


Skatteministeriet

30. april 2018
J.nr. 2018 - 656

Til Folketinget – Skatteudvalget

Til udvalgets orientering vedlægges høringsskema samt de modtagne høringssvar vedrørende forslag til lov om ændring af fusionsskatteoven (Beskatning af løbende indtægter ved grænseoverskridende omstruktureringer).

Karsten Lauritzen

/ Lise Bo Nielsen

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
<i>Advokatrådet</i>	Advokatrådet har ikke bemærkninger til lovforslaget.	
<i>Dansk Byggeri</i>	Dansk Byggeri har ikke bemærkninger til lovforslaget.	
<i>Dansk Erhverv</i>	Dansk Erhverv har ikke bemærkninger til lovforslaget.	
<i>FSR – danske revisorer</i>	<p>FSR anfører, at FSR især har to kritikpunkter til forslaget.</p> <p>Det første er, at lovforslaget efter FSRs vurdering vil medføre dobbeltbeskatning, idet Danmark vil anse fusionen for gennemført på vedtagelsestidspunktet, mens det land, hvor det modtagende selskab er hjemmehørende, anser fusionen for gennemført allerede per den regnskabsmæssige/selskabsretlige fusionsdato, således som det var situationen i den offentliggjorte afgørelse SKM2017.683.ØL, der ligger til grund for forslaget.</p> <p>Ifølge FSR kan dette ikke være en ønskværdig situation, og såfremt den foreslåede regel indføres, bør dette efter FSR vurdering i hvert fald ikke ske uden, at der samtidig anvises en løsning til at lempe dobbeltbeskatningen, herunder at det fastslås, hvilket selskab der har ret til dobbeltbeskatningslempelse.</p>	<p>Forslaget er nødvendigt for at sikre, at indtægter optjent i Danmark også beskattes her i landet. Fusionsskattedirektivet regulerer ikke det skattemæssige virkningstidspunkt for grænseoverskridende fusioner, og den nugældende retstilstand kan derfor ikke blot medføre, at indtægter optjent i Danmark ikke beskattes her i landet, men også at de pågældende indtægter slet ikke beskattes, hverken i Danmark eller i det land, hvori det modtagende selskab er hjemmehørende.</p> <p>Det er korrekt, at forslaget potentielt også kan føre til, at samme indtægt beskattes i både Danmark og det land, hvor det modtagende selskab er hjemmehørende. Risikoen for dobbeltbeskatning kan som anført i lovforslagets bemærkninger undgås ved, at virksomhederne tilrettelægger de selskabsmæssige omstruktureringer således, at de ikke gennemføres med tilbagevirkende kraft i forhold til vedtagelsestidspunktet. Derudover kan der i givet fald indrømmes</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR stiller spørgsmålstegn ved, om det er i overensstemmelse med fusionsskattedirektivet at skabe sådanne dobbeltbeskatningssituationer, uden at der anvises en løsning for de selskaber, der vil blive ramt.</p> <p>Efter FSRs vurdering må konsekvensen af Skatteministeriets holdning være, at Danmark skal give lempelse, når udenlandske selskaber fusioneres ind i Danmark, og der opstår dobbeltbeskatning, fordi det pågældende udland har valgt at udsætte skattepligtsophøret til fusionens vedtagelse. FSR efterspørger i den forbindelse en angivelse af, hvilken dansk regel der skal kunne udgøre hjemmel for en sådan dobbeltbeskatningslempelse.</p> <p>FSRs andet kritikpunkt er, at forslaget efter FSRs opfattelse medfører en u hensigtsmæssig skævvridning af beskatningen, fordi forslaget kun ændrer det skattemæssige virkningstidspunkt for fusioner, hvor danske selskaber ophører.</p>	<p>lempelse efter en gensidig aftaleprocedure i henhold til indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster. Det er ikke muligt for Danmark ensidigt at bestemme, hvordan en eventuel lempelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne skal sikres.</p> <p>Da fusionsskattedirektivet ikke regulerer spørgsmålet om grænseoverskridende fusioners virkningstidspunkt, vurderes direktivet heller ikke at stille krav til, hvorledes der bør lempes for eventuel dobbeltbeskatning. I øvrigt henvises til kommentarerne ovenfor.</p> <p>Der vurderes ikke at være danske lovbestemmelser, der regulerer spørgsmålet om lempelse for eventuel dobbeltbeskatning i situationer som de her omhandlede. Som anført ovenfor vil lempelse derfor i givet fald skulle indrømmes efter en gensidig aftaleprocedure i henhold til eventuelt indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster.</p> <p>Lovforslaget har til formål at sikre, at fusionsskattelovens bestemmelser afspejler det grundlæggende princip om, at indtægter optjent her i landet også skal beskattes her i landet. Den omvendte situation, hvor et udenlandsk selskab ophører ved en grænseoverskridende</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR nævner, at det ved en grænseoverskridende fusion, hvor et udenlandsk selskab er det indskydende selskab, er den almindelige regel i selskabsskatteovens § 31, stk. 5, der finder anvendelse, og at der efter denne bestemmelse ikke skal udarbejdes delårsopgørelser i denne situation, hvorfor fusionen vil få virkning i Danmark per den regnskabsmæssige/selskabsretlige fusionsdato. FSR illustrerer dette med udgangspunkt i en situation, der er vendt om i forhold til afgørelsen i SKM2017.683.ØL, således at det tyske selskab i stedet fusioneres ind i det danske søsterselskab, og det er det tyske selskab, der har renteindtægter i mellempærioden mellem den regnskabsmæssige/selskabsretlige fusionsdato og datoen for vedtagelsen af fusionen. De renteindtægter, som det tyske selskab optjener i mellempærioden vil dermed være skattepligtige i Danmark, hvilket vil indebære dobbeltbeskatning, medmindre Tyskland anerkender, at fusionen har virkning per den regnskabsmæssige/selskabsretlige fusionsdato.</p> <p>FSR sætter spørgsmålstegn ved, om det er korrekt og rimeligt, at Danmark skal have ret til at beskatte renteindtægterne, uanset hvilket selskab der er det indskydende, når det medfører dobbeltbeskatning, hvis det danske selskab er det indskydende selskab.</p> <p>FSR bemærker i forlængelse heraf, at FSR har svært ved at forstå, at</p>	<p>fusion, rejser ikke en tilsvarende problemstilling om, at der kan undgås beskatning af indtægter optjent her i landet, og en regulering af disse situationer falder derfor uden for rammerne for forslaget.</p> <p>Til FSRs synspunkter skal det dog bemærkes, at det i mangel af en EU-retlig regulering af det skattemæssige virkningstidspunkt for grænseoverskridende fusioner omfattet af fusionsskattedirektivet i praksis ikke er muligt at undgå, at forskelle mellem de enkelte medlemsstaters regulering af dette spørgsmål kan skabe en risiko for dobbeltbeskatning af visse indtægter.</p> <p>Det vurderes, at forslaget er nødvendigt for at sikre beskatning i Danmark af indtægter optjent her i landet, og at risikoen for dobbeltbeskatning må håndteres inden for rammerne af de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster.</p> <p>Der henvises til kommentarerne ovenfor. Derudover bemærkes, at</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>Danmark ikke kan forlige sig med den balancerede situation, der ligger i, at når fusionen sker med et indskydende dansk selskab, mister Danmark beskatningsretten i mellemprioroden, men til gengæld får Danmark beskatningsretten, når det danske selskab er det modtagende selskab.</p> <p>FSR påpeger, at konsekvenserne af den foreslåede regel, hvis der i stedet for renteindtægter er tale om renteudgifter, også bør inddrages. I dette tilfælde vil Danmark skulle give fradrag for det danske selskabs renteudgifter i mellemprioroden, mens der fra en tysk synsvinkel ikke vil foreligge en skattepligtig renteindtægt, hvis fusionen i Tyskland har skattemæssig virkning fra den regnskabsmæssige/selskabsretlige fusionsdato.</p> <p>Uden den foreslåede regel vil fusionen blive anset for at have virkning ved fusionsdatoen i begge lande, hvilket vil medføre neutralitet, også i den omvendte situation, hvor det er det tyske selskab, der har gæld til det danske selskab.</p> <p>FSR konstaterer, at der ligeledes kan forekomme tilfælde af dobbeltbeskatning i tilfælde af udbytteudlodning i mellemprioroden, hvor der består kildeskattepligt. Da fusionen anses for at have skattemæssig virkning per vedtagelsesdagen, vil Danmark påberåbe sig ret til at kildebeskatte udbyttet, mens det pågældende udland vil lægge til</p>	<p>den nugældende retstilstand skaber en risiko for, at indtægter slet ikke beskattes, og at der kan spekuleres heri.</p> <p>FSRs bemærkninger hviler på en forudsætning om, at der i alle medlemsstater gælder en regel om, at grænseoverskridende fusioner har skattemæssig virkning fra den regnskabsmæssige/selskabsretlige fusionsdato. I mangel af en EU-retlig regulering af det skattemæssige virkningstidspunkt for grænseoverskridende fusioner kan denne forudsætning imidlertid ikke lægges til grund. Der henvises i øvrigt til bemærkningerne ovenfor.</p> <p>Eventuel kildeskat på udbytter skal pålægges på udlodningstidspunktet, og det vurderes at være helt i overensstemmelse hermed, at kildeskat pålægges i Danmark, når det udloddende selskab på udlodningstidspunktet er hjemmehørende her i landet. Det vil stride herimod, såfremt kildeskat på ud-</p>

Organisation

Bemærkninger

at grund, at fusionen har skattemæssig virkning fra den regnskabsmæssige/selskabsretlige fusionsdato, således at udbyttet skal anses for udloddet fra det udenlandske selskab. FSR efterlyser en stillingtagen til, hvordan der kan lempes i en sådan dobbeltbeskatningssituation.

FSR er ikke enig i udtalelsen i lovforslagets bemærkninger om, at der ved en skattepligtig fusion efter selskabsskattelovens § 8 A ikke er mulighed for tilbagevirkende kraft, når aktiver og passiver udgår af dansk beskatning. FSR finder derimod, at der vil være adgang til at tillægge sådanne fusioner tilbagevirkende kraft efter selskabsskattelovens § 8 A, stk. 2. Den foreslåede regel vil nemlig kun have virkning for skattefrie fusioner, mens det skattemæssige virkningstidspunkt for skattepligtige fusioner fortsat er delårsopgørelsesreglen i selskabsskattelovens § 31, stk. 5, der ikke er relevant, når fusionen sker koncerninternt.

FSR anser det for misvisende at inddrage et argument vedrørende skattepligtige fusioner til fordel for, at det er rimeligt at indføre den foreslåede regel, der medfører begrænsninger vedrørende fusi-

Kommentarer

bytter kan undgås – og allerede indeholdt kildeskat kunne kræves tilbagebetalt – ved, at en grænseoverskridende fusion med det danske selskab som indskydende selskab, tillægges skattemæssig virkning fra den regnskabsmæssige/selskabsretlige fusionsdato i stedet for datoen for fusionens vedtagelse. Det af FSR påberåbte eksempel vurderes derfor yderligere at underbygge, at forslaget er nødvendigt for at sikre dansk beskatning af indtægter i perioden frem til fusionens vedtagelse.

Forslaget regulerer ikke skattepligtige grænseoverskridende fusioner.

Det er dog fortsat vurderingen, at der ved skattepligtige grænseoverskridende fusioner ikke kan anvendes en fusionsdato, der ligger forud for datoen for fusionens vedtagelse, jf. selskabsskattelovens § 8 A, stk. 1.

Det bemærkes, at det i forarbejderne til bestemmelsen i selskabsskattelovens § 8 A, stk. 2, er anført, at bestemmelsen kun kan anvendes i tilfælde, hvor de selskaber, der deltager i fusionen, er omfattet af selskabsskatteloven, hvilket indebærer, at bestemmelsen ikke kan anvendes ved grænseoverskridende fusioner.

Organisation

Bemærkninger

onsdatoen for grænseoverskridende skattefrie fusioner, idet en koncernintern fusion kan tillægges tilbagevirkende kraft efter gældende regler uanset, om fusionen sker skattefrit eller skattepligtigt.

FSR påpeger, at FSR er opmærksom på, at opfattelsen om, at der ved skattepligtige grænseoverskridende fusioner er adgang til at tillægge fusionen skattemæssig tilbagevirkende kraft heller ikke deles af SKAT, jf. Den juridiske vejledning afsnit C.D.5.1.

FSR sætter spørgsmålstegn ved nødvendigheden af den anden betingelse i den foreslåede undtagelse om, at tilbagevirkende kraft fortsat skal kunne opnås, (1) når det modtagende udenlandske selskab indgår i international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A ”både før og efter” fusionens vedtagelse, og (2) den internationale sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31 A, omfatter det ophørende danske selskab frem til fusionens vedtagelse.

FSR påpeger, at når det modtagende udenlandske selskab indgår i en international sambeskatning, frem til fusionen er vedtaget, synes den danske beskatning af indtægter sikret i såvel det indskydende som det modtagende selskab frem til fusionens vedtagelse. FSR opstiller i den forbindelse to eksempler, der skal illustrere, at den anden betingelse gør det nærmest umuligt at

Kommentarer

Det er ikke korrekt, at opfyldelse af den første af de betingelser, som er opstillet i den foreslåede undtagelsesbestemmelse, vil være tilstrækkelig.

Hvis det udenlandske modtagende selskab både før og efter fusionens vedtagelse indgår i en dansk international sambeskatning, men denne sambeskatning ikke frem til fusionens vedtagelse har omfattet det indskydende danske selskab – fx fordi dette selskab har været sambeskattet med en anden dansk koncern – vil det stride mod reglen i selskabsskattelovens § 31, stk. 5, om delårsopgørelser at lade det indskydende danske selskab omfatte af sambeskatning med det udenlandske modtagende selskab ”med tilbagevirkende kraft”. Det er ikke hensigten med undtagelsesbestemmelsen at indføre en undtagelse fra selskabsskattelovens § 31, stk. 5.

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>anvende den foreslåede undtagelsesbestemmelse.</p> <p>Såfremt Skatteministeriet vil opretholde betingelserne i undtagelsesbestemmelsen, vil FSR gerne have oplyst, om det er muligt at opretholde en international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, hvis der efter en fusion ikke længere eksisterer danske skattepligtige selskaber, fordi det eneste dansk koncernselskab er ophørt ved fusionen med det udenlandske modtagende selskab.</p> <p>FSR beder endvidere Skatteministeriet om at genoverveje nødvendigheden af den anden betingelse i undtagelsesbestemmelsen, og hvis Skatteministeriet vil fastholde denne betingelse, opfordrer FSR ministeriet om, at der angives uddybende eksempler i lovbemærkningerne.</p>	<p>Undtagelsesbestemmelsen kan anvendes ved koncerninterne grænseoverskridende fusioner, når det udenlandske modtagende selskab uændret indgår i koncernens internationale sambeskatning både før og efter fusionens vedtagelse. I den forbindelse bemærkes til de af FSR opstillede eksempler, at de dels vedrører en situation, hvor de deltagende selskaber ikke har været sambeskattet inden fusionen, dels en situation, hvor fusionen medfører, at der ikke længere består et dansk selskab, der kan indgå i en sambeskatning, jf. herom kommentarerne umiddelbart nedenfor.</p> <p>Nej, det er ikke muligt. I en sådan situation ville en fusion med tilbagevirkende kraft i skattemæssig henseende derfor indebære, at der – lige som det er tilfældet i de gældende regler – ville være mulighed for at undgå dansk beskatning af indtægter, som det indskydende danske selskab har optjent i perioden frem til fusionens vedtagelse.</p> <p>Det vurderes fortsat, at begge betingelser er nødvendige, idet hensigten er, at undtagelsesbestemmelsen kun skal kunne anvendes i netop den situation, der er omtalt i kommentaren umiddelbart ovenfor. Der er derfor heller ikke i lovforslagets bemærkninger givet uddybende eksempler på bestemmelsens anvendelsesområde.</p>

Organisation	Bemærkninger	Kommentarer
	<p>FSR har noteret sig, at det i forslagens bemærkninger er anført, at den foreslåede regel muligvis vil udgøre en restriktion for den frie etableringsret, fordi den specifikt regulerer grænseoverskridende fusioner, men at en sådan restriktion vil kunne begrundes i hensynet til en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne. Den retstilling, som den foreslåede regel skaber, kan efter FSRs opfattelse næppe kaldes for ”afbalanceret”, når Danmark fastholder beskatningsretten frem til vedtagelsen, når det er et dansk selskab, der er det indskydende, men samtidig også påbegynder beskatningen af et udenlandsk indskydende selskab allerede fra den regnskabsmæssige/selskabsretlige fusionsdato.</p>	<p>Når et udenlandsk selskab ophører ved en grænseoverskridende fusion med et dansk selskab, rejser det som nævnt ikke en tilsvarende problemstilling om, at der kan undgås beskatning af indtægter op-tjent her i landet. I øvrigt henvises til de almindelige bemærkninger punkt 7 om forholdet til EU-retten.</p>