


Skatteministeriet

27. august 2018
J.nr. 2018 - 1675

Til Folketinget – Skatteudvalget

Vedrørende L 237 A - Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteoven og forskellige andre love (Beskatning af beløb vedrørende tilbagebetalte provisioner, EU-retlig tilpasning af reglerne vedrørende udenlandske pensionsinstitutters investeringer i fast ejendom og bestemmelser i momsloven om momsfrigørelse for selvstændige grupper og justering af værnsregler, der sikrer beskatning af udbytter m.v.).

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 40 af 30. maj 2018.

Karsten Lauritzen

/ Lise Bo Nielsen

Spørgsmål

Ministeren bedes kommentere henvendelsen af 30. maj 2018 fra FSR – danske revisorer, jf. L 237 A – bilag 22.

Svar

FSR – danske revisorer (FSR) har gennemgået svaret på L 237 - spørgsmål 9, der indeholder kommentarer til FSR's henvendelse af 14. maj 2018, jf. L 237 – bilag 11. FSR har i den anledning en række yderligere spørgsmål og kommentarer.

Indledningsvis bemærker FSR, at FSR ikke udformer sine spørgsmål på grundlag af konkrete sager, men derimod ud fra en antagelse om, hvilke spørgsmål der kan opstå for praktikere, efter at reglerne er blevet vedtaget. Nogle spørgsmål kan således vise sig mere relevante end andre, men dette kan først vurderes, når reglerne er vedtaget.

Tynd kapitalisering

1. FSR anmoder Skatteministeriet om for en god ordens skyld at bekræfte, at det udenlandske debitorselskab skal medtages ved den danske konsolidering og ved beregningen af 10 mio. kr.'s grænsen, når det skal vurderes, om renter fra det udenlandske debitorselskab opfylder betingelserne for rentefrihed efter den nye regel. Men at det udenlandske debitorselskabs aktiver og passiver derimod ikke skal medtages, når det skal vurderes, hvorvidt de danske selskaber skal undergives rentefradragsbegrænsning efter tynd kapitaliseringsreglen i SEL § 11.

Kommentar

Det kan bekræftes.

2. FSR anmoder desuden om, at det bekræftes, at det ikke har betydning, efter hvilke kriterier den udenlandske fradragsbegrænsning opgøres, og at det er uden betydning, hvor meget det udenlandske debitorselskab samlet beskæres efter udenlandske regler. Endelig spørges der til, hvorvidt det forhold, at en rentefradragsbegrænset debitor efter udenlandske regler kan vælge mellem at lade fradragsbegrænsningen ramme enten kurstab eller renter, vil have betydning.

Kommentar

Som det fremgår af svaret på spørgsmål 9, er det en betingelse for, at den nye regel finder anvendelse, at der er tale om udenlandske regler, der svarer til de danske regler om tynd kapitalisering, dvs. at der skal være tale om regler, der svarer til regelsættet i selskabsskatteovens § 11. Det kan derfor ikke bekræftes, at det ikke har betydning, efter hvilke kriterier den udenlandske fradragsbeskæring opgøres.

I forhold til spørgsmålet om, hvorvidt det har betydning, hvor meget den udenlandske debitor samlet beskæres, bemærkes, at de renteudgifter, som det danske selskab gerne vil have skattefrihed for, skal kunne rummes i de renteudgifter, som der er sket fradragsbegrænsning for, hvilket skal kunne dokumenteres. Det skal endvidere kunne dokumenteres, hvor stor en andel af fradragsbeskæringen efter udenlandske regler, der konkret kan

henføres til rentebetalingen til det danske kreditorselskab. Hvis den udenlandske fradragsbeskæring må anses for at omfatte renteudgifter til flere kreditorselskaber, kan det være nødvendigt at begrænse skattefriheden for det danske kreditorselskab til et beløb, der svarer til det danske selskabs forholdsmæssige andel af den samlede fradragsbeskæring.

I forhold til den situation, hvor en debitor, der efter de udenlandske regler vælger, at den udenlandske fradragsbegrænsning skal omfatte kurstab, er det opfattelsen, at dette vil påvirke det danske kreditorselskabs adgang til at modtage skattefrie rentebetalinger fra det udenlandske debitorselskab. Et begrænset kurstab vil således ikke berettige til skattefrihed for renteindtægter. Som angivet i svaret på spørgsmål 9, vil vurderingen af, hvorvidt betingelsen om, at debitorselskabet ikke har fået fradrag for et tilsvarende beløb efter udenlandske regler dog skulle foretages konkret, idet nogle forskelle mellem de danske og de udenlandske regler kan være uden betydning, mens andre forskelle kan være afgørende.

3. For så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt det udenlandske debitorselskab ville have været beskåret efter de danske regler om tynd kapitalisering, dvs. hvorvidt den anden betingelse i den foreslåede bestemmelse er opfyldt, har FSR anført, at det vil være helt afgørende, hvilket selskab der har ydet lånet. FSR har desuden skitseret forskellige situationer til illustration af dette. Det anføres, at såfremt Skatteministeriet er enig i FSR's udlægning, vil det indebære, at den foreslåede lempelse ikke vil finde anvendelse i de tilfælde, hvor lånet til udenlandske selskab er ydet af et dansk selskab, der efter konsolideringsreglen ville indgå i den fiktive konsolidering med det udenlandske debitorselskab.

Kommentar

EU-Domstolens dom i sag C-593/14, Masco Danmark må forstås således, at reglerne om tynd kapitalisering skal anvendes, som om det udenlandske selskab var et dansk selskab, dvs. at der skal ske konsolidering efter selskabsskattelovens § 11, stk. 4, i samme omfang, som hvis der var tale om et dansk selskab. Reglerne vil i øvrigt skulle anvendes i overensstemmelse med, hvordan konsolideringsreglen hidtil er blevet anvendt for danske selskaber.

Dette indebærer, at såfremt et dansk selskab ikke ville have været fradragsbegrænset efter selskabsskattelovens § 11, vil et udenlandsk selskab heller ikke kunne blive fradragsbegrænset, og dermed vil der ikke være en mulighed for en fritagelse af beskatning af renter og kursgevinster. Den foreslåede § 11, stk. 7, indebærer, at et udenlandsk selskab, skal behandles på samme vis, som et dansk selskab skal behandles efter selskabsskattelovens § 11, stk. 6.

Værnsreglen i selskabsskattelovens § 2 D

1. FSR anmoder Skatteministeriet om at tydeliggøre den situation, som har givet anledning til den foreslåede udvidelse af værnsreglen. Spørgsmålet er, om det konkret var ”søsterselskabet” eller et ”porteføljeselskab ejet af søsterselskabet”, som erhvervede/generhvervede de solgte porteføljeaktier?

FSR bemærker i den forbindelse, at svaret på spørgsmål 9 ikke ses at kunne forstås anderledes, end at søsterselskabet ejer porteføljeaktier i det selskab, som har købt de overdragne aktier, hvilket bevirker, at den foreslåede udvidelse af reglen ikke kan anvendes, fordi der mellem det købende porteføljeselskab og det sælgende selskab henholdsvis søsterselskabet ikke består en forbindelse som nævnt i ligningslovens § 2. FSR ønsker at holde fast i, at den situation, der skal rammes med udvidelsen af værnsreglen, er den, hvor der mellem to søsterselskaber sker et salg af porteføljeaktier.

Kommentar

Den konkrete situation, som har afstedkommet den foreslåede udvidelse af værnsreglen, drejede sig om et samlet arrangement. Det var et led i dette arrangement, at et selskab (det overdragende selskab) overdrog porteføljeaktier til et ikke-koncernforbundet selskab (det erhvervende selskab). Det var endvidere et led i arrangementet, at det ægtepar, der i fællesskab ejede det overdragende selskab, stiftede et nyt selskab, der altså blev søsterselskab til det overdragende selskab. Endelig skulle dette søsterselskab (eller eventuelt ægteparret selv) i forlængelse heraf erhverve en minoritetsaktiepost i det erhvervende selskab.

Konsekvensen af arrangementet ville altså være, at det overdragende selskab ikke selv erhvervede aktier i det erhvervende selskab – og derved indirekte (delvist) generhvervede porteføljeaktierne – men at denne generhvervelse fandt sted via et søsterselskab.

Denne situation er omfattet af den foreslåede udvidelse af værnsreglen, idet søsterselskabet til overdrageren, som overdrageren har en forbindelse med som omhandlet i ligningslovens § 2, erhverver aktier i det erhvervende selskab. Der kræves efter den foreslåede bestemmelse ikke – i modsætning til, hvad FSR tilsyneladende lægger til grund – en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2 mellem det overdragende og det erhvervende selskab.

2. FSR er helt uforstående over for Skatteministeriets argument om, at det ikke er muligt at indføre en dispensationsbestemmelse, som overlader det til SKAT at vurdere, hvornår en transaktion er forretningsmæssigt begrundet. Når SKAT skal give tilladelse til skattefri omstrukturering efter fusionsskatteloven, skal SKAT som et led i enhver sådan ansøgning vurdere, om skatteunddragelse eller skatteundgåelse er et af hovedmotiverne for den pågældende omstrukturering. Dette er en helt konkret vurdering fra sag til sag. Også ligningslovens § 3 forudsætter en helt konkret vurdering i hver enkelt sag af, om misbrug må antages at være et af hovedmotiverne for en given struktur eller transaktion, og denne bestemmelse vil endda snart skulle udvides til at være en helt generel omgåelsesklausul.

FSR beder derfor om, at det genovervejes, om der ikke bør og skal indsættes en dispensationsmulighed i selskabsskattelovens § 2 D.

Kommentar

Der er væsentlige forskelle mellem de bestemmelser, som FSR henviser til, og værnsreglen i selskabsskattelovens § 2 D.

Både muligheden for at nægte tilladelse til skattefrie omstruktureringer efter fusionsskatteoven og anvendelsen af omgåelsesreglen i ligningslovens § 3 vedrører tilfælde, hvor det må lægges til grund, at skatteundgåelse har været et hovedformål med transaktionen. I modsætning hertil har værnsreglen i selskabsskattelovens § 2 D ikke blot det sigte at ramme tilfælde, hvor en transaktions hovedformål er at omgå udbyttebeskatningen.

Såfremt et selskab fx får et kontantvederlag for et salg af porteføljeaktier og samtidig (indirekte) generhverver disse porteføljeaktier ved at købe aktier i det erhvervende selskab, vil det overdragende selskab kunne få midler ud af det selskab, som det tidligere var aktionær i, uden at have mistet sine ejerandele, som nu blot besiddes indirekte. Selv om der også måtte være forretningsmæssige motiver bag de foretagne dispositioner, er det helt i overensstemmelse med værnsreglens formål, at det modtagne vederlag i en sådan situation beskattes som udbytte.

Det vurderes derfor fortsat af de grunde, der er anført i svaret på spørgsmål 9, at det ikke er muligt at indføre en bestemmelse, der på skønsmæssigt grundlag giver adgang til at dispensere fra beskatningen som udbytte.

3. FSR spørger til, fra hvilket selskab udbyttet skal anses for at stamme, hvis fx en faders holdingselskab overdrager porteføljeaktier til sønnens holdingselskab, da faderens holdingselskab jo ikke ejer aktier i sønnens holdingselskab.

FSR spørger endvidere til, hvordan selskabsskattelovens § 2 D's angivelse af, at vederlaget anses som udbytte, kan anses for forenelig med den generelle udbyttedefinition i ligningslovens § 16 A, stk. 2, hvorefter der til udbytte henregnes "alt, hvad der af selskabet udloddes til aktuelle aktionærer".

Endelig spørger FSR til, om det udbytte, som betalingen for porteføljeaktierne i eksemplet anses for at udgøre, skal behandles som et udbytte på skattefrie porteføljeaktier, der efter selskabsskattelovens § 13, stk. 2, skal medregnes med 70 pct., selv om vederlaget ikke kan allokere til aktier, fordi faderens holdingselskab ikke ejer aktier i sønnens holdingselskab. Hvis den fulde salgssum for porteføljeaktierne medregnes til den skattepligtige indkomst for faderens holdingselskab, vil det medføre en beskatning på 22 pct. af hele salgssummen for porteføljeaktierne, selv om faderens holdingselskab kunne have modtaget udbytte fra sit porteføljeselskab med en beskatning på ca. 15 pct. Dette anser FSR for en urimelig merbeskatning.

Kommentar

Det er det erhvervende selskab, der udbetaler det vederlag, der anses for udbytte, og som derfor skal foretage indeholdelse af udbytteskat. Det gælder både efter værnsreglens nugældende udformning og efter den foreslåede udvidelse af værnsreglen.

Også efter den nugældende udformning af værnsreglen, vil vederlaget efter omstændighederne skulle anses for udbytte, selv om overdrageren ikke er aktionær i det erhvervende selskab. Det vil være tilfældet, hvor det overdragende selskab efter overdragelsen er aktionær i et selskab, der er koncernforbundet med det erhvervende selskab. Det er derfor efter værnsreglens ordlyd ikke en forudsætning for at anse vederlaget for udbytte, at det overdragende selskab aktuelt er aktionær i det erhvervende selskab, der udbetaler det pågældende vederlag.

Da det er vederlaget for de overdragne aktier, der anses for udbytte, vil beskatningen skulle ske efter det regelsæt, der gælder for udbytter fra de overdragne aktier. Såfremt de overdragne aktier er skattefrie porteføljeaktier som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 4 C, vil kun 70 pct. af udbyttebeløbet derfor skulle medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, når betingelserne herfor i selskabsskattelovens § 13, stk. 2, i øvrigt er opfyldt.

Der sker altså ikke en beskatning, der overstiger den beskatning, der ville være forbundet med en udlodning af udbytte direkte fra det selskab, som aktierne overdrages i.