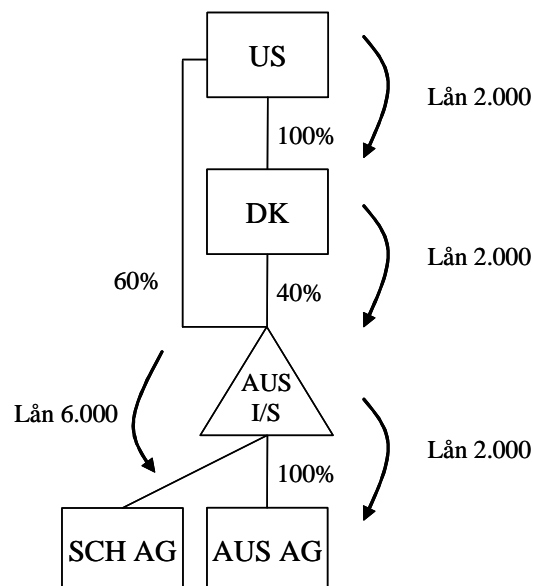
Eksempel 1

	Resultatopgørelse	Balance
DK		
Lån 2.000	Renteindt. fra AUS filial 100	Tilgodeh. fra AUS filial 2.000
	Renteudg. til US -100	Værdi af AUS filial 1.000
	Nettoresultat 0	Gæld til US -2.000
		Egenkapital 1.000
AUS filial		
Lån 2.000	Driftsindkomst 10	Aktier i AUS GmbH 1.000
	Renteindt. fra AUS GmbH 100	Aktier i SCH AG 1.000
	Renteindt. fra SCH AG 300	Tilgodeh. fra AUS GmbH 2.000
	Renteudg. til DK -100	Tilgodeh. fra SCH AG 6.000
	Nettoresultat 310	Gæld, eksternt -7.000
		Gæld til DK -2.000
		Egenkapital 1.000
AUS GmbH		
Lån 2.000	Driftsindkomst 20	Aktiver 3.000
	Renteudg. til AUS filial -100	Gæld, AUS filial -2.000
	Nettoresultat -80	Egenkapital 1.000

Eksempel 2

Som eksempel 1, men boksen er checket på DK efter amerikanske skatteregler, således at selskabet omfattes af SEL § 2 A.

Eksempel 3



De økonomiske forudsætninger fra eksempel 1 er de samme. Indtægterne og balancen fra AUS filial svarer således til indtægterne og balancen for AUS I/S.

DK beskattes dog kun af 40% af AUS I/S' overskud på 310, og US af de resterende 60%. Hertil kommer, at DK skal medregne 100% af renteindtægterne af lånet fra DK til AUS I/S på 2.000 til sin danske skattepligtige indkomst.

Det er min opfattelse, at der ikke skal foretages eliminering af lån og rentebetalinger mellem DK og AUS I/S i relation til CFC-vurderingen af DK og AUS I/S, henset til at DK beskattes fuldt ud af renteindtægterne, og henset til Skatteministeriets fortolkning af den næsten tilsvarende problemstilling i relation til SEL § 2 A (L 119, bilag 80 – svar til PWC vedrørende transparens for et I/S).

Eksempel 4

Som eksempel 3, men boksen er checket på DK efter amerikanske skatteregler, således at selskabet omfattes af SEL § 2 A.

Svar: Det skal indledningsvist bemærkes, at CFC-selskaber i forhold til tynd kapitaliseringsreglerne i selskabsskattelovens § 11 skal anses for at være udenlandske selskaber. Dette fremgår af forarbejderne til selskabsskattelovens § 11 (bemærkningerne til L 101, 1997-98, 2. samling). Dette gælder tilsvarende for CFC-faste driftssteder.

Endvidere skal det bemærkes, at omkvalificering efter selskabsskattelovens § 2 A medfører, at det danske anpartsselskab beskattes på samme måde som et fast driftssted i Danmark, dvs. at der kun sker beskatning af indkomst fra virksomhed her i landet. Det følger dog af selskabsskattelovens § 32, stk. 1, at et fast driftssted i Danmark beskattes af CFC-indkomst på samme måde som fuldt skattepligtige selskaber.

Eksempel 1:

Lånet og de interne renter mellem det danske hovedkontor og det faste driftssted i Østrig skal elimineres.

Hovedkontoret har herefter en indkomst på minus 100. Hovedkontoret er ikke tyndt kapitaliseret, idet egenkapitalen fortsat er 1000 (tilgodehavendet fra AUS. Filial bortfalder godt nok, men værdien af filialen stiger tilsvarende).

Filialen i Østrig har et indkomst på 410.

Ved bedømmelsen af, om filialens CFC-indkomst udgør mere end 1/3 af filialens samlede indkomst (selskabsskattelovens § 32, stk. 1, nr. 2), skal der ses bort fra skattepligtig indkomst hidrørende fra AUS GmbH. I stedet inddrages AUS GmbH's indkomst i filialens indkomst. Den samlede indkomst ved bedømmelsen er således 330, hvoraf 300 er CFC indkomst (renter). Filialen opfylder således betingelse nr. 2 i CFC-bedømmelsen. Det kan ikke afgøres, om betingelse nr. 1 er opfyldt eftersom filialens samlede udenlandske skat er ukendt i eksemplet.

Eksempel 2:

Det danske anpartsselskab anses for at være det amerikanske selskabs faste driftssted i Danmark – den østrigske filial anses ligeledes for at være et fast driftssted tilhørende det amerikanske selskab. Lånene – og renterne - mellem de tre enheder skal elimineres.

Indkomsten i ”§ 2 A - selskabet” i Danmark er herefter nul. For så vidt angår filialen i Østrig ses der ikke at ske ændringer i forhold til eksempel 1.

Eksempel 3:

Det østrigske interessentskab er transparent i forhold til det danske selskab. Interessentskabet er således ikke en skattemæssigt separat enhed. Det følger af transparensprincippet, at der skal ses igennem enheden. Det betyder, at når en deltager (det danske selskab) modtager et særskilt vederlag (rente) fra interessentskabet, skal det behandles som om, vederlaget blev finansieret af de øvrige interessenter (det amerikanske selskab). Det bemærkes, at lånet ikke anses for indskudt i interessentskabet, men betragtes som et lån mellem interessenterne. Det danske selskab er derfor skattepligtigt af renteindtægten.

Ved opgørelsen af indkomsten i det østrigske interessentskab er der ikke fradrag for renteudgiften, idet renteudgiften ligger i det amerikanske selskab. Indkomsten i interessentskabet er derfor 410.

Hvis den østrigske filial er en CFC-filial skal det danske anpartsselskab kun medregne en andel af CFC-indkomsten svarende til det danske anpartsselskabs ejerandel (40 pct.).

Det bemærkes, at situationen ikke kan sammenlignes med den situation, der blev spurgt om og svaret på i L 119, 2003-2004, bilag 80. I det pågældende svar fortolkes anvendelsesområdet for selskabsskattelovens § 2 A.

Eksempel 4:

Det amerikanske selskab, det danske ”§ 2 A selskab” og den østrigske filial anses for at være et og samme selskab, hvorfor koncerninterne lån – og rentebetalinger – skal elimineres. Der ses ikke at være forskel i forhold til eksempel 2.

Spørgsmål 17: Det ønskes oplyst, om en fysisk person vil være CFC-skattepligtig efter LL § 16 B af indkomst i en udenlandsk, lavt beskattet finansiel filial, der ejes af et udenlandsk selskab, hvori den danske person ejer mere end 25% af aktierne, jf. de foreslåede ændringer af SEL § 8, stk. 2, og henvisningen heri til SEL § 32.

Svar: De foreslåede CFC-regler i selskabsskattelovens § 8 omfatter kun direkte ejede faste driftssteder i udlandet. Personers indirekte ejede faste driftssteder (personens udenlandske selskabers faste driftssteder) omfattes som hidtil af ligningslovens § 16 H – som en del af det udenlandske datterselskab.

Skattefri fusion

Spørgsmål 18: Det ønskes oplyst, om den foreslåede ændring af FUSL § 8, stk. 6, 2. pkt., finder anvendelse på fusioner, der foretages med tilbagevirkende kraft før lovens ikrafttrædelse, for eksempel fusioner pr. 1. januar 2005, og om lovændringen omfatter underskud, der er opstået før 2005.

Svar: Der er ved en fejl ikke indsat noget specifikt virkningstidspunkt for ændringen af fusionsskattelovens § 8, stk., 6, 2. pkt. Denne fejl vil blive rettet ved et ændringsforslag. I dette ændringsforslag vil det blive foreslået, at ændringen får virkning fra og med indkomståret 2005 samt at ændringen tillige omfatter fremførte underskud, der er opstået før 2005.

Genbeskatning af underskud

Spørgsmål 19: Det ønskes bekræftet, at den foreslåede bestemmelse i lovens § 14, stk. 9, 2. pkt., alene finder anvendelse for underskud i udenlandske faste driftssteder og faste ejendomme for indkomstår, der er påbegyndt den 6. december 1995 og senere, henset til at reglerne for genbeskatning af underskud i udenlandske faste driftssteder og faste ejendomme, hvor der lempes efter credit-princippet, ikke var gældende forud for disse indkomstår, jf. L 118 (vedtaget den 29. maj 1996).

Svar: Det kan bekræftes, at den foreslåede bestemmelse i § 14, stk. 9, 2. pkt., alene finder anvendelse for underskud i udenlandske faste driftssteder og faste ejendomme for indkomstår, der er påbegyndt den 6. december 1995 eller senere.

Reglerne om genbeskatning af underskud i udenlandske faste driftsteder og faste ejendomme, hvor der lempes efter creditprincippet, i ligningslovens § 33 D, stk. 5 og 6, fik nemlig først virkning fra og med dette tidspunkt. Selskaberne vil om følge heraf ikke have nogen opgørelse af udnyttede underskud for tidligere indkomstår.