


Skatteministeriet

22. maj 2018
J.nr. 2018 - 656

Til Folketinget – Skatteudvalget

Vedrørende L 207 - Forslag til Lov om ændring af fusionsskatteloven (Beskatning af løbende indtægter ved grænseoverskridende omstruktureringer).

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 1 af 8. maj 2018.

Karsten Lauritzen

/ Lise Bo Nielsen



Spørgsmål

Ministeren bedes kommentere på henvendelsen af 8. maj 2018 fra FSR-danske revisorer, jf. L 207 – bilag 4.

Svar

FSR – danske revisorer har rettet henvendelse på baggrund af kommentarerne i høringskemaet til FSR – danske revisorer's hørings svar til lovforslaget. FSR – danske revisorer har en række bemærkninger hertil, der refereres og kommenteres nedenfor.

1. FSR – danske revisorer bemærker indledningsvis, at FSR – danske revisorer har forståelse for, at der ikke bør kunne opstå en situation, hvor intet land beskatter en indkomst. FSR – danske revisorer henstiller imidlertid til, at den foreslåede regel begrænses til netop sådanne situationer, således at der ikke opstår en risiko for dobbeltbeskatning, og således at selskaberne kan anvende det selskabsretlige/regnskabsmæssige virkningstidspunkt, der er det mest hensigtsmæssige.

Kommentar

Som det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, har forslaget overordnet til formål at sikre, at indtægter optjent i Danmark også beskattes her i landet. Dette er i overensstemmelse med grundlæggende principper for det danske selskabsskattesystem, og det har ikke været tilsigtet, at dansk beskatning skulle kunne undgås ved at gennemføre grænseoverskridende fusioner mv., der skattemæssigt tillægges virkning forud for vedtagelsen.

I høringskemaets kommentarer til FSR – danske revisorer's hørings svar er det fremhævet, at der uden gennemførelse af den foreslåede regel oven i købet kan opstå situationer, hvor en indtægt hverken beskattes i Danmark eller i det land, hvor det modtagende selskab er skattemæssigt hjemmehørende. Det med forslaget forfulgte formål vil imidlertid ikke kunne opfyldes ved – som foreslået af FSR – danske revisorer – at begrænse reglen til situationer, hvor indtægter slet ikke beskattes i noget land.

Det bemærkes i øvrigt, at der selv med en sådan begrænsning stadig ville være mulighed for at spekulere i at flytte beskatningen til lande, hvor selskabsskatteprocenten er lavere end i Danmark.

2. FSR – danske revisorer beder dernæst Skatteministeriet om at uddybe, om det er muligt for selskaberne at tilrettelægge selskabsretlige omstruktureringer således, at de ikke gennemføres med tilbagevirkende kraft i forhold til vedtagelsestidspunktet, når det tages i betragtning, at selskaberne skal have udarbejdet et regnskabsmæssigt grundlag for fusionerne, og at der skal ske en vis offentliggørelse af fusionen, inden den vedtages. I den forbindelse spørger FSR – danske revisorer, om Skatteministeriet har undersøgt, om de danske selskabsretlige regler rent faktisk muliggør, at der fremlægges et fusionsgrundlag (fusionsdokumenter), hvori det anføres, at fusionen mv. skal have regnskabsmæssig/selskabsretlig virkning på vedtagelsestidspunktet, der er ukendt på fremlæggelsestidspunktet, samt om Skatteministeriet har overvejet, om også de udenlandske selskabsretlige regler for

grænseoverskridende fusioner tillader et sådant virkningstidspunkt i de selskabsretlige fusionsdokumenter.

Kommentar

Det bemærkes om det selskabsretlige virkningstidspunkt, at det fremgår udtrykkeligt af selskabslovens § 250, stk. 2, at der selskabsretligt ikke er noget til hinder for, at de deltagende selskaber beslutter, at en fusions selskabsretlige virkninger først indtræder på tidspunktet for beslutningen om gennemførelse af fusionen.

For så vidt angår det tidspunkt, fra hvilket det ophørende selskabs rettigheder og forpligtelser regnskabsmæssigt overgår, skal dette tidspunkt efter selskabslovens § 237, stk. 3, nr. 8, være angivet i fusionsplanen. Som omtalt fx af Schaumburg-Müller og Werlauff, Selskabsloven med kommentarer, 2. udgave, s. 1099, er der ikke noget til hinder for, at det i fusionsplanen angives, at fusionen regnskabsmæssigt har virkning på vedtagelsestidspunktet, selv om dette tidspunkt nødvendigvis ligger efter det tidspunkt, hvor fusionsplanen udarbejdes og offentliggøres. Ønskes fusionen tillagt regnskabsmæssig virkning præcist på vedtagelsesdagen, forudsætter det dog, at de deltagende selskaber på forhånd lægger sig fast på, hvornår beslutningen om gennemførelse af fusionen skal træffes.

Hvad angår udenlandske selskabsretlige regler om fusioners virkningstidspunkt bemærkes det, at der er gennemført en omfattende EU-harmonisering af medlemsstaternes selskabsretlige regler. Disse regler er sammenskrevet og kodificeret i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv (EU) 2017/1132 af 14. juni 2017 om visse aspekter af selskabsretten. Både i relation til nationale og grænseoverskridende fusioner følger det af direktivet, at spørgsmålet om det tidspunkt, hvorfra fusionen har virkning, er overladt til medlemsstaternes nationale lovgivning. Der kan henvises til direktivets artikel 103 og 129.

Skatteministeriet har ikke – jf. også det ovenfor anførte om lovforslagets overordnede formål – undersøgt, hvordan spørgsmålet om fusioners virkningstidspunkt aktuelt er reguleret i den nationale lovgivning i alle de lande, der er medlem af EU/EØS. Det bemærkes, at Skatteministeriet ikke er bekendt med, at der er medlemslande, hvis interne lovgivning direkte hindrer, at grænseoverskridende fusioner tillægges virkning (dels selskabsretligt, dels regnskabs- og skattemæssigt) fra vedtagelsestidspunktet.

3. FSR – danske revisorer beder Skatteministeriet om at oplyse, hvor lang tid en proces med ansøgning om lempelse efter en gensidig aftaleprocedure gennemsnitligt vil tage, om selskaberne kan forvente, at den del af et lempelseskrav, som Danmark efter proceduren forpligter sig til at yde, bliver forrentet, og i bekræftende fald fra hvornår, samt om Skatteministeriet kan oplyse, hvilke kriterier der efter Skatteministeriets opfattelse vil tale for, at Danmark skal lempe dobbeltbeskatningen ved en gensidig aftaleprocedure. Endelig anmoder FSR – danske revisorer Skatteministeriet om at oplyse, hvilket grundlag der er for lempelse i forhold til Frankrig og Spanien, eftersom der aktuelt ikke er dobbeltbeskatningsoverenskomster med disse lande.

Kommentar

Det bemærkes hertil, at det ikke er muligt at give et kvalificeret skøn over sagsbehandlingstiden i forbindelse med en gensidig aftaleprocedure, idet mange faktorer kan have betydning herfor, herunder ikke mindst forhold hos den kompetente myndighed i den anden stat.

Derudover bemærkes, at lovforslaget vedrører beskatning af indtægter optjent i Danmark inden fusionens vedtagelse, og at det derfor er vurderingen, at det er den stat, hvor det modtagende selskab er hjemmehørende, der i givet fald vil skulle lempe for en eventuel dobbeltbeskatning. Hvorvidt de pågældende lande faktisk er indstillet på at indrømme lempelse for en eventuel dobbeltbeskatning – og hvordan de i givet fald stiller sig i relation til renter af den del af skattekravet, der lempes for – er det ikke muligt for Skatteministeriet at udtale sig om generelt.

Da der på nuværende tidspunkt ikke foreligger dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem Danmark og henholdsvis Frankrig og Spanien, er der intet grundlag for at søge om lempelse gennem en gensidig aftaleprocedure, hvis det modtagende selskab er hjemmehørende i et af disse lande. Risikoen for dobbeltbeskatning må derfor – om nødvendigt – søges imødegået ved tilrettelæggelsen af, hvordan fusionen gennemføres, jf. ovenfor.

4. FSR – danske revisorer opfordrer til, at der gennemføres en lovændring, således at det anføres udtrykkeligt i selskabsskattelovens § 8 A, at skattepligtige grænseoverskridende fusioner ikke kan gennemføres på en sådan måde, at de skattemæssigt har virkning forud for fusionens vedtagelse.

Kommentar

Det bemærkes hertil, at lovforslaget – som også anført i kommentarerne i høringsskemaet til FSR – danske revisorerers høringssvar – ikke vedrører skattepligtige fusioner. Der henvises i øvrigt til de i høringsskemaet anførte kommentarer til FSR – danske revisorerers høringssvar.

5. FSR – danske revisorer anfører endelig, at FSR – danske revisorer fortsat er af den opfattelse, at det vil være tilstrækkeligt, at det i undtagelsesbestemmelsen i den foreslåede bestemmelses 3. pkt. anføres, at det udenlandske selskab både før og efter fusionens vedtagelse skal indgå i en international sambeskatning.

FSR – danske revisorer bemærker, at den foreslåede bestemmelses 3. pkt. udgør en undtagelse fra bestemmelsen i forslagets 1. pkt., hvorefter der for grænseoverskridende fusioner, hvor det danske selskab er det ophørende selskab i en grænseoverskridende fusion, ikke kan fastsættes en fusionsdato, der ligger forud for vedtagelsesdatoen. Hvis det danske selskab er et enkeltstående selskab, dvs. et selskab, der ikke indgår i en sambeskatning efter danske regler, eller et selskab, der overgår fra én sambeskatning til en ny sambeskatning, følger det allerede af reglen i fusionsskattelovens § 5, stk. 3, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 5, at der som følge af fusionen vil skulle udarbejdes en delårsopgørelse, og at fusionsdatoen ikke kan ligge forud for vedtagelsesdagen.

Det er derfor efter FSR – danske revisorers opfattelse overflødigt, at forslaget til bestemmelsen i fusionsskattelovens § 5, stk. 4, 3. pkt., gør det til en betingelse for anvendelsen af undtagelsesbestemmelsen, at den internationale sambeskatning, som det modtagende selskab indgår i, frem til fusionens vedtagelse omfatter det indskydende danske selskab.

Kommentar

Det fremgår af den gældende bestemmelse i fusionsskattelovens § 5, stk. 3, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 5, at fusionsdatoen ikke kan fastsættes til en dato, der ligger forud for vedtagelsesdatoen, hvis der sker indtræden eller udtræden af en sambeskatning som følge af, at en koncernforbindelse etableres eller ophører som følge af fusionen.

Den foreslåede nye bestemmelse i fusionsskattelovens § 5, stk. 4, er imidlertid en særregel vedrørende fastsættelsen af fusionsdatoen i forhold til grænseoverskridende fusioner, hvor det her i landet hjemmehørende selskab er det ophørende selskab.

Det vurderes derfor fortsat, at det er hensigtsmæssigt, at det i undtagelsesbestemmelsen i den foreslåede bestemmelses 3. pkt. udtrykkeligt anføres, at det er en betingelse, at den internationale sambeskatning, som det modtagende selskab indgår i, frem til fusionens vedtagelse har omfattet det indskydende danske selskab, dvs. at en sambeskatning efter selskabsskatteloven hverken etableres eller ophører som følge af fusionen.

Herved sikres det, at der ikke kan rejses tvivl om, hvorvidt undtagelsesbestemmelsen indebærer en fravigelse af den retsstilling, der følger af de allerede gældende regler.